

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ
І ТОРГІВЛІ ІМЕНІ МИХАЙЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО**



**ФІНАНСИ, ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА ОПОДАТКУВАННЯ:
АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

**Кривий Ріг
2021**

УДК 657.6

Рекомендовано до друку Вченою радою Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (протокол № 15 від 24.06.2021 р.).

Автори:

Шендригоренко М.Т., Неізнана О.В., Шевченко Л.Я., Коверза В.С.,
Ємельянова О.А., Янковський В.А., Медун А.О.

Рецензенти:

О.М. Брадул – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування ДВНЗ «Криворізький національний університет».

Н.С. Іванова – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри маркетингу, менеджменту та публічного адміністрування Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського.

Я.В. Олійник – доктор економічних наук, доцент, директор Інституту післядипломної освіти ДННУ «Академія фінансового управління».

Фінанси, облік, контроль та оподаткування: актуальні проблеми та перспективи розвитку: монографія [Електронний ресурс] / М.Т. Шендригоренко, О.В. Неізнана, Л.Я. Шевченко, В.С. Коверза, О.А. Ємельянова, В.А. Янковський, А.О. Медун. Кривий Ріг: Вид. ДонНУЕТ, 2021. 99 с.

ISBN 978-966-385-370-3

У монографії представлено всебічне дослідження сучасного стану та перспектив розвитку фінансової системи, обліку, аналізу, контролю і оподаткування в умовах поглиблення євроінтеграційних процесів. Результати досліджень з питань теорії, методики та практики обліку, контролю, аналізу, оподаткування та фінансового менеджменту підприємств мають вагомий практичний цінність.

Призначено для науковців, викладачів, аспірантів, здобувачів вищої освіти економічних спеціальностей закладів вищої освіти, фахівців-практиків, представників органів державної влади.

ISBN 978-966-385-370-3

© Шендригоренко М.Т., Неізнана О.В.,
Шевченко Л.Я., Коверза В.С.,
Ємельянова О.А., Янковський В.А.,
Медун А.О., 2021

ЗМІСТ

РОЗДІЛ 1.

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ, БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПУБЛІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ: АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	4
--	----------

<i>Шендригоренко М.Т. Оперативний облік виробничого процесу: значення та напрями удосконалення</i>	4
--	----------

<i>Шендригоренко М.Т., Нєїзвєстна О.В., Медун А.О. Сутнїсть фїнансової кризи та напрями її подолання в свїті та в Укрїїні</i>	23
---	-----------

РОЗДІЛ 2.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ	39
---	-----------

<i>Шевченко Л.Я., Ємельянова О.А. Облік та аналіз власного капіталу, шляхи удосконалення</i>	39
--	-----------

РОЗДІЛ 3.

СУЧАСНІ ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ В ОБЛІКУ, АУДИТІ ТА ОПОДАТКУВАННІ	61
---	-----------

<i>Коверза В.С. Напрями удосконалення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні</i>	61
---	-----------

РОЗДІЛ 4.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЗАХИСТ ІНФОРМАЦІЇ	82
---	-----------

<i>Янковський В.А. Механїзм обліково-аналїтичного забезпечення економічної безпеки підприємств: сутнісна складова та особливості впровадження</i>	82
---	-----------

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНІ ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ В ОБЛІКУ, АУДИТІ ТА ОПОДАТКУВАННІ

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ

В.С. КОВЕРЗА

кандидат економічних наук, доцент, Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

На сучасному етапі соціально-економічних перетворень в Україні, в умовах активізації процесів децентралізації державної влади, зростає необхідність формування ефективного державного фінансового контролю (ДФК) використання коштів місцевих бюджетів. Відповідно, місцеві бюджети набувають дедалі більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів, так і з точки зору можливостей розв'язання назрілих соціально-економічних проблем регіонів, адміністративно-територіальних громад. Практика використання коштів місцевих бюджетів в Україні, а також вивчення зарубіжного досвіду цієї проблеми, засвідчили необхідність постійних пошуків нових форм і методів контролю. Вдосконалення системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні є запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема досягнення таких результатів як дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного і місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово - економічних інтересів громадян і суспільства [1, с.16].

Запровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в місцевому самоврядуванні це вимоги часу і закону. Бюджетний кодекс чітко встановив обов'язок місцевого самоврядування здійснювати такі функції. На жаль деякі посадові особи місцевого самоврядування досить вільно трактують цю норму, оцінюючи її як рекомендацію для ОМС і це має наслідок ігнорування цієї імперативної норми. А відсутність внутрішнього контролю виконавчих органах місцевих рад — це виклик, як неякісного надання муніципальних та адміністративних послуг, так і неефективного, а можливо і нецільового, використання бюджетних коштів. Досягнуті результати та процеси розвитку системи національного аудиту залишаються неадекватно оціненими та усвідомленими суспільством і фаховим загалом, що зменшує значущість та роль аудиту яку він покликаний відігравати в сучасному економічному, соціальному та політичному житті. У сучасних умовах при прийнятті ефективних рішень необхідно вміти адекватно оцінювати й швидко реагувати на зміну зовнішніх і внутрішніх умов господарювання. Тому ступінь достовірності й повноти економічної інформації, що може всебічно описати й оцінити процеси, що відбуваються, як на макро – так і мікрорівні має важливе значення.

Теоретичні аспекти та проблеми організації державного фінансового контролю досліджували у наукових працях такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як:

М.Т. Білуха, В.П. Бондар, Р.М. Бурлаков, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.М. Герасимович, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, С.Я. Зубілевич, К.П. Дудка, М.Д. Корінько, Є.В. Мних, О.А. Петрик, К.І. Редченко, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, В.Г. Швець, Р.А. Алборов, В.Д. Андрєєв, Е.А. Арєнс, М.П. Баришніков, С.М. Бичкова, В.І. Відяпін, Є.М. Гутцайт, Ю.А. Данілевський, Р. Додж, П.І. Камишанов, Дж. Лоббек, Р. Монтгомері, В.Ф. Палій, В.В. Скобара, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет.

В умовах конкуренції і транснаціоналізації постає завдання організації ефективної діяльності регіональних контролюючих органів, виникають окремі аспекти економічної ефективності, доцільності та результативності ДФК. Результати досліджень доводять, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності суб'єктів господарювання є впровадження системи внутрішнього аудиту та використання послуг аудиторських фірм.

Запровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в місцевому самоврядуванні це вимоги часу і закону. Бюджетний кодекс чітко встановив обов'язок місцевого самоврядування здійснювати такі функції.

Законодавством України чітко визначені вимоги для розпорядників бюджетних коштів щодо забезпечення функціонування системи внутрішнього контролю. Зокрема, відповідно до вимог ст. 26 Бюджетного кодексу України [2] розпорядники бюджетних коштів в особі їхніх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їхнє здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Основними завданнями внутрішнього контролю в органах місцевого самоврядування (ОМС) є:

- досягнення в діяльності органу найвищого рівня ефективності, результативності, економічності та прозорості відповідно до поставлених завдань;
- забезпечення достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності;
- збереження активів та захисту інформації ОМС;
- дотримання вимог законодавства.

Основними завданнями внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування є:

- оцінка відповідності діяльності ОМС чинному законодавству;
- оцінка стану реалізації стратегічного плану дій ОМС;
- оцінка ефективності та результативності виконання ОМС відповідних бюджетних програм;
- визначення і оцінка ризиків та надання рекомендацій керівникові ОМС з приводу їх зменшення;
- оцінка стану та ефективності здійснення внутрішнього контролю ОМС;

- за результатами аудитів надання керівникам ОМС рекомендацій щодо підвищення ефективності процесів управління і внутрішнього контролю;
- оцінка ефективності управління та використання ОМС ресурсів, отриманих на умовах повернення, міжнародної технічної допомоги.

На жаль деякі посадові особи місцевого самоврядування досить вільно трактують цю норму, оцінюючи її як рекомендацію для ОМС і це має наслідок ігнорування цієї імперативної норми.

На практиці, незважаючи на вимоги Бюджетного кодексу України, а також норми Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [3], де п. 4.13 ст. 42 визначено, що сільський, селищний, міський голова є розпорядником бюджетних коштів, і дотепер більшість керівників не розуміють суті внутрішнього контролю та не усвідомлюють персональної відповідальності за його побудову. Про це яскраво свідчать порушення та недоліки у фінансово-господарській діяльності, які встановлює Державна служба аудиту за результатами заходів державного фінансового контролю, що є результатом слабкості системи внутрішнього контролю. [4]

На жаль, сьогодні незалежний професійний аудит має багато проблем, до яких слід віднести наступні:

- відсутність розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності (страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;
- не досконалі законодавча база і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм), немає методики оцінки розмірів збитку користувачів від не якісного аудиту;
- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- брак певного досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси - і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм документів з аудиту;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо.

Слід зазначити, що найбільш типовими недоліками у сфері побудови системи внутрішнього контролю є не розподілена відповідальність за формування та виконання бюджету територіальної громади, що у більшості випадків призводить до упущення можливостей отримання додаткових надходжень – наприклад, від операцій з комунальним майном. Зі свого боку, такі упущені вигоди не дають змоги своєчасно та повністю забезпечити фінансування заходів з розвитку освіти, охорони здоров'я, комунального і житлового господарства тощо на території відповідної громади.

Важливою складовою загальної проблеми вдосконалення аудиту і внутрішнього контролю в Україні є майже повна відсутність його методичного забезпечення, що призводить до теоретичних та практичних прогалин. Внутрішній аудит є тим елементом системи управління організацією, відсутність якого унеможлиблює та руйнує внутрішньо корпоративний менеджмент. Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установах, поліпшення внутрішнього контролю. Постає невідкладна необхідність удосконалення форм і методів проведення внутрішнього аудиту не тільки в акціонерних товариствах, холдингових компаніях, інвестиційних фондах та інших корпоративних структурах, а й в органах місцевого самоврядування, що запроваджують систему менеджменту якості.

А відсутність внутрішнього контролю виконавчих органах місцевих рад — це виклик, як неякісного надання муніципальних та адміністративних послуг, так і неефективного, а можливо і нецільового, використання бюджетних коштів. Так чинне законодавство України зобов'язує виконувати такі функції, а от механізми та методи, які можуть бути використані, все це дається на «відкуп» місцевому самоврядуванню, але з дотриманням принципів, визначених Постановою КМУ №1062 від 12.12.2018р «Про затвердження основних засад здійснення внутрішнього контролю».

Головна умова запобігання таким негативним факторам — формалізація внутрішнього контролю, документування його в описі повноважень і відповідальності працівників.

Згадаємо, що таке внутрішній контроль, та спробуємо усвідомити, чому побудова такої системи є не лише вимогою законодавства, а й за суттю єдиним шляхом для забезпечення ефективного управління.

Внутрішній контроль — це не разова подія, а постійний управлінський процес, що здійснюється для забезпечення впевненості керівництва усіх рівнів у досягненні найвищого рівня ефективності, результативності, економічності та прозорості діяльності, забезпечені достовірності звітності, належному збереженні активів. Отже, внутрішній контроль є інструментом управління, що дає змогу керівництву установи забезпечити виконання завдань і функцій, покладених на установу. Фактично внутрішній контроль — це розподіл повноважень та відповідальності за кожним працівником установи, за цих умов керівник залишається головною відповідальною особою. Саме сільський, селищний, міський голова як головна посадова особа територіальної громади повинен усвідомити необхідність розподілу (перерозподілу) та закріплення конкретних функцій, завдань та відповідальності за їхнім виконання відповідними підрозділами та/або посадовцями. Адже відповідальністю керівництва є створення системи, яка була б спроможною забезпечити керівнику достатні гарантії того, що установа досягне поставлених цілей, її діяльність буде

ефективною і результативною, у відповідному правовому полі, а звіти (фінансові та не фінансові, внутрішні та зовнішні) міститимуть надійну інформацію.

Проте особливої актуальності побудова надійної системи внутрішнього контролю в органах місцевого самоврядування набуває саме на сучасному етапі державотворення в контексті реалізації реформи децентралізації влади, яка зокрема передбачає: - передачу органам місцевого самоврядування значних повноважень і фінансових інструментів для нарощування ресурсної бази бюджетів територіальних громад; - передачу із власності громад сіл, селищ, міст до власності об'єднаних територіальних громад, що утворюються згідно із Законом України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» та перспективним планом формування територій громад, комунального майна, бюджетних установ, розташованих на їхній території, відповідно до розмежування видатків між бюджетами, визначеними Бюджетним кодексом України; - зміну механізмів реалізації попереднього та поточного контролю Міністерством фінансів України та Державною казначейською службою України.

Одним із найважливіших викликів сьогодення є формування спроможних громад на основі покращення ефективності управління майном і коштами громади та забезпечення прозорого і відповідального фінансового, у тому числі бюджетного, управління на рівні муніципальних утворень.

Результатом реформи стає підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування у збільшенні надходжень до місцевих бюджетів, пошуку резервів їх наповнення, покращення ефективності адміністрування податків і зборів. Це можливо при здійсненні постійного аналізу витрачання бюджетних коштів і упередженні випадків їх нераціонального витрачання та неефективного управління майном громад.

Умовами реалізації зазначених пріоритетів є досягнення максимізації корисного ефекту від використання коштів місцевих бюджетів для зазначених цілей, що не є можливим без запровадження механізмів забезпечення ефективності управління комунальним господарством громади та запровадження нових стандартів прозорості та підзвітності комунальних підприємств (КП). На сучасному етапі одним із найефективніших механізмів управління комунальним господарством є колегіальні органи управління – наглядові ради. [5]

Завдяки КП, що функціонують на сьогодні в Україні у великій кількості, держава реалізує свої соціальні, регуляторні й контрольні функції, які не можуть бути виконані приватними підприємствами. Водночас порівняно з цими підприємствами КП демонструють меншу прибутковість та неефективність внутрішньо корпоративного управління. Так, за даними дослідження Центру економічної стратегії, КП, за інших рівних умов, отримують прибутків на 1,8 % менше, ніж приватні підприємства[6].

Актуальність створення наглядових рад для КП, що стають об'єктами власності новоутворених ОТГ, пояснюється ще й тим, що наразі інформація про діяльність цих підприємств є здебільшого закритою для доступу громади.

Нерозуміння функцій наглядових органів та їхньої ролі під час реалізації місцевими органами влади власних повноважень щодо управління

комунальними підприємствами, з одного боку, та неурегульованість питання визначення критеріїв створення наглядових рад на державному рівні – з іншого, призводять до зловживань і порушень у цій сфері, що негативно відбиваються на ефективності діяльності КП.

Необхідність зміцнення дієвості наглядових рад підприємств комунальної форми власності та запровадження нових міжнародно визнаних принципів управління ними на рівні органів місцевого самоврядування значно посилилася з оновленням законодавства України у зв'язку з виконанням завдань щодо імплементації Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом[7] (Угода) та наближенням законодавства України до законодавства Євросоюзу. Нововведення законодавства України торкнулися, зокрема, започаткування практики обов'язкових аудитів річної фінансової звітності для підприємств, що становлять суспільний інтерес, та обов'язків щодо оприлюднення різними категоріями підприємств перевіреної аудитором фінансової звітності. Змінилися також вимоги до інформації, яка має бути подана підприємствами у фінансовій звітності, формат якої також змінився. Нові регуляторні вимоги щодо обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, стосуються не лише аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, які надаватимуть послуги, а й самих цих підприємств, які мають організувати адекватну систему внутрішнього контролю та управління ризиками.

Інновації законодавства регламентують питання оприлюднення інформації про діяльність комунальних унітарних підприємств і, тим самим, формують законодавчі передумови для прозорості такої інформації та підзвітності цих підприємств перед населенням територіальних громад.

Водночас необхідно звернути увагу на те, що, незважаючи на значну кількість інформації, яка є суспільно необхідною та розпорядником якої можуть бути КП, і створені умови для забезпечення прозорості інформації про фінансові й економічні показники діяльності цих підприємств, проконтролювати їх діяльність досить складно.

В умовах провадження реформи децентралізації влади і збільшення кількості ОТГ, які утворюються завдяки цим процесам, організація належного контролю за їх діяльністю є надзвичайно актуальним питанням.

Із збільшенням кількості ОТГ кількість майна у розпорядженні підприємств комунальної сфери зростає значними темпами, які випереджають темпи зростання державних підприємств.

Разом із тим зазначимо, що відсутність громадського контролю та підзвітності КП перед громадою може призвести до неефективного витрачання ресурсів та зловживань.

Два роки тому Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності» [8] Верховна Рада України надала можливість місцевій владі суттєво підвищити підзвітність, ефективність роботи та реально запобігати корупції у КП громад. Міські ради отримали право утворювати колегіальні органи управління КП – наглядові ради.

Однак на даний час можемо стверджувати, що не всі міські ради скористалися таким правом, а серед тих, що скористалися, спостерігається формальний підхід до створення цих органів.

Із набуттям чинності нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [9], яким приведено у відповідність із законодавством Євросоюзу (Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту ЄС 537/2014) норми національного законодавства України у сфері аудиторської діяльності, до повноважень наглядових рад було додано нові функції. Крім того, з'явилася вимога щодо обов'язковості створення наглядових органів для підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Так, згідно ст. 34 цього Закону, великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремих підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

Наразі Урядом України прийнято Порядок оприлюднення інформації про діяльність державних унітарних підприємств та господарських товариств [10]. На часі розроблення та затвердження критеріїв віднесення державних і комунальних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій аудиторській перевірці.

Зважаючи на необхідність внесення коригувань до показників (характеристик) категорій підприємств, сформульовано рекомендації для органів місцевого самоврядування стосовно критеріїв обрання незалежних аудиторів (аудиторських фірм) для проведення обов'язкового аудиту річної фінансової звітності КП:

1. Балансова вартість активів КП: за категоріями підприємств, наведеними у Законі № 996-XIV, обов'язковому аудиту підлягає фінансова звітність КП, балансова вартість активів яких є понад 20 млн євро (великі) і до 20 млн євро (середні);

2. Структура власності КП: обов'язковому аудиту підлягає фінансова звітність КП, у статутному капіталі якого частка територіальної громади становить 100 відсотків, та які згідно з п. 5 ч. 3 Ст. 90 ГКУ зобов'язані оприлюднювати інформацію про свою діяльність, у т. ч. аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності (у тому числі консолідованої) за останні три роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону, крім випадків, установлених законом, шляхом розміщення її на власній веб-сторінці (веб-сайті) або на офіційному веб-сайті суб'єкта управління, який здійснює функції з його управління.

3. Наявність видатків на виконання некомерційних цілей державної політики та джерел їх фінансування у КП, у т. ч. наявність джерел фінансування з державного та/або місцевих бюджетів;

4. Наявність інформації про операції та зобов'язання КП з державним та/або місцевим бюджетом, державними та/або місцевими установами, підприємствами та організаціями, включаючи договірні зобов'язання, що

виникли у підприємства, господарського товариства під час виконання контрактів державно-приватного партнерства[11].

Однак, незважаючи на створені законодавчі умови для забезпечення доступу до фінансових і економічних показників діяльності та підвищення ефективності управління комунальним господарством органів місцевого самоврядування, існує низка проблемних питань, які потребують вирішення:

1. Потребується забезпечення додаткових умов до підвищення прозорості і ефективності управління комунальними ресурсами на загальнодержавному ринку, підзвітності і підконтрольності перед територіальними громадами.

2. Низька прибутковість або збитковість комунальних підприємств, неналежний контроль діяльності КП з боку місцевих рад.

3. Відсутня реалізація міжнародних стандартів і європейських принципів управління великими корпораціями на КП України.

4. Законодавчо не закріплено норми обов'язковості створення наглядових рад і визначення повноважень для КП.

5. Відсутні критерії віднесення державних і комунальних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій аудиторській перевірці.

6. Не визначені норми фінансових планів комунальних підприємств щодо витрат на оплату аудиторських послуг, у тому числі у зв'язку з можливими обмеженнями фінансування таких витрат.

7. Законодавчо не визначені повноваження та компетенції районних та обласних рад щодо КП, створених рішенням сесії такої ради.

8. Відсутня відповідна законодавча база щодо розширення прав муніципального управління до меж європейських стандартів і використання правових норм щодо управління місцевими фінансами в умовах обмеження бюджетного фінансування.

Таким чином, ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і роблять неможливим успішний розвиток аудиту. Серйозну стурбованість також викликає якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені у сталому розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні іміджу аудиторської професії.

До того ж, ці процеси через об'єктивні та суб'єктивні причини супроводжуються підвищенням ризиком імовірних помилок, порушень і зловживань у фінансовій сфері та відповідно масштабними втратами бюджетних ресурсів, непрозорістю та неефективністю управління місцевими ресурсами. Водночас вплив центральної влади (зокрема, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України тощо) на органи місцевого самоврядування щодо необхідності запровадження внутрішнього контролю стає дедалі обмеженішим. По суті, на сьогодні органи Держаудитслужби залишаються чи не єдиними, що мають визначені законом повноваження щодо здійснення контролю за місцевими бюджетами, зокрема стосовно контролю за станом внутрішнього контролю (ст. 113 Бюджетного кодексу України [2]), що, зі свого боку, накладає

неабияку відповідальність на працівників Держаудитслужби, які здійснюють такий контроль.

Саме тому на місцевому рівні від ревізорів та аудиторів служби чекають не лише якісного здійснення таких контрольних заходів, а насамперед: підготовки чітких і дієвих рекомендацій у сфері фінансового управління та контролю для працівників новостворених органів місцевого самоврядування; практичної допомоги (роз'яснень, консультацій, спільного визначення конкретних механізмів внутрішнього контролю); побудови справжніх партнерських відносин між Держаудитслужбою та органами місцевої влади, зокрема шляхом проведення спільних нарад, навчань, круглих столів із залученням керівників органів місцевого самоврядування.

Аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів наведено у таблиці 1.

Таблиця 1 – Аналіз структури виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів, у 2015-2019 рр. %

Показники	Роки									
	2015		2016		2017		2018		2019	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Недоотримання	167,95	32	363,84	38,8	190,16	33,5	404,76	55,39	190,5	37,24
Незаконне використання	293,28	55,8	466,69	49,8	315,37	55,5	277,02	37,91	274,46	53,66
Нецільове використання	63,34	12,1	106,21	11,3	62,1	10,9	47,66	6,52	46,42	9,07
Нестачі	0,145	0,1	0,099	0,1	0,037	0,1	1,32	0,18	0,13	0,03
Всього	524,72	100	936,8	100	567,69	100	730,8	100	511,51	100

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [10,11].

Наведені дані дозволяють зробити висновок, що динаміка виявлених порушень у використанні коштів місцевих бюджетів має тенденцію до зменшення. Так у 2019 р. було виявлено фінансових порушень, які призвели до втрати коштів місцевих бюджетів на суму 511,51 млн. грн., що майже у 2,5 рази менше ніж у 2015 р. Це може свідчити про підвищення ефективності державного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів. Зменшення фінансових порушень у 2019 р. відбулося за рахунок зменшення зафіксованих фінансових порушень місцевими бюджетами з 625,66 млн. грн. у 2015 р. до 190,5 млн. грн. у 2019 р., тобто відбулось зменшення більше ніж у 3 рази. Також зменшилася сума незаконних витрат з 460,66 млн. грн. до 274,46 млн. грн. за аналізований період, що більше ніж у 1,5 рази менше.

Зменшення фінансових правопорушень майже у всіх аналізованих роках на фоні зменшення кількості перевірених бюджетних установ свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також про неефективність і недієвість функціонування механізму ДФК. Все це сприяє подальшому скоєнню фінансових порушень при використанні бюджетних коштів.

Внутрішній аудит - це управлінський контроль, який допомагає органам місцевого самоврядування в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, зниження витрат та захисту фінансових інтересів відповідної територіальної громади. На сучасному етапі урядовий контроль за виконанням місцевих бюджетів, який покладено на Державну аудиторську службу України, враховуючи обмежений кадровий ресурс, здійснюється несистематично та не має значного впливу на попередження порушень у сфері бюджетного законодавства. Саме тому, система внутрішнього аудиту повинна бути структурована таким чином, щоб сприяти реалізації завдань організації. Все це, означає забезпечення рекомендацій щодо підвищення ефективності процесів діяльності. Система внутрішнього аудиту може бути використана керівництвом для проведення незалежної оцінки таких складових організації як якість управління, управління ризиками та ступінь прозорості надання послуг громадянам [12].

На цій основі виділено функції аудиту що охоплюють перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності внутрішнього контролю (рисунок 1).

Методи збору доказів вибираються учасниками внутрішнього аудиту самостійно або визначаються стандарти внутрішнього аудиту, які доцільно складати на основі національних або міжнародних аудиторських стандартів [12]. Найпоширенішими методами збору необхідної інформації при проведенні внутрішніх аудитів в органах місцевого самоврядування є опитування, спостереження за діяльністю, аналіз документів.

Від того, наскільки якісно буде підготовлено та проведено процедуру внутрішнього аудиту, залежить ефективність подальшої роботи організації КП.

Тому одним з пріоритетних завдань органів місцевого самоврядування, які працюють у системі якості, є вдосконалення методів проведення внутрішніх аудитів якості. Дослідження даного питання знайшло своє відображення в працях науковців, але відсутня їх однозначна класифікація.

Одні фахівці поділяють методи на загальнонаукові та специфічні, а потім специфічні методи ділять на методи фактичного й документального контролю; інші виділяють загальнонаукові методи, методи документального та фактичного контролю. Виділяють також методичні прийоми проведення аудиту (фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, спеціальні перевірки тощо) та методичні прийоми організації аудиту.

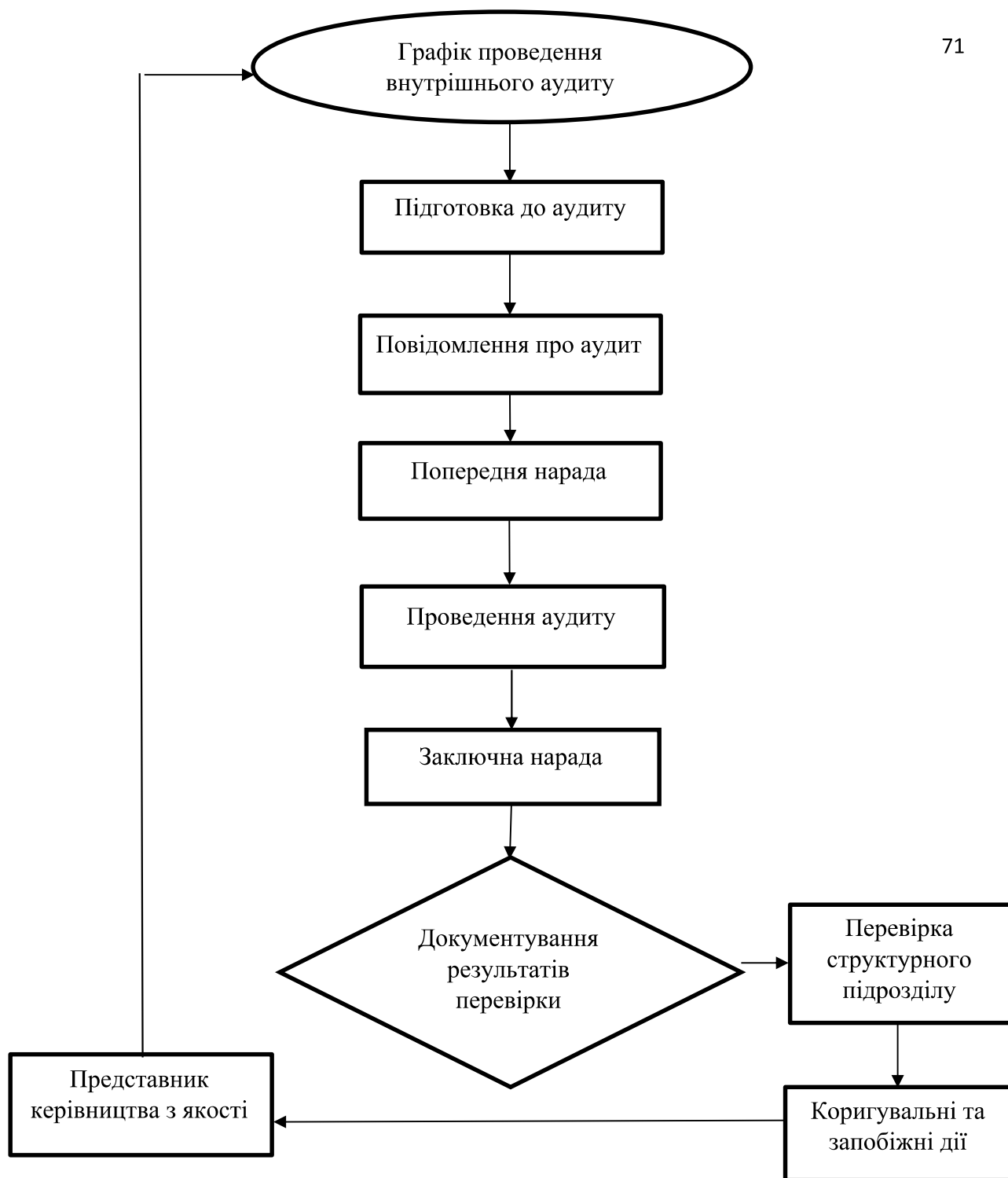


Рисунок 1 – Блок-схема процесу «Проведення внутрішнього аудиту»

* Джерело: складено автором.

Найчастіше при розробці документованих описів процесів системи управління якістю завданням є опис існуючого порядку їх виконання, його систематизація та удосконалення. Але трапляються випадки, коли необхідно розробляти процес або його частину з самого початку. Це відбувається, коли певна діяльність органом місцевого самоврядування не виконувалася, або виконувалася з дуже низьким рівнем ефективності. Така ситуація потребує

принципово інших підходів до розробки процесу та не ґрунтується на попередньому досвіді організації [13].

Головне місце серед таких підходів займає застосування творчих методів, які є важливим і ефективним підходом до розробки будь-яких інноваційних рішень. Серед багатьох існуючих методів (мозковий штурм, уявний мозковий штурм, метод асоціацій, метод асоціативних таблиць) для моделювання процесів системи управління якістю, зокрема внутрішнього аудиту, пропонується обрати метод морфологічних таблиць. Він застосовується, коли треба знайти велику кількість можливих рішень для створення певного процесу або продукту. Для розробки процесу за допомогою цього методу необхідно створити міжфункціональну команду, до складу якої увійдуть представники всіх зацікавлених підрозділів. Важливо, щоб члени команди мали достатні знання з питань, пов'язаних з цим процесом, і достатні повноваження для прийняття рішень щодо того, як саме цей процес повинен виконуватися [14, с. 5].

Застосування методу морфологічних таблиць для розробки процесу внутрішніх аудитів є оптимальним, оскільки традиційно внутрішні аудити виконуються у переважній більшості організацій за подібною схемою і питання її удосконалення та підвищення ефективності внутрішніх аудитів практично не розглядається. Треба зазначити, що наведений варіант морфологічної таблиці є одним з можливих прикладів проведення внутрішнього аудиту (таблиця 2.) [14].

Таблиця 2 – Матриця застосування методу морфологічних таблиць

Для кого?	Перевірка відповідності стандарту	Перевірка відповідності	Виявлення та усунення ризиків	Пошук сфер для удосконалення цінностям	Виділення кращої практики	Перевірка відповідності внутрішнім цінностям	
Хто?	Представники інших підрозділів	Спеціальний структурний підрозділ	Представники вищого керівництва	Внутрішні споживачі	Зовнішні споживачі	Запрошені зовнішні спеціалісти	Само аудит
Коли?	Згідно з річним графіком	Згідно з місячним графіком	За рішенням вищого керівництва	На запрошення керівників підрозділів	На запрошення внутрішніх споживачів	За жеребкуванням	
Де?	У підрозділі, що перевіряється	У підрозділі, що є внутрішнім споживачем	У кабінеті керівника ОМС	У спеціальному приміщенні	У неформальній обстановці		
Як?	Інтерв'ю персоналу	Вивчення записів	Спостереження за роботою	Обговорення - круглий стіл	Моделювання процесів	Ділова гра	

Продовження таблиці 2

Яка тривалість?	До години	Кілька годин	День	Кілька днів	Тиждень		
Хто планує?	Аудитори	Вище керівництво	Внутрішні споживачі	Усі структурні підрозділи	Керівник підрозділу, що перевіряється	Персонал підрозділу, що перевіряється	
Які результати?	Звіт аудиторів	Звіт структурного підрозділу	Відеозапис				

* Джерело: складено на основі узагальнення джерел [10,11].

При застосуванні методу морфологічних таблиць команда визначає, по-перше, параметри рішення – характеристики, що визначають рішення, у даному випадку – визначають можливий варіант реалізації аудиту. Важливо, щоб ці характеристики бути застосованими для всіх потенційних варіантів його реалізації, а їх сукупність дозволяла охарактеризувати процес в цілому. Прикладами параметрів рішення можуть бути такі: мета виконання внутрішнього аудиту, періодичність виконання внутрішнього аудиту, виконавець аудиту, методи, що застосовуються при виконанні аудиту.

По-друге, для кожного з параметрів команда визначає можливі опції – усі можливі значення цих параметрів. Опції повинні бути незалежними одна від одної. По-третє, для кожного з параметрів група вибирає одну або кілька опцій – таким чином шляхом їх комбінування визначається можливий варіант реалізації внутрішнього аудиту (може бути обрано кілька варіантів реалізації).

Керівництво будь-якого органу місцевого самоврядування може розширити цю таблицю або розробити власну, відобразивши у ній свою специфіку. Можна запровадити й два рівні аудитів – у межах структурного підрозділу власними силами та перехресні в масштабах усього органу місцевого самоврядування.

Якщо в органах місцевого самоврядування рівень застосування інформаційних технологій є високим, можна розглянути можливість проведення «віртуальних» аудитів через комп'ютерну мережу.

У наведеному прикладі матриці закладено біля півмільйона потенційних схем проведення внутрішніх аудитів (навіть якщо не враховувати варіанти з виборам одразу кількох опцій для різних параметрів). Як правило, будуючи процес внутрішніх аудитів вибирають здебільшого з кількох десятків варіантів (якщо не говорити про ситуацію, коли без жодного аналізу приймається єдиний варіант, запропонований консультантом).

Відмінність між двома підходами є, безумовно, значною. У даному випадку відсутня необхідність демонструвати результати самоаудиту органу з сертифікації. Застосування тих чи інших форм і методів проведення внутрішнього аудиту проводиться залежно від поставлених завдань внутрішнім аудитором та обумовлено тим, на якому етапі проводиться виконання тих чи інших завдань.

Матеріали внутрішнього аудиту використовуються зовнішніми аудиторами для визначення ефективності його проведення, ступеню виконання працівниками їхніх функцій, надання загальної оцінки проведення процедури внутрішнього аудиту відповідно до програми та обсягів роботи. Тож від якості внутрішнього аудиту залежить термін і ефективність зовнішнього аудиту.

Створення відділу внутрішнього аудиту в апаратах виконавчих комітетів органів місцевого самоврядування є нагальною необхідністю забезпечення дієвого контролю для: формуванням та використанням коштів місцевих бюджетів; надання комплексної оцінки роботі органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій у фінансовій сфері, їх спроможності ефективно забезпечувати життєдіяльність існуючого господарства території, дбайливо використовувати наявні фінансові ресурси та вишукувати додаткові джерела наповнення бюджетів.

Крім того, ефективність внутрішнього аудиту є важливим фактором при оцінці зовнішнім аудитором аудиторського ризику та ризику внутрішнього контролю. Зовнішній аудитор може не використовувати окремі процедури або значно скоротити їх кількість, якщо він впевнений у високій кваліфікації внутрішніх аудиторів та ефективності внутрішнього аудиту, хоча відмовитись від контролю за окремими із цих операцій він не має права [15, с.65].

Наведені приклади шляхів удосконалення методів проведення внутрішніх аудитів системи якості органами місцевого самоврядування свідчать про необхідність подальшої роботи щодо уточнення їх класифікації.

Після запровадження системи управління якістю та з метою її розвитку й удосконалення метод морфологічних таблиць може застосовуватися для регулярного аналізу процесів та під час загального аналізу діяльності органу місцевого самоврядування його керівництвом. Адже саме внутрішньому аудиту притаманна максимальна гнучкість, здатність до швидкого виправлення помилок та вдосконалення управлінської діяльності органу влади.

Ефективне використання бюджетних коштів – є важливою проблемою, особливо в умовах обмеженості бюджетних ресурсів. Без системи контролю ефективність буде під питанням.

На думку О. О. Петришина Україна перебуває у більш вигідному становищі порівняно із країнами з давніми та сильними демократичними традиціями на шляху становлення і розвитку місцевого самоврядування. Адже, як відомо, процвітаючу країну можна побудувати лише на фундаменті рівноправних та таких, що засновані на взаємній повазі, відносин між громадянином, недержавними установами і організаціями, органами місцевого самоврядування та органами державної влади. Беручи до уваги світовий, у тому числі досвід організації і діяльності місцевого самоврядування в англосаксонських країнах, наша держава має можливість виробити власний національно орієнтований курс побудови дієвого та спроможного місцевого самоврядування, підтриманого державою та громадянським суспільством, що розвивається [16, с. 205].

На сучасному етапі у зарубіжних країнах законодавство, як правило, встановлює такі форми контролю за діяльністю місцевих представницьких

органів управління: по-перше, це державне регулювання статусу місцевих представницьких органів, по-друге, саме контрольні заходи щодо дій місцевих представницьких органів, по-третє, утворення фінансової залежності місцевих представницьких органів від центральної влади. Найбільш поширеною донедавна була адміністративна опіка. Згідно з такою системою рішення органів місцевого самоврядування не можуть набирати чинності, поки не одержать схвалення місцевого адміністратора, призначеного або уповноваженого зверху (префекта, губернатора та ін.). Підставою для відмови у схваленні може бути як незаконність, так і недоцільність рішення. За такої системи контролю акт органу місцевого самоврядування не набирає чинності без візи уповноваженого контролера. На сучасному етапі все більш поширеним стає адміністративний нагляд, що обмежується перевіркою тільки законності рішення органів місцевого самоврядування. За такого підходу уповноважений суб'єкт не може самостійно скасовувати рішення рад, а може лише ініціювати визнання їх незаконними в судовому порядку. В свою чергу, органи місцевого самоврядування можуть у судовому порядку захищати свою автономію не тільки від префектів (урядових уповноважених), а й від парламентів, президентів, урядів [17].

Загальні орієнтири щодо організації контрольної-наглядової діяльності у сфері місцевого самоврядування встановлює Європейська хартія місцевого самоврядування. Нею закріплено, що будь-який адміністративний нагляд за місцевою владою може здійснюватися тільки згідно з процедурами та у випадках, передбачених конституцією або законом, для забезпечення дотримання закону та конституційних принципів і таким чином, щоб забезпечити домірність заходів контролюючого органу важливості інтересів, які він має намір охороняти. Вищі інстанції можуть здійснювати адміністративний нагляд за своєчасністю виконання завдань, доручених органам місцевого самоврядування. У зарубіжних країнах організація контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування обумовлюється багатьма чинниками: форма правління (монархія, республіка), форма державного устрою (унітарна, федерація), форма політичного режиму (ліберальна демократія, соціальна демократія), моделі місцевого самоврядування тощо. У федеративних державах державний контроль у сфері місцевого самоврядування переважно здійснюють органи суб'єктів федерації та їх посадові особи [18, с 20].

Контроль за роботою місцевих представницьких органів може виражатися у безпосередньому інспектуванні їх діяльності, запитуванні необхідних документів й інформації, заслуховуванні їх звітів, створенні органів, які спеціалізуються на державному контролі. Зокрема, у Великій Британії та Скандинавських країнах зазначений контроль здійснює інститут омбудсмена. Він має право ставити питання про відповідальність посадових осіб місцевих виборних органів за неправильне розпорядження фінансово-бюджетними коштами, порушення прав людини тощо. Достатньо важливим є омбудсмен в Ісландії, який у кожній справі, у якій, на його думку, допущено порушення прав і свобод людини, рішеннями, діями чи бездіяльністю органів місцевого самоврядування, він надає поради і рекомендації вищезазначеним органам щодо виправлення чи удосконалення ними своїх рішень. Подібні функції здійснюють

омбудсмени Норвегії, Румунії, Словенії, а також Португалії, Республіки Молдова [19, с. 119].

Світовий досвід підкреслює, що у більшості економічно розвинутих західних країн однією з головних рис формування бюджетів є бюджетна децентралізація, оскільки саме органи місцевої влади відповідальні за розвиток окремих територій, виконання соціальних програм, програм економічного розвитку та подолання економічної кризи. Аналіз показує, що в Європі існує ціла низка розвинутих країн, де місцеві бюджети наділені дуже високою фінансовою автономією, тобто їх формування практично не залежить або слабо залежить від центрального уряду і вони формуються за рахунок власних доходів. Фінансова автономія таких місцевих органів влади складає від 70 до 98 %. До таких країн належить Австрія, Швейцарія, Швеція, Фінляндія. Фінансова автономія місцевих бюджетів Бельгії, Данії, Франції коливається від 55 до 70 %.

Однак, є європейські країни, місцеві бюджети яких формуються більшою мірою за рахунок трансфертів з центрального бюджету. Наприклад, в Ірландії, Італії, Португалії трансфертні надходження складають від 60 до 80 % поточних доходів, в Албанії – 96 % загального обсягу надходжень місцевих бюджетів. Цікавим є досвід Великобританії, де всі місцеві бюджети отримують кошти від центрального уряду у вигляді грантів, їх частка становить близько 48 % доходів. Всі постсоціалістичні країни центрально-східної Європи пройшли 97 шлях децентралізації. І усі вони від цього отримали величезний поштовх для свого розвитку [20, с. 2].

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

Кошти повинні використовуватися за цільовим призначенням, тобто відповідно до мети, на досягнення якої вони виділялися. Ефективність визначається критеріями продуктивності (співвідношення між випуском продукції, наданням послуг та іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам) та економності (досягнення розпорядником або одержувачем запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання заданого обсягу бюджетних коштів) [21, с. 178].

Узагальнивши зарубіжний досвід проведення державного фінансового контролю, і використовуючи досвід відомих вчених можемо зробити такі висновки:

- система ДФК кожної країни ЄС побудована на єдиних міжнародних стандартах (нормах, принципах), у тому числі стандартах зовнішнього та внутрішнього контролю;

- високий рівень незалежності посадових осіб органів державного фінансового контролю країн ЄС (контролерів, ревізорів, аудиторів) забезпечується відповідними законодавчими нормами;

- у процесі здійснення контролю та аудиту органи державного фінансового контролю країн ЄС перевіряють не лише дотримання процедур обліку та звітності, а перш за все – обґрунтованість кожної операції, результативність та ефективність витрачання бюджетних ресурсів;

- умови для розвитку систем державного фінансового контролю в країнах ЄС створюються як на рівні держави, так і на рівні діяльності відповідних міжнародних організацій.

Для України з метою опанування нових підходів до організації державного фінансового контролю, цікавим є вивчення досвіду Німеччини і США у цьому питанні.

Світовий досвід свідчить, що застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності органів виконавчої влади, а також керованості й «прозорості» державного сектору економіки, тоді, як в Україні не тільки зберігається тенденція до зменшення кількості проведення аудиту бюджетних програм протягом останніх років, але й в усі роки на фоні всіх проведених аудитів, саме аудит ефективності займав найменшу частку. Ми погоджуємося із думкою вчених, що сьогодні аудит ефективності є перспективним й у сфері підприємництва, й у системі державного фінансового контролю, тому що будь-який власник майна, чи то держава або приватний інвестор, має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами [22, с. 108]. Адже, за результатами проведення аудиту ефективності формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів. Своєчасне проведення державного фінансового аудиту має значний вплив на ефективність використання бюджетних коштів, а саме дає змогу: - оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників; - здійснити контроль за використанням бюджетних коштів на підприємствах, установах, організаціях; - визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань; - зберегти бюджетні ресурси шляхом здійснення коригуючих заходів; - посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.

Таким чином, одним із ключових факторів успішного місцевого самоврядування у світі є його постійне реформування та адаптація до нових викликів, пошук шляхів найбільш оптимального вирішення виникаючих проблем. З метою забезпечення дієвої співпраці та паритетних взаємовідносин між органами місцевого самоврядування та органами державної влади закріплюються їх взаємні права та обов'язки, визначаються форми та методи їх

взаємодії. Проводяться експерименти із введення нових типів муніципальних утворень та органів, способів реалізації громадянами своїх прав та можливостей.

Запровадження такого інституту і в Україні є логічним і доречним саме як «комісарів з місцевого самоврядування», як захисників прав та інтересів громадян, і як суб'єкта контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування, у т. ч. і при реалізації останніми своєї адміністративної правосуб'єктності [23, с. 123].

Отже, узагальнюючи приведену інформацію, можна виокремити такі стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю в умовах фінансової децентралізації [24]:

- розробка стратегії системи державного фінансового контролю шляхом перетворення сучасних наукових здобутків теоретико-методологічного дослідження системи державного фінансового контролю на інституційні засади державних фінансів для гармонізації чинного нормативно - правового середовища;

- подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи державного фінансового контролю шляхом визначення її формотворчих елементів і структурних зв'язків та ієрархічних сполучень між ними;

- інституційного розвитку державних фінансів, що полягає в гармонізації чинного нормативно-правового середовища;

- стандартизації системи державного фінансового контролю у відповідності до міжнародних стандартів у зв'язку з глобалізацією економіки та переходом на міжнародні стандарти обліку та звітності, формування системи єдиних процедур контролю для зовнішнього і внутрішнього державного (регіонального) контролю;

- створення вищим органом контролю єдиної для всіх органів ДФК інтегрованої бази даних, пов'язаної з паспортизацією результатів контрольних заходів.

Для організації ефективного нагляду та контролю за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування в Україні необхідно чітко визначити перелік державних органів та посадових осіб, які мають право здійснювати контрольні та наглядові функції у сфері місцевого самоврядування, розмежувати повноваження між суб'єктами контрольної діяльності, врегулювати процедуру здійснення нагляду і контролю у муніципальній сфері, запровадити єдині принципи та методи реалізації державного контролю на регіональному та місцевому рівнях.

Світовий досвід організації фінансового контролю в цілому можна використати при вирішенні проблем у цій сфері в Україні. Вивчення їхніх досягнень і помилок безперечно допоможе на нашому власному шляху до цивілізованого ринку та фінансового правопорядку. Важливим є активізація співробітництва України з міжнародними спеціалізованими організаціями у сфері ДФК із запозиченням і адаптуванням їх кращих практик.

Вдосконалення системи державного фінансового контролю використання коштів місцевих бюджетів в Україні може стати запорукою ефективного функціонування державних фінансів, зокрема отримання таких результатів як:

дотримання економічної безпеки держави, збалансування державного і місцевих бюджетів, досягнення фінансової самодостатності регіонів, секторів і галузей економіки, збільшення захищеності фінансово - економічних інтересів громадян і суспільства.

Список літератури:

1. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України: дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2018. 222 с.
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50 – 51. Ст. 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 06.10.1998 р. №280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Гуцалюк О. Внутрішній контроль, як запобіжник розкрадання коштів громади. *Фінансовий контроль*. 2020. № 2. URL: <https://fincontrol.com.ua/news-public.php?id=199>
5. Аудит і внутрішній контроль в органах місцевого самоврядування як механізми управління комунальним господарством. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/regionalniy-rozvitok/audit-i-vnutrishniy-kontrol-v-organakh-miscevogo>
6. Яблоновський Д. Що робити державі з комунальними підприємствами? *Центр економічної стратегії*. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/10/%D0%A9%D0%BE-%D1%80%D0%BE...>
7. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами - членами, з іншої сторони. URL: http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_UkraineEU_Association_Agreement_
8. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо управління об'єктами державної та комунальної власності: Закон України від 02.06.2016 р. № 1405 - VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 28. Ст. 533. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1405-19#Text>
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2018. № 9. Ст. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
10. Порядок оприлюднення інформації про діяльність державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких становить 100 відсотків: постанова Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 р. № 1067. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1067-2016-%D0%BF>

11. Про затвердження Порядку оприлюднення інформації про діяльність державних унітарних підприємств та господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких становить 100 відсотків: постанова Кабінету Міністрів України від 09.11.2016 р. № 1067. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249828119>

12. Стрельніков П. Деякі аспекти планування і проведення внутрішнього аудиту. Математичні машини і системи. 2007. № 2. С. 132–136.

13. Методичні матеріали з питань практичних підходів до побудови системи управління якістю в центральних органах виконавчої влади. Київ: Українська асоціація якості, Головне управління державної служби в Україні. 2009. 115 с.

14. Мінаєва Г.М. Удосконалення форм і методів проведення внутрішніх аудитів системи якості в органах місцевого самоврядування. *Державне будівництво*. 2011. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2011_1_27

15. Виноградова М. Внутрішній аудит в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Економічні науки: зб. наук. пр. Вип. 18 (ч. II)*. Кіровоград: КНТУ, 2010. С. 63–71

16. Петришин О. О. Сучасний стан місцевого самоврядування у країнах англосаксонської правової сім'ї: проблеми та перспективи розвитку. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2013. Вип. 25. С. 195–207.

17. Адміністративний, судовий та фінансовий контроль за діяльністю місцевого самоврядування з боку центральної влади. URL: <http://bookster.com.ua/seminars/question/2023>.

18. Любченко П.М., Смоляр О.А. Зарубіжний досвід організації контролю у сфері місцевого самоврядування. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2015. Вип. 29. С. 18 – 30.

19. Лиско, Г. О. Позасудове вирішення публічно-правових спорів: посібник. Львів: Центр досліджень місцевого самоврядування, 2010. 143 с.

20. Кузькін Є. Ю., Котляревський Я. В., Шишко О. В Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи розв'язання. *Фінанси України*. 2015. № 12. С. 63 - 72.

21. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю місцевих бюджетів та шляхи його покращення в Україні. *Economy and society: modern foundation for human development*. Leipzig university. 2016. С. 176-178.

22. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: монографія. Львів, 2014. 334 с.

23. Коломоєць, Т. О. Зарубіжний досвід контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування як суб'єктів адміністративного права та основні напрямки його запозичення в Україні. *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. №1. С. 120 – 129.

24. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. № 11. URL: <http://economy and society.in.ua>.

25. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 - 2019 рік. URL: <https://www.ibser.org.ua/publications/monitoringcategories/richnyy>