

Міністерство освіти і науки України  
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу Інститут  
гуманітарної підготовки та державного управління  
Кафедра публічного управління та адміністрування

Глотов Олександр Євгенійович

(прізвище, ім'я, по батькові)

УДК 35.054:22

(індекс)

## МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

**Удосконалення державного фінансового контролю в Україні**

(назва роботи)

**Публічне управління та адміністрування**

(назва освітньої програми)

**Спеціальність 281 – Публічне управління та адміністрування**

(шифр і назва спеціальності)

(підпис, ініціали та прізвище здобувача освітнього ступеня)

Науковий керівник Арабчук Я.І., к. філос. н, доцент, доцент кафедри ПУА

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

**Допущено до захисту**

Завідувач кафедри

професор

І. П. Лопушинський

(посада) (підпис) (дата) (ініціали та прізвище)

Рецензент

професор

В. П. Петренко

(посада) (підпис) (дата) (ініціали та прізвище)

Робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів

і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

**Івано-Франківськ - 2024**

## АНОТАЦІЯ

**Глотов О. Є. Удосконалення державного фінансового контролю в Україні. - Рукопис.**

Магістерська робота за спеціальністю 281 "Публічне управління та адміністрування". – Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу. – Івано-Франківськ, 2025.

У магістерській роботі досліджено особливості проведення фінансового контролю в Україні, теоретичні основи організації фінансового контролю, а також суб'єкти проведення фінансового контролю. Наведено практику та проблематику здійснення ревізії в бюджетній системі. Розкрито суть та структуру бюджетної системи України. Відображено сучасні форми та методи державного фінансового контролю, також проблемні аспекти фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. У третьому розділі розкрито основні напрями вдосконалення проведення ревізії в бюджетній сфері. Досліджено зарубіжний досвід фінансового контролю та його застосування в Україні.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, бюджетна система, ревізія, фінансова дисципліна.

## ABSTRACT

**Glotov O. E. Improving state financial control in Ukraine. - Manuscript.**

Master's thesis in specialty 281 "Public management and administration". - Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas. - Ivano-Frankivsk, 2025.

The master's thesis examines the features of financial control in Ukraine, the theoretical foundations of the organization of financial control, as well as the subjects of financial control. The practice and problems of auditing in the budget system are presented. The essence and structure of the budget system of Ukraine are revealed. Modern forms and methods of state financial control are reflected, as well as problematic aspects of the financial and economic activities of budget institutions. The third section reveals the main directions of improving auditing in the budget sector. Foreign experience of financial control and its application in Ukraine are studied.

**Keywords:** financial control, budget system, audit, financial discipline.

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1**

#### **ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

1.1 Фінансовий контроль та його теоретико-методологічна сутність, зміст, роль та значення.

1.2 Організація та суб'єкти проведення фінансового контролю

### **РОЗДІЛ 2**

#### **ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ РЕВІЗІЇ В БЮДЖЕТНІЙ СИСТЕМІ**

2.1 Форми і методи державного фінансового контролю

2.2 Проблемні аспекти фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

### **РОЗДІЛ 3**

#### **НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ**

3.1 Зарубіжний досвід фінансового контролю та його застосування у вітчизняній практиці

3.2 Шляхи вдосконалення діяльності суб'єктів фінансового контролю як засіб покращення стану фінансової дисципліни

### **ВИСНОВКИ**

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Суспільство завжди цікавить стан формування, розподілу і використання його ресурсів, що досягається за допомогою контролю стану дотримання встановлених лімітів, правильності й доцільності дій керівників усіх рівнів і органів управління, оцінку ризиків та фінансового стану. Саме фінансовий контроль як один з механізмів управління фінансами; забезпечує перевірку правильності розподілу валового національного продукту, законності утворення і витрачання фондів грошових коштів.

Як вид фінансової діяльності держави фінансовий контроль слугує засобом перевірки суб'єктів господарювання всіх форм власності, шляхом застосування встановлених чинним законодавством методів, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень, забезпечення законності, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

Державний фінансовий контроль на сучасному етапі розвитку України є чи не найважливішим серед елементів державного управління з реалізації програм та реформ, спрямованих на забезпечення стабільності розвитку економіки задля досягнення високих соціальних стандартів. Становлення його як ефективної системи в цьому вимагають ускладнення економічних криз та військового стану, зв'язків через появу різних форм власності, обмеженість фінансових ресурсів держави для виконання властивих їй функцій, великі масштаби обігу грошових і матеріальних ресурсів в тіньовій економіці та неекономного і неефективного використання публічних фінансів.

Недооцінка ролі фінансового контролю в управлінні державними фінансами веде до значних порушень і зловживань у сфері публічних

фінансів, що характерне в останні роки. В Україні процвітає високий рівень корупції, що теж є наслідком недосконалості і неефективності фінансового контролю.

Дослідження сутності фінансового контролю проводилося зарубіжними, та вітчизняними науковцями і фахівцями серед яких Василик О.Д. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Єпіфанов А.О., Кириленко О.П. Свої праці на цій царині присвятили Калюга Є.В., Мельничук В., Приймак С.В., Романів Є.М., Стефанюк І.Б., Чечуліна О.О., Шевчук. Однак ступінь вивчення теми фінансового контролю в Україні залишається невисоким, а окремі питання висвітлені неповно і мають різне трактування.

Отже, актуальність теми дослідження полягає у необхідності створення сучасної, досконалої і ефективної системи державного фінансового контролю в Україні для забезпечення фінансово - бюджетної дисципліни при проведенні реформ децентралізації та народно – господарського комплексу, що є запорукою їх успішної реалізації та Євроінтеграції.

**Мета і задачі дослідження.** Метою роботи є розкриття та осмислення сутності фінансового контролю та визначення його ролі у забезпеченні фінансової дисципліни при використанні фінансових і матеріальних ресурсів держави. Узагальнення практики та проблематики здійснення контрольних заходів в бюджетній та фінансових сферах, вироблення практичних висновків і рекомендацій щодо шляхів вдосконалення діяльності суб'єктів Державного фінансового контролю в процесі проведення їх контрольних функцій..

За допомогою контролю за прийняттям управлінських рішень з формуванням та ефективним використанням фінансових ресурсів забезпечується стабільність фінансово-бюджетних відносин, в чому і полягає актуальність теми..

Досягнення вказаної мети забезпечено через вирішення таких завдань:

– розкриття сутності, ролі та значення фінансового контролю;

- охарактеризовано форми і методи фінансового контролю в процесі бюджетування ;
- оцінено практику проведення ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної сфери;
- проаналізовано проблемні аспекти фінансово-господарської діяльності бюджетних установ в умовах воєнного стану та їх усунення. проаналізовано зарубіжний досвід фінансового контролю та можливості його застосування до вітчизняних реалій;
- визначено шляхи вдосконалення діяльності органів Державного фінансового контролю як засобу покращення стану фінансової дисципліни.

**Об'єктом дослідження** є удосконалення функціонування системи державного фінансового контролю в бюджетній системі в умовах воєнного стану в Україні.

**Предметом наукового дослідження** є процеси функціонування та удосконалення фінансового контролю як елементу системи управління державними фінансами.

**Методологічна база.** Дослідження базується на діалектичному і системному підході до пізнання економічних явищ і процесів в системі державного фінансового контролю, що передбачає їх вивчення у взаємозв'язку і взаємозалежності. Обґрунтованість та достовірність отриманих результатів забезпечуються застосуванням таких наукових методів: узагальнення, систематизації, групування, синтезу в процесі дослідження теоретичних засад ревізії в бюджетній сфері; методи економічного аналізу, порівняння при оцінюванні практики проведення ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи; синтезу, групування, порівняння та інші в процесі оцінки можливостей запозичення зарубіжного досвіду здійснення фінансового контролю та можливостей його застосування до вітчизняних реалій.

**Теоретично-методологічну основу** написання магістерської роботи складають законодавчі акти Верховної Ради України, нормативні акти

Президента України, Кабінету Міністрів України, інших центральних органів виконавчої влади, монографічна література, наукові праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з питань організації державного фінансового контролю, матеріали періодичних видань, ресурси Інтернету та інші джерела інформації.

**Фактологічною базою** дослідження виступають аналітичні та статистичні дані й матеріали Рахункової палати, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Національного банку України, Державної казначейської та податкової служб України, Державної служби статистики України.

**Наукова новизна** полягає у наступному:

– в процесі дослідження уточнено узагальнені підходи до трактування сутності, ролі та значення державного фінансового контролю в бюджетній системі;

– за результатами практичного аналізу виявлено та оцінено основні проблемні аспекти фінансово-господарської діяльності бюджетної сфери та їх усунення;

– розроблений комплекс пропозицій дає можливість концептуально окреслити стратегічні пріоритети удосконалення діяльності суб'єктів Державного фінансового контролю в процесі проведення контрольних заходів в період воєнного стану.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в можливості використання окремих елементів опрацьованих матеріалів і розроблених пропозицій щодо подальшого здійснення заходів по реформуванню системи державного фінансового контролю в напрямку світових моделей, що дасть можливість посилення фінансової дисципліни в процесі використання грошових і матеріальних ресурсів держави.

Логіка та методологія дослідження обумовили **структуру** роботи, яка складається з вступу, трьох розділів і висновків, списку використаних джерел, містить 17 рисунків і таблиць.

В першому розділі викладено теоретичні основи організації фінансового контролю бюджетних установ. Зокрема, розкрито значення фінансового контролю, яке він займає в процесі реалізації функції держави управління економікою.

Другий розділ присвячено питанням аналізу та оцінки практики проведення ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

В третьому розділі проаналізовано зарубіжний досвід здійснення ревізій бюджетних установ та можливості його застосування до вітчизняних реалій. Крім цього, окреслено шляхи вдосконалення діяльності органів Державної фінансової інспекції в процесі проведення контрольних заходів бюджетних установ.

Загальний обсяг роботи 120 сторінок у комп'ютерному наборі. Список використаних джерел нараховує 72 найменування.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### 1.1 Фінансовий контроль та його теоретико-методологічна сутність, роль та значення.



Світова економічна система перетворюється в глобально функціонуючий світовий виробничо - господарський механізм, складовими якого стають національні економіки. В цьому процесі проявляються усі суперечливості позитивних й негативних процесів, що зумовлюються інтегруванням та глобальною конкуренцією і які найбільше притаманні для перехідної економіки. Стає зрозумілим, що реалізація курсу на реформи у постсоціалістичних країнах у ринкову, не можуть реалізуватись без впливу і участі держави. Тут її регуляторна діяльність яка спрямована на формування нової економічної політики, при переході від адміністративно-командного системи до демократичного суспільства.

Взятий Україною курс Євроінтеграції та ринкового розвитку економіки спонукає її до реформ, регулювання процесів, що відбуваються в соціально-економічній сфері країни та захисті національних інтересів на світовому ринку. Перехідній економіці притаманні суперечності економічного, соціального, політичного характеру. Згладжування їх гостроти потребує цілеспрямованого контролю та ефективного використання наявних матеріальних, фінансових й інтелектуальних ресурсів суспільства.

Державне регулювання економіки як визначення – це головний елемент економічної функції держави, форма державного управління економікою, вдосконалення якого на сучасному етапі розвитку набуває особливої актуальності. Метою державного регулювання економіки – створення високорозвинутої виробничої, фінансової і науково технічної інфраструктури економіки України, забезпечення високотехнологічного енерго-та ресурсозберігаючого й екологічно безпечного розвитку всіх її

галузей, їх конкурентоздатності на світовому ринку, рівноправне виходження України в світове економічне співтовариство<sup>1</sup>.

Тут не маловажним є створення умов для функціонування ринку задля розвитку національної економіки, розширення і зміцнення матеріально-технічної бази бюджетної сфери, підвищення рівня оплати праці, стипендій, соціальних допомог та грошового забезпечення. Позитивного значення державне регулювання набуває тоді, коли досягається економічна ефективність і соціальна справедливість.

Найважливіше місце в державному регулюванні економіки займає контрольна функція яка спрямована на гарантування виконання завдань<sup>2</sup>. Держава має знати реальний стан виконання і дотримання заходів, нормативних актів, економічних і соціальних стандартів. Вона не може нехтувати процесами руху фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, не може самоусунутися від процесів формування й споживання внутрішнього валового продукту і національного доходу. Значна частина якого через бюджет спрямовується на освіту, охорону здоров'я, науку, культуру тощо. В цьому процесі суб'єктами регулювання виступають органи державного управління та місцевого самоврядування усіх рівнів, політичні партії, громадяни та їх об'єднання і організації, суб'єкти господарювання, міжнародні організації та держави тобто економічні суб'єкти, а об'єктом - національна економіка. Саме в цьому проявляється важлива роль фінансової політики держави, як системи заходів у сфері фінансової діяльності з метою цілеспрямованого її впливу на розвиток фінансово-бюджетної системи й національної економіки в цілому.

Науковці Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. зазначають, що «обов'язковим і неодмінним елементом фінансової політики держави є організація та функціонування чіткої системи фінансового

---

<sup>1</sup> Постанова ВРУ «Про основні засади і напрями становлення економіки України в кризовий період» ( Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1994, N 32, ст.292

<sup>2</sup> Чистов С.М., Никифоров А.Є., Куценко Т.Ф. та ін. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник – К.: КНЕУ, 2000. – 316 с.

контролю»<sup>3</sup>. Її реформація повинна здійснюватись як системний і першочерговий захід у загальній системі перебудови фінансового механізму. Нині в Україні не існує цілісної системи державного фінансового контролю. Її складові діють розрізнено, без досконалої і суперечливої нормативно-правової бази. Саме таку роль в системі державного регулювання економіки і повинен виконувати державний контроль, одним із основних його складників є саме фінансовий контроль<sup>4</sup>. Закон України «Про основні засади здійснення фінансового контролю в Україні» визначає, що «державний фінансовий контроль – урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних (місцевих) ресурсів об'єкта контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни»<sup>5</sup>.

Без сумніву, наріжним каменем та одним із основних пріоритетів політичних і соціально-економічних реформ є зміцнення та розвиток інститутів державного управління де основною складовою залишається врегулювання проблем у фінансово-податковій сферах та бюджетному процесі.

Значимість фінансового контролю полягає в тому, що фінансові ресурси перебувають як в розпорядженні держави (ресурси бюджетної сфери, різних державних централізованих, децентралізованих фондів та фінансових інвестицій), так і в управлінні підприємницьких структур та населення. Саме він призначений забезпечити умови належного і стабільного функціонування, через фінансові відносини, фінансової системи з іншими

---

<sup>3</sup> Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М.(Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : [навчальний посібник]. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. – 298 с.)

<sup>4</sup>Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс] : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, Є. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. – 275 с.

<sup>5</sup> Закон України «Про основні засади здійснення фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 13, ст.110)

системами управління. Фінансовий контроль покликаний сприяти успішній реалізації фінансово-бюджетній політиці держави, забезпечення ефективного формування, розподілу й використання фінансових ресурсів в усіх сферах народно – господарського комплексу. Місія державного фінансового контролю полягає у забезпеченні збереження та росту економічного потенціалу країни, виконання контрольної функції управління державними (місцевими) ресурсами, їх законного, економного і ефективного використання, а також надання Уряду та суспільству об'єктивної інформації з цих питань<sup>6</sup>.

Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ. визначає, що ключовими завданнями органів державного фінансового контролю є:

- 1) забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) здійснення державного фінансового контролю. Визначення фінансового контролю як поняття змінювалося з розвитком в країні політичної системи, органів державного і господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.<sup>7</sup>

В наукових джерелах соціалістичної доби фінансовий контроль трактувався як сфера і форма контролю за суспільним виробництвом і розподілом продуктів. Характерним було і ототожнення фінансового контролю з контрольною функцією фінансів. Наприклад, Белобжецький І.А. наголошує, що «фінансовий контроль виступає як результат практичного використання державою контрольних функцій фінансів, тобто внутрішньо властивої їм риси – можливості служити засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного

---

<sup>6</sup> Гончарук С.М., Долбнева Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М.(Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : [навчальний посібник]. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. – 298 с.)

<sup>7</sup> Закон України «Про основні засади здійснення фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 13, ст.110)

доходу». Водночас він зазначає, що однозначно трактувати поняття «контрольна функція фінансів» і «фінансовий контроль» неможна»<sup>8</sup>. Такої ж позиції дотримується і Радіонова В.М. Лише Малєїн М.С. розглядає фінансовий контроль як «діяльність фінансових, кредитних і господарських органів, що регулюються нормами права спрямовану на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової і касової дисципліни у процесі виконання планів і, яка полягає у перевірці законності, обґрунтованості і раціональності грошових затрат»<sup>9</sup>.

Дослідження суті державного фінансового контролю проводилися багатьма сучасними українськими науковцями, серед яких: Василик О.Д., Спіфанов А.О., Кириленко О.П., Калюга Є.В., Іванова І.М., Стефанюк І.Б., Дишкант О.В., Дишкант О.В., Письменна Т.В., Петренко В.П та інші. В основі вони дотримуються спільних положень, але в деяких напрямках реалізації фінансового контролю мають власний підхід. На їх думку важлива функція фінансів полягає в контролі за розподілом внутрішнього валового продукту у відповідні грошові фонди суб'єктів господарювання й держави і використанням їх за цільовим призначенням. Це дає можливість бачити стан розвитку народного господарства, ефективність господарювання суб'єктів та використання грошових ресурсів, в тому числі коштів бюджету

У своїй монографії «Фінансово-господарський контроль у системі управління» Калюга Є.В. зазначає, що «фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні». Він також стверджує, що фінансовий контроль являє собою «діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою установлення вірогідності,

---

<sup>8</sup> Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: [Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. "Ревизия и контроль"] / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 293 с.

<sup>9</sup> Малєїн Н.С. Кредитно-расчеты правоотношения и финансовый контроль. // - М.: Наука, 1964. – 152 с.

законності та доцільності операцій»<sup>10</sup>.

Професор Василик О.Д. розглядає фінансовий контроль як комплекс заходів, які здійснює держава з метою успішного досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів<sup>11</sup>. Натомість Кириленко О.П. стверджує, що фінансовий контроль – це один з елементів управління фінансами; особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів<sup>12</sup>.

Своє визначення фінансового контролю пропонує Стефанюк І. Б. На його думку, - це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України. Це «спостереження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконалення управління економікою»<sup>13</sup>.

На наш погляд визначення Стефанюка І. Б. є найбільш повним і характеризує сутність державного фінансового контролю у т.ч. по відношенню до бюджетних установ.

Інше трактування фінансового контролю дають науковці Шовкун В.В. та Пилипенко Л.П., вони його виділяють як сукупність дій та операцій при перевірці фінансових і пов'язаних із ними питань діяльності суб'єктів господарювання та управління із застосування специфічних форм, методів

---

<sup>10</sup> Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка Центр, 2002. – 360 с.

<sup>11</sup> Василик О.Д. Теорія фінансів: Підручник – К.: НІОС, 2001. – 416 с.

<sup>12</sup> Кириленко О.П. Фінанси: Навчальний посібник –Тернопіль: Економічна думка. 2000. – 243 с.

<sup>13</sup> Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи. // Фінанси України. – 2009. № 11.-12-20.

його організації<sup>14</sup>. При цьому сфера фінансового контролю поширюється на перевірку не тільки фінансових, але й пов'язаних з ними питань діяльності суб'єктів господарювання та управління. Тут прослідковується взаємозв'язок фінансового та інших видів контролю.

Науковець Дишкант О.В. погоджуючись з основними положеннями наведених визначень, вважає, що характеристика суті фінансового контролю лише як «комплексу заходів», «цілеспрямованої діяльності» та «сукупності дій і операцій» є неповною<sup>15</sup>.

Приведений аналіз поняття «фінансовий контроль» засвідчує, що переважна більшість науковців обмежують дане поняття державним контролем, а суб'єкти – державними органами, що є не повним і на наш погляд не досконалим.

Самі по собі фінанси та фінансова система — явища об'єктивні, оскільки існують незалежно від волі самих суб'єктів і є втіленням об'єктивних закономірностей розвитку. «Головним завданням фінансового контролю, як зазначено в Положенні про Державну аудиторську службу України, є підтримка фінансової дисципліни і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю 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»<sup>16</sup>.

За визначенням науковців Гончарук С.М., Долбнева Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. «Фінансова дисципліна – це чітке дотримання закріплених нормами права розпоряджень, що регулюють порядок формування, розподілу і використання грошових фондів». Вимоги фінансової

---

<sup>14</sup> Шокун В.В., Пилипенко Л.П. Про питання вдосконалення фінансової системи України. // Фінанси України. – 1997. - № 6. – с. 14.

<sup>15</sup> Дишкант О.В., Дишкант О.В. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку. // Світ фінансів. – 2010. № 4 – с. 98-106.

<sup>16</sup> Там же

дисципліни обов'язкові не тільки для підприємств усіх форм власності і громадян, але і для органів державної влади і місцевого самоврядування.<sup>17</sup>

Це стан дотримання встановлених вимог чинного законодавства в галузі формування, розподілу й використання коштів, що розповсюджуються на всіх учасників фінансових правовідносин. Незаконні дії окремих суб'єктів господарювання призводить до спотворення фінансової політики й перешкоджає досягненню суспільних цілей і завдань. Однак систематичні порушення вимог законодавства в галузі фінансової діяльності багатьма суб'єктами, можуть засвідчувати, що фінансова політика не враховує їхніх інтересів, що в свою чергу є посилом до зміни такої політики оскільки жодне посилення контролю не дасть бажаних результатів, доки фінансова політика держави не буде враховувати інтереси всіх суб'єктів фінансових відносин, забезпечуючи при цьому загальний публічний інтерес.

Що стосується змісту фінансового контролю то за визначенням науковців Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. він полягає:

- у контролі за виконанням фінансових зобов'язань перед державою й органами місцевого самоврядування з боку фізичних та юридичних осіб:

- у контролі за виконанням органами державної влади й місцевого самоврядування функцій у сфері формування, розподілу й використання фінансових ресурсів відповідно до їх компетенції;

- у контролі за використанням фондів коштів відповідно до вимог фінансового законодавства;

Окрім цього він забезпечує:

- контроль за дотриманням правил ведення фінансово-господарських операцій і розрахунків, а також зберігання грошових коштів;

- виявлення внутрішньовиробничих резервів зростання фінансових ресурсів, у тому числі за рахунок зниження собівартості, підвищення

---

<sup>17</sup> Там же

продуктивності праці, рентабельності, економії грошових, матеріальних та інших ресурсів;

- сприяння збалансованості між потребами у фінансових ресурсах і розмірами грошових доходів держави й місцевого самоврядування;

- попередження й усунення виявлених порушень фінансової дисципліни <sup>18</sup>.

Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята ГХ Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (ІОТГОЗДГ) у жовтні 1977 р. чітко визначає керівні принципи контролю, його роль і вплив на суб'єкти контрольних правовідносин у цій сфері, що відображають його функції. (функція – від лат. Functio – виконання, здійснення) <sup>19</sup>.

Фінансовий контроль виконує наступні функції: інформаційну, аналітичну, стабілізуючу, правоохоронну, запобіжну й виховну.

Інформаційна функція проявляється в тому, що інформація, отримання в результаті здійснення фінансового контролю, є підставою для прийняття відповідного управлінського рішення та проведення певних дій, які забезпечать ефективність фінансової політики.

Аналітична функція полягає в тому, що отримана під час проведення контрольних заходів інформація потребує ретельного аналізу, вивчення, опрацювання з метою прийняття необхідних рішень для забезпечення виконання мети й завдань фінансового контролю.

Сутність стабілізуючої функції зводиться до того, що фінансовий контроль слугує покращенню господарської і фінансової діяльності, вжиттю заходів із виявлення внутрішніх резервів виробництва для зростання фінансових ресурсів.

---

<sup>18</sup> Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : [навчальний посібник]. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. – 298 с.

<sup>19</sup> Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001)

Провоохоронна функція передбачає здійснення фінансового контролю не лише з огляду доцільності формування, розподілу й використання фондів коштів, але з огляду законності відповідних господарських і фінансових операцій.

Запобіжна (або попереджувальна) функція полягає в попередженні незаконних господарських і фінансових операцій, правопорушень у галузі формування, розподілу й використання фондів коштів.

Зміст виховної функції пов'язаний із тим, що здійснення фінансового контролю виховує відповідальне ставлення суб'єктів фінансових правовідносин до формування, розподілу й використання фінансових ресурсів<sup>20</sup>.

Здійснення фінансового контролю ґрунтується на відповідних принципах як організаційно-правових засада побудови і функціонування фінансового контролю, що забезпечують його результативність. Принципи фінансового контролю закріплені в Лімській декларації керівних принципів контролю.. Саме ця міжнародна організація діє під егідою ООН і сприяє обміну думками й досвідом між вищими контрольними органами держав світу<sup>21</sup>.

Серед основних принципів фінансового контролю, зафіксованих у Лімській декларації керівних принципів контролю, були передбачені наступні принципи:

- незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії й обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами та законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами;

---

<sup>20</sup> Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс] : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, С. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. – 275 с.

<sup>21</sup> Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001)

- наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю;
- гласність та відкритість контрольних органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом <sup>22</sup>.

Таким чином найважливіше місце в державному регулюванні економіки займає контрольна функція. Її контрольні дії спрямовані на те, щоб гарантувати виконання поставлених завдань, знання реального стану виконання і дотримання заходів, нормативних актів, економічних і соціальних стандартів. Держава не може стояти осторонь процесу мобілізації і руху фінансових ресурсів підприємницьких структур, не може усунутися від утворення, розподілу, перерозподілу і використання внутрішнього валового продукту і національного доходу, значна частина якого через бюджетну систему спрямовується на освіту, охорону здоров'я, науку, культуру тощо.

Управління неможливе без чітко налагодженої системи контролю. У цьому значенні контроль є самостійною функцією управління, виступає засобом встановлення зворотніх зв'язків, завдяки якому керівний орган (суб'єкт управління) одержує інформацію про стан керованого об'єкта (об'єкта управління) та про хід виконання прийнятих рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольного об'єкта від завданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність. Контроль як самостійна функція управління тісно пов'язаний з іншими сторонами управлінської діяльності - контролінгом, прогнозуванням, плануванням, обліком та аналізом, прийняттям управлінських рішень.

Одним з основних питань контролю є визначення його сутності, [Контроль (фр. *contrôle* від *contrerôle* — подвійний список): Перевірка, облік, спостереження за чим-небудь.] що означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності. «Актуальним завданням науки державного

---

<sup>22</sup> Там же

управління є обґрунтування теоретичних засад контролю якості аудиту ефективності публічних коштів як сучасного напрямку розвитку системи державного фінансового контролю»<sup>23</sup>.

Суть фінансового контролю, доцільно розглядати, перш за все, як реалізацію контрольної функції фінансів. Вона ґрунтується на тому, що фінанси включають як фінансові ресурси, так і фінансові відносини, що виникають при формуванні та використанні цих ресурсів, то і фінансовий контроль, як реалізація контрольної функції фінансів, включає дві складові:

1. Фінансовий контроль, як сукупність економіко-організаційних форм і методів перевірки дотримання законності і ефективності формування та використання фінансових ресурсів;

2. Фінансовий контроль, як сукупність фінансових відносин, що виникають з приводу перевірки фінансової дисципліни та раціональності в процесі формування, розподілу і використання фінансових ресурсів<sup>24</sup>.

Зміни, що відбулися в країні, де припинила своє існування монополія державної власності і вона змінена на три складові: державну, колективну і приватну дали науковцям підстави ввести в практику таке поняття як державний фінансовий контроль. Такий термін «Державний фінансовий контроль» передбачений Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 №5463-VI», (далі – Закон №5463)<sup>25</sup>.

Як зазначалось вище, державний фінансовий контроль є різновидом фінансового контролю, що здійснюється відповідними державними органами і є чи не однією з найважливіших функцій державного управління, що спрямована на розкриття відхилень від прийнятих стандартів законності,

---

<sup>23</sup>Л.С. Коновалов Теоретичні засади формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів. Серія: Державне управління, 2013 р., № 3 (43)

<sup>24</sup> Дишкант О.В. До питання організації державного фінансового контролю. // Вісник Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - № 6. – с. 38-44.

<sup>25</sup> Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 № 5463-VI. //Відомості Верховної Ради України.1993. №13.

доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами й іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень – на своєчасне прийняття відповідних корегувальних і превентивних заходів»<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 (Редкол.: С.В. Мочерний(відп.ред) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

## **1.2 . Організація та суб'єкти проведення фінансового контролю**

Ефективність фінансового контролю залежить від правильної його організації та розподілу компетенції органів, які здійснюють його функції. Організаційне та нормативно-правове поле, що регулює діяльність суб'єктів контролю, служить підставою для їх формування та встановлює взаємозв'язок між ними.

Місією органів державного фінансового контролю є забезпечення економічного добробуту країни та виконання функцій шляхом контролю стану управління її ресурсами, законності і ефективного використання, надання Уряду та громадянам України об'єктивної та вичерпної інформації відповідно до завдань органів державного фінансового контролю.

Основними завданнями органів державного фінансового контролю є:

- 1) забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;
- 2) здійснення державного фінансового контролю.

У своїй діяльності органи державного фінансового контролю керуються Конституцією України, міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, іншими законами України, актами Президента України, постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, іншими нормативно-правовими актами.

Таким чином. суб'єктами фінансового контролю є органи, що спеціально створюються для здійснення контрольних функцій, або органи виконавчої влади, на які поряд з їх основними завданнями покладено здійснення контрольних функцій у відповідній галузі фінансової сфери.

Державний фінансовий контроль здійснюється органами законодавчої та виконавчої влади України. До системи органів державного фінансового

контролю входять: Верховна Рада України її Рахункова палата, КМУ, Міністерство фінансів, Держаудитслужба, Державна казначейська служба, Державна фіскальна служба та інші спеціальні органи тощо.

Контрольні повноваження Верховної Ради України у сфері державного зовнішнього фінансового контролю реалізуються:

- безпосередньо Верховною Радою України;
- через Рахункову палату;
- через Комітет Верховної Ради України з питань бюджету;
- через спеціально створювані тимчасові контрольні, ревізійні та слідчі комісії Верховної Ради України.

До повноважень Верховної Ради України у сфері державного фінансового контролю, які здійснюються нею безпосередньо, належать:

- здійснення парламентського контролю у сфері державного фінансового контролю відповідно до Конституції України;
- контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу та використанням коштів резервного фонду;
- контроль за дотриманням бюджетного законодавства щодо стану виконання Державного бюджету України, у тому числі розпорядниками бюджетних коштів.

До повноважень Верховної Ради України у сфері державного зовнішнього фінансового контролю, які здійснюються через Рахункову палату, належать:

- надання відповідних доручень Рахунковій палаті з питань державного фінансового контролю, що належать до її компетенції;
- заслуховування звітів та прийняття відповідних рішень на підставі цих звітів, спрямованих на вдосконалення бюджетного процесу і його складових.

До повноважень Верховної Ради України у сфері державного фінансового контролю, які здійснюються через Комітет з питань бюджету,

належать:

- контроль за формуванням Держбюджету України відповідно до Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік;

- контроль відповідності проектів законів, поданих на розгляд Верховної Ради України, бюджетному законодавству. До повноважень Верховної Ради України у сфері державного фінансового контролю, які здійснюються через спеціально створювані тимчасові контрольні, ревізійні та слідчі комісії Верховної Ради України, належить проведення депутатського розслідування та вивчення питання порушення фінансового законодавства, в тому числі бюджетного законодавства. Рішення Верховної Ради України з питань державного фінансового контролю є обов'язковими як для суб'єктів державного фінансового контролю, так і підконтрольних об'єктів згідно з законодавством.

Серед органів зовнішнього державного фінансового контролю чільне місце займає Рахункова палата <sup>27</sup> яка є вищим органом державного фінансового контролю України, що утворюється Верховною Радою України, підпорядкована і підзвітна їй. Вона від імені Верховної Ради України здійснює зовнішній фінансовий контроль підконтрольних об'єктів, функціонально і організаційно незалежна від стороннього впливу, що є гарантією виконання покладених на неї завдань. Координаційна діяльність Рахункової палати здійснюється через Координаційну раду, яка є структурним підрозділом Рахункової палати.

Правова основа організації та діяльності Рахункової палати визначається Конституцією України, законом, спеціальним законом про Рахункову палату, іншими актами законодавства України, які не суперечать нормам закону. Рахункову палату очолює її Голова, який призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін.

---

<sup>27</sup> Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 № 315/96-ВР.//Відомості Верховної Ради України – 1998:-№ 24.

Колегію Рахункової палати, до складу якої входять Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, а також головні контролери - керівники департаментів Рахункової палати, Секретар Рахункової палати, обирає Верховна Рада України за квотою від депутатських фракцій. Членів Координаційної ради призначає Колегія Рахункової палати. Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України в обсязі, необхідному для виконання покладених на неї завдань, і визначаються окремим рядком. Контрольні повноваження Рахункової палати розповсюджуються на Адміністрацію Президента України, Кабінет Міністрів України, Верховну Раду України та її апарат, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, центральні органи державної виконавчої влади, Раду національної безпеки і оборони України, органи судової влади, Генеральну прокуратуру України, інші правоохоронні органи, Вищу раду юстиції України, Центральну виборчу комісію, Національний банк України, місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, бюджетні установи, підприємства, установи і організації, де є частка державного майна, а також казенні підприємства. В останній час мусується питання надання права Рахунковій палаті проводити контрольні заходи щодо коштів місцевих бюджетів але воно не знаходить підтримки у Верховній Раді і, на нашу думку, є неконституційним. На підприємства, установи і організації, банки, фінансово-кредитні установи недержавних форм власності, а також на громадські об'єднання і недержавні фонди повноваження Рахункової палати розповсюджуються, якщо вони:

- отримують, перераховують і використовують кошти Державного бюджету;
- використовують державну власність або керують нею;
- мають надані законодавством України податкові, митні або інші пільги і переваги.

Рахункова палата має необмежений доступ до всіх документів, які

відносяться до сфери управління фінансовими і матеріальними ресурсами, та має право запитувати у підконтрольного об'єкта будь-яку необхідну їй інформацію.

До основних функцій Рахункової палати належать:

- контроль за доходами та видатками Державного бюджету України;
- визначення ефективності використання коштів Державного бюджету України органами державної виконавчої влади всіх рівнів, бюджетними та іншими установами (включаючи установи, які знаходяться за кордоном);
- оперативний контроль за виконанням Державного бюджету України у поточному році;
- комплексна ревізія і тематичні перевірки окремих розділів і статей Державного бюджету України, позабюджетних фондів;
- контроль ефективності управлінських дій щодо державних коштів, незалежно від того, відображені вони у Державному бюджеті України на відповідний рік чи ні;
- контроль фінансово-господарської діяльності державних підприємств і підприємств, де є значна або переважна частка державного майна;
- контроль за ефективністю діяльності Національного банку України;
- контроль стану державного боргу України з розробкою відповідних пропозицій щодо його скорочення;
- експертиза проектів законів, в тому числі проекту закону України про Державний бюджет України на відповідний рік, діючих законів України, постанов Верховної Ради України, постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, міжнародних договорів України, програм та документів, зміст яких відноситься до сфери фінансових питань;
- аналіз порушень і відхилень в бюджетному процесі, підготовка пропозицій щодо ліквідації порушень, удосконалення бюджетного, фінансового, податкового і митного законодавства, підвищення рівня доходів до бюджетів усіх рівнів та покращення стану платіжної дисципліни;

- методологічне та нормативне забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю, перевірка і аналіз результатів їх діяльності, надання допомоги з питань змісту контролю;
- координація взаємодії суб'єктів державного фінансового контролю та безпосередня взаємодія з правоохоронними органами;
- розробка стандартів проведення контрольно-ревізійних заходів і експертно-аналітичної діяльності та їх уніфікація;
- створення та ведення єдиної електронної інформаційної бази державного фінансового контролю;
- співробітництво з контрольними органами іноземних держав та міжнародними організаціями, укладення з ними відповідних угод;
- надання консультативних послуг органам державного фінансового контролю з питань, що належать до їх компетенції.

Міністерство фінансів є центральним органом державної виконавчої влади, головним органом суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції внутрішнього державного фінансового контролю, та суб'єктів, які здійснюють внутрішній контроль, підпорядкованих Кабінету Міністрів України.

Правова основа діяльності Міністерства фінансів України складається з Конституції України, інших законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України<sup>28</sup>. Міністерство фінансів України очолює Міністр, якого призначає на посаду та звільняє з посади Президент України у встановленому законодавством порядку. У міністерстві утворюється Колегія у складі Міністра (Голова Колегії), заступника Міністра за посадою, інших керівних працівників Міністерства. Міністр фінансів подає Кабінетові Міністрів України пропозиції щодо призначення на посади та звільнення з посад керівників Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України та інші, що входять до його компетенції.

---

<sup>28</sup> Постанова КМ № 922 від 03.11.2019

До основних функцій Міністерства фінансів України у сфері державного фінансового контролю належать:<sup>29</sup>

- координація, організація, нагляд і перевірка стану діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції внутрішнього державного фінансового контролю, та суб'єктів, які здійснюють внутрішній контроль;

- участь у розробленні прогнозних показників економічного і соціального розвитку України на поточний рік та на перспективу;

- аналіз сучасної економічної та фінансової ситуації в Україні, а також перспектив її розвитку;

- у межах своєї компетенції удосконалення методів фінансового і бюджетного планування, фінансування, а також звітності та системи контролю за витрачанням бюджетних коштів;

- забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та звітності (за виключенням банківських і кредитних установ);

- координація діяльності центральних органів виконавчої влади щодо забезпечення своєчасного і повного надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів всіх рівнів;

- контроль відповідності кошторисів центральних та місцевих органів виконавчої влади видаткам, що встановлені у Державному бюджеті України, на утримання цих органів;

- контроль за дотриманням вимог, визначених відповідними нормативно-правовими актами, щодо складання звіту про виконання бюджетів усіх рівнів;

- контроль у міністерствах, інших центральних та місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, в установах банків та інших фінансово-кредитних установах виконання кошторисів та руху

---

<sup>29</sup> Постанова КМ № 922 від 03.11.2019

бюджетних коштів;

- контроль за забезпеченням інтересів держави у процесі управління державними корпоративними правами згідно з законодавством;
- інші контрольні повноваження, встановлені законодавством.

Відповідно до Основних засад діяльності органів державного фінансового контролю Систему органів державного фінансового контролю становлять: Держаудитслужба яка здійснює свої повноваження безпосередньо і через утворені в установленому порядку територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі<sup>30</sup>.

До складу територіальних органів Держаудитслужби входять міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на декілька адміністративно-територіальних одиниць) та управління міжрегіональних територіальних органів в областях. Територіальні органи Держаудитслужби утворює, ліквідує та реорганізовує Кабінет Міністрів України на підставі пропозицій Голови Держаудитслужби. Структуру міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби затверджує Голова Держаудитслужби за погодженням з Міністром Кабінету Міністрів України. Керівників та заступників керівників міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби призначає на посади та звільняє з посад Голова відповідно до законодавства про державну службу.

Згідно основних Повноважень органів державного фінансового контролю вони:

- 1) здійснюють державний фінансовий контроль щодо:
  - законності і ефективності планування, управління та використання державних (місцевих) ресурсів на всіх стадіях бюджетного процесу його

---

<sup>30</sup> Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року.

учасниками;

- правильності ведення об'єктами контролю бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності;
- законності, ефективності, результативності та економності використання бюджетних коштів їх одержувачами;
- законності, ефективності та результативності фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ;
- законності і ефективності підготовки та реалізації інвестиційного проекту підконтрольними установами;
- законності і ефективності (економічності, продуктивності та результативності) використання коштів (фондів) та/або грантів ЄС підконтрольними установами;
- реалізації проектів економічного і соціального розвитку України, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями;
- виконання функцій з управління об'єктами державної власності;
- дотримання законодавства у сфері закупівель;
- стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у підконтрольних установах;

2) розробляють пропозиції і рекомендації щодо:

- усунення виявлених порушень та запобігання їм надалі;
- вдосконалення системи внутрішнього контролю, заходів, спрямованих на усунення причин і умов, які призвели (можуть призвести) до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності підконтрольних установ;
- підвищення ефективності і результативності управління підконтрольних установ та використання грошових коштів, необоротних та інших активів, здійснення інвестування;

3) вживають в установленому порядку заходів з усунення виявлених

під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності відповідальних осіб, а саме:

- вимагають від керівників, осіб, які виконують їх повноваження, та інших відповідальних осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства; здійснює контроль за виконанням таких вимог;
- у передбачених законом випадках застосовують заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає адміністративні стягнення;
- передають в установленому порядку правоохоронним органам матеріали заходів державного фінансового контролю, у разі виявлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність, корупційних правопорушень або правопорушень, пов'язаних з корупцією;

4) розглядають звернення про факти порушення законодавства з фінансових питань, бюджетного законодавства та у сфері закупівель, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

5) здійснюють управління об'єктами державної власності, що належать до сфери управління органу державного фінансового контролю;

6) розглядають звернення громадян з питань, пов'язаних з діяльністю органу державного фінансового контролю, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління;

7) здійснюють інші повноваження, визначені законом.

Що стосується Держаудитслужби то вона, як правонаступник Фінансової інспекції, відповідно до покладених на неї завдань <sup>31</sup>:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції органу державного фінансового контролю, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів

---

<sup>31</sup> Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президента України від 23.04.2011 № 499/2011. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 4. с.4-8.

Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Кабінетові Міністрів України;

2) розробляє проекти законів та інших нормативно-правових актів з питань, що належать до її компетенції, здійснює методичну та методологічну роботу з питань державного фінансового контролю;

3) інформує громадськість про свою діяльність і стан реалізації державної політики у визначеній сфері;

4) аналізує реалізацію наданих органом державного фінансового контролю зауважень та рекомендацій (пропозицій) підконтрольними установами;

5) здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до компетенції органу державного фінансового контролю;

6) забезпечує ведення інформаційно-аналітичної бази даних про заходи державного фінансового контролю;

7) здійснює інші повноваження, визначені законом.

Органам державного фінансового контролю надається право:<sup>32</sup>

1) залучати в установленому порядку вчених і фахівців, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій за погодженням з їх керівниками до виконання окремих робіт, а також для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) отримувати безоплатно від державних органів та органів місцевого

---

<sup>32</sup> Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 № 5463-VI. //Відомості Верховної Ради України.1993. №13.

самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб – підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на органи державного фінансового контролю завдань, зокрема відомості, необхідні для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підконтрольних установ, та персональні дані осіб, які притягуються до адміністративної відповідальності, без їх згоди;

3) отримувати інформацію про стан та рух бюджетних коштів від органу, який реалізує державну політику у сферах казначейського обслуговування бюджетних коштів, бухгалтерського обліку виконання бюджетів;

4) скликати наради, утворювати комісії, робочі групи, інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи, проводити наукові конференції, семінари з питань, що належать до її компетенції;

5) прямого доступу, у порядку, визначеному законодавством, до автоматизованих інформаційних і довідкових систем, реєстрів та банків даних, держателем (адміністратором) яких є державні органи або органи місцевого самоврядування, користування державними, зокрема урядовими, засобами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами. Органи державного фінансового контролю здійснюють обробку такої інформації із дотриманням законодавства про захист персональних даних та забезпеченням таємниці, що охороняється законом;

6) перевіряти під час проведення заходів державного фінансового контролю грошові та первинні документи, зведені облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу під час проведення заходів державного фінансового контролю та зустрічних звірок на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать об'єктам контролю та об'єктами зустрічних звірок;

8) звертатися до адміністративного суду з позовами в інтересах держави:

якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства;

з вимогою про зобов'язання посадових осіб підприємств, установ, організацій та фізичних осіб – підприємців забезпечити реалізацію прав, визначених пунктами 2, 7, 10, 12, 13, 15 частини третьої цієї статті;

з вимогою про зобов'язання допустити посадових осіб органу державного фінансового контролю до проведення заходів державного фінансового контролю;

щодо відшкодування збитків, повернення безпідставно набутого майна та з іншими позовами в інтересах держави;

9) звертатися до господарського суду та судів загальної юрисдикції за захистом інтересів Держаудитслужби та її територіальних органів;

10) вимагати від керівників (осіб, які виконують їх повноваження) підконтрольних установ проведення фактичної перевірки, у тому числі шляхом інвентаризації активів і зобов'язань, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції та інших аналогічних дій у присутності посадових осіб органів державного фінансового контролю;

11) отримувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів контролю, а також від посадових осіб об'єктів зустрічних звірок інформацію та письмові пояснення з питань, які постають під час здійснення

державного фінансового контролю;

12) отримувати від об'єктів контролю, а також від посадових осіб об'єктів зустрічних звірок завірені копії, витяги з документів (зокрема електронних), які свідчать про встановлені заходами державного фінансового контролю факти;

13) отримувати під час проведення заходів державного фінансового контролю та зустрічних звірок у об'єктів контролю та об'єктів зустрічних звірок копії первинних та зведених облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, які свідчать про встановлені заходами державного фінансового контролю та зустрічними звірками факти, а на підставі рішення суду – вилучати до закінчення заходу державного фінансового контролю оригінали первинних та зведених облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку зі складенням опису, який засвідчується підписами представника органу державного фінансового контролю та керівника (особи, яка виконує його повноваження) об'єкта контролю, об'єкта зустрічних звірок відповідно та залишенням копій зазначених документів таким об'єктам;

14) опечатувати каси, касові приміщення, склади та архіви. Порядок опечатування кас, касових приміщень, складів та архівів установлюється Кабінетом Міністрів України;

15) отримувати від Національного банку і його установ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів контролю, а від інших підприємств установ, організацій, зокрема недержавної форми власності, та фізичних осіб – підприємців що мали правові відносини із зазначеними об'єктами контролю або пов'язаними з ними об'єктами господарювання, довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями. Отримання від банків інформації, що становить банківську таємницю, здійснюється у порядку та обов'язі, установлених законом;

16) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих, правоохоронних органів іноземних держав за додатковою інформацією про виявлені порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

17) проводити зустрічні звірки в об'єктів зустрічних звірок;

18) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

19) пред'являти керівникам (особам, які виконують їх повноваження) об'єктів контролю, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

20) надавати міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади, державним органам, іншим підконтрольним установам обов'язкові до розгляду пропозиції та рекомендації щодо усунення причин і умов, які призвели (можуть призвести) до вчинення порушень та виникнення недоліків у діяльності підконтрольних установ, а також отримувати від зазначених органів інформацію про розгляд таких пропозицій та рекомендацій та стан їх реалізації;

21) застосовувати заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу в разі виявлення порушень законодавства;

22) вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення заходів державного фінансового контролю приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

23) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених з порушенням законодавства, у

судовому порядку стягувати в дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

24) накладати у випадках, передбачених законом, адміністративні стягнення;

25) порушувати перед керівниками (особами, які виконують їх повноваження) відповідних об'єктів контролю питання про притягнення до відповідальності осіб, відповідальних за допущені порушення;

26) брати в установленому порядку участь у засіданнях колегій міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади з питань стану фінансово-бюджетної дисципліни;

27) використовувати під час проведення заходів державного фінансового контролю електронні засоби оброблення інформації, які використовуються для складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку об'єкта контролю;

28) фіксувати процес здійснення заходу державного фінансового контролю чи окремі дії, інформацію, документи, матеріали під час його проведення засобами аудіо- та відеотехніки;

29) використовувати матеріали, документи та інші відомості, що стосуються досудового розслідування, під час проведення заходів державного фінансового контролю об'єктів контролю;

30) збирати, накопичувати, аналізувати, узагальнювати, зберігати персональні дані та інформацію про заходи державного фінансового контролю.

**Державна казначейська служба України**<sup>33</sup> є центральним органом державної виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується

---

<sup>33</sup> Положення про Державну казначейську службу України. Постанова КМУ від 15.04.2015 р№ 215

Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України. Воно складається з Центрального апарату Держказначейства України, Головних управлінь Держказначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, управлінь Держказначейства у районах, містах і районах у містах з районним поділом. Казначейство України очолює Голова, якого призначає на посаду та звільняє з посади Президент України за поданням Прем'єр-міністра України. Аналогічно призначаються і звільняються заступники Голови. Головні управління Державного казначейства України в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються з посади Головою Державного казначейства України. Управління Державного казначейства України в районах, містах, районах у містах з районним поділом очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються з посади Головою Державного казначейства України за поданням начальників відповідних регіональних управлінь. Державна казначейська служба України утримується за рахунок Державного бюджету України в обсягах, необхідних для виконання покладених на нього завдань.

До основних функцій Державної казначейської служби у сфері державного фінансового контролю належать:

- забезпечення казначейського обслуговування Державного бюджету України;
- забезпечення обліку та складання звітності всіх надходжень Державного бюджету України та кошторисів бюджетних установ;
- здійснення попереднього та поточного контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів, взятих на облік органами Державного казначейства України;
- контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України;
- контролювання та припинення необґрунтованого зростання заборгованостей бюджетних установ;

- забезпечення складання та зведення звітності щодо виконання Державного бюджету України;

- організація та здійснення внутрішнього фінансового контролю.

Контрольні функції інших суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції внутрішнього фінансового контролю, та суб'єктів, які здійснюють внутрішній (відомчий) контроль, визначаються відповідними спеціальними законами.

Посадові особи органів державного фінансового контролю зобов'язані суворо додержувати Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств, установ і організацій, що охороняються законом. За невиконання або неналежне виконання посадовими особами органів державного фінансового контролю своїх обов'язків вони притягуються до адміністративної, дисциплінарної та кримінальної відповідальності відповідно до законодавства.

Таким чином державний фінансовий контроль – урядовий фінансовий контроль, що здійснюється суб'єктами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних (місцевих) ресурсів об'єкта контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни.

## РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗДІЙСНЕННЯ РЕВІЗІЇ В БЮДЖЕТНІЙ СИСТЕМІ

### 2.1. Форми і методи державного фінансового контролю

Основне призначення державного фінансового контролю полягає в забезпеченні органічного поєднання попередження, виявлення та ліквідації фінансових порушень, пошук і швидке впровадження невикористаних резервів у забезпеченні оптимального та ефективного витрачання коштів бюджету. Ефективність його контрольних дій залежить від рівня організації і видів контролю, форм і методів його проведення.

Однак, за дослідженнями Іванової І.М. та інших вчених, при наявності об'єктивно широкого кола видів, форм і методів здійснення державного фінансового контролю, науковці не дали однозначної його класифікації<sup>34</sup>.

Відсутність єдиної класифікації державного фінансового контролю зумовлена такими чинниками :

- різні підходи науковців і практиків до критеріїв і формату класифікації державного фінансового контролю;
- пряма залежність системи державного фінансового контролю від системи управління, яка постійно зазнає реформування;
- трансформація фінансово-господарських аспектів діяльності держави у зв'язку з переходом економіки до ринкових відносин. Сучасні науковці при класифікації державного фінансового контролю бюджетних установ, виходять із таких ознак: статусу суб'єктів контролю; часом проведення; інформаційним забезпеченням; формами здійснення про, що частково йшла мова вище (рис.2.1.)

В організаційному плані фінансовий контроль, в основі якого є структура суб'єктів контролю розподіляється на зовнішній, державний

<sup>34</sup> Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку: Монографія. – К. «Академвидав», 2010. – 168 с.

внутрішній, муніципальний і громадський фінансовий контроль.

Зовнішній контроль здійснюється від імені Верховної Ради (Рахунковою палатою) та від імені Уряду (Міністерством фінансів, Державною казначейською службою, Державною фінансовою інспекцією та іншими контролюючими органами). На них покладений контроль у сфері витрачання коштів державного бюджету, з яких відповідна частина спрямовується на установи державного значення.



Рис. 2.1. Види державного фінансового контролю в процесі виконання кошторису бюджетної установи за класифікаційними ознаками

Зовнішній контроль вважається найвищим рівнем контролю і від його організації у великій мірі залежать шляхи економічного розвитку країни, рівень добробуту населення, масштаби тінізації економічного обороту.

Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, (схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р в редакції розпорядження від 22.10. 2008 №1347-р) передбачено, що державний внутрішній фінансовий контроль складається із системи здійснення внутрішнього контролю і проведення внутрішнього аудиту як нового для держави виду діяльності. При цьому визначені в Концепції організаційні підходи і понятійна база і їх застосування у вітчизняному правовому полі відповідає процесу адаптації законодавства України до законодавства Євросоюзу<sup>35</sup>. 19 листопада 2020 року Міністерством фінансів України в рамках двостороннього співробітництва з Міністерством фінансів Королівства Нідерланди проведено семінар на тему «Сучасні тенденції управління функцією внутрішнього аудиту» для 103 керівників підрозділів внутрішнього аудиту державних органів. Міжнародні експерти презентували сутність ключових показників ефективності (далі – КПЕ) підрозділу внутрішнього аудиту як основи належного управління функцією, а також основні критерії для їх призначення. Окрему увагу було приділено практичним прикладам КПЕ для різних зацікавлених сторін, які використовуються в Центральній урядовій агенції внутрішнього аудиту Великобританії та Центральній урядовій аудиторській службі Королівства Нідерланди (CGAS).

Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити стан виконання завдань органу <sup>36</sup>. Зокрема, щодо забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів, відповідно до встановленої мети, завдань і вимог діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

---

<sup>35</sup> Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р

<sup>36</sup> Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р «Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року. План Заходів щодо реалізації концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року». // Офіційний вісник України. – 2005. – 22.

Внутрішній контроль проводиться контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, відомств, органами державного сектору стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств, установ та організацій у формі ревізій, аудиту і тематичних перевірок.

Внутрішній аудит – форма контролю, що забезпечує незалежну оцінку діяльності підконтрольних органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у напрямку, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності.

З появою підприємств, установ та організацій нових форм власності масштаби внутрішнього контролю значно скоротилися. Тому, з метою його розбудови та активізації Міністерство фінансів України наказом від 14.09.2012 № 995 затвердило Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах<sup>37</sup>. Це має посилити управлінський контроль за дотриманням законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягненням результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Реалізація положень Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»<sup>38</sup> призвела до появи нових суб'єктів фінансового контролю, якими стали органи самоврядування. Вони представляють собою муніципальний фінансовий контроль і він забезпечується тимчасовими контрольними комісіями, створеними органами місцевого самоврядування в складі депутатів та залучених спеціалістів, експертів. Вони уповноважені правом здійснення контрольних заходів як у місцевих органах самоврядування, так і в установах та організаціях з конкретно визначених питань. Муніципальний

---

<sup>37</sup> Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14. 09. 2012 № 995. // Фінансовий контроль. – 2012. - № 11. с. 4-8.

<sup>38</sup> Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 24.

фінансовий контроль також здійснюється органами місцевої та регіональної виконавчої влади, територіальними органами міністерств і відомств (місцеві фінансові органи та органи ДКСУ).

Отже, суб'єктами муніципального контролю є органи місцевого самоврядування та органи державної влади, що за своїми ознаками належать до виду державного контролю.

Об'єктом фінансового контролю є місцеві бюджети, позабюджетні фонди, фінансово-господарська діяльність установ, організацій комунальної власності.

Громадський контроль здійснюється депутатами різних рівнів, представниками засобів масової інформації, профспілкових і громадських організацій, політичних партій і рухів у формі моніторингу діяльності органів влади, місцевого самоврядування, бюджетних установ, організацій за додержання ними стандартів, норм і правил обігу фінансових і матеріальних ресурсів. Він проводиться шляхом аналізу операційної та оперативної звітності, іншої постійної чи періодичної інформації суб'єкта господарювання.

Залежно від часу здійснення контрольних функцій фінансовий контроль за правильним та ефективним використанням коштів і, зокрема, в бюджетних установах поділяється на попередній, поточний і наступний.

Попередній (превентивний) фінансовий контроль проводиться на етапі розгляду проектів бюджету відповідного рівня, кошторисів бюджетних установ та розрахунків до них, що надаються установами у відповідні органи, а також розгляду уповноваженими контролюючими органами управлінських рішень до здійснення фінансових операцій. Його мета запобігти нераціональним витратам, незаконним діям, фінансовим порушенням та пошуку додаткових резервів.

В умовах переходу до ринкової економіки превентивний контроль є найефективнішим засобом профілактики та запобігання порушень стосовно операцій з бюджетними коштами, іншими фінансовими ресурсами держави.

Тому розвиток попереджувального контролю тепер став головним завданням Держаудитслужби України та її територіальних органів, що відповідає вимогам Президента України.

Поточний фінансовий контроль здійснюється в процесі виконання бюджету відповідного рівня, а також кошторису конкретної бюджетної установи з метою перевірки дотримання вимог законодавства та інших нормативно-правових актів. Спираючись на дані первинних документів оперативного і бухгалтерського обліку, звітності та інвентаризацій, а також на матеріали аналізу визначається своєчасне і цільове фінансування затверджених бюджетних витрат і цільових програм. Дає змогу за оперативною інформацією регулювати фінансові операції, своєчасно запобігати фактам безгосподарності і втратам.

Наступний фінансовий контроль здійснюється по закінченню звітного періоду шляхом аналізу і перевірки бухгалтерської і фінансової звітності. Його завданням є вивчення доцільності витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, законності здійснених операцій. Він дає можливість масштабно оцінити позитивні та негативні сторони фінансової діяльності бюджетних установ, з метою виявлення фінансових недоліків і порушень, вжиття заходів щодо виправлення ситуації та притягнення винних до відповідальності.

Всі види зазначеного фінансового контролю взаємопов'язані і доповнюють один одного. Так, попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджету, кошторисів тощо. Поточний контроль дозволяє своєчасно виявити недоліки в процесі фінансово-господарської діяльності та своєчасно їх усунути. Наступний контроль визначає помилки, не встановлені першими двома видами контролю.

За інформаційним забезпеченням фінансовий контроль бюджетних установ поділяється на документальний і фактичний.

Документальний контроль полягає в установленні суті і достовірності фінансово-господарських операцій за даними первинної документації,

облікових реєстрів і звітності, в яких вони проведені по бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку.

Фактичний контроль заключається в установленні діючого реального стану об'єкта шляхом вимірювання, зважування, підрахунку, лабораторного аналізу.

Відповідно до частини 2 статті 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 №5463-VI державний фінансовий контроль і, стосовно бюджетних установ забезпечується Держфінінспекцією України (тепер Держаудитслужба) та її територіальними органами через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування<sup>39</sup>.

Державний фінансовий аудит 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, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, а його результати викладаються у звіті.

Державний фінансовий аудит проводиться органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання;

- державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ;
- державний фінансовий аудит бюджетних програм (аудит ефективності);
- державний аудит окремих господарських операцій (операційний аудит).

На кожний вид аудиту Урядом затверджено Порядок його проведення.

Щодо державного фінансового аудиту окремих господарських операцій (операційний аудит), то відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 19.12.2012 № 1182 він уже не здійснюється.

Аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на

---

<sup>39</sup> Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 № 5463-VI. //Відомості Верховної Ради України.1993. №13

визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які в цьому перешкоджають. Він здійснюється з метою розроблення пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.

Стосовно державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, то згідно з чинним законодавством основним його завданням є оцінка ефективності управління бюджетною установою та правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації внутрішнього контролю. Однак, зазначена форма аудиту органами фінансової інспекції зараз не практикується, хоча і не відмінена.

Тепер в бюджетних установах здійснюється державний фінансовий аудит бюджетних програм (аудит ефективності) відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252 <sup>40</sup>.

Зокрема, у 2023 р. державним фінансовим аудитом охоплено питання ефективності виконання Міністерством охорони здоров'я України бюджетної програми 2301270 «Проведення вакцинації населення від гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої корона вірусом SARS-CoV-2», ефективності виконання Міністерством соціальної політики України бюджетної програми за КПКВК 2507030 "Заходи із соціальної, трудової та професійної реабілітації осіб із інвалідністю" щодо забезпечення окремих категорій населення засобами реабілітації.

Інспектування як форма державного фінансового контролю полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі

---

<sup>40</sup> Постанова КМУ від 27 березня 2019 р. № 252

ревізії, яка повинна забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні.

Схематично сутність державного фінансового аудиту та інспектування, як форми державного фінансового контролю відображена на рис.2.2.

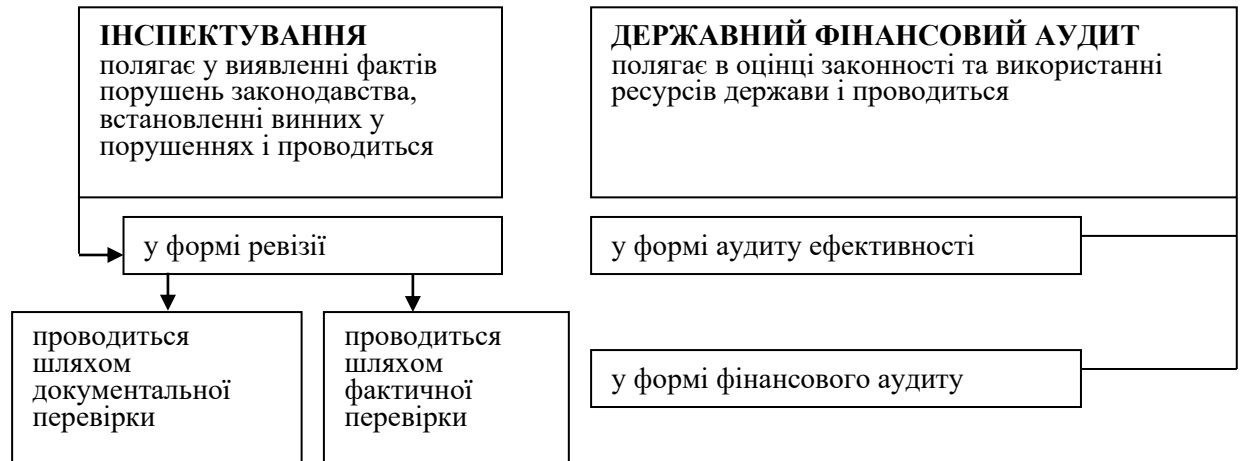


Рис. 2.2. Інспектування та державний фінансовий аудит, як форми державного фінансового контролю

Відповідно до Порядку проведення інспектування, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.04.2006 № 550 ревізія проводиться шляхом: документальної перевірки (передбачає контроль, який дає можливість встановити суть і достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності та іншої документації); фактичної перевірки (передбачає контроль, який ґрунтується на підставі перевірки об'єкта в натуральному вираженні шляхом зважування, лічби, вимірювання та ін.)<sup>41</sup>.

Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою, а перевірки державних закупівель – оформляються актами. Перевірки бувають тематичні і камеральні.

Тематична перевірка – це форма контролю з окремих питань фінансово-господарської діяльності бюджетної установи (наприклад, стану

<sup>41</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами». //Офіційний вісник України. – 2006. - № 16.

збереження і використання матеріальних цінностей, коштів та ін.). Такі перевірки здійснюють вищестоящі і державні органи контролю. Камеральна перевірка – це форма фінансового контролю, яка застосовується контрольними органами по відношенню до бюджетних установ при одержанні і перевірці показників звітності.

Службове розслідування – це форма контролю дотримання працівниками бюджетних установ службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини. Розслідування проводиться комісією за наказом керівника установи в разі виявлення службових зловживань, нестач, крадіжок, втрат.

Слідство – це форма контролю, що являє собою процесуальні дії, у ході яких встановлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей і грошових коштів, безгосподарністю, халатністю, службовими зловживаннями. Слідство проводиться судово-слідчими правоохоронними органами.

**Одним з основних і найбільш ефективних є наступний фінансовий контроль, що проводиться у формі ревізії фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів..**

Забезпечення єдиних підходів щодо підготовки ревізії, її проведення, оформлення результатів та реалізації матеріалів досягається завдяки тому, що ще у 2011 році були затверджені Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Держави (далі Методичні рекомендації). Вони розроблені відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550. Критерієм оцінки практики ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи є відповідність її проведення саме до Методичних рекомендацій.

На етапі підготовки до ревізії керівником органу контролю призначається склад ревізійної групи та її керівника які повинні опрацювати нормативно-правову базу, що стосується підконтрольної установи, ознайомитися з її фінансово-господарською діяльністю, проаналізувати матеріали раніше проведених ревізій і перевірок, звітність та оперативну інформацію про виконання кошторису, опрацювати інформацію фінансових органів та органів Держказначейства з використання коштів, операцій на реєстраційних рахунках, взятих зобов'язань, стану дебіторської та кредиторської заборгованості. При цьому звертається увага на доручення правоохоронних органів щодо ймовірних фактів порушень, звернення громадян, інформацію в мережі Інтернет чи інших засобах масової інформації тощо.

На підставі проведеного аналізу вказаних матеріалів керівник ревізійної групи визначається з питаннями програми ревізії, термінами її проведення, відбирає найбільш ризикові операції, що потребують ретельної перевірки і складає у двох примірниках програму ревізії з дотриманням Примірної програми ревізії бюджетної установи. Складається робочий план за встановленою формою, який також затверджується вищевказаними службовими особами.

З програмою ревізії і робочим планом, керівник ревізійної групи до її початку ознайомлює під розпис всіх членів ревізійної групи.

Не пізніше як за 10 календарних днів до початку ревізії керівник ревізійної групи надає об'єкту контролю повідомлення про проведення ревізії. Також на її проведення ним на кожну посадову особу органу Держконтролю та залученого спеціаліста виписується в двох примірниках направлення встановленого зразка, яке підписується керівництвом органу Держфінконтролю.

При виході на підконтрольну установу її керівництву під розписку надається примірник програми ревізії і направлення кожного члена ревізійної групи.

Питання програми ревізії перевіряються шляхом документальної та фактичної перевірки.

За результатами ревізії складається акт ревізії в трьох примірниках, підписуються керівником ревізійної групи<sup>42</sup>. Перший і третій його примірники подаються на розгляд і підпис керівнику і головному бухгалтеру установи, які зобов'язані ознайомитися з ним та у разі погодження з викладеними у ньому фактами – підписати отримані примірники акту та повернути органу Держфінконтролю. Після цього установі передається другий примірник акту ревізії. При наявності заперечень щодо змісту акта ревізії керівник, головний бухгалтер установи підписують його із застереженнями, які ґрунтовно розглядаються органами Держаудитслужби і на них дається письмовий висновок контролюючого органу.

За результатами ревізії в межах наданих прав, контрольний орган вживає заходів для усунення виявлених порушень, відшкодування завданих державі та бюджетній установі збитків, притягнення винних до, дисциплінарної та матеріальної відповідальності. Загалом за результатами у 2023 році ревізій та перевірок Держаудитслужбою виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на майже **211,0 млрд грн** (*понад 99,8 млрд грн за аналогічний період 2022 року*). З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано **952 (707)** матеріали ревізій та перевірок зі свого боку, правоохоронними органами у січні – грудні 2023 року за матеріалами проведених заходів розпочато **422 (265)** досудових розслідування та **22 (34)** досудових розслідування – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

Завдяки вжитим заходам протягом 2023 року Держаудитслужба, її міжрегіональні територіальні органи забезпечили відшкодування втрат

---

<sup>42</sup> Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджені наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже **6,4 млрд грн.**<sup>43</sup>

Дієвим заходом щодо усунення виявлених ревізією порушень та недопущення їх в подальшому є розгляд її матеріалів на колегіях, нарадах об'єкта контролю, за результатами якого ним видається наказ.

Обов'язковим є інформування бюджетною установою відповідного органу Держаудитслужби про усунення виявлених ревізією порушень. У разі не виконання вимог відповідні документи подаються до суду.

Якщо ревізією виявлено порушення за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, а також проведення ревізії за зверненнями правоохоронних органів, то такі матеріали передаються правоохоронним органам для відповідного реагування.

Про результати ревізії органи контролю можуть інформувати керівні відомства бюджетної установи, відповідні органи виконавчої влади та місцевого самоврядування. Інформування центральних органів законодавчої та виконавчої влади як правило здійснює Держаудитслужба.

Ревізійний процес в бюджетній установі розпочинається з оцінки повноти усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми контрольними заходами.

У випадку не забезпечення повного виконання рішень, прийнятих за результатами ревізії, у керівника та інших відповідальних осіб бюджетної установи відбираються письмові пояснення. І якщо це є результатом безвідповідальності, то на керівника складається протокол про адміністративне правопорушення.

Примірною програмою ревізії бюджетних установ, в головного розпорядника коштів передбачена перевірка питання стану виконання ним функцій, а саме<sup>44</sup>:

---

<sup>43</sup> Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік [zvithnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvithnist@dkrs.gov.ua).

<sup>44</sup> Примірна програма ревізії бюджетної установи, затверджена наказом Державної фінансової інспекції України від 14.10. 2011 № 14. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

- формування мережі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- складання бюджетних запитів, обґрунтованість включених до них показників;
- розгляд та затвердження головним розпорядником коштів проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та планів використання бюджетних коштів одержувачів.

Наступним питанням програми ревізії є перевірка правильності складання, розгляду, затвердження та виконання кошторису бюджетної установи. Адже зайві асигнування є передумовою до фінансових зловживань, надмірності у витратах, а їх обмеженість призводить до незабезпечення нормального режиму роботи бюджетної установи, скорочення обсягів в наданні населенню, передбачених законодавством безкоштовних послуг (зокрема медичних), пільг тощо, що викликає у них справедливі нарікання.

Основні вимоги щодо складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів визначені Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».

Метою перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання нею чинного законодавства з питань формування дохідної частини та проведення видатків.

Особливої уваги заслуговує правильність формування дохідної частини кошторису за загальним та спеціальним фондами<sup>45</sup>.

По спеціальному фонду кошторису перевіряється обґрунтованість розрахунків, визначення обсягів надходжень за кожним джерелом доходів. Перелік власних надходжень бюджетних установ, визначений Постановою Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 «Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо

---

<sup>45</sup> Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затвержені наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

утворення та напрямів використання». До них відносяться доходи<sup>46</sup>:

Перша група це надходження від сплати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством:

- плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх функціональними повноваженнями. Вони мають постійний характер і плануються у бюджеті;

- надходження бюджетних установ від господарської або виробничої діяльності;

- плата за оренду майна бюджетних установ і надходження бюджетних установ від реалізації майна.

Друга група це інші джерела власних надходжень бюджетних установ (благодійні внески, кошти від підприємств, організацій, фізичних осіб, інших бюджетних установ для виконання цільових заходів та кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів).

Саме у питанні формування дохідної і видаткової частин кошторису спеціального фонду бюджету допускається безліч порушень, наслідком чого є незаконні видатки коштів загального фонду бюджету.

При перевірці видаткової частини кошторису за загальним фондом насамперед слід перевірити відповідність затверджених в кошторисі сум асигнувань граничним обсягам видатків бюджету із загального фонду, доведених лімітною довідкою розпорядника вищого рівня чи відповідного фінансового органу.

Далі перевіряється обґрунтованість розрахунків видаткової частини кошторису в розрізі кожного коду економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами, виходячи з основних виробничих показників і контингенту (кількість класів, учнів і студентів в навчальних закладах, ліжок в лікарнях тощо) штатної чисельності, норм витрат на

---

<sup>46</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 «Про затвердження переліку власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо утворення та напрямів використання». – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).

харчування, медикаменти, розмірів посадових окладів, стипендій та ін.

Звертається увага, чи забезпечуються бюджетними коштами першочергові (захищені) видатки: на оплату праці з нарахуваннями та господарське утримання установи.

Обґрунтованість розрахунків правильності визначення фонду оплати праці перевіряється, чи обраховані вони відповідно до штатного розпису та граничної чисельності. Також слід перевірити, чи недопущенні прорахунки щодо сум нарахувань на заробітну плату та внесків до державних цільових фондів тощо.

Стосовно видатків на оплату комунальних послуг, то акцент робиться на об'єктивність визначення потреби в асигнуваннях на енергопостачання, теплопостачання, водопостачання і водовідвід та чи в повній сумі відшкодовуються витрати спожитих комунальних послуг орендарями та мешканцями гуртожитків.

Перевіряючи видатки на придбання обладнання, капітальний і поточний ремонт приміщень, слід врахувати, що вони не є першочерговими і, можуть передбачатися в кошторисі лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Наступним етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання законодавчих вимог щодо його виконання.

У цій частині контролю необхідно оцінити чи проводить бюджетна установа свою діяльність виключно в межах асигнувань, встановлених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Держказначейської служби. З'ясовується законність джерел надходжень коштів до спеціального фонду та випадків несвоєчасного та неповного зарахування доходів до вказаного фонду. Стан виконання кошторису бюджетної установи також передбачає перевірку відповідності проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань.

Кінцевим етапом перевірки цього питання є аналіз достовірності даних, внесених у звіт про виконання кошторису. дотримання термінів подання

фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у цій звітності, даним бухгалтерського обліку.

Також обов'язково перевіряється<sup>47</sup>, чи всі грошові операції бюджетної установи за доходами і видатками пройшли через реєстраційні рахунки в органах Держказначейської служби, а також відображені в звітності про виконання кошторису. Чи не допускалися установою не грошові форми розрахунків.

Серед питань програми ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетних установ найбільшу питому вагу за обсягом, значимістю і складністю займають питання документальної і фактичної перевірки грошових коштів і розрахунків. До них відносяться<sup>48</sup>: ревізія грошових коштів в касі; ревізія операцій за рахунками в органах Держказначейської служби; ревізія розрахункових операцій з підзвітними особами та суб'єктами господарювання; ревізія розрахунків з оплати праці працівників та нарахування на заробітну плату. Дотримання штатної дисципліни.

Під час проведення ревізії бюджетних установ обов'язково проводяться зустрічні звірки, для документального підтвердження достовірності і реальності операцій та розрахунків, що здійснювались між установою і контрагентом товарів і послуг.

Головна мета ревізії каси та касових операцій полягає у виявленні фактів недостач, розтрат і привласнень грошових коштів. Основні завдання ревізії грошових коштів в касі представлені на рис.2.3.

Відповідно до вимог<sup>49</sup>, кошти та цінні папери мають зберігатися у вогнетривких металевих шафах, які касир після закінчення роботи каси замикає і опечатує їх. З особами, на які покладаються обов'язки з веденням

---

<sup>47</sup> Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджені наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

<sup>48</sup> Примірний програма ревізії бюджетної установи, затверджена наказом Державної фінансової інспекції України від 14.10. 2011 № 14. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

<sup>49</sup> Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 687 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні». // Вісник Національного банку України. – 2005.- № 3 (108).

касових операцій, отриманням, видачею та зберіганням готівки, матеріальних цінностей, укладається договір про повну матеріальну відповідальність. Для проведення інвентаризації каси наказом керівника установи призначається комісія.

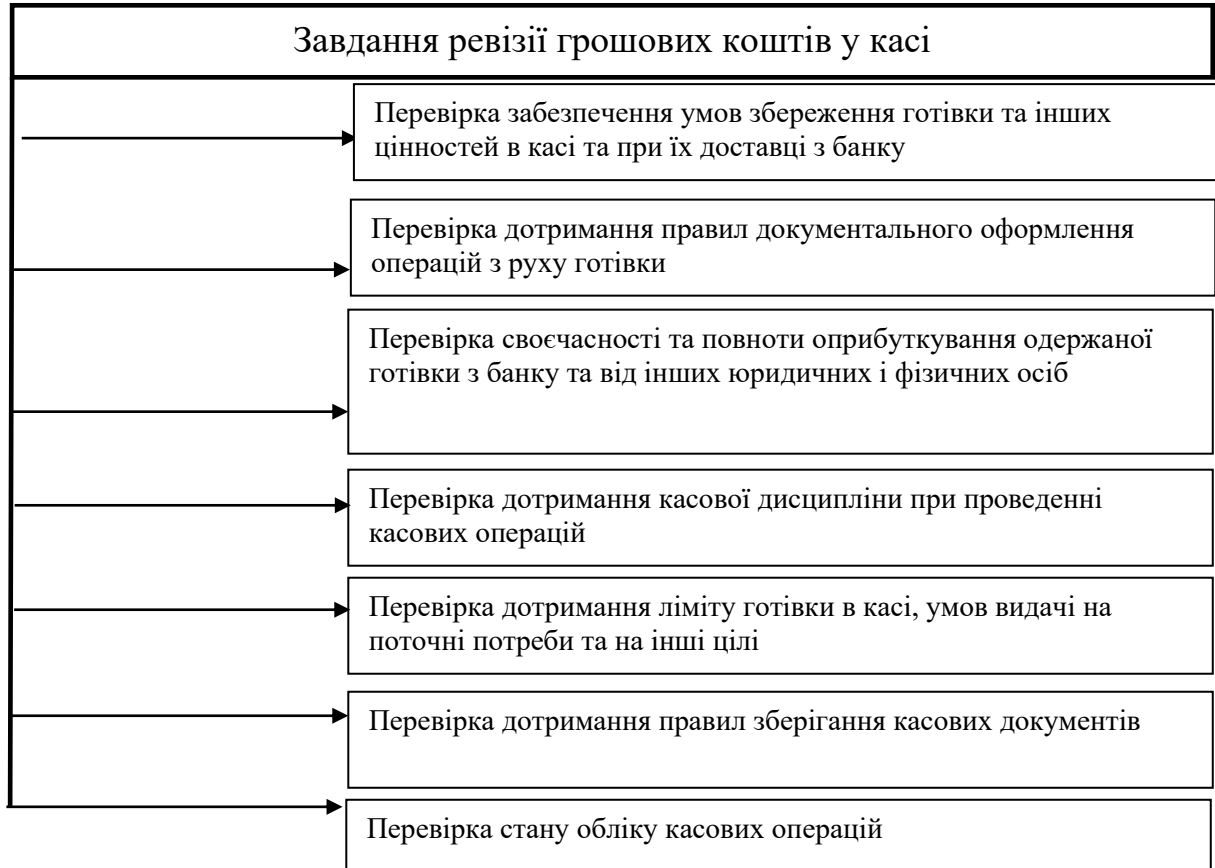


Рис. 2.3. Напрямки перевірок в ході ревізії грошових коштів у касі бюджетної установи

У разі виявлення лишків грошей або цінних паперів їх оприбутковують по касі, а недостачі – ставиться питання про негайне її відшкодування до каси і на внесену суму виписується прибутковий касовий ордер. Суцільним методом перевіряються касові документи за надходженнями і видатками щодо правильності їх оформлення та законності здійснення операцій. Здійснюється суцільно таксування руху усіх сум готівки і перевіряється правильність виведення її залишку.

Перевіряється наявність випадків використання грошей не за цільовим призначенням. Крім того, звіряються записи у касовій книзі із записами у виписках з казначейського рахунку на предмет повноти та своєчасності

оприбуткування в касовій книзі готівкових надходжень.

Черговим етапом контрольного заходу в бюджетній установі є ревізія операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Казначейської служби (для розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів) та на рахунках в установах банків (для видачі установам готівки за казначейськими чеками та розміщення депозитів). Списання коштів з казначейських рахунків бюджетних установ на проведення видатків в готівковій і безготівковій формах здійснюється у суворій відповідності за затвердженими кошторисами.

Мета ревізії казначейських операцій в бюджетній установі полягає у перевірці законності цих операцій та правильності і повноти їх відображення в обліку та звітності. Завдання ревізії казначейських операцій представлені на рисунку 2.4.

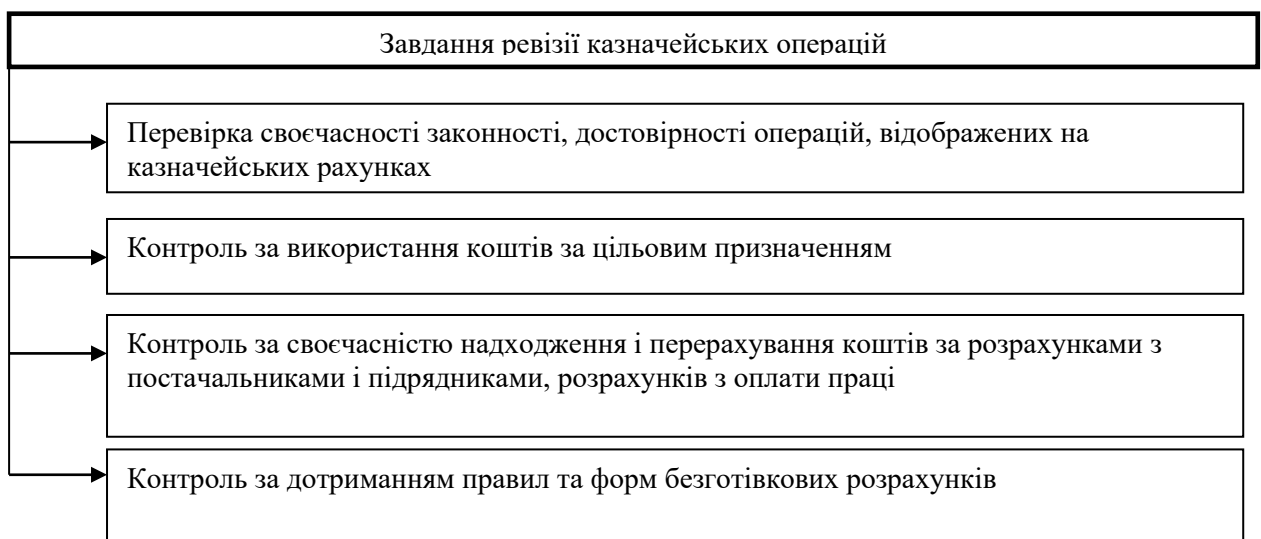


Рис. 2.4. Напрямки контролю при ревізії казначейських операцій бюджетної установи

Перевіряючи операції з витрачання коштів слід перевірити наявність підстав для їх проведення, правильність оформлення платіжних документів та наявність документів, відповідно до яких здійснюється платіж та правильність їх в бухгалтерського обліку.

Відповідно до суті здійснених платежів перевіряється правильність їх

віднесення на видатки за кодами економічної класифікації (КЕКВ)<sup>50</sup> в картки аналітичного обліку касових видатків. Вказані картки складаються за кожним (КЕКВ) за загальним та спеціальним фондами і за кожним видом коштів спеціального фонду. З метою встановлення випадків перевищення касових видатків від суми отриманих асигнувань в розрізі КЕКВ, дані картки аналітичного обліку касових видатків порівнюються з даними картки аналітичного обліку асигнувань.

Окремо перевіряється законність використання власних надходжень бюджетних установ та правильність відображення в обліку операцій щодо доходів в частині надходжень на рахунки бюджетної установи<sup>51</sup>.

Для підтвердження достовірності здійснення окремих операцій проводяться зустрічні звірки.

Контроль за використанням фонду оплати праці бюджетних установ є одним з найважливіших напрямів ревізійної роботи, оскільки через систему оплати праці зачіпаються економічні інтереси кожного працівника установи. Саме за його результатами можна дати оцінку стану дотримання в бюджетній установі трудового законодавства і законодавства з оплати праці.

Завданням ревізії розрахунків з оплати праці представлені на рисунку 2.5.

---

<sup>50</sup> Наказ Міністерства фінансів України від 26.12. 2011 № 1738 «Про внесення змін до бюджетної класифікації». – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

<sup>51</sup> Наказ Державного казначейства України від 27.02.2000 № 68 «Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» (із змінами, внесеними наказами Держказначейства України від 28.02.2002 № 12 та від 05.06.2003 № 117). – Режим доступу: [search.ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).

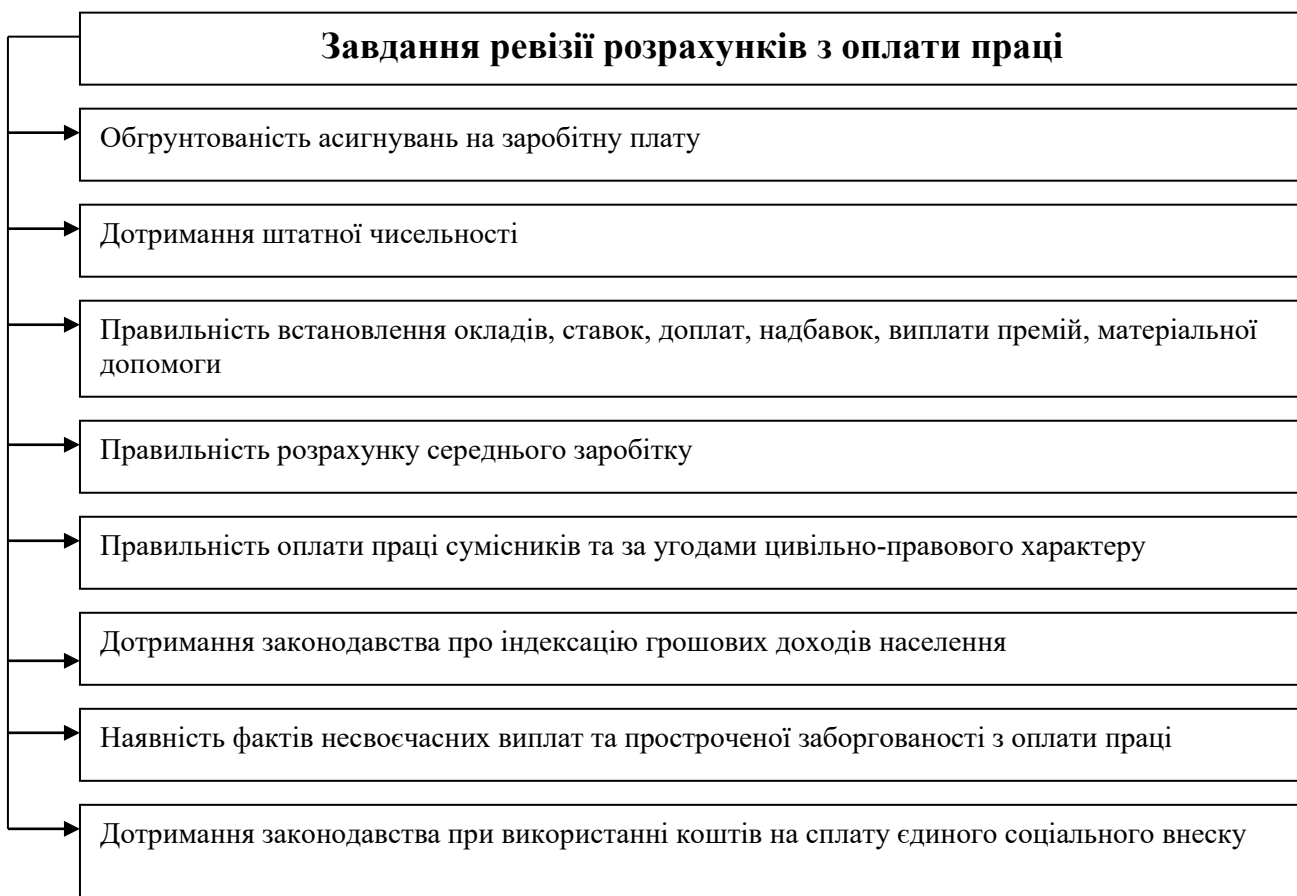


Рис. 2.5. Напрями контролю з операцій по оплаті праці

Враховуючи, що видатки на заробітну плату працівників бюджетних установ, а також нарахування на неї є захищеними статтями бюджету слід проаналізувати, чи не відверталися кошти, виділені на оплату праці, за іншими напрямами і навпаки.

На підставі наказів, особових справ, трудових книжок працівників, результатів проведеної атестації тощо перевіряється правильність встановлення посадових окладів і ставок працівникам.

Наступним етапом ревізії розрахунків з оплати праці є перевірка дотримання штатної дисципліни. Фактична чисельність працівників зіставляється зі штатним розписом, що дає можливість встановити вакансії та понадштатні посади.

Обов'язково перевіряється законність і правильність виплати заохочувальних компенсаційних виплат (премій, інших грошових і матеріальних виплат) і чи вони проводяться в межах коштів на оплату праці. При перевірці законності встановлення надбавок, доплат за вислугу років

необхідно встановити, чи вони визначені відповідно до стажу роботи на підставі трудових книжок та інших документів, що його підтверджують.

До питань ревізії видатків на заробітну плату відноситься й перевірка правильності сплати бюджетною установою єдиного соціального внеску у розмірах, встановлених законодавством

Проведення тендерів визначається виходячи із загальних сум асигнувань по кожному коду економічної класифікації, затверджених кошторисом.

В ході ревізії застосування процедур при закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти в першу чергу необхідно з'ясувати наявність в установі комітету з конкурсних торгів і затвердженого Положення про нього з дотриманням відповідного законодавства. Предметом перевірки є дотримання комітетом порядку вибору процедур закупівель та оформлення документації з конкурсних торгів, склад кваліфікаційної документації та запиту для участі у процедурі цінових пропозицій.

Також проводиться детальний аналіз закупівельних цін на товари, роботи і послуги. Досліджується, чи не були допущені факти штучного завищення ціни іншими учасниками тендерних торгів, з метою визначення для установи «вигідного» переможця. Перевіряються й інші питання, передбачені програмою перевірки.

Одним із основних питань ревізії є перевірка звітності про результати здійснення процедур закупівлі на предмет її правильності і достовірності.

Важливим елементом ревізії бюджетних установ є контроль розрахункових операцій. Від своєчасності і правильності проведення розрахункових операцій залежать результати виконання кошторису бюджетної установи та їх оцінка ревізією.

Одне з основних питань контролю розрахункових операцій бюджетних установ є перевірка взяття ними зобов'язань відповідно до «Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів Державного казначейства України», затвердженого наказом Держказначейства України

від 09.08.2004 № 136. Згідно з цим наказом розпорядники бюджетних коштів мають право брати зобов'язання на витрачання бюджетних коштів тільки в межах затверджених в кошторисі річних асигнувань<sup>52</sup>:

Водночас, в ході ревізії перевіряється достовірність виникнення кредиторської та дебіторської заборгованості бюджетних установ шляхом аналізу даних форми № 7 «Звіт про заборгованість бюджетних установ» та даних меморіальних ордерів № 4, 6, 7 і балансу.

Предметній перевірці підлягає порядок реєстрації та взяття на облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів. Зокрема, перевіряється дотримання установою термінів подачі до відповідного органу Держказначейської служби Реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів на паперових (у двох примірниках) та електронних носіях і оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання. А по тендерних торгах – ще документи, що підтверджують проведення закупівлі.

Зобов'язання, що виникають із договорів<sup>53</sup>, згідно з якими розпорядник бюджетних коштів, як споживач товарів, робіт і послуг здійснює відповідні розрахунки, предметом контролю є договори. У зв'язку з цим, перевіряючи їх, необхідно в першу чергу переконатися, чи зареєстровані зобов'язання за ними в органах Держказначейської служби. Також необхідно перевірити правильність застосування цін на товари, роботи і послуги, достовірність дебіторської та кредиторської заборгованості.

Наступним питанням ревізії є перевірка дотримання бюджетною установою вимог щодо проведення обов'язкової інвентаризації розрахунків. З цією метою дані актів звірки взаєморозрахунків, порівнюються із фактично відображеними сумами заборгованості по бухгалтерському обліку.

---

<sup>52</sup> Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів Державного казначейства України, затверджений наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 № 136. – Режим доступу: [zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).

<sup>53</sup> Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджені наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

Доцільним є проведення під час ревізії зустрічної звірки у дебіторів та кредиторів сум заборгованостей, які рахуються тривалий час і, по яких не проводиться претензійно-позовна робота.

Перевіряючи законність списання, за рішенням керівника установи, сум дебіторської та кредиторської заборгованості, яким минув термін позовної давності (три роки) необхідно з'ясовувати, яких вжито заходів установою для стягнення дебіторської заборгованості та погашення кредиторської заборгованості.

Як свідчить практика, однією з причин недотримання розрахункової дисципліни, виникнення незаконної і нереальної заборгованості, а також несвоєчасного повернення сум кредиторської заборгованості є запусненість бухгалтерського обліку по розрахункових операціях.

Перевіряючи стан розрахунків за послуги зв'язку та спожиті комунальні послуги і енергоносії в першу чергу визначається правильність і повнота відшкодування бюджетній установі своїми працівниками та орендарями витрат за користування засобами зв'язку у власних цілях, а орендарями крім того, вартості спожитих комунальних послуг та енергоносіїв в орендованих нежитлових приміщеннях.

За укладеними договорами з постачальниками комунальних послуг та енергоносіїв перевіряється дотримання норм і нормативів, цін і тарифів на вказані послуги. Крім того перевіряється достовірність показників лічильників з метою з'ясування чи не допускалось зайвої оплати внаслідок їх завищення. Доцільно провести комісійно-контрольне зняття показників лічильників.

Окремим питанням ревізії є перевірка витрат установою на утримання транспортних засобів. Тут перевіряється законність і обґрунтованість придбання автотранспортних засобів, правильність списання пально-мастильних матеріалів.

Ревізуючи операції стану збереження майна, використання оборотних та необоротних активів виявляється дотримання вимог щодо їх збереження.

Зокрема, чи призначені відповідальні особи за їх збереження, чи укладено з ними договори про матеріальну відповідальність та перевіряється дотримання періодичності проведення інвентаризації. А також ініціюється перед керівником бюджетної установи питання щодо проведення в ході ревізії інвентаризації вказаних матеріальних цінностей та встановлюється спосіб її проведення (суцільний, вибірковий).

Перевіркою правильності використання коштів на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт встановлюється забезпеченість цих видів будівельно-ремонтних робіт кошторисною і технічною документацією. Наступним питанням є перевірка правильності відображення в документації обсягів робіт, дотримання норм витрат будівельних матеріалів, розцінок, накладних витрат тощо, щоб встановити, чи не завищена вартість будівництва, реконструкції та ремонту.

З метою встановлення фактів завищення обсягів виконаних робіт, проводяться контрольні обміри та перевіряється правильність складання актів про фактичне виконання будівельно-ремонтних робіт.

Метою перевірки бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетних установ є <sup>54</sup>:

- оцінка стану організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, додержання методології обліку, своєчасності, повноти і достовірності відображення в обліку і звітності господарських операцій;
- встановлення фактів неефективних та не за цільовим призначенням проведених витрат бюджетних коштів та запобігання їх у подальшому;
- попередження викривлень даних обліку і звітності.

Крім цих питань також перевіряються організаційні напрямки роботи бухгалтерії, наявності Положення про бухгалтерію та розроблених на кожного працівника бухгалтерії посадових інструкцій.

Звітність установи перевіряється на відповідність вимогам Порядку

---

<sup>54</sup> Примірна програма ревізії бюджетної установи, затверджена наказом Державної фінансової інспекції України від 14.10. 2011 № 14. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).

складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками бюджетних коштів, затвердженого наказом Держказначейства України від 05.01.2011 року № 2.

Виходячи із вищенаведеного, можна констатувати, що ревізія як форма державного фінансового контролю бюджетних установ забезпечує найбільш повне виявлення порушень у використанні грошових і матеріальних ресурсів. Лише за допомогою такого контрольного заходу можна установити осіб, винних у фінансових порушеннях, розтратах і крадіжках та її масштаби і вжити до них заходів щодо повноти відшкодування нанесених установі грошових і матеріальних втрат.

Наведене дає підстави стверджувати, що в Україні була сформована і діяла система видів, форм і методів державного фінансового контролю. Однак, втрата з боку держави координуючої і спрямовуючої ролі у формуванні політики стосовно контролю за державними фінансами і майном стала основною причиною масштабних порушень фінансової дисципліни при використанні бюджетних коштів, фактів тінізації грошового обігу та корупційних дій, що виявилось тормозом ринкових перетворень в країні.

Припинення і недопущення надалі негативних тенденцій у фінансово-бюджетній дисципліні стало можливим завдяки підготовці, особливо протягом 2011-2012 рр. та 2019 році, законодавчих та інших нормативно-правових актів, з метою наближення фінансового контролю до світових стандартів. Крім того, робота органів Держаудитслужби перебудована в напрямку посилення попереднього контролю з метою попередження фінансових порушень і, передусім на стратегічно важливих для держави об'єктах.

Отже, надзвичайно важливе значення для ефективного функціонування системи державного фінансового контролю та її розвитку має використання всієї сукупності видів, форм і методів контролю.

Завдяки своїй економічній сутності, державному і зокрема фінансовому контролю немає альтернативи щодо визначення оцінки обґрунтованості та

ефективності управління державними фінансами, а найважливішим об'єктом фінансового контролю є бюджетні установи, оскільки в них зосереджені основні державні ресурси – бюджетні кошти, державні цільові фонди та власні надходження. Однак тут надалі залишаються значні обсяги фінансових порушень, які спричинені не відсутністю самого інституту контролю, він є, а слабкістю його теоретичної та методологічної бази, недоліками в його організації та кадрового потенціалу. Це зумовлює приведення законодавства України до норм Євросоюзу та здійснення організаційних заходів з цього питання. Вагомий внесок в процес трансформації державного фінансового контролю повинні внести сучасні науковці України.

З метою посилення фінансового контролю в напрямку зміцнення фінансової дисципліни бюджетних установ необхідно:

- впровадити такий різновид контролю як контролінг його різновид-адміністративний аудит, метою якого є оцінка ефективності управлінських рішень керівника державного органу, установи і як засіб протистояння корупції;

- поліпшити інформаційне і технічне забезпечення суб'єктів Державного фінансового контролю та забезпечувати подальше впровадження заходів для попередження фінансових порушень, здійснення попереднього контролю на стратегічно важливих для держави об'єктах;

- продовжити розбудову системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту шляхом інституційної та методологічної підтримки діяльності підрозділів внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади.

## 2.2. Проблемні аспекти фінансово-господарської діяльності бюджетних установ .

Аналіз фінансових порушень засвідчує про те, що незважаючи на трансформацію системи державного фінансового контролю до європейських стандартів він ще не став невід’ємним елементом управлінського процесу, інструментом прийняття оптимальних та раціональних рішень з питань управління державними фінансами. В організації державного фінансового контролю спостерігаються нерегульовані проблеми. Серед них – далі пріоритетом діяльності органів фінансового контролю є засіб силового впливу на суб’єкти господарювання, а не попередження порушень, що є концептуальним критерієм Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю INTOSAI (з англ. International Standards of Supreme Audit Institutions) <sup>55</sup>. У сфері державного аудиту стандарти INTOSAI є свого роду «Біблією» для всіх країн, її заповідей варто дотримуватися та прагнути досягти для створення власних стандартів, методології, визначення аудиторських підходів та інституційного розвитку. Їх особливістю є те, що предметами контролю є не тільки фінансові питання, а навіть питання, пов’язані з ризиками всієї діяльності об’єкту контролю. Серед цих стандартів представлено INTOSAI GOV 9140: Внутрішній аудит: незалежність в публічному секторі. У ньому визначено, що внутрішній аудит публічного сектору – це елемент основи належного державного врядування <sup>56</sup>.

Важливою проблемою є також відсутність ефективної системи здійснення фінансового контролю за використанням державних фінансових і матеріальних ресурсів. Створені в 2012 році при міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади служби внутрішнього аудиту ще, з

---

<sup>55</sup> International Standards of Supreme Audit Institutions./ International Organisation of Supreme Audit Institutions. *www.issai.org* Retrieved from <http://www.issai.org> [in English].

<sup>56</sup> Внутрішній аудит: від теорії до практики : практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів. LOGICA, 2020. URL : <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/557/30.03.2020.pdf> (дата звернення : 08.02.2022).

чисто об'єктивних причин (організаційного плану, професійності аудиторів тощо) не в змозі забезпечувати дієвий фінансовий контроль щодо попередження фінансово-бюджетних порушень. Крім цього, на сьогодні таких структур ще не мають місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування та інші головні розпорядники бюджетних коштів. Їх утворення згідно Концепції розвитку державного фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р в редакції розпорядження від 22.10.2008 № 1347 такі підрозділи в місцевих органах виконавчої влади, місцевого самоврядування та головних розпорядників коштів повинні були бути утворені ще у 2013 році.

Нерозв'язаною є проблема функціональної та організаційної незалежності урядового фінансового контролю, що здійснюється Держаудитслужбою. Лише пряме підпорядкування Держаудитслужби Кабінету Міністрів України, а не координація її діяльності Міністерством фінансів є найбільш прийнятною системою як з позиції необхідності забезпечення максимальної ефективності державного фінансового контролю, так і виходячи з міжнародного досвіду. Це сприяє підвищенню оперативності здійснення урядового фінансового контролю. Також забезпечуватиме оперативність інформації Кабінету Міністрів України про можливість втрати державних ресурсів чи неефективне управління в процесі фінансових відносин та своєчасне реагування Уряду на такі факти.

Ще одна проблема – існування трьох форм фінансового контролю за фінансово-господарською діяльністю підконтрольних об'єктів: інспектування, перевірка державних закупівель та державний фінансовий аудит. З метою обмеження тиску на об'єкти контролю, в тому числі і на бюджетну сферу доцільним вважається залишити єдину форму – інспектування. У такому випадку всі питання передбачені вказаними контрольними заходами перевірятимуться комплексно в ході ревізії.

Потребує дальшого вдосконалення й визначення оптимальної оцінки

ризиків допущення фінансових порушень, щоб під контрольні заходи підпадали бюджетні установи з імовірними суттєвими фінансовими порушеннями. Як наслідок, протягом тривалого часу велика кількість фінансово-бюджетних операцій не охоплюється контрольними заходами, що створює умови для здійснення посадовими та іншими особами фінансових порушень.

Не розроблено порядок публічного звітування розпорядників бюджетних коштів у Верховній Раді України про стан фінансово-бюджетної дисципліни, що істотно знижує рівень відповідальності посадових осіб за вчинені фінансово-бюджетні правопорушення.

В Україні, яка є членом INTOSAI наразі не вирішено до кінця проблему досягнення незалежності фахівців при виконанні контрольних повноважень. Протирічить принципу незалежності Лімської декларації порядок призначення керівників територіальних органів Держаудитслужби, яке здійснюється за погодженням з головою відповідних місцевих державних адміністрацій.

Не відповідає зрослим потребам рівень інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами. Відсутність єдиної ефективної мережі електронного обміну інформацією між Держаудитслужбою, міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади унеможливорює ефективно впливати на попередження порушень в бюджетному процесі.

Слід зазначити, що наявність значної кількості порушників (понад 90% перевірених об'єктів) та обсяги виявлених фінансових порушень, здебільшого в діяльності бюджетних установ тісно пов'язана з вищевказаними проблемами в організації державного фінансового контролю, що потребують невідкладного вирішення за участі усіх гілок влади на загальнодержавному і місцевому рівнях.

Найпоширенішими проблемними аспектами фінансово-господарської діяльності бюджетних установ є недотримання фінансового і бюджетного

законодавства при використанні державних грошових і матеріальних ресурсів, що призводить до незаконних і нецільових витрат та недостачі.

Дослідження проведені науковцями Ю. Кравченко та О. Ружанським комплексно та всесторонньо розкрили сутність й поняття державного фінансового аудиту його результатів, що проведені в системі Державної служби України з надзвичайних ситуацій. Вони стверджують, що Державний фінансовий аудит - це дослідження напрямів та підстав використання бюджетних ресурсів (*аудит ефективності*); перевірка бухгалтерського обліку, фінансової звітності бюджетних установ та надання впевненості щодо рівня її достовірності і рекомендацій щодо удосконалення функціонування системи внутрішнього контролю в аудиторському звіті (*фінансовий аудит*); контроль відповідності діяльності бюджетної установи вітчизняним нормативно-правовим актам (*аудит відповідності*). Залежно від інституцій, якими проводиться аудит, державний фінансовий аудит вони поділяють на зовнішній і внутрішній. Останній, згідно з ч. 3 п. 3 Бюджетного кодексу України це– діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій <sup>57</sup>.

Оскільки ДСНС є центральним органом виконавчої влади і розпорядником бюджетних коштів як відповідальний виконавець бюджетних програм у сфері цивільного захисту, то в її структурі створено підрозділ внутрішнього аудиту, робоча група з внутрішнього контролю (в підрозділах центрального підпорядкування створені аналогічні робочі групи) і наказом затверджено 146 адміністративних регламентів відповідних процесів діяльності.

---

<sup>57</sup> Кравченко Ю., Ружанський О. Внутрішній аудит системи Державної служби України з надзвичайних ситуацій як елемент публічного менеджменту. Науковий вісник: Державне управління. 2022. № 1(11)

Робочими групами сформовані переліки процесів, один раз на рік проводиться їх моніторинг на предмет зміни штатів або нормативно-правових актів. Але основне покликання системи внутрішнього контролю полягає в одному слові: *попередження*, тобто організація і впровадження таких заходів, які б не допускали неефективне, нерезультативне та незаконне витрачання коштів.

За результатами проведених підрозділом внутрішнього аудиту ДСНС аудитів були виявлені численні приклади порушення норм, правил, процедур, причиною яких стало неналежне функціонування системи внутрішнього контролю та управління ризиками. Зокрема, під час дослідження ефективності підготовки кадрів у сфері цивільного захисту аудиторами визначено відсутність внутрішньої регламентації процесу та методу розрахунку вартості навчання на договірних засадах, що створило додаткові ризики із визначення об'єктивної калькуляції наданих освітніх послуг та недоотримання коштів спеціального фонду:

- відсутність в адміністративних регламентах умов та операцій щодо відповідності наявної чисельності викладацького складу встановленим нормативам чисельності осіб, які навчаються, призвело до неефективного використання коштів на забезпечення освітнього процесу;
- відсутність в адміністративних регламентах механізмів щодо обґрунтованої доцільності затвердження штатних розписів підрозділів (автомобільні курси, майстерня з ремонту речового майна, відділення культурно-масових заходів), призвело до наявності підстав нераціональності витрат на їх утримання.

У рамках оцінки запровадження та функціонування системи внутрішнього контролю, визначення цілей у стратегічних та річних планах та ступеня їх виконання виявлено неефективну та недосконалу систему внутрішнього контролю, відсутність моніторингу ризиків щодо визначення доцільності виконання науково-дослідних робіт та регламентації їх впровадження. Зазначене призвело до неефективного витрачання бюджетних коштів.

Оцінка ефективності та результативності здійснення заходів щодо організації та координації з питань забезпечення майном та дослідження ефективності використання (списання) і зберігання активів вказала на недосконалість регламентації процесу забезпечення та управління майном щодо порядку зберігання, використання та списання ресурсів, у тому числі резервного фонду. Недостатній рівень внутрішнього контролю за здійсненням закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти, відсутність регламентування механізму розгляду тендерних пропозицій на відповідність технічним вимогам призвели до порушень законодавства у сфері державних закупівель. Відсутність в адміністративних регламентах умов щодо доцільності затвердження штатними розписами підрозділів з ремонту речового майна, відсутність алгоритму розрахунку норм робіт та використання матеріалів у процесі ремонту речового майна, призвели до наявності підстав вважати витрати на їх утримання нераціональними<sup>58</sup>.

Недієва система управління ризиками за процесом «Оплата праці» в більшості досліджуваних установ системи ДСНС не передбачали умови щодо взаємної перевірки наказів, які регламентують процеси з оплати праці (вислуги років, надбавок) між кадровими підрозділами та підрозділами фінансового забезпечення. Внаслідок цього не ідентифіковано та не оцінено ризики людського фактору, а саме – знання нормативно-правових актів, затверджених ДСНС, що призвело до порушень видатків з оплати праці.

Подібні недоліки виділено Міністерством фінансів України за результатами аналізу функціонування державного внутрішнього фінансового контролю ДСНС у 2020 році, а саме: незабезпечення цілісності системи внутрішнього контролю (її елементи є фрагментарними, функціонують окремо один від одного); відсутність єдиних підходів до планування діяльності; розгляд внутрішнього контролю як окремої діяльності чи заходу (управлінський контроль, нагляд, контроль за процесом використання

---

<sup>58</sup> Кравченко Ю., Ружанський О. Внутрішній аудит системи Державної служби України з надзвичайних ситуацій як елемент публічного менеджменту. Науковий вісник: Державне управління. 2022. № 1(11)

бюджетних коштів чи своєчасністю виконання доручень тощо); діяльність з управління ризиками та здійснення моніторингу не інтегровано в управлінський цикл та не акцентовано на ключових ризиках, що можуть виникати у процесі виконання основних завдань<sup>59</sup>.

В підсумку науковці приходять до висновку, що система внутрішнього аудиту в ДСНС ще не має постійного та цілісного характеру як процесу щодо застосування контрольних процедур під час проведення кожної операції установ та організацій. Вона потребує доопрацювання в частині розроблення адміністративних регламентів усіх процесів, їх гармонізацію з метою запобігання ризикам ухвалення нерезультативних управлінських рішень під час здійснення повсякденної діяльності та недопущення порушень вимог чинного законодавства в подальшому. Приведене в повній мірі характерне для більшості головних розпорядників коштів як державного, такі місцевих бюджетів де зосереджені основні фінансові ресурси держави.

Проведене нами дослідження показує, що фінансово-бюджетна дисципліна погіршується і має прогресуючий характер. Зокрема, при скороченні кількості перевірок в бюджетних установах збільшується число установ-порушників. Упродовж січня – грудня 2023 року Держаудитерською службою проведено понад **13,5 тис.** заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад **1,0 тис. ревізій та перевірок, майже 12,2 тис. моніторингів закупівель, 205 державних фінансових аудитів**) на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності. В минулому, зокрема, в 2004р. по Україні контролем було охоплено 17796 об'єктів, в 2011 р. – 8001, 2012 р. – 4460 і в 2023 р. - 1059. Проведені контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з недотриманням вимог законодавства. Так, у 2017–2019 роках органами

---

<sup>59</sup> Функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2020 році.

Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL :

[https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020\\_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/2020_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf) (дата звернення : 08.02.2022).

Держаудитслужби щороку під час проведення ревізій і перевірок охоплювалось контролем в середньому 570,0 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, у 2019 році під час ревізій та перевірок досліджено використання майже 895,2 млрд грн. В 2023 році охоплено контролем фінансових та матеріальних ресурсів на 1760,8 млрд грн. (рис.2.6)<sup>60</sup>.



Рисунок 2.6. Обсяг охоплення контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2023 році.

Сума виявлених втрат ресурсів у середньому на один перевірений об'єкт контролю за 2019 рік становила майже 1,2 млн гривень, а у 2023 році 200 млн гривень. Загалом за результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 1,7 млрд гривень у 2019 році і 211 млрд гривень у 2023 році<sup>61</sup>.

Зміни в організації роботи органів Держфінінспекції свідчать про

<sup>60</sup> Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік [zvithnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvithnist@dkrs.gov.ua).

<sup>61</sup> Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік [zvithnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvithnist@dkrs.gov.ua).

перехід від зменшення кількості контрольних заходів до підвищення їхньої результативності. На майже **1,0 тис.** підприємств, в установах і організаціях встановлено понад **211 млрд грн** (понад **99,8 млрд грн** за аналогічний період минулого 2022 року) **незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач** матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі більш як **43,1 млрд грн** (близько **7,5 млрд грн** за аналогічний період минулого 2022 року) – за операціями з бюджетними коштами (рис 2.7)

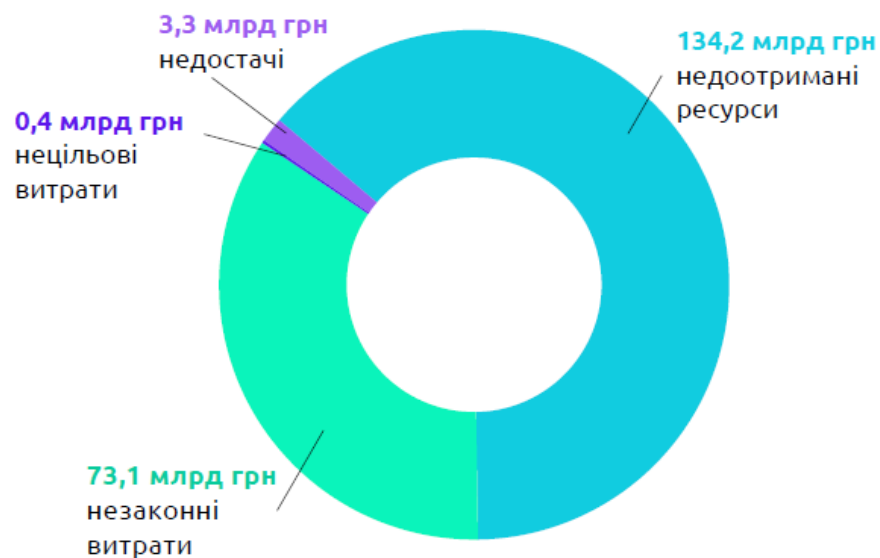


Рисунок 2.7. Структура порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами Держаудитслужбою за 2023 рік.

На **351** об'єкті контролю виявлено **недоотримання фінансових ресурсів** на загальну суму близько **134,2 млрд грн** (понад **60,8 млрд грн** за аналогічний період 2022 року), у тому числі бюджетами – більш як **36,9 млрд грн** (близько **4,7 млрд грн**).

Проведеними заходами державного фінансового контролю на **867** об'єктах встановлено **незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів** на загальну суму понад **76,8 млрд грн** (понад **39,0 млрд грн**), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – майже **6,2 млрд грн** (понад **2,8 млрд грн**).

Сума виявлених на **844** об'єктах контролю **незаконних витрат**

**ресурсів** становить понад **73,1 млрд грн** (близько 38,7 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – більш як **5,8 млрд грн** (майже 2,6 млрд грн).

На **81** об'єкті контролю не за цільовим призначенням проведено витрати державних ресурсів на суму близько **383,7 млн грн** (понад 284,9 млн грн), у тому числі майже **200,0 млн грн** (понад 88,4 млн грн) – кошти державного бюджету та понад **136,3 млн грн** (більш як 154,7 млн грн) – місцевих бюджетів.

**Недостачі ресурсів** виявлено на **131** об'єкті контролю на загальну суму близько **3,3 млрд грн** (понад 69,5 млн грн)<sup>62</sup>.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальність багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій при прийнятті управлінських рішень. Тому головною метою фінансового контролю бюджетних установ і надалі є зміцнення фінансової дисципліни шляхом підвищення ефективності управління державними фінансовими ресурсами через стеження стосовно законності обігу грошових коштів, за ефективністю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, недопущення з їх боку протиправних дій, що впливають на цільове та ефективне використання фінансових ресурсів.

---

<sup>62</sup> Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік [zvithnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvithnist@dkrs.gov.ua).

	2022	2023	2023/2022%
Перевірено підприємств, установ, організацій (к-ть)	912	1059	116,1
Охоплено контролем/ дослідженням ресурсів (млрд грн)	988,5	1760,8	178,1
Виявлено порушень та недоліків, загалом (млрд грн)	640,9	791,1	123,4
в т.ч. втрат (млрд грн)	111,1	223,9	201,5

Рисунок 2.8. Співвідношення окремих результативних показників роботи органів Держаудитслужби у 2022/2023 роках.

У результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у січні – грудні 2023 року **відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів**, на загальну суму понад **6,4 млрд. грн** (більш як *1,1 млрд. грн* за аналогічний період 2022 року), з них майже **488,8 млн грн** – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних періодах.

Зокрема, **забезпечено надходження** недоотриманих фінансових ресурсів на загальну суму більш як **2,3 млрд грн** (близько *216,0 млн. грн*), що становить **1,7%** (*0,4%*) від обсягу виявлених таких порушень, у тому числі до бюджетів всіх рівнів – понад **93,0 млн грн** (майже *138,6 млн грн*).

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень – грудень 2023 року **забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів** на загальну суму понад **4,1 млрд. грн** (понад *934,1 млн грн*), що

становить **5,4%** (2,4%) від виявлених таких порушень (рис 2.9)<sup>63</sup>.

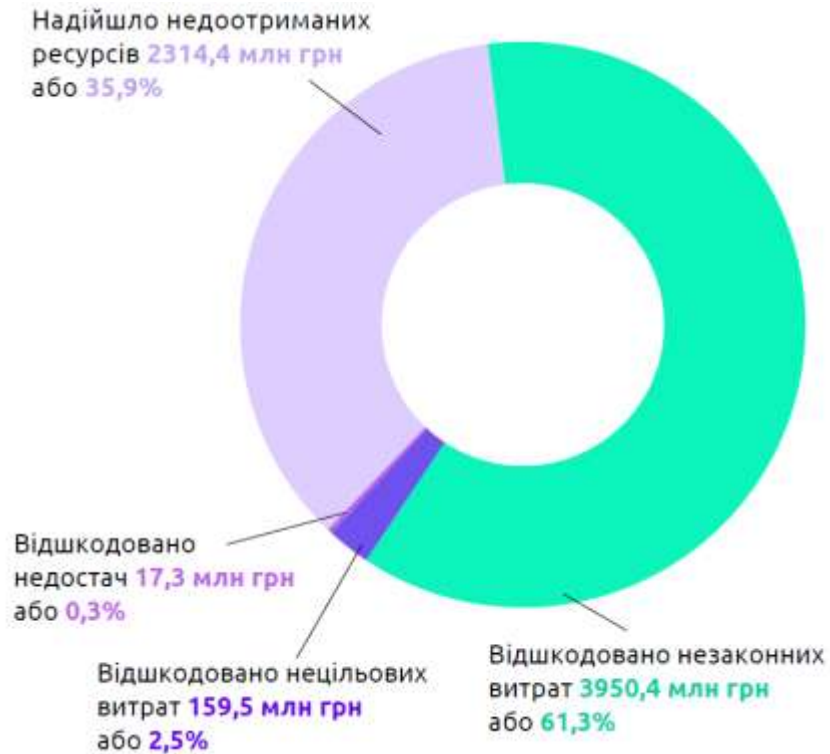


Рисунок 2.9. Відшкодування фінансових порушень, у результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у 2023 році.

Підсумовуючи можна відмітити, що бюджетний контроль, як складова державного фінансового контролю є найважливішим елементом управлінської функції держави в процесі використання фінансових і матеріальних ресурсів держави, дає достовірну інформацію щодо обґрунтованості та ефективності управлінських рішень в цьому процесі. Його функції спрямовані на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління державними фінансами та іншою державною власністю, а у випадку неотримання прогнозованих результатів приймати необхідні коригувальні заходи. Необхідно відмітити і те, що наявність фінансово-бюджетних порушень в бюджетній сфері певною мірою зумовлена тим, що процес створення в Україні системи управління державними фінансами європейського зразка затягується, що потребує невідкладної його трансформації до міжнародних стандартів.

<sup>63</sup> Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2023 рік [zvithnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvithnist@dkrs.gov.ua).

## РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЇ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

### 3.1. Зарубіжний досвід фінансового контролю бюджетних установ та можливості його застосування до вітчизняних реалій

Посилення впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансово-економічне середовище України зумовлює пошук досконалої системи контролю державними фінансами як фундаментальної складової для розвитку інших сфер державного управління. Євроінтеграційний вектор розвитку держави, зумовлює застосування в Україні сучасних світових моделей системи управління процесом підвищення ефективності використання державних фінансів і, є пріоритетним. Таку трансформацію контролю державних фінансів в Україні можливо досягти шляхом системного приведення, насамперед її нормативно-правових актів в цій сфері до законодавства Євросоюзу, яке адаптовано відповідно до базових документів Міжнародної організації INTOSAI. Оскільки, лише вона забезпечує організаційну спрямованість, використання єдиних методологій і принципів в здійсненні контролю за цільовим та ефективним використанням державних фінансів у країнах світу.

Міжнародна організація INTOSAI, яка створена в 1953 році об'єднує Вищі органи фінансового контролю (ВОФК) країн, які є членами Організації Об'єднаних Націй. На сьогодні до складу INTOSAI входять ВОФК 189-ти країн світу, ще 4 ВОФК є асоційованими її членами. В Європі у 1990 році створено EVROSAI – одну із семи регіональних організацій INTOSAI, які забезпечують просування її цілей на регіональному рівні<sup>64</sup>.

Що стосується України, то в INTOSAI і EVROSAI її репрезентує Рахункова палата відповідно з 1998 і 1999 років.

---

<sup>64</sup> Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) Спільний досвід на користь всім Стратегічний план 2011-2016. Про INTOSAI. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.

INTOSAI визнано як одну з найважливіших міжнародних організацій в питанні контролю державних фінансів, яка визначає міжнародні стандарти, видає методичні рекомендації, інструкції з питань контрольної діяльності. Вона діє на засадах партнерства, сприяє вільному спілкуванню, обміну інформацією, ідеями, досвідом і знаннями, що дає можливість державним аудиторам різних країн світу використовувати останні досягнення у сфері аудиту. Ключовим її стратегічним пріоритетом є допомога Вищим органам фінансового контролю у якнайкращому використанні міжнародних стандартів, пошуку досконалої системи управління фінансами і посиленні відповідальності на всіх рівнях державного управління.

У своїй діяльності INTOSAI спирається на керівні принципи аудиту державних фінансів, що викладені в Лімській декларації, яка була прийнята на IX Конгресі Міжнародної організації Вищих органів контролю державних фінансів (ВОКДФ) в м. Ліма в 1977 році. Це є основним міжнародним документом у сфері державного фінансового контролю. Він містить основні концептуальні підходи та, враховуючи Мексиканську декларацію незалежності Вищих органів фінансового контролю країн від 2007 року, визначає цінності незалежності та демократичності.

Саме незалежність Вищих органів контролю державних фінансів є стратегічним пріоритетом в їх роботі. Адже лише за умови незалежності від підконтрольних йому органів та захищеності від зовнішнього впливу ВОКДФ може об'єктивно та ефективно виконувати свої завдання. Для цього Вищі органи контролю державних фінансів, які разом з іншими органами влади є складовою частиною держави, повинні мати функціональну та організаційну незалежність, достатню для виконання своїх повноважень, що має бути гарантовано Конституцією, а інші нормативні положення можуть встановлюватися окремими законами. При цьому Верховний орган судочинства має забезпечити юридичний захист ВОКДФ від будь-яких посягань на його незалежність і контрольні повноваження.

Незалежність також стосується і членів вказаного контролюючого

органу, яка має встановлюватися Конституцією і, зокрема, процедуру відкликання. Матеріальною основою незалежності ВОКДФ є забезпечення фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань і самостійне та на власний розсуд розпорядження ними.

Принцип незалежності передбачає порядок взаємовідносин Вищого органу контролю державних фінансів з парламентом, урядом та державно-управлінським апаратом. Так, відносини з парламентом повинні встановлюватися Конституцією відповідно до умов та вимог кожної конкретної країни, що навіть при підзвітності парламенту гарантує ВОКДФ право широкої ініціативи та автономії. А щодо уряду, адміністративно-управлінських органів та підпорядкованих їм організацій, то ВОКДФ має право контролю їх діяльності. Його рішення, прийняті за результатами перевірок та висновків не можуть бути ігноровані і обов'язкові до виконання, а уряд несе повну та виключну відповідальність за свої дії та помилки. Проте, це не значить, що уряд підпорядковується ВОКДФ.

Об'єктивною передумовою заснування INTOSAI – незалежного органу контролю державних фінансів була необхідність подолання негативних явищ і зловживань у сфері управлінських дій при використанні коштів. Система фінансового контролю, яка діяла на той час з цим не справлялася.

У Лімській декларації зазначено, що запровадження контролю є невід'ємною складовою управління фінансовими ресурсами, яка передбачає відповідальний та підзвітний характер цього управління. 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. Такий підхід дає у кожному конкретному випадку вносити відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримувати відшкодування збитків і

запобігати повторення порушень у майбутньому<sup>65</sup>.

Контроль у сфері державних фінансів, Вищі органи контролю державних фінансів забезпечують шляхом проведення попереднього контролю та контролю за фактом. При цьому у міжнародній практиці, найефективнішим і найпоширенішим вважається попередній контроль. Щодо контролю за фактом, то він дозволяє встановити відповідальність підзвітних осіб, відшкодувати завдані збитки та перешкодити повторенню виявлених порушень.

Натомість в Україні переважає наступний контроль ( контроль за фактом), частка якого за підрахунками фахівців становить 70 % всіх контрольних заходів, що їх здійснюють різні контролюючі органи. Решта припадає на попередній і поточний контроль.

Водночас, поза увагою наступного контролю, який проводився раз у 2-3 роки, а тепер, що стало вже нормою – раз на 7-8 років (в 2004р. перевірено 17796 установ, в 2011р. – 8001 і 2012р. – 4460, 2019 - 10.7 тис.)<sup>66</sup>, залишається значна кількість неперевіраних об'єктів, що безумовно негативно впливатиме на стан фінансової дисципліни від чого суспільство імовірно все більше втрачатиме ресурсів.

Співвідношення Європейської моделі фінансового контролю і, яка діє в Україні дано в рис. 3.1.

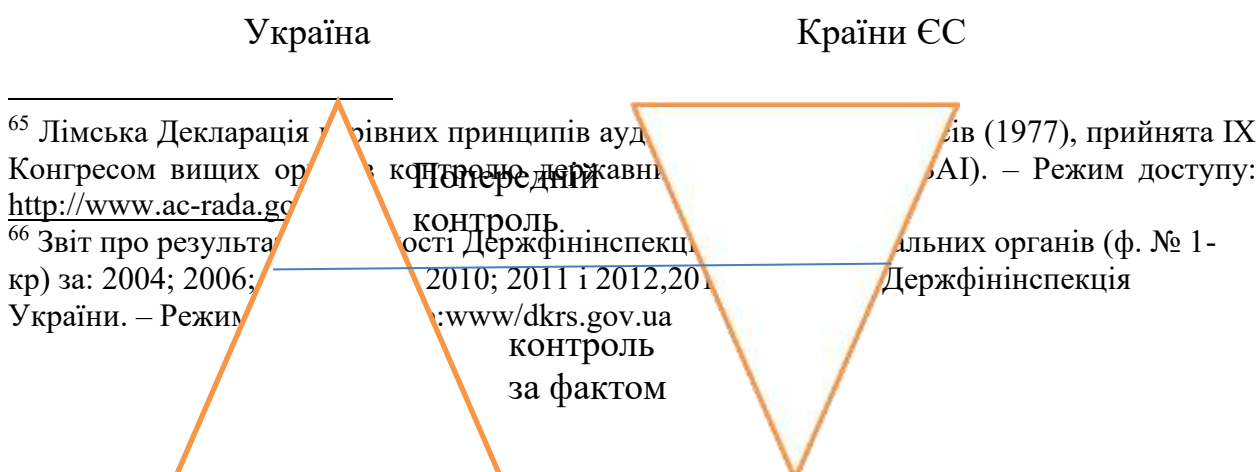


Рис. 3.1. Співвідношення Європейської моделі фінансового контролю і, яка діє в Україні<sup>67</sup>

За Лімською декларацією попередній контроль може здійснюватися як Вищими органами контролю державних фінансів, так і іншими контролюючими органами. Обсяг повноважень ВОКДФ щодо попереднього контролю встановлюється відповідно до законодавства, умов та вимог кожної конкретної країни. Тоді як, контроль за фактом є безпосереднім завданням кожного ВОКДФ, незалежно від того здійснює чи не здійснює попередній контроль.

Наявність складної ієрархії апарату управління, що здійснює фінансово-господарські операції, зумовлює на кожній їх стадії контролювати його дії. Це забезпечується насамперед через механізм внутрішнього і зовнішнього контролю.

Згідно з Лімською декларацією кожний державний орган чи організація у своєму складі повинні мати підрозділ внутрішнього контролю. При цьому поряд з обов'язковим підпорядкуванням керівництву організації, у складі якої створений, він повинен максимально володіти функціональною та організаційною незалежністю всередині органу.

Органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Саме тому, ВОКДФ є органами зовнішнього контролю, і одним з його завдань є перевірка ефективності внутрішнього

---

<sup>67</sup> Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) Спільний досвід на користь всім Стратегічний план 2011-2016. Про INTOSAI. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.

контролю.

Значимість Лімської декларації полягає не лише в здійсненні Вищим органом контролю державних фінансів контролю за дотриманням законодавства та контролю правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку і звітності, а й в пошуку рішень, щодо досконалої системи управління фінансами, удосконалення адміністративної відповідальності. Іноваційність задекларованих принципів реалізовано існуванням контролю ефективності, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Він охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору і, зокрема, перевірку систем організації та управління. Отже, ці форми контролю представляють аудит державних фінансів, і виходячи із основної мети Лімської декларації він має бути незалежним. Разом з тим, його проведення й підготовка підсумкових аудиторських документів повинна здійснюватися в межах загальноприйнятих стандартів аудиту, які охоплюють всі стадії аудиту: планування, пошук доказів (фактів), звітування.

Для розвинених країн світу, в тому числі і для країн Євросоюзу, які структуровані на демократичні владні сфери, де державна влада розподілена на законодавчу, виконавчу та судову типовими є: наявність кількох контролюючих інституцій, що входять до складу цих сфер; розподіл між ними повноважень; рівень статусу та функціональна незалежність.

Незважаючи на розбіжності науковців у підходах до визначення категорій суб'єктів в організації зовнішнього фінансового контролю зарубіжних країн їх об'єктивно можна поділити на такі основні типи:

1. Аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Іспанія, Італія).

Так, у Франції органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата та її регіональні відділення. Керівники Рахункової палати призначаються Президентом держави довічно і можуть бути звільнені за власним бажанням або в судовому порядку за порушення законодавства.

Маючи гарантії незалежності й нейтралітету, вони здійснюють бюджетний, бухгалтерський і фінансовий контроль шляхом впровадження судового розгляду правильності бухгалтерських рахунків, обстеження управлінської діяльності місцевих адміністрацій та їх державних установ. У випадку виявлення порушень, на підставі аудиторської перевірки попереднього виклику і отримання суддею пояснень від керівника і бухгалтера установи, оголошуються і проводяться судові розгляди справ про порушення бюджетного чи фінансового законодавства.

У Греції та Португалії Вищий орган фінансового контролю є складовою судової системи країни. Сфера впливу аудиторського суду поширюється на всі установи і відомства федерального та регіонального рівнів;

2. Колегіальні органи, які не мають судових функцій. Це рахункові (контрольні) палати, а також урядові контрольно-ревізійні служби (Нідерланди, Німеччина, Австрія). На таких засадах функціонують такі палати Польщі, Росії, Чехії;

Наприклад, у Польщі відповідно до Закону від 27.08.2009 «Про державні фінанси», в якому викладені загальні засади щодо функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, контрольними структурами на найвищому рівні (зовнішній контроль) є Вища Контрольна палата, Казначейство та Регіональні Рахункові палати<sup>68</sup>. Всі вони діють незалежно одна від одної. Проте Вища Контрольна палата є найвищим органом у системі державного контролю Польщі і має право проводити контрольні заходи в Казначействі та Регіональних Рахункових палатах.

Вища Контрольна палата підпорядкована і підзвітна Сейму. Її діяльність розповсюджується на всі сфери діяльності державного та комунального секторів економіки. Вона має право здійснювати інспекції в усіх підприємствах, установах та організаціях, незалежно від їхнього

---

<sup>68</sup> Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 7- с. 6-11.

підпорядкування.

Що стосується Регіональних Рахункових палат, то вони здійснюють контроль фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування. Казначейство здійснює лише послідуочий контроль за виконанням державних фінансів та державного майна, повнотою сплати податків, а також контролює підрозділи відомчого контролю.

Діяльність та структура Казначейства Польщі подібні до діяльності та структури Державної фінансової інспекції в Україні. Контрольні заходи в установах освіти, науки, охорони здоров'я тощо здійснюють спеціалізовані у відповідній сфері інспекції, які також представляють зовнішній контроль.

В Нідерландах зовнішній фінансовий контроль здійснює Рахункова палата, яка є незалежною аудиторською установою і від імені Парламенту проводить оцінку та аудит звітності міністерств, стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

3. Незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія). Наприклад, Вищим органом фінансового контролю Великобританії є Національне управління аудиту, яке очолює Генеральний контролер, призначений королевою;

4. Контрольні управління у складі уряду (Швеція, Фінляндія) також на чолі з Генеральним контролером. Ці країни мають два контрольні органи: перший – Вищий орган фінансового контролю – здійснює детальні ревізії та звітує перед урядом, а другий – очолюваний членами парламенту і підзвітний йому.

Стосовно України, то наразі в державі існує два основні органи зовнішнього державного фінансового контролю – Рахункова палата (підпорядкована Верховній Раді), Державна фінансова інспекція (підпорядкована Уряду). В результаті відбувається часткове дублювання один одного при здійсненні контрольних заходів щодо коштів державного бюджету. Така система організації фінансового контролю є результатом невизначеності у законодавстві про Рахункову палату її статусу. У зв'язку з

цим була спроба законотворців розширити її функції та привести її діяльність у відповідність до засад Лімської декларації. Однак, Конституційний суд України прийняв рішення, яким такі функції, а також інші питання пов'язані з діяльністю Рахункової палати визнав як неконституційні, чим обмежив її повноваження.

Крім того, із Закону вилучені статус Рахункової палати як Вищий орган фінансового контролю країни, важелі реального впливу на об'єкти перевірки та функцію контролю за використанням державного майна. Залишено за нею лише сферу контролю по відношенню до коштів Державного бюджету України.

Рішення Конституційного суду унеможливило практичне широке застосування Рахунковою палатою прогресивних форм контролю, що відкинуло державний фінансовий контроль України на рівень його розвитку в країнах заходу 50-60 років ХХ століття. Обмеженість повноважень впливу на об'єкти перевірки негативно позначилася як на організації контролю державних фінансів, так і авторитеті держави на міжнародному рівні. Адже Рахункова палата при здійсненні контрольних заходів змушена балансувати між вітчизняним законодавством і міжнародними нормативами (зокрема, Лімською декларацією).

Проте, зрушення в цьому напрямку намітилися у зв'язку з прийняттям Урядом України Концепції розвитку системи управління державними фінансами (розпорядження від 03.09.2012 № 633-р). Згідно з цим документом в період до 2017 р. було передбачено розширення повноважень Рахункової палати (за умови внесення відповідних змін до Конституції України., а саме:<sup>69</sup>:

– посилення ролі Рахункової палати як незалежного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні;

---

<sup>69</sup> Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р «Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами». // Офіційний вісник України. – 2012. - № 67.

– забезпечення Рахунковій палаті контролюючої діяльності за виконанням державного бюджету як за доходами, так і за витратами, а також контролю за державними фінансами і майном в цілому;

– подальше розроблення стандартів контролю Рахункової палати відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів.

Організаційна система державного фінансового контролю поряд з інституціями зовнішнього контролю (ВОФК) передбачає існування урядових контрольно-ревізійних систем, які здійснюють державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК) за правильністю витрачання державних коштів в системі певного відомства. При цьому базовим його принципом в європейському розумінні є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Наприклад, у країнах-членах Євросоюзу система державного внутрішнього фінансового контролю ґрунтується на напрацьованих різних його формах чітко визначених власних і делегованих повноваженнях контролюючих органів. Це так звана Північно-Європейська модель, яка зараз є найпоширенішою. В її основі лежить підхід управлінської відповідальності та незалежного внутрішнього аудиту.

Латинська модель або Середземноморський підхід (була характерна для Бельгії, Франції, Греції, Португалії, Іспанії і аж до 2000 року використовувалася Єврокомісією) через неефективність втрачає своє значення. Оскільки, в її основі лежить централізована функція і при прийнятті фінансових або управлінських рішень керівництво державного органу змушене покладатися на результати централізованого зовнішнього контролю. Не розвинута концепція управлінської відповідальності. І на кінець, зазначена модель не відповідає міжнародним стандартам з питань аудиту<sup>70</sup>.

Критерієм побудови сучасних європейських систем внутрішнього

---

<sup>70</sup> Андрєєв П.П., Чечуліна О.О., Ян Ван Тайнен, Тимохін М.Г. та ін. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та Європейський досвід: Навчальний посібник – К.: «Кафедра», 2011. – 120 с.

контролю за бюджетними ресурсами є рівень розпорядника бюджетних коштів. Він передбачає, що на керівників покладається відповідальність за контроль щодо витрачання бюджетних коштів і це одна із основних їх функцій. Цей підхід, як було відмічено вище, має назву «управлінська відповідальність». Для цього у складі кожного галузевого міністерства, відомства є власний підрозділ внутрішнього фінансового контролю, у функції якого входить контроль за використанням у відомстві коштів. Отже, система внутрішнього фінансового контролю передбачає повну відповідальність керівника державного органу не лише за свої прямі функціональні обов'язки, а й за стан внутрішнього фінансового контролю у своїй та підвідомчих установах.

Важливим елементом внутрішнього фінансового контролю при системі управлінської відповідальності є визначена відповідальність керівника перед зовнішнім органом фінансового контролю. Це загальна відповідальність міністра перед парламентом і громадкістю. Також усі внутрішні аудиторські служби звітують перед органами зовнішнього контролю.

У більшості країн Євросоюзу міністерство фінансів не лише відіграє головну роль у бюджетному процесі, а являється визначальним органом, який формує і здійснює державну політику в сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Воно спрямовує роботу служб внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту з боку розпорядників бюджетних коштів.

Також у міністерстві фінансів існують структури, що відповідають за гармонізацію внутрішнього фінансового контролю і внутрішнього аудиту. Вони можуть функціонувати як єдиний такий підрозділ (у Нідерландах таку функцію реалізовує Департамент бюджетної політики Міністерства фінансів), або як два окремі: з питань гармонізації внутрішнього фінансового контролю та з питань гармонізації внутрішнього аудиту. Якщо перший підрозділ забезпечує міністра фінансів можливістю нагляду за дотриманням бюджетного процесу та адмініструванням надходжень до бюджету, то

завдання другого – полягає у розробленні й наданні рекомендацій, інструкцій, методик з організації проведення внутрішнього аудиту, а також наданні внутрішнім аудиторам у бюджетних установах консультацій з питань застосування відповідних стандартів. Крім того, він є центром і забезпечує створення надійної і сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

В усіх міністерствах для перевірки діяльності самого апарату та підпорядкованих та підзвітних їм органів, створені служби внутрішнього аудиту, які звітують відповідному міністру про результати проведеного аудиту. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських дій організацій, надають керівникові рекомендації і поради щодо вдосконалення діяльності підзвітних органів, установ за результатами аналізу та оцінювання.

Зазначені служби є незалежні від інших функціональних підрозділів. Хоча, внутрішній аудитор підзвітний лише керівнику установи, але є незалежним при проведенні аудиту і в своїй роботі керується лише відповідним законодавством і встановленими етичними нормами.

Внутрішні аудитори здійснюють аудит законності та відповідності, ефективності, економічності, результативності. До того ж, внутрішній аудит оцінює стан внутрішнього контролю, включаючи засоби попереднього контролю.

Наглядною для України є модель системи державного фінансового контролю Нідерландів. Саме з цією країною існує тісна співпраця в обміні досвідом роботи та наданні з її боку допомоги в підготовці спеціалістів з питань здійснення контрольних заходів.

В Нідерландах діє чітка система внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту. Законом про розподіл фінансової відповідальності визначено основні положення функціонування системи внутрішнього фінансового контролю. Законодавчі та нормативно-правові документи у цій сфері розробляє Департамент фінансового управління і контролю

Міністерства фінансів Нідерландів і контролює їх виконання. Також фахівці цього Департаменту займаються координацією діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в усіх міністерствах.

Міністр фінансів несе відповідальність за координацією і нагляд за внутрішнім контролем державними коштами та забезпечення аудиту в державі.

Крім того, у складі Генерального директора з бюджету Міністерства фінансів функціонує Департамент політики аудиту та нагляду в складі трьох підрозділів з чітко визначеними завданнями і функціями. Так, перший підрозділ розробляє політику і методологію державного аудиту, другий – забезпечує координаційну роль Міністра фінансів та здійснює нагляд за виконанням політики державного аудиту в міністерствах, третій – здійснює добір, навчання та управління кадрами в аудиторських службах міністерств.

В усіх міністерствах діють підрозділи внутрішнього аудиту, які підпорядковані безпосередньо Генеральному секретарю відповідного міністерства. Роль служб внутрішнього аудиту полягає у вивченні, оцінюванні та звітуванні перед Міністром фінансів з питань: дотримання бюджетного та іншого законодавства; системи бухгалтерського обліку та інших форм контролю і їх спроможності в управлінні й мінімізації фінансових та інших видів ризиків; контролю за використанням державних активів.

Водночас, в кожному міністерстві є наглядач, який аналізує всі аудиторські звіти і доповідає Міністру фінансів про виявлені порушення та недоліки в роботі аудиторів. Внутрішні аудиторські служби звітують перед Рахунковою палатою про проведену роботу. Крім того, в Міністерстві фінансів є представництва Рахункової палати, які здійснюють нагляд за діяльністю внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього аудиту.

З досвіду організації державного внутрішнього фінансового контролю в Нідерландах окремі його аспекти можуть бути використані в Україні,

зокрема заслуговують на увагу <sup>71</sup>:

- відповідальність та підзвітність міністерств перед Парламентом, яка визначена в Конституції Королівства Нідерланди;
- в Нідерландах всі служби задіяні в бюджетному процесі, зосереджені у сфері управління Міністерства фінансів і на відміну від України, повністю самостійні в реалізації делегованих повноважень.

В Португалії державний фінансовий контроль забезпечує Генеральна фінансова інспекція. В результаті проведеної реорганізації відповідно до закону від 1998 року вона стала ефективним контролюючим органом, до складу якого приєдналися окремі контролюючі органи, технічні та експертні служби. Нині Генеральна фінансова інспекція є департаментом Міністерства фінансів та головним аудиторським органом системи внутрішнього контролю, що опікується бюджетною, економічною, фінансовою і майновою сферами Португалії та бюджетними коштами Євросоюзу.

Система внутрішнього фінансового контролю Португалії має три рівні: стратегічний – Рахункова палата (парламентський контроль) та Генеральна фінансова інспекція (урядовий контроль); другий (секторальний) – підрозділи внутрішнього аудиту міністерств; третій (операційний) – підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання. Міністерство фінансів також має право попереднього контролю через своїх службовців, які є при кожному міністерстві.

Наразі Генеральна фінансова інспекція серед інших контролюючих органів Євросоюзу є найбільш споріднена з Держфінінспекцією – це ледь не єдиний орган державного контролю в Євросоюзі, який здійснює інспектування та координує роботу підрозділів внутрішнього аудиту міністерств (готує стандарти, проводить навчання тощо). Саме така практика була запозичена в Португалії і адаптована в якійсь мірі в Україні.

В Польщі внутрішній контроль забезпечується підрозділами відомчого

---

<sup>71</sup> Боровкова Т., Байдашнікова Т. «... І чужому навчайтесь й свого не цурайтесь» або чи придатний до застосування в Україні голландський досвід у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. // Фінансовий контроль. – 2011-№ 1 – с. 48-50.

контролю, що діють в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, воєводських управліннях. Вони є самостійними та підпорядковані першому керівнику відповідного органу. В той час, діяльність підрозділів відомчого контролю є об'єктом перевірки з боку внутрішнього аудиту та казначейського контролю. Відомчий контроль здійснюється шляхом інспектування, методологія якого розробляється та затверджується кожним міністерством самостійно<sup>72</sup>.

Служби внутрішнього аудиту працюють в усіх організаціях та підприємствах державного та комунального секторів економіки, які є самостійними і підпорядковані вищому керівництву. У своїй роботі внутрішні аудитори керуються документами, розробленими і затвердженими самостійно кожним органом. Характерно, що лише структури внутрішнього аудиту здійснюють попередній і поточний контроль, а всі інші як зовнішнього, так і внутрішнього контролю – послідуєчий. Координацію та оцінку діяльності служб внутрішнього аудиту в Польщі забезпечує Міністерство фінансів.

Оцінюючи досвід Польщі в організації державного внутрішнього фінансового контролю є позитивні, так і негативні аспекти. До негативних слід віднести відсутність загальнодержавної координації діяльності контролюючих органів і відсутність єдиних нормативно-методологічних засад щодо проведення інспекцій, ревізій, аудитів тощо. Цікавим та корисним є досвід діяльності Регіональних Рахункових палат з точки зору консолідації інформації про фінансово-бюджетну дисципліну органів місцевого самоврядування, що дозволяє контролювати стан виконання місцевих бюджетів на вищому державному рівні<sup>73</sup>.

Сучасна система внутрішнього контролю в державних органах Франції представляє собою трирівневу модель, метою якої є мати гарантії в

---

<sup>72</sup> Боровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. // Фінансовий контроль. – 2013-№ 2 – с. 54-57.

<sup>73</sup> Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 7- с. 6-11.

дотриманні кошторису – збалансованості доходів та видатків. Цей рівень внутрішнього контролю базується на аналізі ризиків і найвищим рівнем такого контролю вважається щорічна сертифікація Рахунковою палатою звітності (рахунків) органів державної влади.

Для того, що мати гарантії пройти вказану сертифікацію, на другому рівні діє внутрішній аудит, що проводить оцінку ефективності чинної системи внутрішнього бухгалтерського обліку. Він полягає у допомозі керівнику забезпечити власні повноваження та відповідальність, цілі та завдання очолюваного ним органу.

Останній рівень базується на внутрішньому бухгалтерському контролі, метою якого є забезпечення достовірності фінансової звітності шляхом дотримання регламентів бухгалтерського обліку.

Крім того, паралельно здійснюються внутрішні інспекторські перевірки, які є позапланові і проводяться за дорученням керівних органів Франції в порядку фінансових розслідувань.

Що стосується внутрішнього аудиту, то його підрозділи децентралізовані і функціонують у всіх галузевих міністерствах, інших державних органах Франції і кожен діє відповідно до власних регламентів. До того ж, підрозділи внутрішнього аудиту можуть здійснювати не лише аудит ефективності, а також інші різновиди аудиту: аудит відповідності; фінансовий аудит тощо.

Незважаючи на наявні розбіжності, пов'язані із особливостями державного устрою України та Франції, шляхи їхніх реформ у сфері управління державними фінансами, бюджетній і казначейських сферах та діяльності з внутрішнього аудиту мають багато спільних рис <sup>74</sup>.

У Франції, як і в Україні, внутрішній контроль розглядають діяльність, пов'язану з управлінням установи та ризиками, які негативно впливають на реалізацію органом влади покладених на нього завдань та функцій.

---

<sup>74</sup> Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 7- с. 6-11.

Установою, відповідальною за реалізацію повноважень із запровадження нової моделі державного внутрішнього фінансового контролю, визначено Генеральну інспекцію державних фінансів при Міністерстві фінансів, а в Україні – Державну фінансову інспекцію. Але на відміну від Держфінінспекції, Генфінінспекція не наділена повноваженнями щодо здійснення контролю місцевих бюджетів.

Безсумнівно корисним для України є французький досвід у запровадженні таких видів внутрішнього аудиту: відповідності, ефективності, та фінансового аудиту, який є децентралізований.

Що стосується України, то система державного внутрішнього фінансового контролю знаходиться в стадії реформування в напрямку міжнародних стандартів. Адже відомчий контроль в державі практично не існував, що було визнано Урядовою постановою від 10.07.1998 № 1053 «Про заходи щодо поліпшення контрольної-ревізійної роботи в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади». А внутрішній аудит як новий вид контролю запроваджено в державі тільки з 2012 року. Визнання непотрібності не лише відомчого контролю, але й всієї системи державного фінансового контролю пов'язана із впровадженням ринкових перетворень, роздержавленням та приватизацією. Були породжені сподівання, що ринкові відносини забезпечать у державі порядок та раціональність у використанні фінансових ресурсів. Але на практиці ліквідація контролю призвела до їх зворотніх наслідків, що найгірше – це позначилося на соціальній незахищеності верств населення.

З огляду на це, перше, що було зроблено це створення у 1993 році Державної контрольної-ревізійної служби. У профільному Законі України були визначені та окреслені завдання контрольної-ревізійних органів. Разом з тим, внутрішні економічні та політичні перетворення в Україні спонукали Уряд зробити крок до реформування державного внутрішнього фінансового контролю та підвищення відповідальності керівників за всі дії і процеси в органі, в тому числі і за внутрішній контроль. Це знайшло відображення в

Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, (схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р в редакції розпорядження від 22.10.2008 № 1347-р) та Планах заходів щодо її реалізації.

Згідно з цим документом в органах державного і комунального сектору України передбачено запровадження європейського зразка системи внутрішнього контролю, а в складі кожного з них утворення внутрішнього аудиту, а також гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Використовуючи зарубіжний досвід та практичну допомогу європейських експертів та у відповідності до вказаної Концепції, на сьогодні зроблено чимало в напрямку створення нової системи державного внутрішнього контролю і, передусім у сфері адаптації вітчизняного законодавства до законодавства Євросоюзу. Очікувані результати від цього мають виразитися в удосконаленні діяльності органів державного і комунального сектору, раціональному використанні державних фінансів та зміцненню фінансової дисципліни.

Так, з 1 січня 2011 року запроваджено нову редакцію Бюджетного кодексу (від 08.07.2010 № 2456-VI), який чітко визначив, що розпорядники бюджетних коштів усіх рівнів мають організувати внутрішній контроль та внутрішній аудит і забезпечувати їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих установах. Тим самим, Кодекс створив правове підґрунтя для реалізації цих питань на практиці.

Міністерство фінансів України відповідно до ст. 111 Бюджетного кодексу та спираючись на так звану Модель COSO (Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея) розробило Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, які затверджені його наказом від 14.02.2012 № 995. Вони визначають основні аспекти з побудови та функціонування системи внутрішнього контролю в окремій установі (органі), а також є основою для розробки ними Інструкції з внутрішнього контролю.

На виконання програмних документів, постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 №1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади...» та відповідних вимог Євросоюзу, в усіх 76 органах виконавчої влади у 2012 році створені підрозділи внутрішнього аудиту, які покликані забезпечувати поточний контроль, спрямований на попередження фінансових порушень<sup>75</sup>. В інших розпорядників бюджетних коштів створення таких служб було передбачено на 2013 рік.

Інструктивним забезпеченням щодо проведення внутрішнього аудиту є Стандарти внутрішнього аудиту, які затверджені наказом Мінфіну України від 04.10.2011 № 1247. Вони є не лише інструктивним базисом зазначено виду контролю, а й головним правилом у роботі державних аудиторів. Стандарти внутрішнього аудиту ґрунтуються на принципах Лімської декларації, і є обов'язковим до виконання внутрішніми аудиторами в бюджетних установах, бо формулюють правила з професійної діяльності у сфері внутрішнього аудиту та оцінки його ефективності.

Доповненням до стандартів є Кодекс етики працівників підрозділів внутрішнього аудиту, який затверджений наказом Мінфіну України від 29.09.2011 № 1217. Він ґрунтується на цінностях та принципах Міжнародного Кодексу етики контролерів (аудиторів) та становить собою задекларовану систему моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту при здійсненні внутрішнього аудиту.

Підсумовуючи викладене слід відмітити про вирішальність впливу на розвиток у країнах світу контролю державних фінансів, Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI, яка спирається на керівні принципи аудиту Лімської декларації та принципи незалежної і

---

<sup>75</sup> Чистов С.М., Никифоров А.Є., Куценко Т.Ф. та ін. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник – К.: КНЕУ, 2000. – 316 с.

демократичності Мексиканської декларації. Створені на їх базових документах системи зовнішнього фінансового контролю і системи державного внутрішнього фінансового контролю – внутрішній контроль і внутрішній аудит, забезпечують найбільш ефективний, признаний у міжнародній практиці фінансовий контроль у боротьбі з корупцією та кваліфікованому і ефективному використанні державних ресурсів.

Зміни, що відбулися в системі державного фінансового контролю України є результатом тісної співпраці з країнами Євросоюзу. Однак, це лише початок роботи з розвитку і становлення фінансового контролю в державі в напрямку європейського зразка. Адже лише незалежний, об'єктивний і досконалий фінансовий контроль може бути дієвим інструментом посилення боротьби з корупцією у державному секторі, дотримання законності та фінансової дисципліни в процесі використання коштів бюджету.

### **3.2. Шляхи вдосконалення діяльності органів державного контролю як засіб покращення стану фінансової дисципліни бюджетних установ**

На сучасному етапі розвитку держави особливої актуальності набуло посилення фінансового контролю, що викликано масовістю фінансових порушень і, насамперед в бюджетній сфері, численними проявами корупційних діянь, слабкістю теоретичної і методологічної бази, недосконалим за оцінкою Євросоюзу нормативно-правовим законодавством з питань управління державними фінансами. Зважаючи на це вищими органами держави було задекларовано про реформування системи державного фінансового контролю в напрямку європейського зразка. Трансформування його носить всесторонній і масштабний характер з метою забезпечення економного і цільового використання бюджетних коштів, попередження і своєчасного виявлення порушень, повноти відшкодування завданих державі збитків та усунення причин, що призвели до втрат.

Реалізація більшості цих напрямів стосується Державної аудиторської служби України, оскільки згідно Положення про неї лише вона як центральний орган виконавчої влади уповноважена забезпечувати реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю і відповідно здійснювати такий контроль.

Державна аудиторська служба України була створена на базі Державної фінансової інспекції в контексті адміністративної реформи, яка проводилася в Україні з 2014 року. З погляду Європейської практики створення Держаудитслужби як органу, що контролює фінансову дисципліну в державі є логічним, оскільки в Європі контрольні функції належать до інспекційних.

Нормами Положення передбачено розширення повноважень і прав, уточнення функцій органів Держаудитслужби по відношенню до органів контрольно-ревізійної служби, які були закріплені в Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» з метою удосконалення

діяльності органів Держфінінспекції та підвищення ефективності їх контрольно-ревізійної роботи і, зокрема, в бюджетних установах. Визначені Положенням норми повністю відповідають нормам Закону України від 16.10.2012 № 5463-VI «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». В результаті врегульовано розбіжності між нормативними документами і законодавчими та усунуто обмеження у здійсненні державного фінансового контролю.

Зміни в діяльності органів Держаудитслужби характеризуються зменшенням кількості контрольних заходів, з метою обмеження тиску на суб'єктів господарювання та втручання держави у їх діяльність. Цього вдалося досягти, зокрема, завдяки прийняттю наказу Держфінінспекції України від 08.09.2011 № 235, яким впорядковано процедуру організації здійснення контрольно-ревізійної роботи. Зазначеним наказом заборонено проведення у плановому порядку контрольних заходів незалежно від їхнього різновиду частіше ніж один раз протягом календарного року.

Для цього в роботу органів Держаудитслужби впроваджується перехід до планування контрольно-ревізійної роботи та відбору об'єктів контролю на підставі оцінки ризиків допущення фінансових порушень. З цього приводу в організаційному плані, ще у квітні 2012 року прийнято Концепцію ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю під час планування контрольних заходів. Адже якщо планування ґрунтується на якісному підборі об'єктів контролю і забезпечується своєчасність проведення у них ревізій та перевірок, то це значною мірою впливає на ефективність роботи органів Держаудитслужби.

Запровадження ризик - орієнтованого підходу у плануванні контрольно-ревізійної роботи нівелює корупційні чинники, оскільки виводить факт вибору підконтрольних об'єктів з-під дії людського фактору. Отже, планування стає одним із найважливіших етапів державного фінансового контролю і забезпечує підвищення ефективності і результативності контрольних заходів.

З метою упорядкування оцінки діяльності підконтрольних об'єктів за ризиками, Держаудитслужбою України було напрацьовано і доведено до обласних (територіальних) органів орієнтовані переліки ризиків допущення фінансових порушень, зокрема:

- обсяги фінансових та матеріальних ресурсів держави, що перебувають у розпорядженні об'єкта;
- результати раніше проведених контрольних заходів;
- характер фінансових операцій;
- напрями використання коштів та майна;
- характер та специфіка діяльності об'єкта;
- практика здійснення об'єктом господарської діяльності;
- особисті якості керівних та інших посадових осіб об'єкта контролю тощо.

Для інформаційної підтримки відбору об'єктів контролю, за вимогою Держфінінспекції (Держаудитслужби), її територіальні органи повинні використовувати отримані від підконтрольних установ запити про їхню діяльність, дані аналізу фінансової звітності та укладених договорів. Також враховуються звернення від правоохоронних органів, органів влади та контролю, скарги громадян, інформація засобів масової інформації та мережі Інтернет. На підставі аналізу такої інформації визначаються найбільш ризикові об'єкти контролю, галузі та операції.

Ризик-орієнтований відбір підконтрольних об'єктів здійснюється за таким алгоритмом (схема 3.2)<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> Боровченко С. Удосконалення системи планування контролю-ревізійної роботи. // Фінансовий контроль. – 2012-№ 4 – с. 4-7.

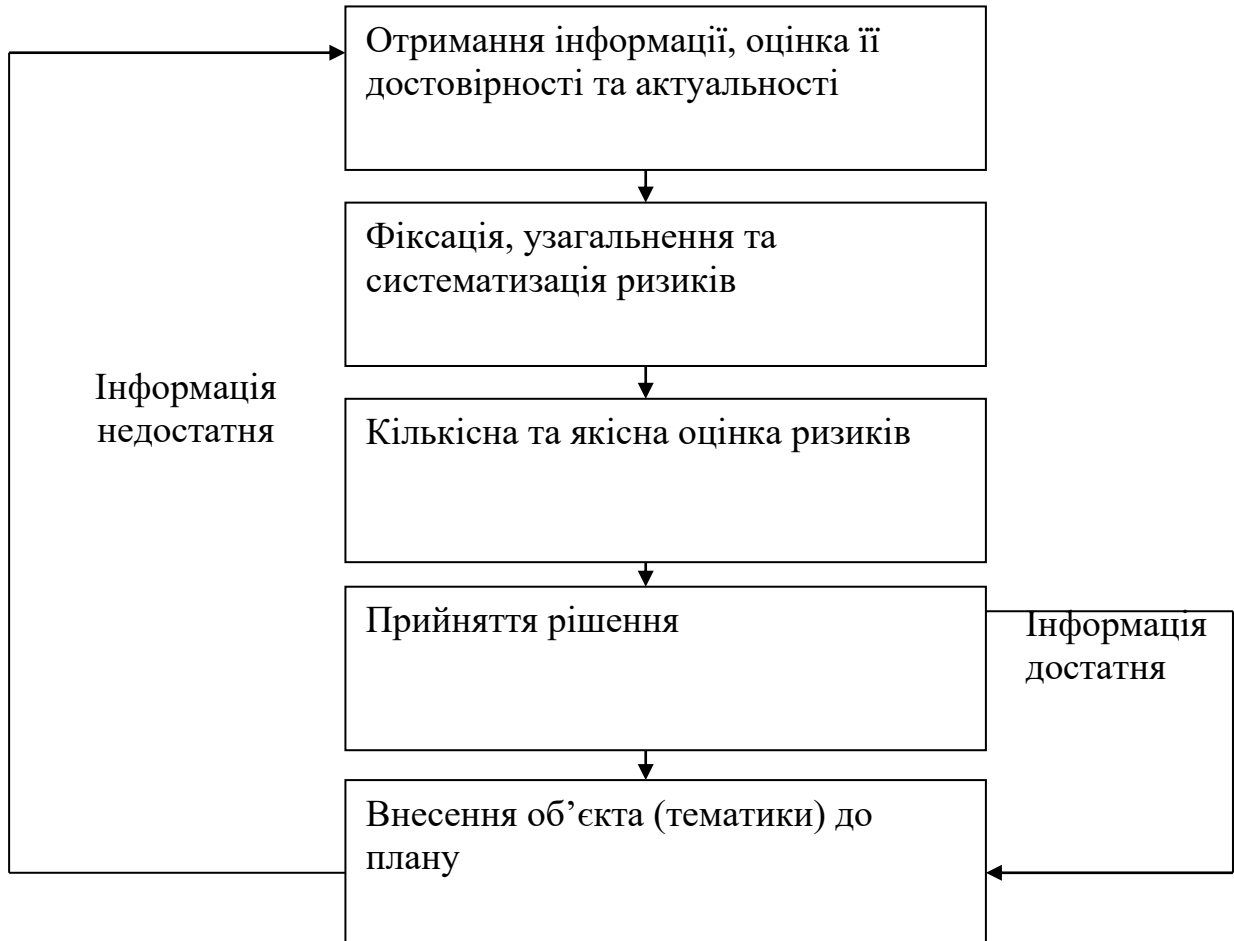


Рис. 3.2. Алгоритм відбору підконтрольних об'єктів для внесення до плану контрольних заходів

Дотримання зазначеного порядку забезпечує зменшення кількості малозначних контрольних заходів, а натомість під фінансовий контроль попадають установи з імовірними суттєвими фінансовими порушеннями.

Удосконалення процедури планування контрольно-ревізійної роботи відбулося і в об'єднаних та міжрайонних держфінінспекціях, які були структурними підрозділами, територіальних держфінінспекцій і не мали статусу юридичної особи. Суть його полягає в тому, що організація їхньої контрольно-ревізійної роботи передбачалась в планах територіальних держфінінспекцій. Тому внесення змін до планів здійснюється за погодженням з Держаудитслужбою України.

Це дає можливість забезпечити єдиний підхід до формування планів, прозорість діяльності служби та контроль за ревізійною роботою по всій системі на рівні Держаудитслужби України і з боку громадськості.

Зміни, що відбулися в діяльності органів Держаудитслужби зумовили здійснення глибокої аналітичної роботи центрального апарату та його низових ланок з питань дотримання фінансово-бюджетного законодавства в органах державного та комунального секторів та бюджетних установах.

Диктується це такими обставинами:

– Держаудитслужба України як єдиноповноважений орган, основним завданням якого є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю повинна володіти інформаційно-аналітичними матеріалами для внесення пропозицій з впровадження ефективніших управлінських рішень з питань використання бюджетних коштів та усунення причин, що призводять до порушення фінансової дисципліни. Для чого використовуються не лише дані власної бази, а й міністерств та інших центральних органів виконавчої влади про стан контролю державних фінансів.

З цією метою в Держаудитслужбі ї спільно з іноземними експертами створюється інформаційно-аналітична система управління державними фінансами (СУДФ), яка крім того забезпечуватиме доступ органам Держфінінспекції до електронних баз даних інших державних органів влади для використання відповідної їхньої інформації в аналітичній роботі.

А тепер поки що, Держаудитслужба України на договірних умовах для аналізу отримує певні аналітичні матеріали від Мінфіну, Держказначейства, ДФС і Фонду держмайна. Розробка пропозицій щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів, нормативно-правових актів міністерств з питань державної політики управління державними фінансами сконцентровано на;

– подання аудиторською службою України щомісяця Верховній Раді, Кабінету Міністрів та Мінфіну звітів про узагальнені результати фінансового

контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Також систематично їм надсилає інші інформаційні матеріали наслідків своєї роботи;

– формування планів контрольно-ревізійної роботи органів Держаудитслужби, за методом відбору об'єктів контролю на підставі оцінки ризиків допущення фінансових порушень про що відмічено вище.

Метою аналітичної роботи, виходячи із концептуально нових засад здійснення фінансового контролю та необхідності його розвитку за європейським зразком, - є забезпечення своєчасного, ґрунтовного і достовірного інформування органів законодавчої і виконавчої влади за результатами контрольних заходів фінансово-господарської діяльності міністерств, відомств, установ та організацій про фінансові порушення їх причини та винних у недоліках осіб. А також підготовка пропозицій щодо усунення негативних явищ у використанні коштів, удосконалення управлінської діяльності, підвищення дієвості системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення фахового рівня ревізорів, аудиторів, з метою необхідності підвищення їхньої кваліфікації.

Матеріали контрольних заходів доцільно узагальнювати по відповідних галузях (наприклад, по освіті, охороні здоров'я, культурі тощо), можна і по окремих напрямках контрольно-ревізійної роботи (наприклад, правильність нарахування і виплати заробітної плати, використання коштів на зміцнення матеріально-технічної бази в загальному по бюджетній сфері чи окремих її галузях тощо). Це дає можливість предметніше визначити стан дотримання в системі бюджетного законодавства та ефективність управлінських рішень керівництва галуззю, установою в процесі використання коштів. І відповідно представляє ширшу базу для прийняття ефективніших заходів впливу щодо виправлення недоліків і поліпшення стану справ.

Наступним напрямом поліпшення діяльності органів Держаудитслужби є впровадження нових форм контролю – це державний фінансовий аудит, інспектування, перевірка державних закупівель та вдосконалення їх нормативно-методологічного забезпечення, які спрямовані насамперед на

попередження порушень. Вказані форми контролю були визначені в Законі України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ і збережені в новому Законі від 16.12.2012 № 5463-VI.

Практично до 2006 року органи державного контролю при перевірці бюджетних установ керувалися Інструкцією Голов КРУ від 03.10.1977 № 121. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ контролювалася шляхом здійснення ревізій і перевірок, які носили характер наступного контролю. В результаті порушення своєчасно не виявлялися, а сама констатація таких фактів закономірно не сприяла їх усунення.

Оскільки, Законом України № 5463 форми державного фінансового аудиту не визначені, то це дає право Уряду запроваджувати будь-які нові форми аудиту або скасовувати чинні. Зокрема, для контролю бюджетної сфери, в тому числі бюджетних установ впроваджений аудит фінансово-господарської діяльності. З урахуванням зарубіжного досвіду в Україні останнім часом стали розвиватися форми оперативного контролю як аудит ефективності. Щодо операційного аудиту, то він здійснювався до кінця грудня 2012 року (відмінений постановою Кабінету Міністрів України від 19.12.2012 № 1182).

Між тим аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ значно відрізняється як в теоретичному, так і в практичному аспектах від аудиту ефективності. Фінансовий аудит за кінцеву мету має підтвердження правильності фінансового обліку та звітності, а аудит ефективності дає оцінку ефективності використання бюджетних коштів для реалізації бюджетних програм.

Для подальшого вдосконалення та покращення ефективності контрольно-ревізійної діяльності, Держаудитслужбою України порушується питання про впровадження такого різновиду контролю, як адміністративний аудит. Його метою є оцінка ефективності управлінських рішень керівника державного органу, установи і як засіб протистояння корупції. Адже неналежне виконання своїх посадових функцій та обов'язків створює

передумови для здирництва і корупційних дій.

Однак, на сьогодні основною формою державного фінансового контролю бюджетних установ є інспектування, яке здійснюється органами Держфінконтролю у вигляді планових і позапланових виїзних ревізій. Воно представляє собою наступний, або заключний контроль діяльності бюджетних установ. Порівняно з іншими формами їх фінансового контролю – інспектування є найбільш повним контролем. Основним його завданням є виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних посадових і матеріально-відповідальних осіб у їх допущенні <sup>77</sup>.

Разом з тим, фахівці органів Держфінконтролю пропонують існуючі форми державного фінансового контролю бюджетних установ об'єднати в єдину форму – інспектування. В такому випадку діяльність об'єкта буде перевірятися комплексно, в ході єдиного контролюючого заходу – ревізії. Так, дотримання законодавства у сфері державних закупівель перевірятиметься як одне з питань програми ревізії. Також, це забезпечить усунення дублювання під час перевірки тотожних питань державного фінансового аудиту та інспектування.

Вирішення цих питань дозволить зменшити кількість контрольних заходів в бюджетних установах, зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну і відповідно поліпшити управління їх фінансовими і матеріальними ресурсами.

Для координації та методичної допомоги ревізорам з підвищення якості підготовки, проведення планової ревізії та оформлення її результатів наказом Держфінінспекції України від 14.12.2011 № 90 затверджено Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами державної фінансової інспекції України.

Крім того, для покращення якості інспектування в порядку методологічного забезпечення ревізорів лише у 2012 році було розроблено «Дорожню карту» інспектора з підготовки, проведення планової ревізії,

---

<sup>77</sup> Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами». //Офіційний вісник України. – 2006. - № 16.

реалізація її матеріалів – одна у лютому, а друга у вересні, яка стала набагато досконалішою і відмінила попередню.

Дорожня карта, яка є важливим у графічній формі помічником інспекторові в його контрольній роботі бюджетних установ, охоплює такі напрямки:

- підготовка до проведення ревізії;
- проведення ревізії;
- документування результатів;
- підписання акта ревізії;
- реалізація матеріалів ревізії;
- формування ревізійної справи.

Кожний розділ містить блоки, у яких визначені дії ревізора в межах відповідної стадії ревізійного процесу з посиланням на основні нормативно-правові акти та акти Держфінінспекції України, що визначають порядок здійснення таких дій <sup>78</sup>.

Також доповнено примірну програму ревізії бюджетної установи, а також внесено ряд змін до Методичних рекомендацій здійснення інспектування органами Держфінінспекції.

Удосконалення діяльності органів Держфінінспекції при здійсненні контрольних заходів бюджетних установ також забезпечено внаслідок розширення їх прав і повноважень, уточнення функцій, що визначено в Законі України № 5463. Серед них окремі зазнали змін, а також з'явилися нові. При цьому визначені в Законі права тепер стосуються не тільки під час проведення ревізій, а й під час інших видів державного фінансового контролю. Як наслідок забезпечено усунення ряду обмежень у здійсненні контрольних заходів і, передусім в бюджетних установах.

Враховуючи пріоритетність розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на законодавчому рівні уточнено функції щодо

---

<sup>78</sup> «Дорожня карта» інспектора з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації матеріалів, схвалена Методологічною радою Державної фінансової інспекції України (протокол засідання від 19.09.2012) № 9. // Фінансовий контроль. - 2012. - № 11. – с. 31-33.

здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів. Це питання вже включено в Примірну програму ревізії бюджетної установи.

Окремим пунктом врегульовано право одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на органи Держаудитслужби завдань.

Суттєво змінено правове регулювання питання проведення зустрічних звірок. Якщо раніше вони могли проводитися тільки у тих суб'єктів господарювання, які безпосередньо мали відносини з підконтрольним об'єктом, то тепер настало право їх проводити не лише у безпосереднього контрагента, а й у інших суб'єктів, діяльність яких будь-яким чином стосується діяльності об'єкта контролю (наприклад не лише у підрядника робіт, а й в усіх субпідрядників).

Уперше законодавчо унормовано право визначення органами фінконтролю розмірів збитків, завданих державі чи установі. При цьому такі збитки мають визначатися не відповідно до затвердженої Урядом методики, а з рахуванням всіх актів законодавства, що встановлюють порядки розрахунку збитків внаслідок певних видів порушень.

В зазначеному Законі України № 5463 конкретизовано також і питання пред'явлення вимог за результатами здійснення державного фінансового контролю. Зокрема, встановлено, що вимоги є обов'язковими для виконання, а також знято обмеження питань, щодо яких вони можуть пред'являтися (попередня редакція Закону передбачала можливість пред'явлення вимог лише з питань збереження і використання державної власності та фінансів).

Окремо в Законі України № 5463 виділено право порушувати перед керівником відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях.

Однією із важливих складових роботи органів фінансового контролю є контроль за повнотою усунення порушень, виявлених контрольними заходами в бюджетних установах. Його дієвою формою є перевірка безпосередньо в установах, що перевірялись прийнятих рішень і вжитих заходів, повноти відшкодування збитків, яка повинна передбачатися в планах роботи. Схематично шляхи вдосконалення діяльності органів Держаудитслужби в організації контрольної-ревізійної роботи зумовлені реформуванням державного фінансового контролю в напрямку Євросоюзу відображені на рис.3.3.

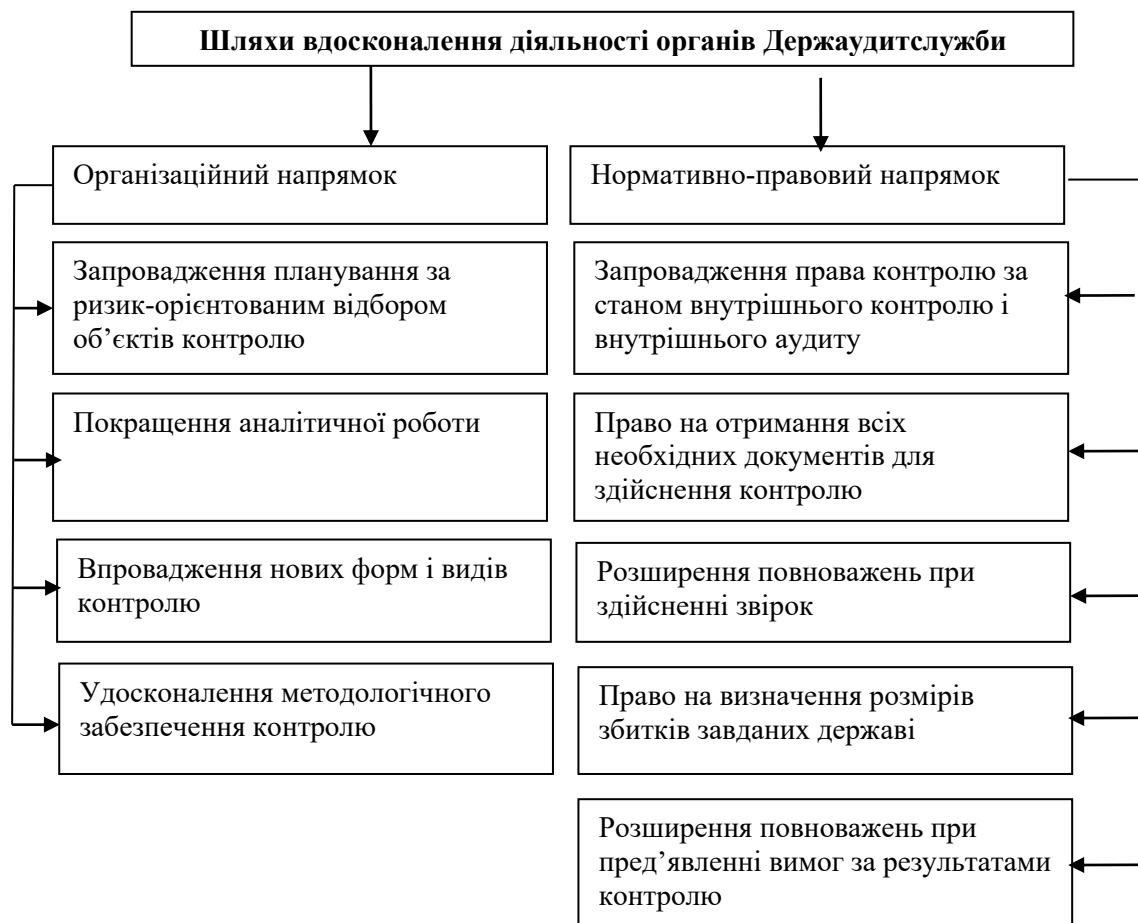


Рис.3.3. Шляхи вдосконалення діяльності органів Держфінінспекції в організації контрольної-ревізійної роботи

Виходячи із наведеного необхідно відмітити, що масштабність фінансових порушень у державі, в тому числі і в бюджетних установах свідчить про ще низький рівень державного фінансового контролю.

Зазначене зумовило проводити його реформування відповідно до міжнародних стандартів. Зміни відбуваються в законодавчій, організаційній і методологічній сферах, що в практичному аспекті вже позначилося на підвищенні ефективності і результативності контрольної-ревізійної роботи органів Держфінконтролю і стала покращуватися фінансово-бюджетна дисципліна в державі.

Однак проблеми у сфері державного фінансового контролю як на рівні держави, так і – бюджетних установах існують донині і потребують подальшого наукового дослідження.

## ВИСНОВКИ

1. В ході дослідження уточнено, що фінансовий контроль є обов'язковим атрибутом економічної функції будь-якої країни, що спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням в процесі мобілізації, розподілу, перерозподілу та використання публічних фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави й ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин.

2. Державний фінансовий контроль - комплекс цілеспрямованих заходів суб'єктів права, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, задля забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів держави.

3. Ослаблення державного фінансового контролю в державі і відповідно в бюджетній сфері призвело до суттєвого зниження його ролі в управлінні державними фінансами. Як наслідок відбулися незворотні процеси в економічній і фінансовій сферах. безгосподарність в діяльності бюджетних установ. І, що найгірше - все це позначилося на соціальній незахищеності верств населення. Загалом держава втратила координуючу функцію в системі державного фінансового контролю.

4. Системний аналіз сучасних підходів до визнання суті фінансового контролю засвідчив, що завдяки своїй економічній сутності він є невід'ємним елементом управлінського процесу держави, визначаючи об'єктивну оцінку для прийняття оптимальних і раціональних рішень через критерій законності, фінансової дисципліни, раціональності та ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів держави.

5. Нинішні реалії економічного розвитку країни зумовлюють, щоб «регулююча» і «каральна» функції Державного фінансового контролю

поступилися місцем контролю якості та ефективності. З цією метою необхідно:

- розробляти відповідні законопроекти та вносити зміни і доповнення до чинних нормативно-правових актів;
- забезпечувати подальше впровадження заходів для попередження фінансових порушень та здійснення попереднього контролю на стратегічно важливих для держави об'єктах;

6. Узагальнення досвіду країн Євросоюзу у сфері державного-фінансового контролю дає підстави вважати, що при наявності різних моделей систем державного фінансового контролю і їх особливостей характерних для кожної країни, використовується спільна для всіх країн система механізмів, процедур, підходів, методик та стандартів, які визначені базовими документами міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю INTOSAI. Ключовим елементом їхніх моделей державного фінансового контролю є система децентралізованого державного внутрішнього фінансового контролю, складовими якого є внутрішній контроль і внутрішній аудит, які признані у світі як найбільш ефективними. Для забезпечення подальшого реформування системи державного фінансового контролю в Україні відповідно до досвіду європейських країн необхідно:

- привести у відповідність до міжнародних стандартів повноваження Рахункової палати, шляхом надання їй статусу як Вищого органу фінансового контролю України, розширення контрольних функцій у сфері державних фінансів і майна, подальше розроблення стандартів контролю відповідно до міжнародних стандартів аудиту державних фінансів. Як наслідок Рахункова палата стане єдиним контрольним органом, що здійснюватиме зовнішній незалежний контроль;
- зміцнити діючу систему координації діяльністю Державною аудиторською службою, що сприятиме підвищенню оперативності здійснення урядового фінансового контролю, забезпечуватиме оперативність інформації Кабінету Міністрів України про можливість втрати державних

ресурсів чи неефективне управління в процесі фінансових відносин та своєчасне реагування Уряду на такі факти;

– відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю забезпечити подальшу розбудову внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади в напрямку забезпечення реальної самостійності підрозділів внутрішнього аудиту, підвищення фахового рівня аудиторів щодо здійснення аудиту, надання їм методологічної підтримки та підвищення відповідальності керівників за стан фінансового контролю в системі.

Крім того, виходячи із окреслених завдань по зміцненню фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів доцільним було б запровадження в міністерствах і відомствах інституту державних контролерів для забезпечення поточного контролю за діяльністю підрозділів внутрішнього аудиту та скерування їх роботи відповідно до затверджених документів.

7. Згідно чинного законодавства України «державний фінансовий аудит» вважається не як самостійна форма контролю, а як складова державного фінансового контролю, що є принциповою відмінністю від світових методологічних критеріїв. У зв'язку з цим потребують відповідного законодавчого та теоретичного уточнення визначення «форма фінансового контролю», «державний фінансовий аудит» та «інспектування»;

8. На основі вивчення існуючої системи державного фінансового контролю, автором виокремлено низку проблем, пов'язаних з контролем управління державними фінансами. Серед них це проблеми законодавчого, методологічного, кадрового та інформаційного забезпечення, незабезпеченість повної незалежності контролюючих органів, високий рівень фінансових порушень, проявів корупції і тіньового обігу коштів, переважання наступного контролю над попереднім і поточним. Тому реформування системи державного фінансового контролю повинно проводитися в напрямку зменшення вказаних проблем, що забезпечуватиме

відповідне зміцнення фінансової дисципліни як на рівні держави, так і в бюджетних установах;

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев П.П., Чечуліна О.О., Ян Ван Тайнен, Тимохін М.Г. та ін. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та Європейський досвід: Навчальний посібник – К.: «Кафедра», 2011. – 120 с.
2. Арабчук Я.І.А-Контролінг у публічному управлінні: навчальний посібник .Івано-Франківськ: ІФНТУНГ,2021.47с.
3. Боровкова Т., Байдашнікова Т. «... І чужому научайтесь й свого не цурайтесь» або чи придатний до застосування в Україні голландський досвід у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. // Фінансовий контроль. – 2011-№ 1 – с. 48-50.
4. Боровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. // Фінансовий контроль. – 2013-№ 2 – с. 54-57.
5. Боровченко С. Удосконалення системи планування контролю-ревізійної роботи. // Фінансовий контроль. – 2012-№ 4 – с. 4-7.
6. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. // М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. - № 50-51.
8. Василик О.Д. Теорія фінансів: Підручник – К.: НІОС, 2001. – 416 с.
9. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М.(Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : [навчальний посібник]. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. – 298 с.)
10. Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Інтегрований навчально-атестаційний комплекс – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
11. Дишкант О.В. До питання організації державного фінансового контролю. // Вісник Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - № 6. – с. 38-44.
12. Дишкант О.В., Дишкант О.В. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку. // Світ фінансів. – 2010. № 4 – с. 98-106.
13. Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс] : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, Є. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. – 275 с.
- 14.
15. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 № 315/96-ВР.//Відомості Верховної Ради України – 1998:-№ 24.

16. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280/97. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. - № 24.
17. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 – XIV // Бухгалтерський облік і аудит. 1999. - №6.
18. Закон України «Про здійснення державних закупівель» від 01.06.2010 № 2289-VI.// Відомості Верховної Ради України – 2010. - № 33.
19. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 № 1378-IV. // Відомості Верховної Ради України. 2003.- № 15.
20. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 16.10.2012 № 5463-VI. // Відомості Верховної Ради України. 1993. №13.
21. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2019 рік [zvitrnist@dkrs.gov.ua](mailto:zvitrnist@dkrs.gov.ua).
22. Проект Закону України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення» від 02.02.2007 № 3087. – Режим доступу: <http://zakon.ua/doc/?uid=1066.2043.0>.
23. Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Указом Президента України від 23.04.2011 № 499/2011. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 4. с.4-8.
24. Положення про Державну казначейську службу України, затверджене Указом Президента України від 13.04.2011 № 460/2011. // Офіційний вісник України. – 2011. - № 29.
25. Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 17.10.2008 № 921. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
26. Положення про державні фінансові інспекції в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 03.10.011 № 1236. // Фінансовий контроль. – 2011-.№ 9. с. 4-9.
27. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах, в бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. // Офіційний вісник України. – 2011. - № 75.
28. Порядок виконання рішень про стягнення коштів державного та місцевих бюджетів або бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 03.08.2011 № 845. // Офіційний вісник України. – 2011. - № 61.

29. Порядок проведення індексації грошових доходів населення, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 № 1078. //Офіційний вісник України. – 2012. - № 7.
30. Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017. //Офіційний вісник України. – 2004.- № 32.
31. Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777. // Офіційний вісник України. – 2005. - № 1.
32. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 19.01.2011 № 21. // Офіційний вісник України. – 2011. - № 4.
33. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
34. Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.2002 № 659 «Про затвердження переліку власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо утворення та напрямів використання». – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
35. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 № 882 «Питання стипендіального забезпечення». //Офіційний вісник України. – 2004. - № 28.
36. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550 «Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами». //Офіційний вісник України. – 2006. - № 16.
37. Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів». // Фінансовий контроль. – 2011. - № 3. с. 15-16.
38. Постанова Кабінету Міністрів України від 17.03.2011 № 255 «Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів». // Офіційний вісник України. – 2011. - № 20.
39. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.07.2011 № 765 «Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції». // Офіційний вісник України. – 2011. - № 55.
40. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.11.2012 № 1067 «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань

- діяльності Державної фінансової інспекції». – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
41. Постанова Кабінету Міністрів України від 19.12.2012 № 1182 «Про визначення такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій». – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
42. Рішення Конституційного Суду № 7-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України Закону «Про Рахункову палату Верховної Ради України» від 23.12.1997. // Офіційний вісник України. – 1998. - № 1.
43. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р «Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року. План Заходів щодо реалізації концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року». // Офіційний вісник України. – 2005. – 22.
44. Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100 «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» // офіційний вісник України. – 1995. - № 3.
45. Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 687 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні». // Вісник Національного банку України. – 2005.- № 3 (108).
46. Постанова Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 687 «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні». // Вісник Національного банку України. – 2005.- № 3 (108).
47. Рішення Конституційного Суду № 7-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України Закону «Про Рахункову палату Верховної Ради України» від 23.12.1997. // Офіційний вісник України. – 1998. - № 1.
48. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р «Про внесення змін до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та затвердження плану заходів щодо її реалізації на період до 2017 року. План Заходів щодо реалізації концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року». // Офіційний вісник України. – 2005. – 22.
49. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р «Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами». // Офіційний вісник України. – 2012. - № 67.
50. Стандарти внутрішнього аудиту, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011. // Офіційний вісник України. 2011. - № 85.

51. Кодекс етики працівників підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 10. с. 4- 6.
52. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 14. 09. 2012 № 995. // Фінансовий контроль. – 2012. - № 11. с. 4-8.
53. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджені наказом Державної фінансової інспекції України від 14.12.2011 № 90. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).
54. Примірний програма ревізії бюджетної установи, затверджена наказом Державної фінансової інспекції України від 14.10. 2011 № 14. – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).
55. Наказ Головного контрольно-ревізійної управління України від 08.09.2011 № 235 «Про впорядкування організації контрольних заходів» // Фінансовий контроль. - 2011.- № 7. – с. 4.
56. Наказ Державної фінансової інспекції України від 14.02.2012 № 59 «Про внесення доповнення до Положення про планування контрольно-ревізійної роботи» – Режим доступу: [kyiv-obl.gov.ua](http://kyiv-obl.gov.ua).
57. «Дорожня карта» інспектора з підготовки, проведення планової ревізії та реалізації матеріалів, схвалена Методологічною радою Державної фінансової інспекції України (протокол засідання від 19.09.2012) № 9. // Фінансовий контроль. - 2012. - № 11. – с. 31-33.
58. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів Державного казначейства України, затверджений наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 № 136. – Режим доступу: [zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).
59. Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) Спільний досвід на користь всім Стратегічний план 2011-2016. Про INTOSAI. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.
60. Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (1977), прийнята IX Конгресом вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua>.
61. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів Державного казначейства України, затверджений наказом Державного казначейства України від 09.08.2004 № 136. – Режим доступу: [zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua).
62. Наказ Державного казначейства України від 27.02.2000 № 68 «Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» (із змінами, внесеними наказами Держказначейства України від 28.02.2002 № 12 та від 05.06.2003 № 117). – Режим доступу: [search.ligazakon.ua](http://search.ligazakon.ua).

63. Наказ Міністерства фінансів України від 26.12. 2011 № 1738 «Про внесення змін до бюджетної класифікації». – Режим доступу: [document.ua](http://document.ua).
64. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів (ф. № 1-кр) за: 2004; 2006; 2008; 2009; 2010; 2011 і 2012 роки. К. – Держфінінспекція України. – Режим доступу: <http://www/dkrs.gov.ua>.
65. Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів (ф. № 1-кр.). Респондент: Держфінінспекція в Івано-Франківській області за: 2010; 2011 і 2012 роки.
66. Матеріали ревізії фінансово-господарської діяльності: Бурштинського енергетичного коледжу Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу, Івано-Франківського державного коледжу технологій та бізнесу, Державного вищого навчального закладу «Калуський політехнічний коледж».
67. Дишкант О.В. До питання організації державного фінансового контролю. // Вісник Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - № 6. – с. 38-44.
68. Дишкант О.В., Дишкант О.В. Державний фінансовий контроль в Україні: стан та перспективи розвитку. // Світ фінансів. – 2010. № 4 – с. 98-106.
69. Зволинська О. Державні витрати на вищу освіту: час переглянути пріоритети. // Фінансовий контроль. – 2011-№ 5 – с. 50-53.
70. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку: Монографія. – К. «Академвидав», 2010. – 168 с.
71. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка Центр, 2002. – 360 с.
72. Кириленко О.П. Фінанси: Навчальний посібник –Тернопіль: Економічна думка. 2000. – 243 с.
73. Коновалов Л.С. Теоретичні засади формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів. Серія: Державне управління, 2013 р., № 3 (43)
74. Малєин Н.С. Кредитно-расчеты правоотношения и финансовый контроль. // - М.: Наука, 1964. – 152 с.
75. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 (Редкол.: С.В. Мочерний(відп.ред) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
76. Письменна Т.В. Принципи бюджетного контролю: теоретична інтерпретація та практика виконання. // Світ фінансів. – 2011. № 4. – с. 115-127.
77. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи. // Фінанси України. – 2009. - № 11.-12-20.
78. Хомин О. Колегіальні підсумки 2012 року. // Фінансовий контроль. – 2013. – № 1 – с. 6-7.

79. Шокун В.В., Пилипенко Л.П. Про питання вдосконалення фінансової системи України. // Фінанси України. – 1997. - № 6. – с. 14.
80. Чечуліна О.О. Європейський досвід внутрішнього аудиту. Досвід Франції та Польщі. // Фінансовий контроль. – 2011. - № 7- с. 6-11.
81. Чистов С.М., Никифоров А.Є., Куценко Т.Ф. та ін. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник – К.: КНЕУ, 2000. – 316 с.