

Щур Р. І.

**ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ
ГРОМАД В УКРАЇНІ**

У статті досліджено систему здійснення контролюючими органами державного фінансового контролю за діяльністю об'єднаних територіальних громад. Проаналізовано практику здійснення фінансового контролю виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад Державною аудиторською службою України. Розглянуто проблемні аспекти внутрішнього фінансового контролю за ефективністю використання фінансових ресурсів об'єднаних територіальних громад.

Ключові слова: фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, об'єднана територіальна громада, контрольні органи.

Щур Р. И.

**ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ
ОБЪЕДИНЕННЫХ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ ОБЩИН В УКРАИНЕ**

В статье исследована система осуществления контролирующими органами государственного контроля за деятельностью объединенных территориальных общин. Проанализирована практика финансового контроля исполнения бюджетов объединенных территориальных общин Государственной аудиторской службой Украины. Рассмотрены проблемные аспекты осуществления внутреннего финансового контроля за эффективностью использования финансовых ресурсов объединенных территориальных общин.

Ключевые слова: финансовый контроль, внутренний финансовый контроль, объединенная территориальная община, контрольные органы.

Shchur R. I.

ORGANIZATIONAL BASES OF IMPLEMENTATION OF FINANCIAL CONTROL FOR THE ACTIVITY OF THE UNITED TERRITORIAL COMMUNITIES IN UKRAINE

In the article the system of public financial control for the activity of the united territorial communities by the control bodies is investigated. The practice of financial control for the implementation of budgets of the united territorial communities by the State Audit Office of Ukraine is analyzed. The problematic aspects of the internal financial control for the efficiency of the use of financial resources of the united territorial communities are considered.

Keywords: financial control, internal financial control, united territorial community, control bodies.

Постановка проблеми. Проблематика розвитку міжбюджетних відносин в умовах становлення бюджетної децентралізації в Україні зумовлює потребу в дієвому фінансовому контролі за ефективністю використання фінансових ресурсів органами місцевого самоврядування.

Проведення адміністративно-територіальної реформи, застосування нових підходів у бюджетному процесі вимагають також нових методів фінансового контролю та його організації не тільки на державному рівні, а особливо на місцевому рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних питань, пов'язаних з фінансовим контролем за діяльністю органів місцевого самоврядування, приділяли багато уваги такі вітчизняні вчені, як Т. Бондарук, О. Кириленко, Л. Лисяк, В. Мельник, І. Ткачук та ін. Однак потребує подальшого дослідження становлення організаційних засад та ефективність здійснення фінансового контролю за діяльністю нових територіальних утворень – об'єднаних територіальних громад.

Мета статті є дослідження організаційних засад здійснення фінансового контролю діяльності об'єднаних територіальних громад в умовах адміністративно-територіальної реформи.

Виклад основного матеріалу. В умовах трансформації системи місцевого самоврядування в Україні та становлення об'єднаних територіальних громад як однієї з форм її організації, особливої актуальності набувають питання фінансового контролю за їх функціонуванням. Адже будь-які важливі плани і рішення, перспективні задуми можуть бути зведені нанівець через допущені порушення при їх реалізації, відхилення від заданих параметрів розвитку керованих об'єктів, несприятливі ситуації, породжені умисно незаконними діями окремих осіб з метою задоволення власних інтересів. Т.Г. Бондарук підкреслює, що фінансовий контроль на рівні місцевого самоврядування є одним із засобів реалізації права держави захищати свої інтереси та інтереси регіонів з метою забезпечення проведення державної і регіональної політики [1, с. 240]. І.Г. Ткачук, у свою чергу, звертає увагу на те, що повноцінне функціонування усієї фінансової системи (у тому числі фінансів об'єднаних територіальних громад – авт.) вимагає дієвого фінансового контролю з метою перевірки обґрунтованості прийнятих фінансово-управлінських рішень, законності і ефективності використання грошових коштів [2, с. 419].

У широкому розумінні фінансовий контроль – це один з елементів управління фінансами, що являє собою моніторинг, спостереження за пропорціями вартісного розподілу ВВП, правильністю формування централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, перевірку законності та ефективності їх витрачання. Залежно від суб'єктів, які його здійснюють, розрізняють державний фінансовий контроль, муніципальний фінансовий контроль, відомчий фінансовий контроль, громадський фінансовий контроль, зовнішній фінансовий контроль на комерційних засадах (комерційний аудит). Практично кожен із них, крім останнього, може стосуватися діяльності об'єднаних територіальних громад. Необхідність

цього продиктована перш за все проблемами формування, розподілу і використання бюджетних коштів, а також організацією міжбюджетних відносин. Основними з цих проблем є розповсюдженість порушень податкового законодавства, нецільове та неефективне використання коштів, триваюче методичне удосконалення фінансової підтримки місцевих громад.

Отже, фінансовий контроль на рівні місцевого самоврядування в цілому і об'єднаних територіальних громад зокрема являє собою «систему спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкта з метою оцінки об'єктивності ухвалених управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилень і несприятливих ситуацій» [1, с. 240].

Варто відзначити, що не всі інституції, наділені контрольними повноваженнями, мають прямий стосунок до фінансового контролю за діяльністю об'єднаних територіальних громад. Наприклад, законодавчі органи в цілому можуть реалізовувати контроль стосовно джерел бюджетних ресурсів, ефективності використання власності, використання коштів бюджету і позабюджетних фондів, законністю надання податкових пільг. Однак, їх практична діяльність у цьому аспекті не є на стільки розгалуженою, щоб охопити означені питання до рівня об'єднаних територіальних громад. Навіть опосередковане контрольо-перевірочне функціонування через органи Рахункової палати і її регіональні представництва не дозволяє досягти такого ступеню охоплення – даються в знаки кількісна кадрова обмеженість, надзвичайна розгалуженість системи органів місцевого самоврядування, функціональна перевантаженість працівників, а також зосередженість повноважень цієї інституції переважно на проблематиці державного бюджету.

Тим не менш, усі інші органи контролю, про які йтиметься нижче, реалізують по відношенню до об'єднаних територіальних громад різні його види і форми. Так, залежно від регламентації це обов'язковий (як правило зовнішній) та ініціативний (як правило внутрішній); в залежності від часу проведення – попередній (до здійснення фінансових операцій), поточний

(оперативний) (під час фінансової операції), наступний (за результатами певного періоду); в залежності від об'єкту – контроль бюджету (бюджетний контроль, а в частині забезпечення находжень і реалізації прав щодо встановлення місцевих податків – податковий контроль), майна, фінансової діяльності учасників бюджетного процесу; за джерелами інформації – документальний і фактичний; за методами здійснення – ревізії (документальний контроль дотримання вимог фінансового законодавства, достовірності облікових і звітних даних, збереження матеріальних цінностей та грошових коштів) і перевірки (документальний контроль окремих фінансових питань, фактичні обстеження та встановлення наявних залишків майна і коштів) [1, с. 241-250; 3, с. 3-8]. Хоча слід зауважити, що останні два види контролю деякі автори поділяють на такі підвиди, як інспектування, державний фінансовий аудит, аудит ефективності, моніторинг, експертиза, перевірка, осмислення, нагляд, ревізія [2, с. 423-433]. Однак, на наш погляд, виходячи з аналізу практики, все назване в укрупненому вигляді представляє різновиди ревізій і перевірок, за винятком моніторингу, який може розглядатися як самостійний метод здійснення фінансового контролю. Він дозволяє попередньо виявити операції, що через свою сумнівність і ризиковість підлягатимуть обов'язковому документальному контролю. Але, на відміну від попереднього контролю, він передбачає використання не лише стандартних методів перевіркової діяльності, а й методики фінансово-розвідувальної роботи, що ґрунтується на непрямих методах аналізу ситуацій та оцінки інформації. А на відміну від ревізій і перевірок він не є одноразовим чи повторюваним актом протягом певного проміжку часу, а являє собою систему постійного або принаймні тривалого безперервного спостереження.

Варто проаналізувати, які з основних функцій органів фінансового контролю в Україні стосуються місцевого самоврядування в цілому та об'єднаних територіальних громад зокрема. При цьому слід розрізняти органи, що мають повноваження здійснювати попередній і поточний

контроль, та органи, що мають право здійснювати і наступний фінансовий контроль діяльності об'єднаних територіальних громад. До перших слід відносити структури самих об'єднаних територіальних громад (їхні централізовані бухгалтерії та комісії місцевої ради), фінансові відділи районних державних адміністрацій, підрозділи управління Державної казначейської служби. До других – підрозділи Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України.

Централізовані бухгалтерії об'єднаних територіальних громад здійснюють внутрішній фінансовий контроль за виконанням бюджету громади та фінансових планів підприємств комунальної власності, наявністю і рухом коштів, майна, використанням фінансових, матеріальних та нематеріальних ресурсів; правильністю і якістю підготовки документів, необхідних для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями), фінансовими, матеріальними і нематеріальними ресурсами; дотриманням бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань.

Комісії місцевої ради створюються за рішенням ради. Їх перелік може бути різним, однак, як правило, повноваження з проведення внутрішнього фінансового контролю мають комісії з питань бюджету і ревізійні комісії. Вони, зокрема, аналізують обґрунтованість проекту бюджету місцевого самоврядування, звіти про виконання програм і бюджету, перевіряють хід виконання рішень ради, вивчають діяльність підзвітних і підконтрольних раді та її виконавчому комітетові органів, підприємств, установ і організацій, їх посадових осіб.

Фінансові відділи районних державних адміністрацій зосереджуються на контролі виконання фінансових планів підприємств, утворених місцевими органами влади і самоуправління, а також дотримання бюджетного законодавства при плануванні і виконанні бюджетів об'єднаних територіальних громад.

Підрозділи Державної казначейської служби у контексті цього дослідження здійснюють контроль за веденням обліку надходжень і видатків бюджету об'єднаних територіальних громад, складанням і поданням бюджетної звітності усіма суб'єктами, бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень, відповідністю між кошторисами і розписом бюджету, бюджетними зобов'язаннями і бюджетними асигнуваннями та паспортами бюджетних програм, відповідністю платежів бюджетним зобов'язанням та асигнуванням, дотриманням вимог законодавства у сфері закупівель (однак тільки щодо наявності, відповідності та правильності оформлення документів).

Значно ширшими є контрольні повноваження другої групи органів, оскільки вони можуть здійснювати наступний (ретроспективний) фінансовий контроль, який відрізняється більшою функціональною і методичною розгалуженістю та суб'єктно-об'єктним охопленням.

Поряд з цим, Рахункова палата України стосовно місцевого самоврядування в цілому та об'єднаних територіальних громад зокрема, як уже зазначалося, має обмежені повноваження, хоч виконує контролюючі функції стосовно місцевого самоврядування. Так, вона може здійснювати заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо місцевих бюджетів та діяльності інших суб'єктів місцевого рівня лише за зверненням органів місцевого самоврядування. Щоправда, це не стосується аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам, який може здійснюватися без згаданих звернень. Щодо будь-яких трансфертів між державним та місцевими бюджетами Рахункова палата може здійснювати контрольні заходи на предмет правильності визначення та розподілу сум коштів, своєчасності і повноти їх перерахування, законності та ефективності використання.

Державна аудиторська служба України стосовно об'єднаних територіальних громад здійснює контроль за такими питаннями:

- збереження фінансових ресурсів і активів, економність, ефективність та цільовий характер їх використання;
- достовірність визначення потреби в бюджетних коштах;
- відповідність взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми, затвердженим умовам закупівлі енергосервісу;
- дотримання фінансової та бюджетної дисципліни;
- дотримання бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу;
- дотримання законодавства про закупівлі;
- складення паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- стан і достовірність бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- управління об'єктами власності;
- стан внутрішнього контролю;
- реалізація інвестиційних проектів [4].

При цьому надається загальна оцінка управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності і результативності в діяльності об'єднаних територіальних громад.

Контрольні заходи стосовно об'єднаних територіальних громад підрозділи Державної аудиторської служби на плановій основі почали реалізовувати з 2017 року у формі аудиту виконання бюджету.

Так, аналіз оприлюднених аудиторських звітів засвідчує (рис. 1-2), що цією службою у 2016 році було виконано 109 аудиторських перевірок, з яких жодна не стосувалася об'єднаних територіальних громад. Про, те у 2017 році було проведено 2181 контрольний захід, з яких 202 аудиторських перевірки. Важливо, що в названому числі аудитів уже з'явилися перші 2 аудити

виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад – Комиш-Зорянської (Запорізька обл.) і Великокучурівської (Чернівецька обл.).

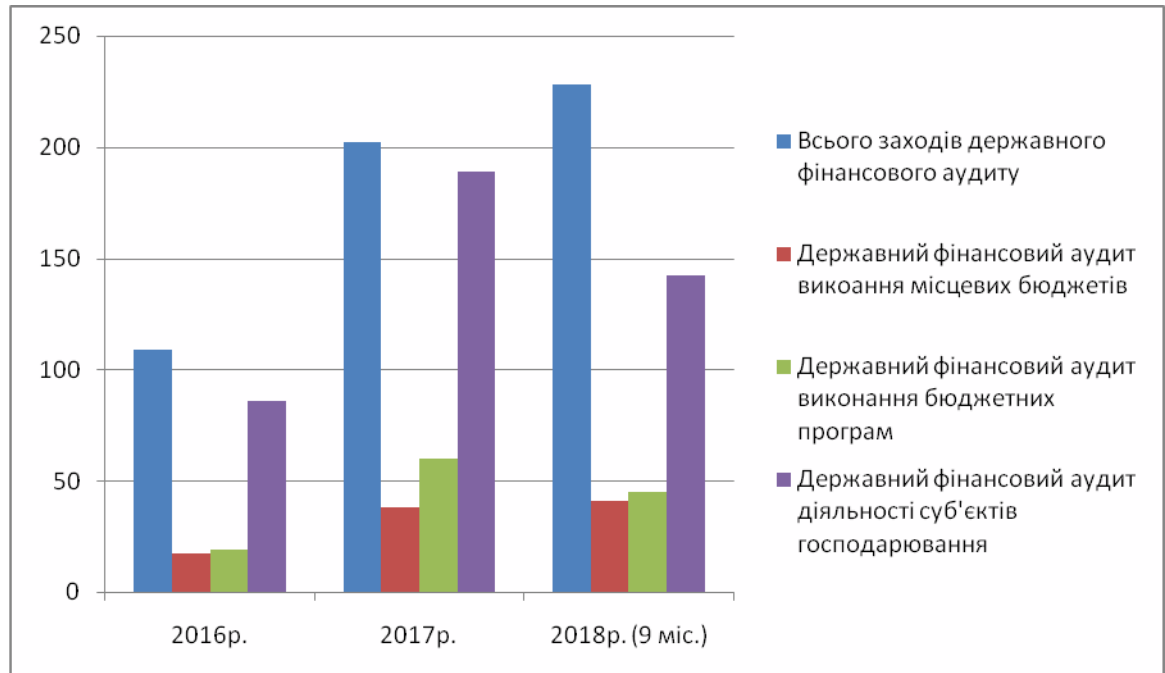


Рис. 1. Динаміка заходів державного фінансового аудиту, проведених Державною аудиторською службою України у 2016-2018р.р.

Джерело: складено автором за даними статистичної звітності Державної аудиторської служби України

За 9 місяців 2018 року Державною аудиторською службою було проведено 1398 контрольних заходів, з яких 228 аудиторських перевірок. Але серед названого уже було проведено 15 аудитів виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад (Волинська область – 3, Дніпропетровська область – 2, Донецька область – 1, Житомирська обл. – 3, Запорізька обл. – 1, Одеська обл. – 2, Хмельницька обл. – 1, Чернівецька обл. – 2).

Наведене свідчить про поступове розширення заходів державного фінансового контролю за діяльністю об'єднаних територіальних громад. Однак, збільшення кількості контрольних заходів, обсягів охоплених ними коштів та встановлених фінансових порушень, втрат, неефективного використання ресурсів неповною мірою характеризує їх результативність. Деякі автори звертають увагу на те, що навіть за кількісними характеристиками державний фінансовий контроль не можна вважати достатньо результативною діяльністю, оскільки в Україні «поза його межами

перебувають використання державного і комунального майна,, стан ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності» [2, с. 445-446].

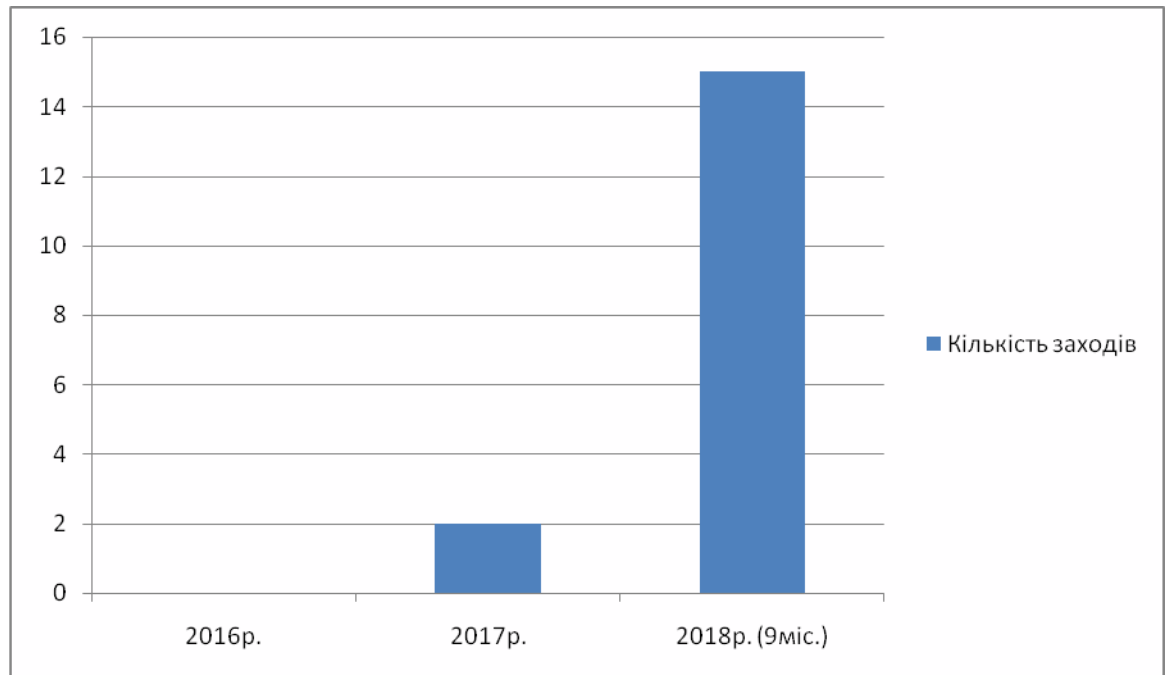


Рис. 2. Динаміка заходів державного фінансового аудиту виконання бюджетів об'єднаних територіальних громад, проведених Державною аудиторською службою України у 2016-2018р.р.

Джерело: складено автором за даними статистичної звітності Державної аудиторської служби України

Проведений нами аналіз аудиторських звітів Державної аудиторської служби України щодо відповідних заходів стосовно об'єднаних територіальних громад дає підстави заперечити наведену тезу: усі зазначені питання піддавалися перевіркам, з них встановлювалися порушення або факти неефективного чи безгосподарного ставлення, розроблялися пропозиції з виправлення недоліків або удосконалення практики. Це стосується і використання земельних ресурсів, і об'єктів нерухомого майна, відмінного від земельних ділянок, і рухомого майна, і правильності оформлення та відображення господарських операцій в облікових реєстрах, і постановки на облік та відображення в звітності майнових об'єктів, взаєморозрахунків, заборгованості, тощо. Навіть питання стосунків місцевих рад об'єднаних територіальних громад з іншими радами, державними

органами (наприклад, фіскальною службою, підрозділами МВС) детально аналізуються на предмет достатності та відповідності інтересам громади (у тому числі фінансовим). Так само аналізується не лише формальна законність, а і обґрунтованість рішень місцевих рад і виконавчих органів. Можливо, на момент підготовки згаданого видання, з якого запозичена нами наведена теза, усе підкреслене авторами відповідало дійсності, однак за останні 3-4 роки, незважаючи на деяку млявість реформ, у діяльності контролюючих органів відбулися значні зміни. Державна фінансова інспекція не лише перейменувалася у Державну аудиторську службу. Змінилися підходи в її роботі: якщо раніше ревізії та перевірки були спрямовані на встановлення порушення і покарання винних, то державний фінансовий аудит, крім цього, орієнтується на аналіз ефективності фінансово-господарської і бюджетної діяльності підконтрольних об'єктів, розробку дієвих заходів з її підвищення. Свідченням цього є оприлюднені аудиторські звіти, що, у переважній більшості випадків, містять змістовні рекомендації і навіть демонструють консультативні підходи.

Поряд із зазначеним звертає на себе увагу і відвертий недолік у аналізованій діяльності. Зміст проаналізованих аудиторських звітів свідчить про орієнтованість аудиторських перевірок на відшкодування витрат місцевого бюджету, їх оптимізацію, відповідність інтересам громади, або збільшення дохідної частини бюджету. Але ж за цим тьмяніє важливе питання інтересів окремого громадянина, працівника. Дослідження ревізорської практики показує, що фактично не буває жодної підконтрольної організації, де не мають місце принаймні випадкові помилки чи несвоєчасні врахування змін при нарахуваннях зарплат працівникам і соціальних виплат отримувачам, що призвело до недоплат, і, як наслідок, порушення їхніх фінансових інтересів, громадянських і трудових прав, тощо. Однак, у 17 проаналізованих звітах ми не знайшли жодного встановленого і описаного недоліку чи порушення такого роду, а рекомендації не містять пунктів щодо необхідності виплати на користь працівників і громадян. Зате питання навіть

не зайвих, а невиразно обґрунтованих виплат, відображено кругом і вказано на їх неприпустимість або необхідність утримання та відшкодування. Так само не аналізується функціональна завантаженість та можливі робочі перевантаження працівників, не проводиться відповідні хронометражі та аналіз використання робочого часу, зате звертається увага на неприпустимість розширення штатів поверх рекомендованих нормативів (хоч в окремих випадках це може бути необхідністю, продиктованою умовами праці, діапазоном функцій, кількістю робочих операцій та необхідними витратами робочого часу). Тобто, чітко простежується спрямування на акумуляцію коштів у місцевому бюджеті, але зворотній напрямом відсутній, навіть якщо це законні інтереси членів громади і громадян, дотримання яких гарантоване державою. У зв'язку із зазначеним, на нашу думку, під час подальшого реформування Державної аудиторської служби важливо формалізувати у нормативних документах її функцію охорони фінансових прав окремих громадян та зосередитися на заходах щодо практичної реалізації цієї позиції.

Висновки. Отже, проведений аналіз дає змогу стверджувати, що внутрішній фінансовий контроль в об'єднаних територіальних громадах характеризується надзвичайною слабкістю, однак відчутне його посилення неможливе через відсутність спеціальних служб у штатних структурах відповідних місцевих органів управління та брак підготовлених для цього фінансових кадрів з достатнім рівнем кваліфікації та компетентності. У зв'язку з цим необхідно створити карту ризиків для об'єднаних територіальних громад та розробити методику внутрішнього контролю і алгоритм дій кожної посадової особи, передбачити часткове аудиторське супроводження поточної діяльності об'єднаних територіальних громад шляхом створення консультативної системи.

Список джерел:

1. Бондарук Т. Г. Місьцеве самоврядування та його фінансове забезпечення в Україні: монографія. К.: Ін-т економіки та прогнозування НАН України, 2009. 608 с.

2. Ткачук І. Г. Державні фінанси: підручник. Івано-Франківськ: Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника, 2015. 510 с.
3. Мельник В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств (короткий курс): навчальний посібник. Одеса: Астропринт, 1999. 108 с.
4. Положення про Державну аудиторську службу України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

References

1. Bondaruk T. H. Mistseve samovriaduvannia ta yoho finansove zabezpechennia v Ukraini: monohrafiia. K.: In-t ekonomiky ta prohnozuvannia NAN Ukrainy, 2009. 608 s.
2. Tkachuk I. H. Derzhavni finansy: pidruchnyk. Ivano-Frankivsk: Prykarpat. nats. un-t im. V. Stefanyka, 2015. 510 s.
3. Melnyk V. M. Kontrol i reviziia diialnosti pidpriumstv (korotkyi kurs): navchalnyi posibnyk. Odesa: Astroprynt, 1999. 108 s.
4. Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

Щур Роман Іванович – кандидат економічних наук, докторант, доцент кафедри фінансів ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»