

*Жадан О.В.,  
аспірант,  
Науково-дослідний фінансовий інститут  
Академії фінансового управління*

## ЗАСТОСУВАННЯ КЛАСИФІКАЦІЙНИХ ОЗНАК ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ПРИ ВИКОНАННІ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

**Анотація.** У статті розглянуто особливості класифікації видів фінансового контролю виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками та проаналізовано нормативно-правові документи, в яких наводиться така класифікація. Запропоновано внести зміни до Бюджетного кодексу України і Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та визначити в них такі види фінансового контролю: наступний контроль, тематична перевірка та громадський контроль.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, класифікація видів фінансового контролю, керівні принципи контролю, контрольні заходи (перевірка, аудит, ревізія, аналіз), доходи і видатки бюджету.

**Постановка проблеми.** Виконання місцевих бюджетів є складним і багатоступінним процесом, що потребує ефективного управління з боку органів місцевого самоврядування та повинен бути максимально прозорим і відкритим для громадян країни. Останнім часом побільшало випадків нецільового використання та розкрадання коштів місцевих бюджетів, що призводить до катастрофічної недостатності грошей, які повинні спрямовуватись на соціально-економічний розвиток регіонів.

Важливим інструментом управління коштами місцевих бюджетів є фінансовий контроль на кожному етапі бюджетного процесу. Йдеться про вчасне та ретельне спостереження й перевірку планування як формування доходів, так і здійснення видатків місцевих бюджетів з метою виявлення фінансових порушень і недопущення неефективного витрачання бюджетних коштів. Для підвищення дієвості фінансового контролю виникає необхідність дослідження його класифікації, що дозволить визначити види, форми та методи фінансового контролю, які слід застосовувати для покращення управління коштами місцевих бюджетів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У фаховій літературі про інтерес учених до теми класифікації видів фінансового контролю бюджетного процесу свідчать праці Аюбова Н.А., Гуцаленко Л.В., Кушніра І.В., Ніколаєвої О.М. та інших науковців.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Водночас питання щодо видів фінансового контролю виконання місцевих бюджетів є недостатньо вивченими, особливо це стосується аспектів визначення класифікаційних ознак фінансового контролю доходів і видатків місцевих бюджетів.

**Мета статті** полягає у дослідженні класифікації фінансового контролю та наданні пропозицій щодо визначення тих його видів, які доцільно застосовувати в процесі контролю виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками здійснюється Рахунковою палатою України, яка

є вищим органом фінансового контролю в Україні, а також органами Державної фінансової інспекції України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Міністерством фінансів України, місцевими фінансовими органами, місцевими державними адміністраціями, відповідними місцевими радами та розпорядниками бюджетних коштів. Повноваження цих органів, а також правові й організаційні засади здійснення державного фінансового контролю виконання місцевих бюджетів визначають такі нормативно-правові акти: Бюджетний [1] і Податковий [2] кодекси України, закони України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3] і «Про Рахункову палату» [4] та Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [5].

Види фінансового контролю виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками, який здійснюється вищезазначеними уповноваженими органами, визначаються у нормативно-правовій базі [1–5] та розкривають сутність форм і методів, що застосовуються цими органами під час виконання своїх функцій.

Сучасний стан фінансової бази місцевих бюджетів, який характеризується недостатніми обсягами коштів, свідчить про необхідність посилення ефективності фінансового контролю виконання місцевих бюджетів, що можливо досягти шляхом наукового дослідження класифікації існуючих видів контролю та внесення пропозицій щодо її вдосконалення.

Класифікація фінансового контролю виконання бюджетів різних рівнів у науковій літературі розглядається не дуже широко та, крім цього, має певні суперечності, зокрема щодо визначення критеріїв, за якими класифікуються види фінансового контролю.

Так, у працях учених, які досліджували дане питання (Аюбов Н.А., Гуцаленко Л.В., Кушнір І.В., Ніколаєва О.М. і Романенко О.Р.), контроль поділяється на попередній, поточний і наступний. При цьому Гуцаленко Л.В., Кушнір І.В. і Ніколаєва О.М. стверджують, що критерієм такого поділу є періодичність (час) здійснення контролю, а Аюбов Н.А. та Романенко О.Р. – форма контролю. Хоча формою контролю таку класифікацію навряд чи можна назвати, тому що насправді за таких умов контроль поділяється залежно від періоду його здійснення, наприклад, перед реєстрацією бюджетних зобов'язань (попередній), у процесі їх реєстрації та проведення оплати за платіжним дорученням (поточний) або після здійснення оплати (наступний).

Вищезазначені науковці виділяють такі види контролю: ревізія, аудит, перевірка, обстеження й ін. Водночас Гуцаленко Л.В. і Ніколаєва О.М. стверджують, що критерієм класифікації є форма контролю, а Романенко О.Р. та Аюбов Н.А. – методи його здійснення. Вважаємо, що ці види контролю класифікуються саме за формами, а не за методами, тому що

методом взагалі вважається спосіб, за допомогою якого досліджується певний об'єкт, наприклад, ревізія може здійснюватись методом суцільного або вибіркового спостереження тощо.

Стосовно класифікації видів перевірок, то Кушнір І.В., виділяючи виїзну та камеральну перевірки, стверджує, що класифікаційною ознакою є місце здійснення контролю, а тематичною – обсяг охоплення операцій. При цьому в його праці не наводиться класифікація за формами контролю (наприклад, аудит, ревізія та ін.).

Залежно від інформаційного забезпечення проведення фінансового контролю Гуцаленко Л.В., Кушнір І.В. і Романенко О.Р. поділяють його на документальний і фактичний, а від характеру взаємовідносин об'єкта і суб'єкта Аюбов Н.А., Гуцаленко Л.В., Кушнір І.В. і Романенко О.Р. – на зовнішній, внутрішній та інші види. Отже, в науковій літературі відсут-

ній єдиний підхід до класифікації ознак фінансового контролю у бюджетній сфері.

Нормативно-правове забезпечення діяльності органів фінансового контролю в Україні повинне базуватись на документах, що застосовуються у зарубіжній практиці.

Класифікація контролю при управлінні бюджетними коштами у більшості країн світу визначається у Лімській декларації керівних принципів контролю [6], прийнятій у 1977 р. IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) (надалі – Лімська декларація) [7]. Згідно з Лімською декларацією, її ключові елементи повинні враховуватись при розробці законодавства в усіх країнах – членах INTOSAI, тому що це дозволить застосовувати єдиний підхід до управління бюджетними коштами у різних державах.

Таблиця 1

Дослідження класифікації видів фінансового контролю

Складові фінансового контролю	Бюджетний кодекс України [1]	Податковий кодекс України [2]	Закон		Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [5]	Лімська декларація [6]	Пропозиції автора
			«Про Рахункову палату» [4]	«Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3]			
<b>Види контролю виконання:</b>							
<b>– доходів бюджету</b>							
Камеральна перевірка		+					
Документальна перевірка		+					
Планова перевірка		+					
Позапланова перевірка		+					
Виїзна перевірка		+					
Невиїзна перевірка		+					
<b>– видатків бюджету</b>							
Попередній контроль					+		
Поточний контроль					+		
Перевірка державних закупівель				+			
<b>– доходів і видатків бюджету</b>							
Контроль за дотриманням бюджетного законодавства	+						
Внутрішній контроль	+					+	
Внутрішній аудит	+						
Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)			+			+	
– фінансовий аудит			+				
– аудит ефективності			+				
– аналіз			+				
– тематична перевірка							+
Державний фінансовий контроль				+			
– фінансовий аудит				+			
– інспектування				+			
Попередній контроль						+	
Наступний контроль							+
Контроль за фактом		+				+	
Формальний контроль						+	
Контроль виконання						+	
Громадський контроль							+

З метою проведення аналізу відповідності видів фінансового контролю виконання місцевих бюджетів, що застосовуються в Україні, до видів контролю, визначених у Лімській декларації, розглянемо таблицю 1.

Аналіз змісту таблиці 1 показує, що фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів поділяється на види, що застосовуються під час перевірки доходів (визначаються тільки у Податковому кодексі України [2]); види, що застосовуються під час перевірки видатків місцевих бюджетів (визначаються тільки у Наказі Мініфіну «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами» [5]), а також види, що застосовуються під час перевірки виконання місцевих бюджетів як за доходами, так і за видатками (визначаються у Бюджетному кодексі України [1], законах України «Про Рахункову палату» [4] і «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3]). Хоча, вважаємо, що майже всі види контролю (крім перевірки здійснення державних закупівель за рахунок бюджетних коштів) можна застосовувати для перевірки виконання місцевих бюджетів як за доходами, так і за видатками.

Установлені в Лімській декларації види контролю не поділяються за подібним принципом, крім цього, деякі з них мають іншу назву, ніж у законодавстві України [6], але за змістом вони є подібними. Наприклад, у Лімській декларації визначено «контроль за фактом», який є аналогічним терміну «фактична перевірка», тому що обидва терміни розуміють як перевірку факту фінансового порушення після отримання інформації про такий факт.

Відповідно до законодавства України [1–5], види фінансового контролю виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками класифікуються наступним чином.

1. Залежно від взаємовідносин об'єкта та суб'єкта (зовнішній і внутрішній контроль і внутрішній аудит).

*Зовнішній контроль* – це перевірка здійснення розпорядниками коштів місцевих бюджетів операцій із такими коштами, що проводиться Рахунковою палатою України або іншими органами, уповноваженими на виконання фінансового контролю.

*Внутрішнім контролем* є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності й ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядників коштів місцевих бюджетів.

*Внутрішнім аудитом* є діяльність, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів місцевих бюджетів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетних установ і поліпшення внутрішнього контролю.

2. Залежно від часу проведення контролю (попередній та поточний).

Органи Державної казначейської служби України з метою забезпечення контролю за цільовим спрямуванням бюджетних коштів у частині виконання місцевих бюджетів за видатками здійснюють:

1) *попередній контроль* – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

2) *поточний контроль* – у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

3. За інформаційним забезпеченням (камеральна, документальна та фактична перевірки).

Під *камеральною* розуміється перевірка, що проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі наяв-

них у нього, наприклад, податкових декларацій (розрахунків) платника податків, даних системи електронного адміністрування податку тощо.

*Документальною* вважається перевірка на підставі документів розпорядника бюджетних коштів (кошторис доходів і видатків, договір про закупівлю, платіжне доручення тощо) або платника податків (податкова декларація, фінансова, статистична, інша звітність й ін.).

*Фактична перевірка* зазвичай проводиться у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про фінансове порушення. Здійснюється без попереднього повідомлення від контролюючого органу про перевірку та за місцем фактичного провадження діяльності платником податків або розпорядником бюджетних коштів.

4. За організаційними ознаками (планова та позапланова перевірки).

*Планова перевірка* проводиться тільки відповідно до узгодженого раніше плану-графіку перевірок.

*Позапланова* не передбачається у плані роботи контролюючого органу.

5. За місцем проведення (виїзна та невиїзна перевірки).

*Виїзною* вважається перевірка за місцезнаходженням об'єкта контролю, наприклад, платника податків або розпорядника бюджетних коштів.

*Невиїзна* проводиться в приміщенні контролюючого органу.

6. Залежно від форми фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів.

Поділяється на: фінансовий аудит, аудит ефективності, аналіз, перевірка державних закупівель та інспектування.

*Фінансовий аудит* здійснюється Рахунковою палатою України і полягає у перевірці, аналізі й оцінці правильності ведення, повноти обліку та достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановленні фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів та дотримання законодавства при здійсненні операцій із бюджетними коштами.

Також *фінансовий аудит* проводиться органами Державної фінансової інспекції України з метою перевірки й аналізу фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання бюджетних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

*Аудит ефективності* передбачає розкриття фактичного стану справ і оцінку своєчасності та повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів, законності, своєчасності та повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

*Аналіз* здійснюється з метою встановлення дотримання законності, ефективності та стану прозорості використання коштів місцевих бюджетів. За його результатами складається висновок і подаються відповідні пропозиції.

*Перевірка здійснення державних закупівель* за рахунок бюджетних коштів полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання розпорядниками бюджетних коштів законодавства про державні закупівлі та проводиться органом державного фінансового контролю на всіх стадіях державних закупівель.

*Інспектування* здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії, що має своєю суттю документальну та фактичну перевірку певного комплексу або окремих питань фінансової діяльності розпорядника бюджетних коштів, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів пору-

шення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

Залежно від особливостей об'єкта контролю орган, уповноважений на здійснення фінансового контролю, обирає контрольний захід (перевірку, аудит, ревізію або аналіз), який потрібно застосувати під час перевірки.

Отже, вважаємо, що види фінансового контролю виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками потрібно класифікувати за: періодичністю фінансових операцій (попередній, поточний, наступний), інформаційним забезпеченням (фактичний і документальний), формами здійснення (ревізія, аудит, спостереження тощо), характером взаємовідносин об'єкта та суб'єкта (зовнішній і внутрішній), організаційними ознаками (плановий і позаплановий) і за місцем здійснення контролю (безпосередньо на місці та дистанційний).

Крім вищенаведених видів фінансового контролю виконання місцевих бюджетів у практичній діяльності застосовуються й інші його форми та різновиди, яких не наведено у нормативно-правових документах України [1–5]. Тому з метою впорядкування та підвищення ефективності діяльності контролюючих органів і приведення класифікації видів фінансового контролю у відповідність до міжнародної практики пропонуємо визначити наступні види фінансового контролю.

Так, органами Державної казначейської служби України здійснюється попередній і поточний фінансовий контроль. Але потрібно зазначити, що такі форми контролю, як аудит ефективності використання бюджетних коштів, ревізія, здійснюються після проведення фінансових операцій, тому вважаємо за доцільне у статті 2 розділу 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3] видом контролю залежно від періоду (часу) перевірки визначити наступний контроль.

Також у процесі фінансового контролю часто має місце його застосування щодо певного напрямку процесу виконання місцевих бюджетів, тобто можуть перевірятися доходи, видатки бюджету або здійснення процедур закупівель за рахунок бюджетних коштів, виконання кошторису видатків розпорядника бюджетних коштів тощо. Отже, пропонуємо внести зміни до статті 2 розділу 1 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3] і до методів контролю віднести тематичну перевірку виконання місцевих бюджетів за доходами і видатками.

Останнім часом актуальним питанням є забезпечення прозорості та відкритості інформації про використання бюджетних коштів. В Україні вже визначено правові основи і порядок забезпечення доступу до інформації про використання бюджетних коштів і створено відповідні веб-портали в мережі Інтернет, на яких зацікавлені особи можуть переглядати інформацію про використання коштів місцевих бюджетів. Тому пропонуємо у статті 26 розділу 1 Бюджетного кодексу України [1] залежно від взаємовідносин об'єкта та суб'єкта визначити громадський контроль, який можна трактувати як контроль, що здійснюється у формі моніторингу й аналізу інформації про використання бюджетних коштів громадськими організаціями й іншими зацікавленими особами.

**Висновки.** Таким чином, з метою підвищення якості фінансового контролю вважаємо за необхідне внести зміни до Бюджетного кодексу України [1] та Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [3], в яких установити такі види фінансового контролю: наступний контроль, тематична перевірка та гро-

мадський контроль. Це дозволить зменшити кількість фінансових порушень і підвищити рівень дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо прозорості інформації про виконання місцевих бюджетів. Подальшим дослідженням у цьому напрямку стане визначення об'єкта фінансового контролю виконання місцевих бюджетів.

#### Література:

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.93 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
4. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
5. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13/page>.
6. Лімська декларація керівних принципів контролю: прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у 1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
7. Інформація про міжнародне співробітництво (INTOSAI). Офіційний веб-сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/ru/publish/article/16733113>.

#### Жадан О.В. Применение классификационных признаков финансового контроля при исполнении местных бюджетов

**Аннотация.** В статье рассмотрены особенности классификации видов финансового контроля исполнения местных бюджетов по доходам и расходам и проанализированы нормативно-правовые документы, в которых приводится такая классификация. Предложено внести изменения в Бюджетный кодекс Украины и Закон Украины «Об основных принципах осуществления государственного финансового контроля в Украине»; выделить в этих документах такие виды финансового контроля: заключительный контроль, тематическая проверка и общественный контроль.

**Ключевые слова:** финансовый контроль, классификация видов финансового контроля, руководящие принципы контроля, контрольные мероприятия (проверка, аудит, ревизия, анализ), доходы и расходы бюджета.

#### Zhadan O.V. Using sign classification of financial control by execution local budget

**Summary.** The article presents the gist of classification of financial control by execution of local budget in revenue and expenditure and in article were analysed the law documents, which include the structure of this classification. Author gave the proposals to do changes in Budgetary Code of Ukraine and Act about main principles of state financial control in Ukraine and add new types of financial control: follow-up control, thematic review and control from public scrutiny.

**Keywords:** financial control, classification kinds of financial control, guidelines for monitoring, control measures (verification, audit, revision, analyse), budget revenues and expenditures.