ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ІВАСЬКЕВИЧ ХРИСТИНА ІГОРІВНА

УДК 336.148:334.012.46](477)(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ

08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____Х. І. Іваськевич

Науковий керівник: Ванькович Данило Володимирович, доктор економічних наук, доцент

Львів – 2019

АНОТАЦІЯ

Іваськевич Х. І. Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». - Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, 2019.

Дисертація присвячена поглибленню теоретико-методичних та організаційних основ внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ й розробленню науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності механізму його реалізації в сучасних умовах.

Удосконалено науково-методичні підходи до оцінки внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ із застосуванням економіко-математичних методів. У межах цього встановлено рівень регресійної залежності між результатами внутрішнього фінансового конорoлю та дефіцитом зведеного та державного бюджетів. Використання такого підходу, на відміну від існуючих, дає змогу підвищити достовірність і наочність висновків та пропозицій щодо удосконалення бюджетної політики держави.

Модернізовано методику оцінювання ефективності внутрішнього фінансового контролю в частині визначення оптимальної структури видатків зведеного бюджету України за функціональною класифікацією на основі економіко-математичного моделювання. Це допомогло виявити пріоритетні напрями удосконалення методики ризикоорієнтованого відбору, що застосовується для проведення фінансових інспекцій.

Систематизацовано принципи внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ, до складу яких віднесено: орієнтованість на суспільство, економічний прагматизм, відповідність цілям і можливостям, ефективність, цільове спрямування, захищеність від зловживань. Методичність їх дотримання стимулюватиме збільшення власних надходжень бюджетних установ.

Розвинуто методологічні аспекти внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ, які, на відміну від існуючих, передбачають врахування в процесі його організації: характеристик (особливості, принципи, умови, норми); логічної структури (суб'єкт, об'єкт, предмет, форми, засоби, методи, результат); часової структури (фази, стадії, етапи). Це створило передумови для застосування проектно-технологічного виду організації в бюджетній сфері та дало змогу удосконалити методологію управління бюджетними ресурсами в Україні шляхом виділення його процесуальних компонент;

Охарактеризовано комплекс теоретичних і науково-методологічних положень щодо реалізації фінансової політики, в умовах сучасних геополітичних викликів, який ґрунтується на виявленні основних характерних ознак існуючих визначень поняття "внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ" та обґрунтуванні виділення двох його рівнів (централізованого – ДАСУ; децентралізованого – бюджетні установи). Це дало змогу узагальнити наукові підходи до тлумачення економічного змісту, структури та функціонального призначення внутрішнього фінансового контролю.

Одержали подальший розвиток понятійний апарат і термінологія фінансової науки, зокрема уточнено такі поняття: "бюджетна установа", "видатки", "витрати", "фінансовий контроль", "внутрішній фінансовий контроль", що, зокрема, дало змогу розкрити природу внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ як: органічної функції управління; сукупності засобів регулювання поведінки окремої особи або організації в цілому; обмежувальної функції системи, що виконує завдання зворотного зв'язку, забезпечує нагляд за станом системи в цілому.

Запропоновано методику діагностування впливу видатків зведеного бюджету України та їх структури на кількість та обсяги фінансових порушень з використанням інструментарію економіко-математичного моделювання. За результатами розрахунків уточнено причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними параметрами та виявлено нові закономірності

впливу бюджетної політики фінансове забезпечення бюджетних установ в Україні.

Проаналізовано механізми позабюджетного фінансування розвитку бюджетних установ в частині виявлення та моніторингу взаємозв'язку між результатами внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ та динамікою їх власних надходжень з допомогою побудови регресійних моделей, що дало змогу обґрунтувати необхідність акцентувати увагу керівника бюджетної установи на потребі визначення переліку подій (ризиків), які можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та оперативних її цілей.

Обґрунтовано інструментарій оцінки результативності внутрішнього фінансового контролю, а саме – використання процедури верифікації кошторисів бюджетних установ, що дало змогу виокремити концептуальні підходи до зменшення негативних наслідків порушень у системі бюджетного контролю.

Аргументовано, що визначення сутності "внутрішнього фінансового контролю" приводяться вітчизняними авторами з певних світоглядних позицій та, переважною більшістю, не є операційними. Вони не дають чіткого уявлення про систему базових принципів, методів та інструментів, які є необхідними й достатніми для реалізації не лише прагматичної, але й пізнавальної та освітньої діяльності.

Обґрунтовано, що ключовими інституціями внутрішнього фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є: державний внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється органами Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль); внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту бюджетної установи.

У дисертації уточнено визначення поняття “внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ”, під яким розуміється сукупність дій та операцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування, а також спеціально створеними підрозділами бюджетних установ з перевірки її діяльності з метою сприяння забезпеченню законності, доцільності та ефективності формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів.

З урахуванням доктринальних і законодавчих положень запропоновано систему принципів внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ, охарактеризовано зміст останніх, а також визначено основні цілі бюджетної політики у цій сфері: зосередження обмежених фінансових ресурсів на пріоритетних напрямах економічного й соціального розвитку країни (держані, галузеві, регіональні програми); посилення відповідальності розпорядників коштів за взяті ними бюджетні зобов’язання; раціональне й ефективне використання бюджетних коштів; спрямування зусиль розпорядників коштів на досягнення кінцевого результату та максимально високих соціально-економічних показників.

Виявлено, що бюджетні установи, як суб’єкти державного сектору, при організації та веденні обліку витрат керуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”. Його назва визначає термін, який необхідно використовувати для позиціонування об’єкту обліку. Враховуючи це використання терміну “видатки”, пов’язане з процесною особливістю бюджетних установ, а саме їх функціонуванням за рахунок коштів бюджету.

В контексті напряму дослідження для проведення регіонального аналізу продуктивності діяльності обласних структурних підрозділів ДАСУ використано статистичний інструментарій багатовимірного ранжування. Враховуючи це, доведено, що важливою передумовою покращення роботи Державної аудиторської служби України є забезпечення належного методичного і нормативно-правового оформлення розрахунків

продуктивності фінансового контролю в бюджетній сфері країни. Йдеться насамперед, про законодавче закріплення положень щодо надання контролюючими службами обов’язкової звітності з оцінки ефективності їх діяльності та розрахунку показників економічності, результативності і дієвості відповідних заходів в розрізі окремих структурних підрозділів.

З метою оцінки результативності внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ запропоновано здійснювати верифікацію кошторисів, у першу чергу за спеціальним фондом, тобто оцінювання їх точності та обгрунтованості. Для цього визначається похибка коштористу як відсоток недовиконання (перевиконання) плану. Узагальнюючою оцінкою слугує середня абсолютна похибка. Тенденція до зменшення середньої похибки буде свідчити про відносну контрольованість умов функціонування держави, а отже характеризуватиме їх як безпечні.

Ключові слова: контроль, внутрішній контроль, внутрішній фінансовий контроль, внутрішній аудит, бюджетні установи, бюджетні асигнування, власні надходження бюджетних установ, видатки бюджетних установ.

ANNOTATION

Ivaskevich K. I. Internal financial control of expenditures of budgetary institutions in Ukraine. - Manuscript.

Dissertation for a Candidate Degree in Economics, specialty 08.00.08 "Money, Finance and Credit". - Lviv National Ivan Franko University, Lviv, 2019.

The dissertation is devoted to the deepening of theoretical and methodological and organizational principles of internal financial control of expenditures of budget institutions and the development of scientific and practical recommendations for improving the effectiveness of the mechanism of its implementation in modern conditions.

The scientific and methodical approaches to the estimation of internal financial control of expenditures of budgetary institutions with application of economic and mathematical methods are improved. Within this, the level of

regression dependence between the results of the internal financial console and the deficit of consolidated and state budgets is established. Using this approach, unlike the existing ones, enables to increase the reliability and visibility of conclusions and proposals for improving the state budget policy.

The methodology for evaluating the effectiveness of internal financial control in terms of determining the optimal structure of expenditures of the consolidated budget of Ukraine by functional classification on the basis of economic-mathematical modeling has been modernized. This helped to identify priority areas for improving the risk-based selection methodology used for financial inspections.

The principles of internal financial control of expenditures of budgetary institutions are being systematized, which include: community orientation, economic pragmatism, compliance with goals and opportunities, efficiency, purpose, protection from abuse. The methodology of their compliance will stimulate the increase of own revenues of budget institutions.

The methodological aspects of internal financial control of budgetary institutions are developed, which, in contrast to existing, provide for consideration in the process of its organization: characteristics (features, principles, conditions, norms); logical structure (subject, object, object, form, means, methods, result); temporal structure (phases, stages, stages). This created the prerequisites for applying the design and technological type of the organization in the budget sphere and made it possible to improve the methodology of management of budget resources in Ukraine by allocating its procedural components;

The complex of theoretical and scientific-methodological positions regarding the implementation of financial policy in the context of modern geopolitical challenges is characterized, which is based on identifying the main characteristic features of the existing definitions of the concept of "internal financial control of expenditures of budgetary institutions" and justifying the allocation of its two levels (centralized - DASU; decentralized - budget institutions). This made it possible to generalize scientific approaches to the

interpretation of the economic content, structure and function of internal financial control.

The conceptual apparatus and terminology of financial science were further developed, in particular, the following concepts were specified: "budgetary institution", "expenditures", "expenses", "financial control", "internal financial control", which, in particular, made it possible to disclose the nature of internal financial control expenditures of budgetary institutions as: the organic management function; a set of means for regulating the behavior of an individual or organization as a whole; the limiting function of the system, which performs the task of feedback, provides supervision of the state of the system as a whole.

The method of diagnosing the impact of the expenditures of the consolidated budget of Ukraine and their structure on the amount and amount of financial disturbances using the tools of economic and mathematical modeling is proposed. According to the results of the calculations, the causal relationships between the investigated parameters and the new laws of the influence of the budget policy on financial provision of budget institutions in Ukraine were revealed.

The mechanisms of extrabudgetary financing of the development of budget institutions are analyzed in relation to the identification and monitoring of the relationship between the results of the internal financial control of expenditures of budgetary institutions and the dynamics of their own revenues by constructing regression models, which made it possible to substantiate the need to emphasize the attention of the head of a budget institution to the need to define a list of events (risks) that can affect the achievement of strategic, tactical and operational goals.

The tools of internal financial control effectiveness evaluation, namely, the use of the procedure for verification of estimates of budget institutions, have been substantiated, which has made it possible to distinguish conceptual approaches to reducing the negative consequences of violations in the system of budget control.

It is argued that the definition of the essence of "internal financial control" is given by domestic authors from certain ideological positions and, by the overwhelming majority, is not operational. They do not give a clear idea of the

system of basic principles, methods and tools that are necessary and sufficient for the realization of not only pragmatic, but also cognitive and educational activities.

It is substantiated that the key institutions of internal financial control over the management of state (local) resources and their use are: state internal financial control, which is carried out by the bodies of the State Audit Office of Ukraine, authorized by the Cabinet of Ministers of Ukraine (government control); internal control and internal audit, which is provided by the budget funds manager and the internal audit unit of the budgetary institution.

The definition of the concept of "internal financial control of expenditures of budgetary institutions" is defined in the dissertation, which means a set of actions and operations carried out by state and local government bodies, as well as specially created subdivisions of budgetary institutions to verify its activities in order to promote legality, expediency and the effectiveness of the formation, distribution and use of public financial resources.

Taking into account doctrinal and legislative provisions the system of principles of internal financial control of expenditures of budget institutions is proposed, the content of the latter is described, and the main objectives of the budget policy in this area are defined: concentration of limited financial resources on the priority directions of economic and social development of the country (state, sectoral, regional programs); Strengthening the responsibility of spending units for their budget commitments; rational and efficient use of budget funds; directing efforts of spending units to achieve the final result and maximally high socio-economic indicators.

It has been found that budget institutions, as public sector entities, when managing and accounting for costs are governed by the National Accounting Standards (Public Sector Accounting Standards) 135 "Costs". Its name defines a term that should be used to position the object of accounting. Taking into account this, the use of the term "expenditures" is associated with the peculiarity of budgetary institutions, namely, their functioning at the expense of budget funds.

In the context of the research direction for the regional analysis of the performance of the regional structural subdivisions of the DASU, statistical tools of the multidimensional ranking are used. Taking into account this, it has been proved that an important prerequisite for improving the work of the State Audit Office of Ukraine is to ensure proper methodological and legal formulation of calculations of financial control performance in the budget sphere of the country. First of all, it is about the legislative consolidation of the provisions concerning the provision of compulsory reporting by the monitoring services to assess the effectiveness of their activities and the calculation of indicators of cost-effectiveness, efficiency and effectiveness of appropriate measures in the context of individual structural units.

In order to evaluate the effectiveness of the internal financial control of expenditures of budget institutions, it is proposed to verify the estimates, especially the special fund, ie, to assess their accuracy and validity. To do this, the estimate of error is determined as the percentage of underperformance (over-fulfillment) of the plan. A generalized estimate is the average absolute error. The tendency towards a decrease in the average error will indicate the relative control of the state of the state, and therefore characterize them as safe.

Key words: control, internal control, internal financial control, internal audit, budgetary institutions, budget allocations, own receipts of budgetary institutions, expenditures of budgetary institutions.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Іваськевич Х.І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 2-2 (45). С. 92-98. (0,54 д.а.)

2. Іваськевич Х.І. Аналіз проблем фінансового контролю в Україні в контексті децентралізації. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28, ч. 2. С. 111-116. (0,45 д.а.)

3. Іваськевич Х.І. Напрями підвищення результативності державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Приазовський економічний вісник.* 2017. Вип. № 4 (04). URL: http://pev.kpu.zp.ua/vypusk-4-04. (0,40 д.а.)

4. Іваськевич Х.І. Оцінка державної підтримки аграрного сектору як об'єкту фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 28, ч. 2. С. 63-66. (0,57 д.а.)

5. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Концептуалізація логіки дослідження сутності фінансового контролю. *Науковий економічний журнал «Інтелект XXI».* 2018. Вип. №1. С. 194-196. (0,39 д.а.) (автору належить 0,19 д.а., де досліджено та удосконалено терміносистему внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні).

6. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Оцінка продуктивності діяльності Державної аудиторської служби України: регіональний аспект. *Формування ринкової економіки в Україні.* 2018. Вип. 40, ч. 1. С. 43-51. (0,45 д.а.) (автору належить 0,25 д.а., де розроблено та обґрунтовано методику оцінки продуктивності діяльності ДАСУ).

7. Ванькович Д., Трофименко М., Іваськевич Х. Стратегія удосконалення системи формування фінансових ресурсів розвитку соціальної інфраструктури в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2017. Вип. 37, ч. 1. С. 26-35. (0,82 д.а.) (автору належить 0,25 д.а., де досліджено оцінку та прогнозування величини фінансового потенціалу розвитку соціальної інфраструктури в Україні).

8. Іваськевич Х.І. Стратегічні пріоритети реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *The scientific method.* Vol. 1. 2017. Вип. №11 (11). С. 62-65. (0,45 д.а.)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

9. Іваськевич Х.І. Аналіз проблеми забезпечення максимальної економії та ефективності публічних закупівель бюджетних установ в Україні. *Перспективні напрямки наукової думки*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 18 квітня 2018 р. С. 24-25. (0,09 д.а.)

10. Іваськевич Х.І. Аналіз трансформації структури кошторисів бюджетних установ в Україні: нормативно-правовий аспект. *Економіка, маркетинг та право: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. Полтава, 23 квітня 2018 р. С. 41-42. (0,12 д.а.)

11. Іваськевич Х.І. Генеза та еволюція моніторингу результативності як складової державного фінансового контролю. *Наукові підходи до оцінки соціально-економічного розвитку країни*: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 10-11 листопада 2017 р. С. 104-105. (0,08 д.а.)

12. Іваськевич Х.І. Організація внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні. *Стратегічні орієнтири розвитку економіки України*: Матеріали ІІІ-тьої Міжнародної наукової інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 24-25 березня 2017 р. С. 38-39. (0,12 д.а.)

13. Іваськевич Х.І. Реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток*: Матеріали підсумкової міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 27-28 жовтня 2017 р. С. 68-70. (0,15 д.а.)

14. Іваськевич Х.І. Система фінансового контролю в Україні: історія становлення. *Інституційний розвиток системи публічного управління та адміністрування*: збірник тез доповідей кафедри адміністративного та

фінансового менеджменту ІАПО НУ «Львівська політехніка». Львів, 25 травня 2017 р. С. 22-24. (0,11 д.а.)

15. Іваськевич Х.І. Становлення та розвиток функції внутрішнього аудиту бюджетних установ. *Україна в гуманітарних і соціально-економічних вимірах*: Матеріали ІІ Всеукраїнської наукової конференції. Дніпро, 24-25 березня 2017 р. С. 216-218. (0,16 д.а.)

16. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку внутрішнього фінансового контролю в умовах децентралізації *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення* Міжнародна наукова інтернет-конференція (випуск 33). Тернопіль, 13 листопада 2018 р. С. 27-29. (0,10 д.а.)

17. Іваськевич Х.І. Удосконалення методології аналізу ефективності управління бюджетними коштами місцевих бюджетів в Україні. *Пріоритетні напрями розвитку економіки: нові реалії та можливості в умовах євроінтеграції*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя, 12 травня 2018 р. С. 117-120. (0,14 д.а.)

18. Іваськевич Х.І. Фінансове забезпечення бюджетних установ та шляхи його удосконалення. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України*: Матеріали XXIV-тої Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 19-20 травня 2017 р. С. 63-64. (0,20 д.а.)

19. Іваськевич Х.І. Шляхи імплементації європейського законодавства в систему державного фінансового контролю України. *Новий погляд на розвиток економіки країни*. Матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції. м. Харків, 10-11 листопада 2017 р. С. 57-59. (0,14 д.а.)

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації:

20. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. №11. URL: http://economy and society.in.ua. (0,42 д.а.)

21. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку системи державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. №19. URL: http://global-national.in.ua/issue-19-2017. (0,45 д.а.)

ЗМІСТ

ВСТУП……. 16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ……. 26
1.1. Концептуалізація сутності внутрішнього фінансового контролю.. 26
1.2. Видатки бюджетних установ як об’єкт внутрішнього фінансового контролю…… 46
1.3. Особливості організації внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні……. 63
Висновки до розділу 1…… 83
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ…… 84
2.1. Методика оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю видатків вітчизняних бюджетних установ…….. 84
2.2. Діагностика дієвості централізованого внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні…….. 100
2.3. Оцінка результативності децентралізованого внутрішнього фінансового контролю……...……. 115
Висновки до розділу 2…… 128
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ…….... 131
3.1. Зарубіжний досвід організації внутрішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ та напрями його адаптації до національного середовища…….. 131
3.2. Удосконалення інституційно-методичного забезпечення проведення аудиту ефективності бюджетних програм……... 140
3.3.Стратегічні орієнтири підвищення ефективності механізму внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установах в Україні……... 170
Висновки до розділу 3…… 184
ВИСНОВКИ…… 187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……... 191
ДОДАТКИ…… 216

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку економіки України, що характеризується розбалансованістю системи державних фінансів, супроводжується трансформацією механізму фінансового контролю. Це стосується багатьох аспектів нормативного регулювання, впорядкування теоретичного базису, узгодження діяльності контролюючих органів, приведення системи контролю у відповідність до міжнародних стандартів. Першочерговим завданням фінансової політики держави, у цьому контексті, є побудова в Україні ефективної системи внутрішнього фінансового контролю діяльності бюджетних установ, що ґрунтується на принципах децентралізації та посилення управлінської відповідальності розпорядників бюджетних коштів.

Вказане потребує вдосконалення як форм і методів централізованого фінансового контролю діяльності бюджетних установ, так і посилення уваги до формування підсистеми децентралізованого внутрішнього контролю, що передбачає необхідність подолання низки перешкод, серед яких: нерозуміння значення внутрішнього контролю керівниками бюджетних установ для забезпечення ефективного використання фінансових ресурсів та майна, недостатня розробленість теоретичного підґрунтя й методичного забезпечення оцінки стану та якості внутрішнього контролю бюджетних установ в Україні.

Вагомий внесок у розвиток науково-теоретичних та організаційно-методичних положень внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Г. Азаренкова, А. Бабич, В. Базилевич, М. Білуха, В. Борисенко, С. Булгакова, Т. Бутинець, Д. Ванькович, Н. Виговська, Н. Виниченко, Є. Галушка, Н. Демчишак, В. Дем’янишин, Л. Дікань, Н. Дорош, О. Дорошенко, І. Дрозд, Є. Калюга, О. Кириленко, В. Кміть, Н. Коломийчук, І. Кондратюк, А. Крисоватий, М. Крупка, М. Кульчицький, Л. Лисяк,

А. Мамишев, Є. Мних, Л. Нападовська, Ю. Нєскородєв, В. Опарін, О. Осадча, Ю. Пасічник, П. Петрашко, В. Піхоцький, С. Рубін, С. Свірко, В. Симоненко, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, Н. Струк, Л. Сухарева, Н. Сушко, А. Хмельков, О. Чечуліна, І. Чумакова, В. Шевчук, О. Шевчук, Н. Шульга, С. Юрій, Р. Адамс, А. Аренс, П. Атамас, І. Беккер, Ш. Бланкарт, Ф. Дефліз, Дж. Дюе, Ф. Енн, Т. Жибер, Р. Зоді, Д. Ірвін, Л. Йохансен, Р. Конінг, Р. Монтгомері, П. Самуельсон, Дж. Стігліц, Е. Тейлор, П. Уелш, Д. Хан, К. Харрис, М. Хірш та ін.

Високо оцінюючи науковий доробок зазначених учених, необхідно вказати на невирішеність багатьох теоретичних та практичних питань організації внутрішнього фінансового контролю на рівні бюджетних установ, оцінки його результативності та ефективності. Нових науково-практичних досліджень потребують правові, організаційні, методичні, прикладні аспекти контролю за формуванням і раціональним використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах.

Необхідність та важливість вирішення вищеокреслених проблем потребує глибокого комплексного дослідження сутності внутрішнього фінансового контролю, обґрунтування його змісту та виокремлення місця в системі державного фінансового контролю (ДФК), визначення відповідного методичного забезпечення та показників оцінки якості внутрішнього контролю бюджетних установ, що зумовило актуальність теми дисертації, її об'єкт, предмет, мету і завдання.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка «Формування фінансового потенціалу національної економіки» (державний реєстраційний номер 0116U001677), у межах якої автором розкрито механізм внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні та аргументовано рекомендації щодо його удосконалення.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є поглиблення теоретико-методичних та організаційних основ внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ й розроблення науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності механізму його реалізації в сучасних умовах.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- поглибити розуміння сутності понять “внутрішній фінансовий контроль”, “внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ” та визначити їх місце в механізмі реалізації фінансової політики держави;

- розкрити економічну природу видатків бюджетних установ як об’єкту внутрішнього фінансового конорoлю

- з’ясувати організаційні засади внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні, дослідити діалектику розвитку його методичних положень з метою їх адаптації до сучасних інституційних змін;

- удосконалити методику оцінки стану внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ;

- проаналізувати сучасний стан і тенденції фінансового забезпечення бюджетних установ в Україні;

- провести діагностику ефективності державного внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні та здійснити економіко-математичне моделювання впливу результатів контролю на динаміку бюджетних показників;

- узагальнити зарубіжний досвід організації внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ з метою визначення перспектив його використання в Україні;

- обґрунтувати методологію внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ;

- сформувати рекомендації щодо удосконалення механізму внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в умовах децентралізації.

Об'єкт дослідження – процес фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та прикладні аспекти здійснення централізованого та децентралізованого внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в умовах модернізації системи державних фінансів в Україні.

Методи дослідження. Під час написання дисертаційної роботи були використані як загальнонаукові, так і емпіричні методи досліджень: історичний і діалектичний – у ході дослідження еволюції базових дефініцій; індукції та дедукції, класифікації, теоретичного узагальнення і порівняння – при з'ясуванні теоретичних аспектів організації фінансового контролю і розробленні методичних основ дослідження; метод наукового абстрагування – з метою узагальнення понятійного апарату дослідження; методи аналізу і синтезу – під час дослідження структури системи внутрішнього фінансового контролю, виділенні її принципів; статистичні методи – у цілях аналізу динаміки фінансових порушень в бюджетній сфері України; порівняльного аналізу – для оцінки ефективності функціонування структурних підрозділів Державної аудиторської служби України; економетричного аналізу й економіко-математичного моделювання – в процесі визначення інституційних детермінант впливу на дефіцит бюджету й оцінювання таких наслідків для ефективності фінансового регулювання; системний і комплексний підходи при формуванні концепції внутрішнього контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ; статистично-економічний та графічний – для відображення динаміки структури та частки виявлених бюджетних порушень при використанні коштів і розрахунках ефективності результатів внутрішнього фінансового контролю; прийоми абстрактно-логічного методу – для здійснення теоретичних узагальнень і

формулювання пропозицій щодо подальшого розвитку механізму внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативні акти України, міжнародні правові документи; статистичні дані Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, інших міністерств і відомств; довідкова література; дані монографічних та періодичних видань; матеріали міжнародних й всеукраїнських науково-практичних конференцій; власні аналітичні розрахунки.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукові положення дисертації у сукупності вирішують актуальну науково-практичну проблему поглиблення теоретичних і методичних положень внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ та розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на його вдосконалення та подальший розвиток в умовах децентралізації.

До найвагоміших наукових результатів дисертації, що становлять наукову новизну, належать:

удосконалено:

- науково-методичні підходи до оцінки внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ із застосуванням економіко-математичних методів. У межах цього встановлено рівень регресійної залежності між результатами внутрішнього фінансового конорoлю та дефіцитом зведеного та державного бюджетів. Використання такого підходу, на відміну від існуючих, дає змогу підвищити достовірність і наочність висновків та пропозицій щодо удосконалення бюджетної політики держави;

- методику оцінювання ефективності внутрішнього фінансового контролю в частині визначення оптимальної структури видатків зведеного бюджету України за функціональною класифікацією на основі економіко-математичного моделювання. Це допомогло виявити пріоритетні напрями

удосконалення методики ризикоорієнтованого відбору, що застосовується для проведення фінансових інспекцій;

- систематизацію принципів внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ, до складу яких віднесено: орієнтованість на суспільство, економічний прагматизм, відповідність цілям і можливостям, ефективність, цільове спрямування, захищеність від зловживань. Методичність їх дотримання стимулюватиме збільшення власних надходжень бюджетних установ;

- методологічні аспекти внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ, які, на відміну від існуючих, передбачають врахування в процесі його організації: характеристик (особливості, принципи, умови, норми); логічної структури (суб'єкт, об'єкт, предмет, форми, засоби, методи, результат); часової структури (фази, стадії, етапи). Це створило передумови для застосування проектно-технологічного виду організації в бюджетній сфері та дало змогу удосконалити методологію управління бюджетними ресурсами в Україні шляхом виділення його процесуальних компонент;

- комплекс теоретичних і науково-методологічних положень щодо реалізації фінансової політики, в умовах сучасних геополітичних викликів, який ґрунтується на виявленні основних характерних ознак існуючих визначень поняття "внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ" та обґрунтуванні виділення двох його рівнів (централізованого – ДАСУ; децентралізованого – бюджетні установи). Це дало змогу узагальнити наукові підходи до тлумачення економічного змісту, структури та функціонального призначення внутрішнього фінансового контролю;

одержали подальшого розвитку:

- понятійний апарат і термінологію фінансової науки, зокрема уточнено такі поняття: "бюджетна установа", "видатки", "витрати", "фінансовий контроль", "внутрішній фінансовий контроль", що, зокрема, дало змогу розкрити природу внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ як: органічної функції управління; сукупності засобів регулювання

поведінки окремої особи або організації в цілому; обмежувальної функції системи, що виконує завдання зворотного зв'язку, забезпечує нагляд за станом системи в цілому.

- методика діагностування впливу видатків зведеного бюджету України та їх структури на кількість та обсяги фінансових порушень з використанням інструментарію економіко-математичного моделювання. За результатами розрахунків уточнено причинно-наслідкові зв'язки між досліджуваними параметрами та виявлено нові закономірності впливу бюджетної політики фінансове забезпечення бюджетних установ в Україні;

- механізми позабюджетного фінансування розвитку бюджетних установ в частині виявлення та моніторингу взаємозв'язку між результатами внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ та динамікою їх власних надходжень з допомогою побудови регресійних моделей, що дало змогу обґрунтувати необхідність акцентувати увагу керівника бюджетної установи на потребі визначення переліку подій (ризиків), які можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та оперативних її цілей;

- обґрунтування інструментарію оцінки результативності внутрішнього фінансового контролю, а саме – використання процедури верифікації кошторисів бюджетних установ, що дало змогу виокремити концептуальні підходи до зменшення негативних наслідків порушень у системі бюджетного контролю.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що отримані результати і запропоновані рекомендації щодо підвищення ефективності внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ були враховані та впроваджені в практичне використання у бюджетних установах України. Зокрема, результати розробленої автором методики аудиту ефективності здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної

допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету, використовуються у діяльності Територіального управління Рахункової палати по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та Закарпатській областях, що дає змогу підвищити якість зовнішнього контролю, удосконалити державну фінансову політику, виявляти причини низької ефективності окремих бюджетних програм та обґрунтовувати пропозиції щодо удосконалення механізму використання бюджетних коштів (довідка № 22-19/491 від 18.12.2017). Розроблений ризик-орієнтований підхід до відбору бюджетних установ для їх включення у план перевірок, пропозиції з удосконалення процедури перевірки фінансово-господарської діяльності установ та організацій комунальної форми власності в частині використання ними комунальних ресурсів (коштів, майна), а також рекомендації щодо функціонування системи контролю за дотриманням установами та організаціями комунальної форми власності вимог законодавства з питань державних закупівель, використані в діяльності управління фінансового контролю департаменту "Адміністрація міського голови" Львівської міської ради, що дозволило підвищити рівень економії, ефективності і результативності використання фінансових та майнових ресурсів, достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності бюджетних установ та організацій комунальної форми власності територіальної громади м. Львова (довідка № 2103-вих-991 від 14.11.2018).

Науково-методичні положення дисертації знайшли застосування у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Державний фінансовий контроль», «Місцеві фінанси», «Державні фінанси», «Бюджетна система», «Фінансовий аудит» (довідка № 4061-Н від 27.09.2018).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові положення, результати, висновки та практичні рекомендації, викладені у дисертації одержані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у

дисертації використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок здобувача.

Апробація результатів дисертації. Результати дослідження обговорювались і отримали позитивну оцінку на щорічних звітних конференціях викладачів та аспірантів економічного факультету Львівського національного університету імені Івана Франка, міжнародних та всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях, зокрема: II Всеукраїнській науковій конференції «Україна в гуманітарних і соціально-економічних вимірах» (м. Дніпро, 24-25 березня 2017 р.); III-тій Міжнародній науковій інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (м. Львів, 24-25 березня 2017 р.); XXIV-тій Міжнародній науковій конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Актуальні проблеми функціонування господарської системи України» (м. Львів, 19-20 травня 2017 р.); Круглому столі «Інституційний розвиток системи публічного управління та адміністрування», організованому кафедрою адміністративного та фінансового менеджменту ІАПО НУ «Львівська політехніка» (м. Львів, 25 травня 2017 р.); Підсумковій міжнародній науково-практичній конференції «Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток» (м. Львів, 27-28 жовтня 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Наукові підходи до оцінки соціально-економічного розвитку країни» (м. Одеса, 10-11 листопада 2017 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Новий погляд на розвиток економіки країни» (м. Харків, 10-11 листопада 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективні напрямки наукової думки» (м. Тернопіль, 18 квітня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка, маркетинг та право: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку» (м. Полтава, 23 квітня 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Пріоритетні напрями розвитку економіки: нові реалії та можливості в умовах євроінтеграції» (м. Запоріжжя, 12 травня 2018 р.); Міжнародній

науковій інтернет-конференції «Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення» (м. Тернопіль, 13 листопада 2018 р.)

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 21 наукову працю, загальним обсягом авторського матеріалу 6,35 д.а. (5,38 д.а. належать особисто автору), у тому числі 7 статей у наукових фахових виданнях України, 1 стаття у наукових періодичних виданнях інших держав, 13 публікацій апробаційного характеру.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи становить 234 сторінок, у тому числі основний текст – 175 сторінок. Дисертація містить 11 рисунків та 18 таблиць. Список використаних джерел налічує 180 позицій на 25 сторінках, 8 додатків подано на 16 сторінках.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Концептуалізація сутності внутрішнього фінансового контролю

Формування та реалізація бюджетної політики неможливі без дієвого фінансового контролю – інструменту забезпечення ефективного управління ресурсами та майном держави з дотриманням принципів економічності, ефективності, результативності та прозорості. Особливо це актуально нині коли в Україні простежуються нові тенденції в розвитку фінансового контролю: 1) звужується сфера державного фінансового контролю з одночасним розширенням недержавного; 2) відбувається зрушення від наступного до попереднього фінансового контролю; 3) поступово трансформується об’єкт фінансового контролю. На зміну правилам, нормативам, процедурам і розміру видатків приходять планові цілі, результати, ефективність. Це потребує нового концептуального підходу до розуміння сутності фінансового контролю і його місця в системі управління публічними фінансами. Тому важливо продовжувати розробку теоретико-методологічних положень і практичних рекомендацій щодо зясування природи фінансового контролю, його предмету, мети та класифікацій. В Лімській декларації провідних принципів контролю [94], підкреслено, що “контроль є не самоціллю, а невід’ємною частиною системи регулювання, яка повинна розкривати відхилення від визначених стандартів і порушення принципів законності, ефективності й економії витрати матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії для того, щоб мати можливість вжити коригувальних заходів, в окремих випадках притягти винних до відповідальності, одержати відшкодування заподіяних збитків або здійснити заходи щодо запобігань таких порушень у майбутньому” [32, с.49].

Насамперед розпочнемо з вивчення явища контролю. Слушною, у цьому контексті, вважаємо думку О. Шевчука, що організаційно-економічний зміст контролю необхідно розглядати з трьох методологічних позицій: 1) як

економічної категорії; 2) як комплексної функції і невідємної частини діяльності з управління; 3) як самостійного управлінського процесу і цілісної системи[146].

У процесі управління здійснюється ряд функцій, сукупність яких створює замкнутий цикл процесу управління. До них, перш за все, належать: планування, що передбачає встановлення цілей і заходів для їх здійснення; організація виконання ухвалених рішень; стимулювання, яке забезпечує зацікавленість у досягненні цілей; контроль, який визначає рівень досягнення встановлених цілей, що дозволяє коригувати ці цілі чи встановлювати нові [127, с 308].

Контроль виявляється в усіх сферах суспільного життя. Однак сутність контролю не може бути всебічно розкритою поза сферою управління, яку він обслуговує. У залежності від сфери управління, яку він охоплює, виділяють такі напрями контролю як технічний контроль; енергетичний контроль; екологічний контроль; санітарний контроль; фінансовий контроль тощо. Базові концептуальні підходи до розуміння сутності контролю, отримані внаслідок розвитку наукової думки, представлені в Додатку 1.

Виговська Н. [29] в еволюції формування взаємопов’язаних термінів “контроль” і “фінансовий контроль” виокремлює вісім основних концептуальних підходів: управлінський, соціальний, фінансовий, обліковий, юридичний інституціональний, кібернетичний, системний (табл. 1.1).

Явище фінансового контролю багатогранне. Саме тому в науковій літературі існує чимало різноманітних уявлень щодо його призначення, цілей, завдань та механізму здійснення. Так український вчений О. Шевчук [146, с.20] розглядає фінансовий контроль як регламентовану чинним законодавством і установчими документами діяльність державних, регіональних, галузевих органів, громадськості, саморегулівних організацій, суб’єктів господарювання з перевірки правильності фінансового планування, обгрунтованості, повноти і своєчасності надходжень грошових коштів, а також законності й ефективності їх використання.

Таблиця 1.1

Концептуальні підходи до визначення поняття “фінансовий контроль”

№ з/п	Назва концептуального підходу	Сутність згідно з підходом
1	Управлінський	Складова частина, елемент управління економічними обєктами, одна з функцій управління
2	Соціальний	Соціальна функція, яка виникає в процесі усуспільнення праці та зумовлена характером виробництва та розподілу продуктів
3	Фінансовий	Результат практичного використання державою чи субєктом господарювання контрольної функції фінансів
4	Обліковий	Результат реалізації контрольної функції обліку
5	Юридичний	Перевірка дотримання законів і нормативних актів при здійсненні фінансових операцій юридичними та фізичними особами
6	Інституціональний	Система державних і суспільних інститутів
7	Кібернетичний	Форма зворотного звязку
8	Системний	Багатоаспектна міжгалузева система

Джерело: укладено автором на основі [29]

Доктор економічних наук В. Піхоцький [145, с.19] стверджує, що фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об’єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою. Науковці Л. Івашова, О. Гнєзділова, Н. Волик [165, с.15] вважають, що “фінансовий контроль – система заходів, спрямованих на перевірку законності й доцільності комплексу дій у сфері створення, розподілу і споживання фінансових ресурсів усіма учасниками контрольного процесу з метою забезпечення ефективного соціально-економічного розвитку країни, регіонів та окремих підприємств”.

Автори навчального посібника “Фінанси і кредит” [163, с.548] визначають фінансовий контроль як один із видів фінансової діяльності

держави з перевірки суб'єктів господарювання всіх форм власності шляхом застосування встановлених чинним законодавством методів контрольної діяльності для виявлення недоліків у фінансовій звітності підприємств, у станов, організацій в процесі створення, розподілу, використання грошових фондів.

Ткачук І. [44, с.420] трактує фінансовий контроль як сукупність дій, форм і методів його організації при перевірці фінансової діяльності суб'єктів господарювання.

Хмельков А. [43, с.10] досліджує фінансовий контроль двоїсто: з однієї сторони це функція управління фінансами, з іншої – діяльність органів фінансового контролю.

Вчена-економіст Т. Магурчак [99, с.73] вважає, що фінансовий контроль – це процес перевірки фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, яка дає можливість дослідити його фактичний фінансовий стан і оцінити його відповідність певним установленим показникам і нормам.

Автори монографії "Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення" [139, с.118] визначаються фінансовий контроль як систему відносин з приводу систематичного спостереження та перевірки процесу створення, розподілу та використання фондів фінансових ресурсів на всіх рівнях, яка діє з метою встановлення відхилень від заданих параметрів у вартісному виразі. Вітчизняні дослідники І. Гноєва та Я. Кугубаєва [32, с.50] стверджують, що фінансовий контроль держави – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а за наявності таких відхилень - на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. В. Гулько [37, с.141] трактує фінансовий контроль як комплексну і цілеспрямовану фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів

чинного законодавства і полягає в установленні фактичного стану справ у фінансово-господарській діяльності на підконтрольному об'єкті. Фінансовий контроль являє собою перевірку господарських і фінансових операцій з точки зору їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності.

На думку М. Кульчицького та Є. Корнілової [91, с.286] фінансовий контроль виступає як діяльність державних органів і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни і доцільності під час мобілізації, розподілу, використання грошових коштів і пов'язаних із цим матеріальних цінностей.

Ямненко Т. [179, с.150] вважає, що фінансовий контроль – це комплексна й цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства.

Український науковиць Н. Собкова [149, с.190] стверджує, що фінансовий контроль є одним з основних інструментів розробки фінансової політики та прийняття рішень, що забезпечують нормальне функціонування бюджетної системи та досягнення поставлених цілей як у довгостроковій перспективі, так і при вирішенні питань оперативно-фінансового управління. На думку С. Ніщимної [114] фінансовий контроль будучи однією із завершальних стадій управління фінансами, невід'ємною складовою фінансової діяльності держави, місцевих органів влади та необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами може розглядатися в декількох аспектах: як контрольна функція фінансів; як один з видів державного контролю; як діяльність різних контролюючих органів та система їх нагляду; як функція системи управління фінансовими відносинами; як сукупність заходів, які проводяться контролюючими органами. Дослідник Л. Савченко [143, с.218] фінансовим контролем називає діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни,

раціональності в ході мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів держави.

Врешті Н.Обушна [116, с.66] розглядає фінансовий контроль як комплексну фінансово-правову діяльність, що здійснюється законодавчими та виконавчими органами воади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності й ефективності формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, субєктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

В Додатку Б наведено таблицю А.1 з аналізом вищезгаданих визначень сутності поняття “фінансовий контроль” за ключовими характеристиками. На підставі отриманих результатів вважаємо найбільш повним визначення поняття “фінансовий контроль”, що подається І.Стефанюком [152, с.86]: це система активних дій, які реалізуються органами державної влади та місцевого самоврядування, суб’єктами господарювання та громадянами України, з нагляду за функціонуванням будь-якого об’єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення та блокування тих відхилень, котрі перешкоджають законному й ефективному використанню майна й коштів; розширеному відтворенню виробництва; задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб; удосконаленню управління економікою. У даному трактуванні суб’єктами контролю виступають органи державної влади та місцевого самоврядування, суб’єкти господарювання та громадяни України. Їх особливість – діалектична природа, тобто можливість одночасно бути як суб’єктом, так і об’єктом контролю для інших. На основі вивчення дефініцій поняття “фінансовий контроль” Н Собкова [148, с.8] виділяє три наукові підходи до його трактування, а саме: функціональний підхід – одна з функцій системи управління фінансовими ресурсами, контроль за їх формуванням та використанням; інституційний підхід

– контроль органів влади всіх рівнів за законністю дій щодо обєктивної оцінки формування, розподілу і ефективного використання грошових фондів держави; системний підхід – система активних дій і операцій стеження за функціонуванням будь-якого обєкта управління в частині утворення, розподілу і використанням ним фінансових ресурсів. Тут також доречно навести міркування І. Стефанюка, який вважає, що “фінансовий контроль” і “державний фінансовий контроль” відмінними поняттями: перше – суто наукова дисципліна, друге – вид діяльності певної групи суб’єктів контролю [146, с.20].

Отже основні ознаки поняття фінансового контролю: 1) діяльність уповноважених органів (при цьому до них можуть належати як виключно фінансові органи, так і інші державні органи, а в більш широкому розумінні й інші уповноважені, у тому числі, недержавні органи); 2) контроль здійснюється у фінансовій сфері, що означає охоплення ним усіх сфер відносин, пов'язаних із фінансовою діяльністю як держаних, так і недержавних суб'єктів; 3) контроль спрямовується насамперед на фінансову діяльність держави, при цьому не виключається й контроль недержавної фінансової діяльності; 4) метою контролю є збереження й ефективність використання фінансових ресурсів держави, при цьому також звертається увага й на відповідні ресурси суб'єктів господарювання [179, с.98)].

В контексті даного дослідження варто також враховувати думку авторів монографії “Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення” [139, с.25], які стверджують, що Під час визначення поняття державного фінансового контролю авторами монографії пропонується робити упор на фінансову складову та розглядати досліджуване поняття не тільки як функцію державного управління, а й як форму практичної реалізації контрольної функції фінансів. Відхід державного фінансового контролю в управління бюджетним процесом призведе до злиття контролера та виконавця, що поставить під питання його незалежність.

Враховуючи це, можна стверджувати, що найважливішим видом контролю у процесі управління є фінансовий контроль, який є однією з

важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування й ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері фінансів. Він може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими ресурсами на макро- і мікрорівнях. За допомогою використання фінансових важелів впливу на перебіг різноманітних соціально-економічних процесів, їх кількісні та якісні показники фінансовий контроль може реалізовувати самостійну функцію регулювання соціально-економічних процесів та змінювати в заданому напрямі розвиток всієї економічної системи [126, с.301].

Систематизація існуючих в економічній літературі поглядів на фінансовий контроль дала змогу зробити наступні висновки: 1) загалом наявним його визначенням бракує комплексності, конкретизації форм, інструментів і методів його здійснення. Найбільшого поширення отримала позиція щодо розгляду фінансового контролю як форми реалізації контрольної функції фінансів; 2) визначення “фінансового контролю” приводяться вітчизняними авторами з певних світоглядних позицій та, переважною більшістю, не є операційними. Вони не дають чіткого уявлення про систему базових принципів, методів та інструментів, які є необхідними й достатніми для реалізації нелише прагматичного, але й пізнавального та освітнього видів діяльності над об’єктом реального світу в межах перспективи (однієї з можливих альтернатив майбутньої парадигми); 3) у визначенні сутності фінансового контролю різні підходи, вочевидь, не стільки відбивають намагання дати універсальну дефініцію, скільки є наслідком розгляду цього феномена представниками різних наукових напрямів – політичних, правових, філософських, управлінських, кібернетичних, кримінологічних тощо, відомчих інтересів дослідників [146].

Важливість фінансового контролю в економіці держави зумовлена його місцем та роллю в усіх сферах суспільного відтворення. З одного боку він є засобом зв’язку між фінансовим плануванням та фінансовим обліком

(статистикою), а з другого, передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання, що дає змогу контролю відігравати інтегруючу роль.

Варто зауважити, що теоретичні дослідження в сфері фінансового контролю не можна вважати фундаментальними без розгляду економічної змістовності даного поняття – його класифікації, характеристики його різновидів і форм здійснення. Ми поділяємо позицію І. Ващенко [28], яка зазначає, що слід розмежовувати поняття “види” і “форми” контролю, оскільки одночасно певний вид контролю може бути реалізованим у різних формах та здійснюватися різними методами.

Огляд наукових підходів за дослідженою тематикою переконує, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм, методів та видів фінансового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає. Проте узагальнення і систематизація базових наукових положень дає змогу представити їх взаємозв’язок. Погоджуємося з Г. Азаренкова яка надає авторське бачення того, що саме повинно відноситись до форм, методів та видів державного фінансового контролю в Україні [1, с.276]. На її думку під формою державного фінансового контролю необхідно розуміти конкретну формалізацію прояву контрольних дій. В свою чергу, до методів віднесено те, за допомогою чого здійснюється вплив суб’єкта на підконтрольний об’єкт. До видів державного фінансового контролю віднесено безпосередньо його ключові ознаки по відношенню до підконтрольного об’єкта – зовнішній та внутрішній. Контрольні дії можуть мати два спрямування щодо об'єкта контролю: внутрішнє, коли суб'єкт контролю є одночасно і його об'єктом, тобто місцезнаходження цих елементів збігається, та зовнішнє, коли суб'єкт контролю за ідентифікацією не збігається з його об'єктом. Потрібно зауважити, що в суб'єкта контролю можуть одночасно проявлятися й ці два види контролю: 1) зовнішній, коли контрольні дії спрямовані ним на об'єкти контролю ззовні власної системи; 2) внутрішній, коли контрольні дії спрямовані ним на власні підрозділи чи підпорядковані об'єкти контролю [152, с. 95].

В контексті цього дослідження розглянемо детальніше внутрішній вид фінансового контролю, що виділяється у залежності від характеру взаємовідносин і суб'єкта контролю. При внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи. Це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу [14, с.56)].

Поряд з цим внутрішнім контролем вважається: комплекс відповідних заходів, що запроваджується керівником для того, щоб забезпечити дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, особливо за цільовим призначенням [27, с.944]; управлінський контроль, покликаний допомагати керівництву в управлінні і виконанні завдань органу задля підвищення ефективності та результативності, а також зниження витрат [3, с.24]. В таблиці 1.2 наведено основні види внутрішнього контролю.

Таблиця 1.2

Види внутрішнього контролю

№ з/п	**Назва**	**Характеристика**
1	внутрішньовідомчий контроль	здійснюється контрольно-ревізійними підрозділами міністерств, відомств, органів державного управління стосовно діяльності підвідомчих їх підприємств та організацій, які фінансуються за рахунок бюджету
2	внутрішньосистемний контроль	проводиться на підпорядкованих підприємствах штатними і позаштатними контролерами та іншими посадовими особами
3	внутрішньогосподарський контроль	притаманний окремому підприємству та здійснюється контролюючими органами та посадовими особами самого підприємства відповідно до покладених на них службових обов'язків
4	внутрішній аудит	функціональний контролюючий орган суб'єкта господарювання, який підпорядкований власнику та працює з метою оцінки ефективності системи управління підприємства та системи контролю
5	громадський контроль	здійснює функціонуюча на підприємстві профспілкова організація. Складовою даного контролю може також бути створена на підприємстві незалежна служба внутрішнього контролю, яка б відповідала вимогам як управління, так і власників

Джерело: укладено автором на основі [Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємств. *Економіка, Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1. С. 117-125.]

В діючому законодавстві, зокрема Бюджетного кодексу України [18] внутрішнім контролем вважається комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва бюджетних установ у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. Тобто, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат [14, с.57].

Внутрішній фінансовий контроль повинен базуватися на певних принципах, а саме [149, с.191]:

- достатності законодавчо встановлених повноважень для контрольних органів гілок державної влади; об’єктивності органів загальнодержавного фінансового контролю та гласності їх діяльності;

- невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства;

- планомірності в системі добору об’єктів фінансового контролю, заснованій на циклічності (періодичності) перевірок;

- консолідованої взаємодії органів загальнодержавного фінансового контролю, здійснюваного у формі спільних перевірок, інших організаційних

формах тимчасового характеру як по лінії однойменних різнорівневих органів, так і по лінії різнойменних органів, що функціонують на одному рівні - державному, регіональному, муніципальному.

Поняття внутрішнього контролю є новим для України, тому його впровадження зіштовхується з такими перепонами, як недостатнє сприйняття сутності внутрішнього контролю керівниками бюджетних установ, недостатня розробленість теоретичної та методичної основи впровадження, забезпечення та послідовної реалізації заходів із перебудови системи державного фінансового контролю.

Бюджетні установи, які фінансуються з державного або місцевих бюджетів, під час проведення внутрішнього контролю повинні мати за мету не тільки порівняння здійснених видатків з отриманими доходами, але й пошук ефективного та цільового використання бюджетних коштів, а також здійснення контролю за видатками. Таким чином, внутрішній контроль є системою, що забезпечує планування, аналіз, розподіл, використання та контроль за фінансовими ресурсами з метою ефективного та результативного досягнення поставлених перед установою цілей. У запровадженні та реалізації цієї системи беруть участь не тільки керівники установ, але й усі співробітники [14, с.68].

24 травня 2005 р. розпорядженням Кабінету Міністрів № 158 [87] було схвалено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року. У 2009 р. строки Концепції були подовжено до 2017 р. Відповідно до цієї Концепції було запроваджено новий підхід до державного фінансового контролю: введено поняття державного внутрішнього фінансового контролю, який містив у собі компоненти внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Метою усіх цих інституціональних змін було зміщення акцентів з наступного фінансового контролю (інспектувань у формі ревізій) до поточного та попереднього фінансового контролю (аудитів та контрольних заходів у межах внутрішнього контролю). Такі кардинальні зміни повинні були сприяти попередженню фінансових порушень, а не тільки їх виявленню після фактичного скоєння [42].

Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС – фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості [85].

Оскільки Концепцією як напрямок реформування обрано європейський зразок, доцільно розглянути основні теоретичні положення концепції PIFC (Public Internal Financial Control). Європейська практика [42, с.186] пояснює сам термін «система державного внутрішнього фінансового контролю» таким чином: державний – означає те, що він охоплює всі види діяльності державного сектора на противагу контрольним процедурам і аудитам у приватному секторі; внутрішній – охоплює контрольні процедури, які здійснюються центральними і децентралізованими урядовими органами на противагу зовнішньому контролю; фінансовий – підкреслює характер (адміністративний, управлінський або бюджетний) видів діяльності, що підлягають перевірці; контроль – означає всі заходи для огляду цілої галузі фінансового управління, надаючи уряду можливість «управляти» своїми фінансами; система – означає те, що контроль охоплює інституції, штат, навчання, навчальні процедури, методологію, звітність, зобов’язання, санкції та стягнення. За такого підходу стає зрозуміліше, по-перше, що контроль відрізняється від спостереження, бо є не пасивним, а активним учасником управління; по-друге, що контроль не підміняє собою управління, оскільки не забезпечує законного й ефективного використання ресурсів – завдання управління, а лише сприяє цьому; по-третє, яку діяльність органів державної влади й держуправління слід відносити до ДФК; по-четверте, в якому напрямі слід удосконалювати механізми ДФК [152,

с.85]. З огляду на те, що концепція ДФК у широкому розумінні передбачає контроль за фінансовими ресурсами держави, котрі охоплюють фінанси державного й приватного секторів економіки та населення, для цілей управління в державному секторі Європейським Союзом застосовується модель публічного внутрішнього фінансового контролю (PIFC). В Україні цю модель "трансформовано" в модель ДВФК, що, на думку І. Стефанюка, є неправомірним [152, с.88].

В нормативному полі контролю за використанням публічних фінансів в Україні закріплено дві форми ДВФК – (1) державний фінансовий контроль, який є внутрішнім контролем в системі органів виконавчої влади, та де-факто, "зовнішнім" урядовим контролем щодо субєктів господарювання, головних розпоряників бюджетних коштів (централізований); та (2) державний внутрішній фінансовий контроль – як злагоджена система трьох складових – внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації (децентралізований). Тут необхідно зауважити, що ДАСУ формує політику централізованого аспекту ДВФК, а Мінфін – децентралізованого [3].

На думку П. Андреева [5, с.7], внутрішній державний фінансовий контроль варто розглядати як процес управління державними фінансами, який передбачає перевірку відповідними органами державної влади діяльності підконтрольного об'єкту визначеним цілям та направлений на виявлення порушень законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості використання державних фінансових ресурсів і надання рекомендацій щодо подолання наслідків таких порушень і недопущення їх повторення в майбутньому.

Л. Михальчишина та Г. Немеш [110, с.879)] вважають, що внутрішній державний фінансовий контроль – важливий інструмент державного управління, що надає можливість виконати відповідні завдання, пов'язані з діяльністю органів державного й комунального секторів, сприяє фінансово-економічній збалансованості в разі певного екзогенного впливу на розвиток суспільства.

В свою чергу М. Бердинець [9, с.225] трактує державний внутрішній фінансовий контроль являє собою систему здійснення внутрішнього контролю шляхом проведення внутрішнього аудиту, інспектування, а також проведення діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Загалом специфічність внутрішнього державного фінансового контролю зумовлюється особливостями його суб’єктів якими можуть бути, по-перше, посадові особи і структурні підрозділи всіх суб’єктів державної влади й державного управління, які здійснюють фінансовий контроль власної діяльності; по-друге, та частина суб’єктів державної та місцевої влади й управління, котра здійснює фінансовий контроль діяльності інших суб’єктів фінансово-економічного регулювання від імені уряду.

Для внутрішнього державного фінансового контролю на всіх рівнях владної ієрархії тріадою основних завдань, через які проявляється сама його сутність, є: виявлення відхилень від встановлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками і у фінансово-господарській діяльності економічних суб'єктів, що ініціюють державні фінансові потоки; забезпечення усунення виявлених відхилень шляхом прийняття за результатами контрольно-ревізійних і експертно-аналітичних заходів коригувальних дій відповідними владними структурами або об'єктами контролю (якщо це входить до компетенції об'єктів контролю); аналіз чинників, мотивів і умов, що породжують можливість виникнення цих відхилень, і розробка профілактичних заходів щодо запобігання їх у майбутньому [98, с.187].

Створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері [14, с. 68]. При цьому необхідно враховувати, що основними його

формами є візування, нагляд, ідентифікація, ліцензування, експертиза, перевірка, ревізія, фінансове розслідування, аудит, оцінювання, , що як зазначає І. Стефанюк, доцільно групувати в розрізі видів контрольної діяльності моніторингової, експертної, інспекційної та аудиторської [152, с.100].

Отже, під внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ будемо розуміти сукупність дій та операцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування, а також спеціально створеними підрозділами бюджетних установ з перевірки її діяльності з метою сприяння забезпеченню законності, доцільності та ефективності формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів.

Для цілісного уявлення про сутність фінансового контролю як категорії необхідне застосування системного підходу. Поза системою немає управління, відповідно, немає і контролю. Передумови його використання такі: 1) багатоаспектність контролю та дискусійність визначень; 2) інтеграція контролю з іншими науками; 3) ускладнення об’єктів контролю і поява нових об’єктів; 4) дефіцитність ресурсів; 5) підвищення ролі людського фактора в контролі; 6) розширення меж контролю у зв’язку з глобалізацією [151]. Використання системного підходу надає ряд переваг: 1) можливість урахування всіх взаємозв’язків (залежності) між елементами контрольної системи та системи контролю із системами інших рівнів; 2) надання можливостей виявити економічний ефект і провести аналіз цього ефекту в системі управління; 3) змога виявити резерви підвищення дієвості й ефективності системи контролю.

Здійснення контролю, зокрема й фінансового, стає можливим завдяки наявності відповідних суб’єкта, об’єкта, предмета контролю та контрольних дій пов’язаних між собою. Саме взаємопов’язана їх сукупність створює цілісну систему контролю. Враховуючи це фінансовий контроль можна уявити у вигляді системи, стосовно складу якої висловлюються різні точки зору. І.Стефанюк запропонував модель системи фінансового контролю, яка включає такі елементи:

- контролюючий суб’єкт (суб’єкт контролю) – це юридична чи фізична особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або діяльність іншої фізичної чи юридичної особи (осіб), що перебувають в оточуючому господарському середовищі;

- контрольні дії – це операції порівняння (зіставлення) показників діяльності підконтрольного суб’єкта з певною нормою (нормами), здійснювані контролюючими суб’єктами з метою знаходження й блокування відхилень від цих норм;

- підконтрольний об’єкт (об’єкт контролю) – це фізична чи юридична особа (особи), на певний вид діяльності яких спрямовуються контрольні дії;

- предмет контролю – це конкретний вид діяльності (певні фінансово-господарські операції) підконтрольного суб’єкта, на які спрямовуються контрольні дії контролюючого суб’єкта.

На думку А. Сухорукова, Т. Єгорової-Гудкової, О. Карабанова [156, с.249] державний фінансовий контроль може існувати тільки як система. Основними складовими частинами такої системи, що забезпечують її стійке функціонування й розв'язок поставлених завдань, є: нормативно-правова база, органи, що здійснюють державний фінансовий контроль, його форми й методи. На їх думку вихідними принципами системного підходу до організації державного фінансового контролю є:

- по-перше, цілісність, яка лежить в основі системного підходу. Ціле (система управління) і частина (контроль) пізнаються одночасно. Отже, характер фінансового контролю, його цілі та завдання мають бути адекватними стратегічним цілям держави;

- по-друге, структуризація як принцип системного підходу дозволяє виявити стійкі зв'язки об'єкта (системи управління й контролю), взаємодію частин цілого, його організаційну структуру;

- по-третє, ієрархічність. Тут зв’язки субординації та підпорядкування можуть бути компенсовані координаційними – за умови їх стабільності й відповідності інтересам як частин цілого, що утворюють систему;

- по-четверте, функціональність. При організації фінансового контролю в масштабах держави вона припускає, з одного боку, визначення тієї дійсної ролі, яку відіграє контроль у соціально-економічному розвитку країни, а з іншого – виявлення функціональних залежностей як між складовими частинами системи контролю, так і між частинами й цілим. Слід розрізняти явні функції фінансового контролю, тобто такі, які збігаються із відкрито проголошеними цілями й завданнями інституту фінансового контролю, і приховані. До числа останніх можна віднести створення за допомогою добре налагодженого й повсюдного фінансового контролю умов, що унеможливлюють зловживання у фінансовій сфері, корупцію в середовищі чиновництва, нецільове й неефективне використання фінансово-бюджетних коштів;

- по-п’яте, інформативність як властивість, притаманна управлінським системам будь-якої складності, є необхідною умовою організації й функціонування фінансового контролю [156, с.253].

В свою чергу О. Шевчук [175, с.68)], під системою державного фінансового контролю, розуміє цілісну взаємопов'язану і взаємозумовлену, ієрархічну та динамічну сукупність моделей, видів, функцій, принципів, цілей, завдань, предметів, суб'єктів, об'єктів, етапів, форм, методів й засобів забезпечення державного фінансового контролю, призначених для виміру законності, доцільності, результативності і ефективності використання державних фінансових ресурсів і державної власності й реалізації фінансової, бюджетної, податкової, митної, грошово-кредитної, валютної, боргової, інвестиційної, антимонопольної політики та політики ціноутворення; фінансової розвідки процесів, пов’язаних з існуванням «тіньової» економіки, політики в сфері протидії (запобігання) легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванню тероризму; вироблення і вжиття необхідних для їх вдосконалення превентивних і коригуючих заходів.

Формування ефективної системи використання бюджетних ресурсів відбувається за умови наявності адекватної, орієнтованої на результат системи бюджетного планування, наскрізного державного внутрішнього фінансового

контролю та аудиту в усіх інституціях, що використовують публічні кошти, та функціонування незалежного зовнішнього аудиту, як запоруки неупередженої та об'єктивної системи доброчесного публічногго управління.

У розвитку чинної парадигми фінансового контролю в Україні виокремлюють три основні етапи:

етап становлення (1990-2000 рр.): сформовано базові умови для формування системи ДФК та мережі контролюючих органів; досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності; організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення фінансово-контрольної системи;

етап оптимізації та вдосконалення (2001-2013 рр.) або формування передумов для утвердження прогресивної парадигми ДФК: активний розвиток системи внутрішнього ДФК; поглиблене дослідження організації системи ДФК, правове закріплення її складників та напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки ДФК;

етап оновлення та модернізації (2014 - до цього часу): поступова модернізація чинної системи ДФК в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної моделі до демократичної моделі державного управління (на засадах концепціїі "good governance", теоретичним підґрунтям якої стало фундаментальне дослідження Ю.Габермаса "Теорія комунікативної дії") та впровадження принципів підзвітності й публічності в державному управлінні в цілому та в системі ДФК зокрема.

В Україні система здійснення контролю за публічними фінансами функціонально розподілена на державний зовнішній фінансовий контроль та державний внутрішній фінансовий контроль. Схематично, відповідно до аналізу чинних нормативно-правових актів, її можна зобразити таким чином (рис. 1.1):

Рис. 1.1. Система контролю державних та місцевих фінансів в Україні.

Джерело: побудовано автором на основі [3]

Таким чином, відбувається поступове формування засад утвердження нової прогресивної парадигми ДФК, яка передбачає перетворення засад адміністративно-дисциплінарного контролю (“контроль заради дисципліни”) в напрямі впровадження та використання прогресивної парадигми публічного аудиту (“контроль заради результативності та ефективності”), що виступає одним із найважлививіших елементів публічного управління та розглядається як нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства [116, с.67].

Отже, внутрішній контроль це не разова подія, а постійний управлінський процес, інструмент управління, що дає змогу керівництву забезпечити виконання завдань і функцій, покладених на установу. Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток установи загалом.

1.2. Видатки бюджетних установ як об’єкт внутрішнього фінансового контролю

Фінансовий контроль поширюється не тільки безпосередньо на фінансові, а й на пов’язані з ними господарські відносини. Погоджуємось що контрольна діяльність, яка не передбачає контроль фінансових ресурсів і відносин, які виникають у процесі їх обігу, очевидно не повинна називатися фінансовим контролем. Проте, на нашу думку, фінансові ресурси - це не об’єкт, а предмет контролю.

На нашу думку, об’єктом фінансового контролю є суб’єкт (суб’єкти) господарювання, на певний вид діяльності яких спрямовуються контрольні дії. Ними можуть виступати органи державної влади та місцевого самоврядування, суб’єкти господарювання, державні фонди тощо.

Бюджетний кодекс України визначає бюджетні установи як органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету, та є неприбутковими [18].Основною для них є діяльність з надання просвітницьких, культурних, наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, послуг зі створення системи соціального самозабезпечення громадян та здійснення інших цілей, передбачених статутними документами [13].

Формування ринкових відносин на сучасному етапі розвитку економіки України та її інтеграція до світового економічного простору обумовлюють зміни парадигми управління суб’єктами державного сектору. Бюджетні установи України, кількість яких на сьогодні наближається до 56 тис. (14106 – розпорядники бюджетних коштів за Державним бюджетом; 42139 – розпорядники бюджетних коштів за місцевими бюджетами) є безпосередніми об’єктами цього реформування [117].

Такі установи діють за рахунок асигнувань державного і місцевих бюджетів, які безповоротно надаються їм та передбачаються відповідними законами про державний бюджет та рішеннями сесій відповідних рад [173].

Важливою умовою функціонування національної економіки є раціональне та ефективне використання коштів бюджету, що спрямовуються на утримання галузей невиробничої сфери. Від величини коштів, наданих з бюджетів різних рівнів цим установам, від ефективності їх використання залежить виконання соціальних завдань, що стоять перед суспільством.

Серед загальних ознак, що притаманні бюджетним установам, можна зазначити такі: правосуб'єктність (юридичні особи публічного права); форма власності (державна чи комунальна); форма бюджетного фінансування (кошторисне фінансування); характер діяльності (невиробничий); економічний результат діяльності (неприбутковий).

Рис. 1.2. Місце бюджетних установ у структурі фінансової системи держави.

Джерело: побудовано автором на основі [51, с. 741]

Особливості функціонування бюджетних установ підкреслюють їх роль та значимість у системі державних фінансів та викликають необхідність визначення їх місця у фінансовій системі держави (рис. 1.2).

Належність організацій до бюджетних визначається їхніми установчими документами. Це – школи, дитячі садки, вищі та середні спеціальні навчальні заклади, установи науково-дослідні, охорони здоров'я, соціального забезпечення, культури і мистецтва, фізкультури, оборони, державної влади та управління тощо. Види бюджетних установ за напрямами використання бюджетних коштів визначаються функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація бюджетних установ з урахуванням особливостей їх функціонування

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Види бюджетних установ
1	За ієрархічною системою вертикальних зв'язків	головні розпорядники бюджетних коштів; розпорядники коштів нижчого рівня
2	За функціональною ознакою	Бюджетні установи, що діють у сфері: загальнодержавних функцій; громадського порядку, безпеки та судової влади; економічної діяльності; охорони навколишнього природного середовища; житлово-комунального господарства; соціального захисту та соціального забезпечення; освіти; духовного та фізичного розвитку; оборони; охорони здоров'я
3	За джерелами фінансування	функціонують на кошти Державного бюджету; функціонують нат кошти місцевого бюджету

Джерело: укладено автором на основі [51, с. 742]

Найбільш важливою в контексті даного дослідження є перша класифіційна ознака згідно якої виділяють: 1) головних розпорядників бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень; 2) розпорядників бюджетних коштів – бюджетні установи в особі її керівника, уповноважені на отримання бюджетних

асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету.

На сучасному етапі особливий інтерес викликає той факт, що господарська діяльність бюджетних організацій та установ стає важливим об'єктом контролю. Залежно від джерел отримання коштів фінансово-господарську діяльність бюджетних установ доцільно розмежувати на: діяльність з виконання статутних вимог (основна) та діяльність з надання платних послуг [177, с. 235**].**

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей, які впливають на побудову обліку:

- бюджетні установи функціонують на правах державної чи комунальної форми власності, що визначає порядок придбання власного капіталу як основи для започаткування й подальшого здійснення діяльності, відчуження майна;

- бюджетні установи належать до неприбуткових організацій – метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг, які, на відмінну від готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції й не оприбутковуються на склад. Відсутнє поняття виробничого браку, а отримання негативного результату також може розглядатися як результат;

- бюджетні установи в процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансових вимог;

- бюджетні установи мають тенденцію до постійного відставання продуктивності праці порівняно із суб'єктами матеріального виробництва. Це пояснюється тим, що можливості заміни живої праці технікою у сфері послуг дуже обмежені. Технічні засоби можуть лише розширювати професійні можливості таких працівників. Через це виробництво послуг характеризується високою трудомісткістю, великою питомою вагою видатків на заробітну плату;

- бюджетні установи не наділяються оборотними коштами. Фінансове становище їх визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно із прийнятими зобов'язаннями [6].

Оскільки господарська діяльність охоплює усі без винятку процеси й операції, а також господарські засоби й джерела їх формування, що використовуються для забезпечення формування коштів спеціального фонду, визнання її об'єктом контролю є цілком обґрунтованим і логічним [177]. Фінансово-господарську діяльність як об'єкт конторолю в бюджетних установах слід розглядати з точки зору явища, що має специфічні зв'язки, взаємовідносини та властивості, яка вимагає пізнання й адекватного відображення в системному обліку. Вибір об'єктної області при цьому має визначатися такими чинниками, як об'єктивність існування, відповідність часовим проміжкам (періоду здійснення), наявність структурованої будови з певною кількістю елементів, достатнім рівнем ідентифікації складових елементів як у змісті господарської діяльності бюджетних організацій та установ, так і в об'єкті наукового пізнання (обліку), перспективністю розвитку фінансово-господарської діяльності (як об'єкта контролю та як предмета дослідження) тощо.

Практично усі облікові операції у великих бюджетних організаціях нині здійснюються з допомогою відповідного програмного забезпечення, що створює об'єктивні передумови для застосування нових технологій і врахування досягнень таких наук, як кібернетика, теорія інформації, моделювання, системний аналіз тощо [177, с. 234]

Основним джерелом інформації про обєкт фінансового контролю є дані обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної організації – це система, здатна виступати інформаційним джерелом не лише для зовнішніх користувачів (органів влади та управління, контролюючих суб'єктів тощо), а й для внутрішніх. Причому саме останні здатні оперативно впливати на усі процеси, що відбуваються з суб'єктом управління, оскільки за підрахунками вчених

понад 80% всієї інформації, що формується у бюджетних установах, належать бухгалтерському обліку [177, с.235]. У цьому контексті облік має забезпечувати зворотність зв'язку у системі управління господарською діяльністю бюджетних організацій та установ, генерувати інформацію про її фактичний стан таким чином, щоб без додаткового опрацювання її можна було б використати для обґрунтування більш ефективного управлінського рішення.

Господарська діяльність визначена статутними документами, базується на коштах державного або місцевого бюджетів відповідно кошторису доходів і видатків за кодами економічної класифікації видатків. Діяльність бюджетних установ з надання платних послуг обмежується вимогами встановленого їх законодавчого переліку та має особливості при відображенні в системі обліку. Обсяги платних послуг бюджетних установ в останні роки, у зв'язку з хронічним недофінансуванням одержувачів бюджетних асигнувань, значно зросли. Особливо активно бюджетні установи розвивають орендні, консультативні та інші операції, освітні, медичні та інші послуги. Усі отримані при цьому доходи відображаються в обліку не як виручка, а як доходи спеціального фонду. В принципі, кошти, отримані від такої діяльності, не повинні використовуватися на цілі, які забезпечуються бюджетними асигнуваннями. Однак протягом терміну затримки фінансування кошти спеціального фонду мають спрямовуватися на забезпечення видатків за відповідними бюджетними призначеннями. На жаль, такий підхід нівелює зацікавленість суб'єктів управління у розвитку системи платних послуг. Було б значно доцільніше отримані доходи спеціального фонду використовувати для потреб вирішення соціальних питань щодо поліпшення умов праці та відпочинку персоналу, а також виробничі проблеми, пов'язані з модернізацією матеріально-технічного забезпечення [177].

До об'єктів фінансового контролю відносять грошові відносини, що виникають при формуванні й використанні фінансових ресурсів у матеріальному виробництві та у невиробничій сфері, а також у всіх ланках фінансової системи. Це поняття подають також як розширене відтворення

соціально необхідного продукту; види діяльності та явища й процеси господарського життя; діяльність господарських систем, що забезпечують існування й розвиток економічних агентів та суспільства загалом; юридичні й фізичні особи, діяльність яких пов’язана з використанням суспільної власності; безпосередньо органи державної влади й місцевого самоврядування, суб’єкти господарювання, державні фонди тощо, а також операції, котрі вони проводять із коштами, матеріальними й нематеріальними активами [152, с.91].

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [94] записано, що все управління державними фінансами, незалежно від того, відображені вони в національному бюджеті чи ні, має бути об’єктом контролю. А в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 р. об’єктами контролю визначені цілі, стратегії, процеси, функції й завдання, параметри діяльності, управлінські рішення, організаційні формування, їх структурні підрозділи та окремі виконавці .

Як бачимо, думки дослідників щодо об’єкта контролю істотно різняться. На наш погляд, об’єктами ДФК є операції з фінансовими ресурсами, що проводяться суб’єктами господарювання та порядок використання яких визначено законодавством. Тобто об’єктами ДФК є відносини, котрі виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами – з другого, стосовно руху, формування й використання фінансових ресурсів держави. А якщо дії суб’єкта господарювання не пов’язані з фінансовими ресурсами держави, а отже й із обмеженнями щодо їх обігу та використання, то об’єкта ДФК немає [152, с.92].

Господарські операції бюджетних установ в тій чи іншій мірі пов’язані із обліком витрат. Витрати зазначених суб’єктів займають центральне місце та об’єднують всі види діяльності. Серед наукової спільноти до теперішнього часу існують окремі дискусії щодо розмежування та ідентифікації понять "витрати" та "видатки" в бюджетному обліку. Актуальними є питання щодо касового методу та методу нарахування при здійсненні обліку видатків. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та виконання

заходів, передбачених Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, призводить до виникнення нових невирішених питань як щодо економічної сутності, так і власне обліку витрат та видатків бюджетних установ.

В межах нормативно-правового поля трактування сутності видатків та витрат також викликає ряд суперечностей. Зокрема, відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України [18], видатки бюджету визначаються як "...кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування", в той час як витрати бюджету – "видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів". Таким чином, поняття видатки розкривається через сутність витрат, а витрати – навпаки, через видатки.

Зупинимось детальніше на з'ясуванні сутності видатків бюджетних установ. Облік витрат в бюджетних установах, за умов дефіциту фінансового забезпечення виступає основою досягнення їхнього раціонального використання. Задля цього слід активно використовувати усі можливі способи контролю витрат, притаманні обліковій системі, а також здійснювати активні пошуки шляхів оптимізації названого об'єкта обліку. В науковій думці задля цього увага, в першу чергу, часто приділяється дослідженню категорійних означень і трактувань термінів "витрати" та "видатки", однак загалом автори або ототожнюють ці поняття, або уникають вживання одного з них.

Погоджуємося з думкою Н. Хорунжак, що найбільш прийнятним є розмежування обох термінів відповідно до їхньої сутності, специфіки фінансового забезпечення функціонування бюджетних установ, доцільності та економічної логіки [169, с.93]. Бюджетні установи як суб'єкти, що належать до

державного сектору, при організації та веденні обліку витрат мають керуватися Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”. Назва цього стандарту визначає термін, який слід використовувати для позиціонування об’єкта обліку. Таким чином, застарілим вважатиметься використання іншого терміна “видатки”, який за своєю суттю та семантичним значенням характеризував процесну особливість щодо бюджетних установ, а саме їхнє функціонування за рахунок коштів бюджету [169, с.93].

Сутнісна різниця між обома термінами полягає в тому, що перший характеризує вартісні параметри вкладених у створення нового продукту ресурсів, а другий визначає джерело, з якого вони покриваються, - державний чи місцеві бюджети. З цієї позиції “витрати” більше позиціонуються зі здійсненням діяльності бюджетними установами, а видатки з використанням бюджетних коштів. Підтвердженням останнього є і визначення видатків, яке дається в Бюджетному кодексі [18].

Дослідження змісту та рекомендацій Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” дозволило зробити висновок про необхідність внесення до нього деяких уточнень. Так, досліджуване положення не містить визначення основного терміна, щодо якого він взагалі розроблений, а саме терміна “витрати”.

У цьому контексті вважаємо доцільним доповнити Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати” таким визначенням: витрати – це вартісне вираження затрачених матеріальних і трудових ресурсів на надання послуг адміністративного та соціально-культурного характеру [169, с.95].

Видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів, витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум, що є головним плановим та фінансовим документом і визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів. Вони поділяються на два підоб’єкти, а саме: касові та фактичні видатки.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Фактичні видатки на відміну від касових - це дійсні видатки установ для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Такий розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, при цьому облік касових видатків забезпечує їх інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як хід фактичного виконання кошторису видатків установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями та структурними підрозділами. Облік видатків як касових, так і фактичних здійснюється за статтями бюджетної класифікації, які є єдиним групуванням видатків. Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються в часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: касовий метод; метод нарахувань [125, с.282]. Вивчення співвідношення касових і фактичних видатків є особливим видом аналізу, що є характерним для бюджетних установ [180].

На сьогоднішній день, не зважаючи на наголошене реформування облікової системи бюджетних установ, значних принципових змін не відбулось. Більш того, зазначені зміни майже не торкнулись питання обліку видатків. В той же час, касові видатки як облікова категорія майже втратили своє первісне функціональне призначення – контроль за використанням коштів.

Аналіз показників звітів про виконання кошторису видатків свідчить про те, що за багатьма статтями бюджетної класифікації фактичні видатки перевищували касові. Але причиною такого відхилення є не порушення фінансової дисципліни, чи використання коштів не за призначенням, як це традиційно трактується в навчальних посібниках та інструкціях. Останнє має об'єктивну причину – постійне недоотримання фінансових ресурсів з державного бюджету [125, с.283].

Для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування призначена Економічна класифікація видатків бюджету. Вона забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету [130]. Видатки на проведення публічних закупівель здійснюються за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету залежно від економічної суті платежу.

В економічній класифікації видатків наведено чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх наочними ознаками. Економічна класифікація видатків демобілізує використання коштів за їхніми предметними ознаками - заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата комунальних послуг, усі види господарської діяльності, виплати населенню та інші категорії і надає можливість виділити захищенні статті видатків бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх розпорядників та одержувачів коштів. На наш погляд, такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету і забезпечує єдиний підхід до планування і обліку видатків бюджетними установами.

Розрізняють капітальні видатки (видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов’язаних з пошкодженням основного капіталу. Критерії (вартісний та часові показники) капітальних видатків регулюються чинним законодавством) – код 3000 та поточні видатки (видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям)) – код 2000 [130].

До бюджетних належать установи, основна діяльність яких здійснюється повністю або частково за рахунок асигнувань бюджету на підставі кошторису, які безповоротно надаються їм та передбачаються відповідними законами про державний бюджет та рішеннями сесій відповідних рад.

Згідно з чинним законодавством, а саме ст. 2 Бюджетного кодексу України [18], кошторис бюджетної установи є основним плановим фінансовим документом, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов’язань і здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень. Процедуру складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ визначено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ”.

На сьогодні в Україні спостерігається дефіцит коштів державного та місцевих бюджетів. Це вимагає налагодження процесу ефективного використання бюджетних коштів та попередження можливих порушень та зловживань в бюджетній сфері. Оскільки основним плановим документом, що забезпечує діяльність будь-якої бюджетної установи та збалансовує її доходи й видатки, є кошторис, тому фінансовий контроль за його виконанням є на сьогодні пріоритетним питанням.

Алгоритм складання кошторису бюджетної установи. Умовно цей важливий процес можна розділити на шість етапів: 1) доведення установі граничних показників за загальним фондом; 2) складання розрахунків за надходженнями спеціального фонду; 3) складання розрахунків за видатками загального і спеціального фондів; 4) заповнення вступної і основної частин кошторису; 5) підписання кошторису і розрахунків до нього; 6) подання їх на затвердження. Кошторис складається з двох частин: загального фонду, що містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за

повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій; спеціального фонду, що містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій.

У кошторисі плануються передбачені законодавством видатки, необхідність яких зумовлена характером діяльності установи. Лише за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету та планів спеціального фонду їй виділяються бюджетні кошти.

Визначаючи обсяги видатків розпорядників нижчого рівня, головні розпорядники повинні враховувати об'єктивну потребу в коштах кожної установи, ґрунтуючись на її основних виробничих показниках і контингентах, встановлених для установ, обсягах виконуваної роботи, штатній чисельності, необхідності погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей, реалізації окремих програм. Обов'язковою є вимога щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установ. Під час визначення видатків у проектах кошторисів установи треба забезпечувати суворий режим економії коштів і матеріальних цінностей.

Показники видатків бюджету, що включаються до проекту кошторису, слід обґрунтувати відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків та деталізувати за видами й кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю. Розрахунки, які обґрунтовують показники видатків бюджету, що включаються до проекту кошторису, є невід'ємною частиною кошторису.

Невід'ємними частинами кошторису є план асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів та помісячний план використання бюджетних коштів вищих навчальних закладів та наукових

установ, закладів охорони здоров’я, які затверджуються разом із кошторисом, і зведення показників спеціального фонду кошторису, а також розрахунки, які обґрунтовують показники видатків бюджету або надання кредитів з бюджету, що включаються до проекту кошторису.

Установи мають право брати бюджетні зобов’язання витрачати бюджетні кошти на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету, планами спеціального фонду, а вищі навчальні заклади та наукові установи, заклади охорони здоров’я, що надають первинну медичну допомогу, а також заклади охорони здоров’я, що надають вторинну (спеціалізовану) та екстрену медичну допомогу у пілотних регіонах, також установлених затвердженими планами використання бюджетних коштів і помісячними планами використання бюджетних коштів.

Для здійснення контролю за відповідністю бюджетних асигнувань, визначених у кошторисах та інших документах затвердженим розписами відповідних бюджетів, органи Державної казначейської служби України обліковують розподіли показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів, показників планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов’язання за спеціальним фондом бюджету виключно в межах відповідних фактичних надходжень до такого фонду (з дотриманням вимог частини другої статті 57 Бюджетного кодексу України), якщо інше не передбачено законодавством.

Враховуючи взаємозв’язок між видатками бюджетних установ та бюджетною системою необхідно згадати про систему принципів видатків бюджету, яка може використовуватися в управлінні бюджетними установами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Система принципів видатків бюджетних установ

№ з/п	Назва принципу	Тлумачення
1	Орієнтованість на суспільство	Бюджетні видатки мають задовольняти суспільні потреби. На всіх етапах управління видатками суспільні інституції повинні мати визначальний вплив на спрямування бюджетних коштів. Використання бюджетних коштів має бути підзвітне і підконтрольне суспільству, характеризуватися високим критерієм справедливості, а владні інституції нести в тому числі політичну відповідальність перед суспільством за ухвалені рішення.
2	Економічного прагматизму	Видатки бюджету перебувають у взаємному нерозривному звязку з національною економікою. Відтак використання бюджетних коштів покликане сприяти економічному розвитку, вирішенню системних проблем та посилювати конкурентоспроможність національної економіки у світовій економічній системі.
3	Відповідності цілям і можливостям	Цінність бюджетних видатків забезпечується дотриманням гармонії з цілями розвитку країни (адміністративно-територіальної одиниці). Видатки бюджету мають також відповідати пріоритетам реформування бюджетного сектору та спроможності останнього надавати якісні суспільні послуги з метою забезпечення відповідності вартості суспільних послуг обсягам сплачених суспільством податків. Важливо забезпечувати еластичність бюджетних видатків для того, щоб відповідати соціальній динаміці.
4	Ефективності	Досягнення економічної ефективності передбачає якомога повніше задоволення потреб населення у суспільних послугах, сприяння економічного розвитку та досягнення інших важливих цілей та забезпечення при цьому ощадливого й раціонального використання бюджетних ресурсів. Досягнути цього неможливо без застосування методик оцінювання ефективності видатків.
5	Цільового спрямування	Використання коштів бюджету має відповідати цілям, затвердженим представницьким органом влади.
6	Захищеності від зловживань	Великі обсяги ресурсів, що використовуються з бюджету, завжди генерують значні ризики різноманітних зловживань. Відтак система витрачання коштів потребує захисту від них, у тому числі проявів корупції. Для цього потрібна дієва система фінансового контролю за бюджетними видатками.

Джерело: укладено автором на основі [102, с.92]

Як зазначив відомий вчений-фінансист В. Андрущенко поняття “принцип” має відповідати високим вимогам з боку форми і змісту, а саме: 1) принцип має бути внутрішньо несуперечливим; 2) відображати ясність і повноту змісту більш лаконічно; 3) нести в собі ознаки обов’язковості; 4) виражати оригінальну позицію автора принципу. Їх використання в наукових дослідженнях сприяє не лише розвитку теоретичних концепцій бюджетних видатків, а й аналізу адекватності політики витрачання коштів, формулювання

пропозицій щодо її удосконалення, розвитку методології оцінювання видатків та аналізу бюджетної політики в цілому [102].

На практиці термін “об’єкт контролю” вживають переважно у спрощеному розумінні – стосовно юридичної чи фізичної особи, діяльність якої планують піддати контролю або вже перевірили чи перевіряють. Але й у цьому випадку мається на увазі дослідження саме відносин, котрі виникають між державою й відповідною юридичною (фізичною) особою щодо виробництва й розподілу національного доходу та його ефективного використання, виражених рухом фінансових ресурсів держави.

Що стосується об’єктів ДВФК, то вони дещо відрізняються від об’єктів ДФК. Тобто відносини, котрі виходять за межі повноважень Кабінету Міністрів України, визначених ст. 116 Конституції України, не є об’єктами ДВФК. Отже, об’єктами ДВФК необіхно визнати відносини, що виникають між державою, з одного боку, та юридичними й фізичними особами, з другого боку, щодо руху, формування й використання фінансових ресурсів держави, управління якими піддається регулюванню урядом.

Зауважимо, що наймеш дослідженим елементом системи ДВФК і, відповідно, складним для трактування сутності є предмет контролю. Думки науковців щодо його визначення істотно різняться та здебільшого стосуються предмета фінансово-господарського контролю [152, с.93].

Предмет ДВФК тісно пов’язаний із його об’єктами, а отже, повинен давати відповідь на запитання: на предмет чого контролюємо об’єкт; що є критерієм контролю? Звідси предметом ДВФК є дотримання норм, стандартів і принципів управління й використання будь-яких ресурсів держави, що мають вартісне вираження. Якщо такі норми, стандарти і принципи використання ресурсів держави не визначені законодавством або використання цих ресурсів не спричиняє обіг фінансових ресурсів, то предмет ДВФК (критерій використання ресурсів) відсутній.

Таким чином, предметом ДВФК є дослідження управління фінансовими, матеріальними, трудовими та іншими ресурсами держави, що піддаються

регулюванню урядом, із позицій дотримання засад економічної ефективності й законності. Зважаючи на те, що управління ресурсами, як правило, передбачає документування їх руху (ведення обліку, оформлення приходу й видатків первинними документами, прийняття письмових рішень про використання, складання звітності), предмет ДВФК на практиці формалізується як перелік напрямів використання ресурсів держави, стосовно яких треба встановити дотримання засад економічної ефективності й законності; сукупність нормативно-правових актів, розпорядчих та інших документів, котрі регламентують порядок планування, механізми управління та забезпечення контролю їх законного й ефективного використання; фінансова та інша звітність об’єкта контролю [152, с.94].

Отже, можна стверджувати, що ДВФК не може відбутися, якщо відсутні суб’єкти, вповноважені здійснювати конкретний вид фінансового контролю (бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий чи банківський); діяльність юридичної (фізичної) особи не пов’язана з використанням ресурсів держави; законодавством не визначено норми, стандарти й принципи використання ресурсів держави та громад.

Фінансова діяльність бюджетної установи чітко регламентована бюджетним законодавством від визначення потреби в коштах на її утримання до подання звітності про виконання запланованих показників. Казначейська система виконання бюджету забезпечує здійснення жорсткого контролю за цільовим використанням бюджетних коштів. У той же час підсумки перевірки фінансово-господарської діяльності бюджетних установ свідчать про наявність бюджетних правопорушень на десятки мільярдів гривень через прийняття неефективних управлінських рішень або таких які суперечать чинному законодавству.

Для компенсації заздалегідь занижених обсягів видатків бюджетним організаціям дозволяється надавати різні види платних послуг (у межах чинного законодавства) і використовувати отримані доходи на статутну діяльність за напрямами й в межах кошторисних призначень, що не зацікавлює

в їх збільшенні. Тому для підвищення ефективності використання бюджетних коштів необхідно надати керівнику бюджетної установи реальну самостійність у визначенні напрямів використання бюджетних коштів [129, с.111].

При діючому порядку фінансування за кошторисом бюджетні установи зацікавлені просто витратити бюджетні кошти та обгрунтувати розширення кошторису на наступний рік. Зв'язок фінансування та результатів діяльності установи повністю відсутній, відбувається утримання діючої мережі установ, а не субсидування обсягу послуг, в якому мають бути встановлені показники ефективності діяльності установи і кінцевий результат, за який платить бюджет. Такий принцип фінансування для бюджетних установ створює економічні стимули підвищення якості наданих послуг.

1.3. Особливості організації внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні

Декларація про державний суверенітет України, Акт проголошення незалежності України, Конституція України поклали початок процесу формування в нашій країні демократичної, правової і соціальної держави. Необхідною умовою його успішної реалізації є поступове підвищення ефективності системи державного управління, приведення його до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму діяльності всіх органів влади. Безперечно, реформи, котрі відбуваються в країні, повинні супроводжуватися кардинальною перебудовою управлінських функцій держави, серед яких вкрай важливою є контрольна.

Ключовими інституціями фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та

внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Для створення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі доцільно провести ряд заходів, причому з дотриманням чіткої послідовності їхніх етапів, серед яких: розроблення основ організації державного внутрішнього фінансового контролю на основі аналізу системи управління і визначення принципів організації, мети та завдань; визначення складу суб'єктів й ієрархічних рівнів управління державного внутрішнього фінансового контролю; формування системи об'єктів державного внутрішнього фінансового контролю; розроблення інформаційного (регламентного) забезпечення діяльності; розроблення єдиної форми і порядку звітності у сфері державного внутрішнього фінансового контролю й аудиту для всіх органів виконавчої влади; створення єдиної інформаційної бази у сфері державного внутрішнього фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні; дослідні випробування, аналіз виявлених недоліків та коригування системи контролю; остаточне прийняття рішення про впровадження системи; виявлення резервів системи контролю у процесі її функціонування [81, с.13].

Основним нормативно-правовим актом, який визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, є Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26 січня 1993 року [35, с.276]. Міжнародні стандарти та вказівки щодо організації внутрішнього фінансового контролю в державному секторі розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)[38].

Під впливом процесів, що відбуваються у сфері державного управління, формується певна система органів контролю. Вона є частиною усієї системи державного контролю в інших сферах і має свої особливості як формування, так і функціонування, обумовлені конкретним змістом контрольної діяльності та органами, що її здійснюють.

Розглядаючи проблему побудови системи державного контролю у сфері управління і її правового забезпечення, слід зупинитися на відмінності поняття “системи державного контролю” і “системи органів державного контролю”. Система державного контролю в сфері управління не вичерпується і не зводиться до системи органів. Вона набагато ширша, оскільки включає і органи та осіб, для яких контроль не є основною діяльністю, а також різноманітні форми його проведення. Отже, система державного контролю включає органи і посадові особи, наділені державою контрольними повноваженнями щодо органів державного управління, форми і методи контрольної діяльності, взаємозвязки між ними. На відміну від системи державного контролю система органів державного контролю є вужчим поняттям, оскільки включає лише державні органи, для яких контроль є основною діяльністю, і здійснюється у відповідній сфері чи стосується певної функції, конкретних питань.

Підсистемою внутрішнього фінансового контролю реалізуються наступні функції: методична, яка полягає у розробці системи показників діяльності та форм внутрішньої управлінської звітності, розробці методології планування і обліку; аналітична функція здійснює аналіз відхилень, виявлення причин відхилень, вироблення рекомендацій щодо прийняття ефективних управлінських рішень; контрольна забезпечує достовірність облікових даних, що досягається шляхом своєчасного моніторингу досягнутих показників, цілей, завдань.

Організація внутрішнього контролю – це сукупність заходів, що здіснюються уповноваженим суб’єктом внутрішнього контролю з метою виконання поставлених завдань та досягнення визначеної керівництвом мети. Отже, в основі організації внутрішнього контролю лежать суб’єкти, об’єкти, види, форми, методи, принципи, техніка, технологія внутрішнього контролю тощо [46, с.297].

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України [18] розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та підвідомчих

бюджетних установах. При цьому вони також забезпечують: 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності; 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень; 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності; 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Згідно з Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, затвердженими наказом Мінфіну від 14.09.2012 № 995 [132], які ґрунтуються на Посібнику зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору (INTOSAI).

Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі відбувається шляхом, зокрема: видання/затвердження керівниками установ ряду внутрішніх документів, спрямованих на належне функціонування внутрішнього середовища, забезпечення здійснення управління ризиками, вжиття заходів контролю, налагодження комунікації та обміну інформацією в установі та здійснення моніторингу тощо; виконання функцій та завдань керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, визначених актами законодавства та внутрішніми документами, інформування керівництва про ризики, що виникають в ході виконання покладених на них завдань, вжиття відповідних заходів контролю та моніторингу, обміну інформацією тощо; оцінки функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту з наданням керівнику установи об’єктивних і незалежних рекомендацій щодо її удосконалення.

Реалізацію впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі потрібно розпочати з розробки таких документів, як Положення про відділ внутрішнього контролю (у разі прийняття рішення все ж таки створення відділу) та Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю. Вказані документи повинні визначати об'єкт та суб'єкт внутрішнього контролю, мету, методи та принципи внутрішнього контролю, порядок планування і проведення внутрішнього контролю, джерела інформації та графік документообігу, визначення обов'язків, функцій та відповідальності працівників, що будуть відповідальні за внутрішній контроль, а також реалізацію результатів внутрішнього контролю. Таким чином, внутрішньому контролю відведена значуща роль у системі державного внутрішнього фінансового контролю [27, с.942]. Побудувати систему внутрішнього контролю можна за допомогою семи етапів, які представлені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5.

Етапи побудови системи внутрішнього контролю в бюджетній установі

Етап	**Характеристика контрольної діяльності**
1	Організація внутрішнього контролю
2	Розробка відповідних документів
3	Визначення кола питань, що підлягають внутрішньому контролю
4	Реалізація контрольних заходів
5	Підведення підсумків контрольної діяльності
6	Надання інформації внутрішнім користувачам
7	Прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання бюджетних ресурсів

Джерело: складено автором на основі [27, с.943]

Впровадження внутрішнього контролю в бюджетній установі за зазначеними етапами дає змогу вчасно проводити заміри діяльності, реагувати на зміни навколишнього середовища, приймати вчасно управлінські рішення стосовно форс-мажорних обставин, які виникають в процесі діяльності установи, а також вчасно запроваджувати ефективні методи, за допомогою яких можна підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

Основою організації внутрішнього контролю є визначення його функцій та ролі в загальній системі управління. Раціональна організація контролю можлива лише тоді, коли він розглядається як самостійна функція управління, тобто як система спостереження та перевірки процесу функціонування й фактичного стану об'єкта, що управляється [46].

Дане дослідження спрямовано саме на вирішення проблем, пов'язаних з організацією внутрішнього контролю у розпорядників коштів, тобто на другий рівень організації внутрішнього контролю в системі державного фінансового контролю України – на організацію внутрішнього контролю в бюджетній установі. З урахуванням всього зазначеного доцільно доцільно виділити три блоки моделі організації внутрішнього контролю в бюджетній установі, а саме: підготовчий, організаційний та діагностичний [46, с. 299]. Лише тоді, коли перед прийняттям управлінського рішення і під час його виконання застосовуватимуться адекватні процедури контролю, будуть створені умови для переходу від перевірки кожної господарської операції – до контролю систем взагалі.

З метою вдосконалення контролю державних фінансових потоків фінансова звітність бюджетних установ повинна містити дані в натуральних одиницях виміру, адже значення нефінансових даних для цілей контролю і прийняття управлінських рішень за його результатами є дуже важливим [97, с.215].

З нього випливає, що для забезпечення досягнення цілей внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ необхідна послідовна реалізація трьох складових механізму реалізації: затвердження регламенту внутрішнього фінансового контролю видатків, аналіз використання бюджетних коштів, оцінка ефективності внурішнього фінансового контролю видатків. На рисунку 1.3 зображено пропоновану автором концепцію внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ.

Одним із найдієвіших способів контролю за ефективним та раціональним використанням бюджетних коштів, важливим етапом прийняття управлінського рішення щодо подальшого розвитку бюджетної установи є аналіз виконання кошторису що складається з трьох етапів [17].

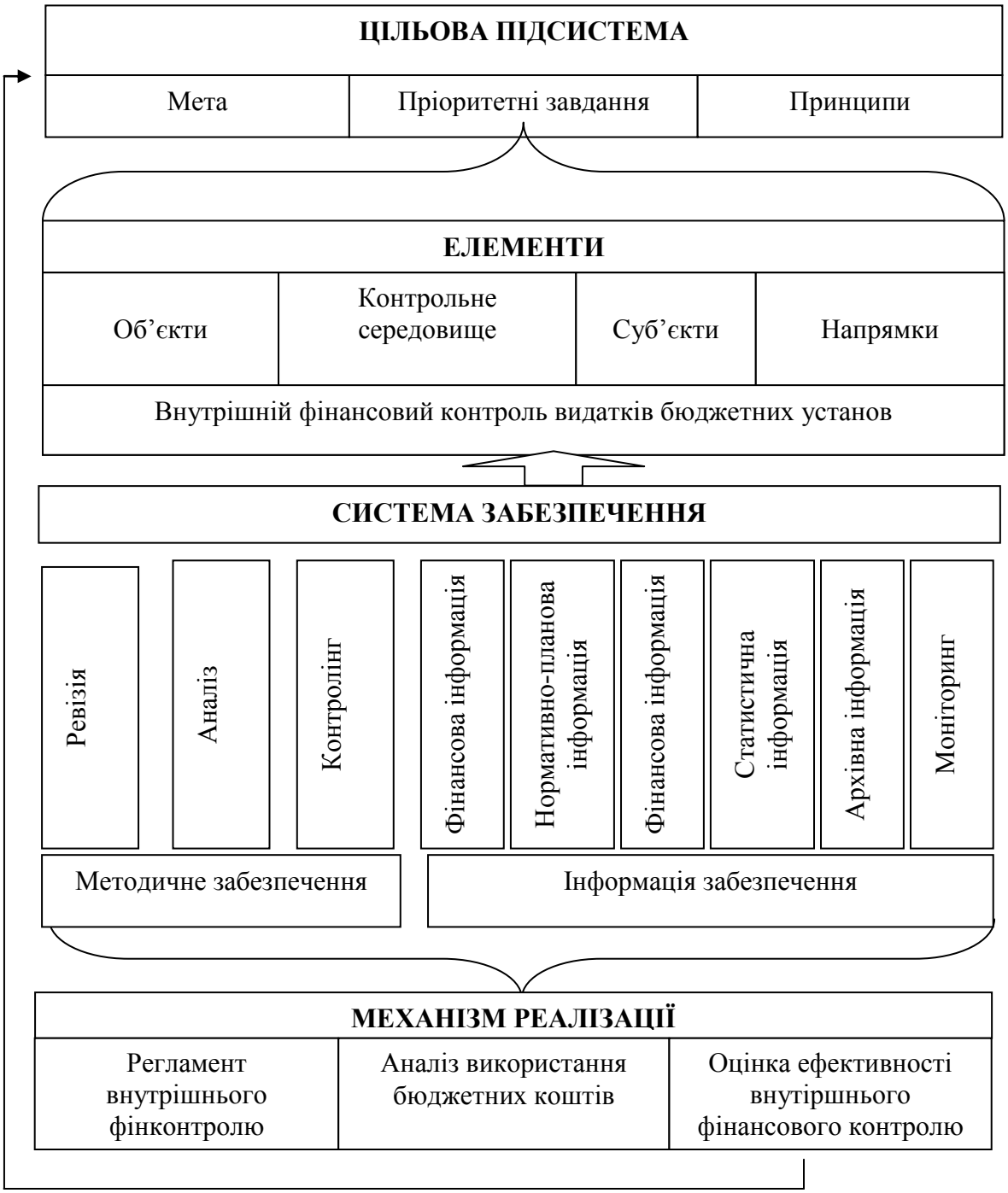

Рис. 1.3. Концептуальна модель внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ

Джерело: побудовано автором

На підготовчому етапі здійснюється вибір мети, об'єкта дослідження, постановка задачі, вибір джерел інформації, підбір методів та методики аналізу, формування системи показників. Визначається, чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис даної установи, чи відповідає сума надходжень із загального фонду, зазначена в кошторисі, даним лімітної довідки про

бюджетні асигнування. Також перевіряється, чи підтверджена дохідна частина спеціального фонду кошторису розрахунками доходів за усіма її джерелами; чи врахована у видатковій частині кошторису об'єктивна потреба в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту, які встановлено для бюджетної установи; чи забезпечено першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи; визначається, чи обґрунтовано показники видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації. Також під час перевірки правильності складання і затвердження кошторису, необхідно перевірити складання і затвердження разом з кошторисом (на підставі лімітної довідки) план асигнувань і штатний розпис установи; Основного етапу на якому здійснюється оцінка відхилень фактичних даних від кошторису, оцінка доходів та видатків, постатейний аналіз видатків, факторний аналіз, виявлення резервів підвищення ефективності використання коштів, формулювання висновків. Перевіряється дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису. Основною метою здійснення цього напряму перевірки є дослідження того факту, чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку. Проводиться перевірка правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетної установи. Необхідно встановити наявність об' єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи, аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; також перевіряється, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року. Відбувається перевірка достовірності даних, внесених у звіт про виконання кошторису. Зокрема перевіряється, чи дотримано розпорядниками бюджетних коштів термін подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у звітності,

даним бухгалтерського обліку; Заключного етапу, що передбачає розробку заходів щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, планування показників на наступний бюджетний період, прийняття управлінських рішень

Враховуючи це основними завданнями контролю виконання кошторисів бюджетних установ є [17, с. 50]: дати об'єктивну оцінку стану виконання кошторису на утримання бюджетних установ, а також збереження та використання основних засобів, матеріальних цінностей; виявити порушення фінансової та бюджетної дисципліни,допущені в господарсько-фінансовій діяльності бюджетних установ щодо виконання чинних законодавчих і нормативних актів уряду України, які стосуються: підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів за видами видатків на їхню функціональну діяльність, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, здійснення внутрішньогосподарського контролю; розробити заходи для ліквідації виявлених порушень і недоліків, відшкодування збитків, завданих бюджетній установі діями чи бездіяльністю відповідальних службових осіб, і запобігання зловживанням і недолікам у подальшій роботі ревізованої бюджетної установи.

Джерела інформації для контролю кошторисів бюджетних установ: положення про бюджетні організації, централізовані бухгалтерії бюджетних установ, кошториси на утримання бюджетних установ, розрахунки за кодами економічної класифікації видатків, накази про облікову політику, внутрішні регламенти та розпорядження щодо господарсько-фінансової діяльності; первинні документи, облікові регістри (меморіальні ордери, відомості аналітичного обліку, оборотні відомості, книги (картки складського обліку), книга Журнал-Головна; фінансова звітність: баланс, звітність про виконання кошторисів; акти попередніх ревізій і перевірок бюджетних установ різними відомствами державного контролю, а також підрозділами внутрішньогосподарського контролю. Контроль виконання кошторису, у його

видатковій частині, передбачає здійснення обов'язкових перевірок, що передбачено наказом Державної фінансової інспекції України від 11.12.2011 р. №90 "Про затвердження Методичних рекомендацій" [132]. (Додаток В).

Важливе значенням має також інформаційне забезпечення внутрішнього фінансового контролю. Загальновідомо, що найпотрібнішу інформацію про фінансово-господарську діяльність контролюючі органи отримують з даних бухгалтерського обліку, бухгалтерської і статистичної звітності, а в останній час також і із мережі Internet [154].

Особливістю сучасного фінансового контролю є необхідність оцінки різноманітних даних і джерел первинної інформації. Тому її збирання та обробка мають бути оперативними і постійно підтримуватись в актуальному стані. Враховуючи різноманітні джерела виникнення первинної інформації та необхідності подання звітної інформації різним контролюючим органам, доречним є організація інформаційно-технічного забезпечення фінансового контролю на основі побудови інформаційно-аналітичної системи (ІАС). Необхідною умовою її створення є дотримання єдиної системи класифікації і кодування обліково-аналітичної інформації, що є частиною інформаційного забезпечення, комплексом взаємозалежних державних класифікаторів техніко-економічної інформації, розробленим для використання в системах автоматизованої обробки даних [154].

Вдосконаленню контролю видатків бюджетних установ сприяє реформа в бухгалтерському обліку бюджетної сфери. Передумовами модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі є чотири основні фактори еволюції, що визначені міжнародною практикою [79]: Ефективне управління. Кожна держава намагається лімітувати державні видатки та борг. Для цього затверджуються бюджетні програми, головні розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, проведеного із використанням даних майнового обліку. Прозоре управління. Посилення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потребу в інформації з боку фінансових

операторів (рейтингові агенції, банки) і зарубіжних партнерів (СОТ, ЄС). Поява нових інформаційних технологій. Сучасні технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій і аудиту. Розповсюдження міжнародних стандартів. Бюджетний облік не є предметом міжнародних стандартів, тоді як майновий облік поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), що застосовуються у багатьох країнах. Стандартами IPSAS визначено правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату.

Відповідно до вимог МСБОДС (IPSAS) Міністерством фінансів України на протязі 2009-2012 років розроблено та затверджено 19 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі запровадження яких відбулося в 2015 року, у тому числі 135 стандарт «Витрати». З 1 січня 2013 року вступила в дію нова економічна класифікація видатків бюджету, затверджена наказом Мінфіну України від 21.06.2012р. №754 [79, с.81].

Варто також згадати і про особливості організації внутрішнього фінансового контролю у формі інспектування. Основними завданнями ревізії виконання кошторисів бюджетних установ полягають у наступному: дати об’єктивну оцінку стану виконання кошторису на утримання бюджетних установ; виявити порушення фінансової та бюджетної дисципліни, допущені в господарсько-фінансовій діяльності бюджетних установ щодо виконання чинних законодавчих і нормативних актів уряду України, які стосуються: підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів за видами видатків на їхню функціональну діяльність, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і матеріальних цінностей, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; розробити заходи для ліквідації виявлених порушень і недоліків, відшкодування збитків, завданих бюджетній установі діями чи

бездіяльністю відповідальних службових осіб; запобігати зловживанням і недолікам у подальшій роботі ревізованої бюджетної установи.

Методика проведення ревізії виконання кошторису бюджетної установи багатьма дослідниками розглядається в розрізі чотирьох основних етапів: організаційно наукового; нормативно-правового; розрахунково-аналітичного; перевірка достовірності звітних даних.

На нашу думку, виходячи із складності та багатогранності завдань, джерел інформації та особливостей здійснення фінансового контролю за виконанням кошторису бюджетних установ, необхідно збільшити кількість етапів проведення ревізії з чотирьох до шести. Враховуючи це проведення ревізії виконання конштoрису бюджетної установи передбачає:

1. Організаційно-науковий етап. На цьому етапі нами рекомендується проводити наступні процедури: перевірка прав відповідних органів влади затверджувати кошторис даної установи; перевірка відповідності сум надходжень із загального фонду; перевірка підтвердження дохідної частини спеціального фонду кошторису розрахункам доходів за усіма її джерелами; перевірка врахування у видатковій частині кошторису об’єктивної потреби в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту; перевірка забезпеченості першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи; перевірка обґрунтованості показників видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації тощо.

2. Нормативно-правовий етап. Включає в себе проведення наступних процедур: перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису; перевірка дотримання нормативів, щодо показників, які закладені в кошторисі та інші.

3. Розрахунково-аналітичний етап. Встановлюється наявність об’єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи; аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; перевіряється, чи

відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року та інші аналітичні процедури.

4. Враховуючи складність та багатогранність фінансового контролю за виконанням кошторису бюджетної установи, вважаємо за доцільне виокремити наступний етап - перевірку облікових даних, який буде включати: перевірку стану первинного обліку; перевірку дотримання методики ведення бухгалтерського обліку та інші процедури, пов'язані безпосередньо з контролем облікових даних.

5. Перевірка достовірності звітних даних - п'ятий етап контролю: перевірка дотримання розпорядниками бюджетних коштів термінів подання фінансової звітності; зіставлення та перевірка взаємозв'язку показників, відображених у різних формах фінансової звітності.

6. Узагальнення результатів контролю – заключний етап фінансового контролю виконання кошторису – має включати наступні процедури: складання проміжних довідок, звітів; складання акту ревізії; розробка методичних рекомендацій тощо.

У пунктах угоди про асоціацію між Україною та ЄС міститься стаття 347 де йдеться про те, що у сфері державного внутрішнього фінансового контролю співпраця стосуватиметься подальшого розвитку такого контролю через гармонізацію з узгодженими на міжнародному рівні стандартами та методологіями (Інституту внутрішніх аудиторів (IIA), Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), INTOSAI), а також найкращої практики ЄС у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах. Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту та практичні рекомендації до них, оскільки дають вичерпну інструкцію з організації функції внутрішнього аудиту на підприємстві чи в державній установі [105, с.64].

Сучасна концепція внутрішнього фінансового контролю, що базується на ризик-орієнтованих принципах і впроваджується по всьому світі, дістала назву «Інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO». Що це дає бюджетним установам? По-перше, середовище ВФК охоплює такі складові

системи, як облікова і кадрова політика, система управління, розподіл повноважень та відповідальності, організаційна структура установи, сфера діяльності. По-друге, управління ризиками передбачає аналіз ймовірності виникнення, визначення методів протидії ризикам і ресурсів, призначених для цих цілей. По-третє, система обміну інформацією включає накопичення, обробку та передачу усієї необхідної для управління фінансової інформації у формі та в терміни, що забезпечують своєчасне і ефективне ухвалення рішень керівництвом. По-четверте, контрольні процедури (контролінг), облікова політика і процедури обміну інформацією розробляються таким чином, аби гарантувати своєчасне реагування на ризики виникнення, а не лише на факти порушення. І нарешті, система моніторингу пов’язана із постійним відстеженням процесу управління ресурсами бюджетної установи шляхом проведення періодичних оцінок з метою оперативного коригування відхилень від планових показників.

В грудні 2018 року Кабінет Міністрів України затвердив [132] Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та удосконалив Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади.

Постановою визначено єдині підходи до організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах. Зокрема, щодо: визначення основних складових системи внутрішнього контролю; звітування Мінфіну про стан організації та здійснення внутрішнього контролю; запровадження вимог щодо підписання декларації з внутрішнього аудиту; забезпечення запровадження стратегічного планування діяльності з внутрішнього аудиту; утворення в міністерствах аудиторських комітетів; уточнення окремих положень щодо визначення об’єкта внутрішнього аудиту; актуалізацію функцій підрозділів внутрішнього аудиту; запровадження

практики проведення ІТ аудитів. В контексті цих змін необхідно згадати про методологію, яка у даному дослідженні тлумачиться як система теоретичних положень, які в межах теорії розкривають філософські й предметні світоглядні положення шляхом формулювання принципів, методів та інструментарію пізнавальної, освітньої і прагматичної діяльності над об'єктом реального світу з метою виявлення наукових фактів, узагальнення їх в емпіричні закономірності та закони, які описують його як явище [21].

Таке визначення дає змогу розглянути методологію внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ як вчення про організацію діяльності. Остання визначається як активна взаємодія контролера з навколишньою дійсністю, у процесі якої він виступає суб'єктом, що цілеспрямовано впливає на об'єкт та задовольняє в такий спосіб контрольні потреби. Активна діяльність суб'єкта є умовою, завдяки якій той чи інший фрагмент об'єктивної реальності виступає як об'єкт. Водночас колективна діяльність неможлива без створення визначеного порядку, розподілу праці, встановлення місця та функцій кожного працівника бюджетної установи в колективі, що здійснюються з допомогою управління.

Такий підхід до методології дозволяє обґрунтувати необхідність використання в процесі внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ проектно-технологічного типу організації діяльності, який полягає в тому, що продуктивна діяльність бюджетної установи чи контролюючого органу (внутрішній фінансовий контроль видатків) розбивається на окремі завершені цикли, тобто проекти. В цьому новому типі організаційної культури ключовими стають поняття: 1) проект (обмежена в часі цілеспрямована зміна фінансової політики з постійним контролем вимог до якості результатів, визначеними обсягами витрат фінансових ресурсів та специфічною організацією); 2) технологія (система умов, форм, методів і засобів внутрішнього фінансового контролю) та 3) рефлексія (постійний аналіз цілей, завдань процесу, результатів).

Відповідно до цього організувати фінансовий контроль означає впорядкувати його в цілісну систему з чітко визначеними: характеристиками (особливості, принципи, умови, норми внутрішнього фінансового контролю), логічною структурою (суб'єкт, об'єкт, предмет, форми, засоби, методи, результат внутрішнього фінансового контролю) та процесом її здійснення – часовою структурою (фази, стадії, етапи контрольної діяльності). В табл. 1.6. наведена часова структура внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ.

Євроінтеграційний курс України активізував не лише проблему необхідності модернізації та розвитку системи державного управління, а також системи фінансового контролю, зокрема аудиту ефективності бюджетних установ, що сьогодні є ключовим інструментом фінансового контролю ефективності управління суспільними ресурсами.

Стаття 26 Бюджетного кодексу України[18] визначає, що внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного і нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит бюджетних установах є інструментом із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та діє шляхом [49, с.45]: оцінки стану внутрішнього контролю (яким чином він здійснюється, чи є в ньому недоліки, що призводять чи можуть призвести в майбутньому до невиконання бюджетною установою поставлених перед нею суспільних завдань, до втрат або неефективного використання публічних фінансових ресурсів); надання керівнику рекомендацій щодо удосконалення внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ. Тобто основним завданням внутрішнього аудиту є надання керівникові бюджетної установи

об'єктивних і незалежних висновків і рекомендацій, які можуть бути використані для удосконалення її фінансово-господарської діяльності.

Таблиця 1.6.

Організація внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ
(життєвий цикл проекту як тимчасової структури фінансового контролю)

Види діяльності			Практична
Форми організації			Проект
Фази	Стадії	Етапи	
1. Проектування	1. Концептуальна	1. Виявлення протиріч 2. Формулювання проблеми 3. Визначення проблематики 4. Визначення цілей 5. Вибір критеріїв	1. Протиріччя в практиці. Визначення головної ланки проблемної ситуації 2. Проблема як велике практичне завдання 3. Проблематика як визначення наслідків вирішення проблеми для навколишнього середовища, надсистем, підсистем 4. Визначення цілей проєктованої системи як антипода проблеми: "без проблеми нема системи". Ціль багатоваріантна, в значному встановлюється інтуїтивно 5. Критерії ефективності проекту найчастіше виступають як "кількісні моделі якісних цілей". Критерії встановлюються самими учасниками, можливо, з використанням експертних оцінок, але найчастіше на інтуїтивній основі.
	2. Моделювання	1. Побудова моделей 2. Оптимізація 3. Вибір (прийняття рішення)	1. Прагматичні моделі як робочі представлення майбутньої системи. Умови подальшої реалізації моделей: 1) інгерентність (узгодженість із середовищем); простота; 3) адекватність (алекватність цілі та критеріям). Методи побудови моделей: метод сценаріїв, графічні методи, метод дерева цілей, ділові ігри, метод мозкового штурму та інші. 2. Скорочення кількості альтернатив. Знаходження серед множини альтернатив найкращих у заданих умовах. Перевірка відібраних моделей на стійкість та адекватність 3. Вибір єдиної моделі для реалізації проектованої системи. Методи: експертизи та інші дослідження
	3. Конструювання	1. Декомпозиція 2 Агрегування 3. Дослідження умов (ресурсних можливостей) 4. Побудова програми	1. Процес поділу загальної цілі проектованої системи на окремі підцілі-завдання, що охоплюють увесь комплекс вирішуваних завдань. В ієрархічних системах подальше подрібнення завдань на підзавдання 2. Агрегування як процес узгодження окремих завдань реалізації проекту між собою. Основні методи агрегування: визначення конфігуратора, використання класифікацій 3. Дослідження мотиваційних, кадрових, фінансових та інших умов реалізації проекту в цілому та за кожним завданням зокрема 4. Створення програми реалізації проектованої системи як конкретного плану дій у визначених умовах та у встановлені (визначені) терміни. Методи: визначення основних етапів, календарно-сіткове планування
	4. Технологічної підготовки	1. Технологічної підготовки	Підготовка робочих матеріалів, необхідних для реалізації проекту: методичних розробок, програмного забезпечення, посадових інструкцій тощо.
2. Технологічна	1. Реалізація моделі	1. Теоретичний 2. Емпіричний	Дослідно-експериментальна робота, здійснювана, в основному, емпіричними методами дослідження
	2. Оформлення результатів	1. Апробація результатів 2. Оформлення результатів	
3. Рефлексивна: Оцінка (в тому числі – самооцінка результатів) та рефлексія			Самооцінка результатів реалізації проекту; експертиза із залученням незалежних експертів Рефлексія як спосіб усвідомлення цілісності своєї власної діяльності, її цілей, змісту, форм, способів, засобів: як послідовний рух в рефлексивному плані: зупинка, фіксація, відсторонення, обєктивізація, обертання назад

Джерело: укладено автором на основі [21]

Розглядаючи особливості організації внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ важливо також, зупинитися на питанні

функціонування внутрішнього аудиту як незалежної, об’єктивної діяльності з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління.

Основними принципами професійної діяльності при виконанні службових обов'язків працівниками підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи є сумлінність (суворе дотримання внутрішнім аудитором правил поведінки при виконанні ним службових обов'язків та у стосунках зі співробітниками), незалежність та об'єктивність (незалежність внутрішнього аудитора від будь-яких зацікавлених груп або обставин, які загрожують інтересам органу, в якому він працює, чи виконанню працівником службових обов'язків, перешкоджають йому бути об'єктивним під час провадження професійної діяльності), конфіденційність (неухильне дотримання ним встановлених законодавством України вимог до використання та надання інформації, отриманої під час виконання своїх службових обов'язків), професійна компетентність (застосування внутрішнім аудитором знань, навичок та досвіду, необхідних для сумлінного, компетентного, вчасного, результативного і відповідального виконання службових обов’язків, рішень та доручень органів і осіб, яким він підпорядкований, підзвітний або підконтрольний, недопущенні зловживань та неефективного використання державної і комунальної власності) [131].

Загалом внутрішній аудит є частиною корпоративного управління, значущою частиною системи внутрішнього контролю. Внутрішній аудитор її атестує, аналізує і дає рекомендації керівництву для поліпшення. Тобто там, де є професійний внутрішній аудитор, система внутрішнього контролю налагоджена і працює без помилок та шахрайства – саме таку мету закладено у Стандарти діяльності внутрішнього аудиту [105, с.64]. Багато керівників, у тому числі й державних підприємств, скаржаться, що введення посади внутрішнього

аудитора веде до розширення штату, зайвих витрат. Щоб виконати вимогу щодо впровадження внутрішнього аудиту керівники бюджетних устноав заповнили відповідні посади працівниками не дуже високої кваліфікації, відповідно класифікувавши їх як посади дуже низького рангу. Нині практично всі міністерства мають підрозділи внутрішнього аудиту, які заповнені дуже непрофесійними спеціалістами. Тому на державному рівні необхідно провести серйозні зміни, починаючи з навчання персоналу і закінчуючи виділенням внутрішнього аудиту в окрему структуру [105, с.66].

Внутрішній аудит діє самостійно в рамках організації і проводиться професіоналами з глибоким розумінням важливості рішучого управління, глибоким розумінняс бізнес-систем і процесів і маючим базовий мотив допомагати своїм організаціям більш ефективно управляти ризиками. Внутрішній аудит додає вартості організації, коли він орієнтований на попередження негативних подій, забезпечуючи при цьому об’єктивне підтвердження достовірності інформації і надаючи уявлення про результативність та ефективність процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління: 1) підтвердження достовірності інформації – з питань корпоративного управління організацією, управління ризиками і контролями, для допомоги організації у досягненні її стратегічних операційних і фінансових цілей, а також завдання в контексті дотримання нормативно-регулятивних вимог; 2) надання уявлення і розуміння – шляхом функціонування в якості каталізатора для підвищення ефективності та продуктивності організації через рекомендації, що засновані на об’єктивному аналізі, оцінці даних і бізнес-процесів.

Інститут внутрішніх аудиторів вважає, що наступні принципи мають застосовуватися глобально для всіх організацій незалежно від сектора або галузі діяльності: організації повинні мати сильний і ефективний Аудиторський комітет бо подібний йому орган; організаціям необхідна чітка відповідальність за управління ризиками та внутрішній контроль; внутрішній аудит має бути правильно структурований, працювати відповідно до Стандартів, і має бути

необхідним для більшості організацій; підзвітність керівника внутрішнього аудиту повинна підвищувати організаційну незалежність [119].

Охарактеризувавши методологію внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ варто перейти до аналізу ефективності механізму внутрішнього контролю видатків бюжетних установ про що буде йти мова у наступному розділі.

Висновки до розділу 1

За підсумками дослідження теоретико-методологічних основ внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ можна зробити наступні висновки:

1. Формування та реалізація бюджетно-податкової політики неможливі без дієвого та ефективного фінансового контролю з метою забезпечення якісного ефективного управління ресурсами держави з дотриманням принципів економічності, ефективності, результативності та прозорості. Враховуючи це суттєво зріс інтерес наукової спільноти до проблем методологічного забезпечення фінансового контролю та реорганізації діяльності його суб’єктів в Україні.

2. Систематизація існуючих в економічній літературі поглядів на фінансовий контроль дає змогу зробити висновок, що загалом наявним його визначенням бракує комплексності, конкретизації форм, інструментів і методів його здійснення.

3. Найбільшого поширення в економічній літературі отримала позиція щодо розгляду фінансового контролю як форми реалізації контрольної функції фінансів. Усі визначення зосереджені на методах, правилах та протиріччях. Це швидше гіпотези, а не поняття чи визначення фінансового контролю.

4. Невід’ємною складовою фінансової діяльності держави та територіальних (регіональних, місцевих та ін.) одиниць є фінансовий контроль. Наявність фінансового контролю об’єктивно зумовлена тим, що фінансам як

економічній категорії притаманні не тільки розподільча, а й контрольна функції. Тому використання державою та місцевими (адміністративно-територіальними) утвореннями для вирішення своїх завдань фінансів обов'язково передбачає контроль за їх виконанням.

5. Фінансовий контроль здійснюється в установленому законодавством порядку всією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контролюючими органами. Фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами і водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому.

6. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ є одним із пріоритетних завдань діяльності державних фінансових органів в Україні.

7. Процес контролю за виконанням кошторису бюджетних установ є досить складним, що спричинено: певними особливостями, що зумовлені принципами, притаманними кошторисно-бюджетному фінансуванню; великою кількістю джерел інформації щодо розподілу та перерозподілу коштів, зазначених у кошторисі відповідної бюджетної установи.

8. Розглядаючи особливості організації внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ важливо вирішити проблему підвищення ефективності функціонування внутрішнього аудиту як незалежної, об'єктивної діяльності з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління.

Основні положення розділу знайшли відображення в публікаціях дисертанта [25, 63, 66, 69, 70, 71].

РОЗДІЛ 2.
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ

2.1. Методика оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю видатків вітчизняних бюджетних установ

Серед усіх проблем, пов'язаних із здійсненням фінансового контролю, центральне місце посідає проблема оцінки ефективності використання бюджетних коштів, власності та самої контрольної діцяльності. Ефективність фінансового контролю – це складна економічна категорія, яка характеризується певними критеріями і показниками. Зазвичай, коли розглядають питання про ефективність управлінської діяльності, насамперед, розуміють адекватність досягнутих у процесі її здійснення результатів наміченим цілям, ступінь наближення результату до мети з одночасним урахуванням витрат (часу, матеріальних і грошових коштів, трудових ресурсів тощо). Враховуючи це ефективність як економічна категорія може визначатися за допомогою таких критерії [164]: продуктивність – це співвідношення між випуском продукції, наданням послуг та іншими результатами діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів та використаними на їх виробництво матеріальними, фінансовими та трудовими ресурсами; результативність – ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника або одержувача бюджетних коштів запланованим результатам; економність – досягнення розпорядником або одержувачем бюджетних коштів запланованих результатів за рахунок використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найкращого результату за рахунок використання заданого обсягу бюджетних коштів.

Критеріями ефективності можуть бути також нормативно встановлені та обгрунтовані внутрішніми документами об'єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можливо здійснити порівняльний аналіз та оцінити ступінь реалізації завдань, функцій, окремих

видів діяльності, фінансових операцій об’єктами перевірки [164]. У свою чергу І. Гулай до основних критеріїв ефективності роботи системи фінансового контролю бюджетної установи відносить – результативність, дієвість та економічність [36, с. 144].

Оцінка ефективності державного фінансового контролю повинна здійснюватися, враховуючи такі принципи: 1) комплексного підходу, орієнтованого на кінцевий результат; 2) функціональності (відповідальність контролю за конкретний процес і результат); 3) орієнтованості контролю на майбутнє, а не тільки на минуле; 4) концептуальності контролю (контроль всього процесу управління, а не окремих його частин).

Ефективність державного фінансового контролю необхідно визначати як сукупність декількох складових. По-перше, це ефективність та економність використання бюджетних коштів, які означають, що при складанні та виконанні бюджетів уповноважені органи мають виходити з необхідності досягнення заданих результатів із використанням найменшого обсягу коштів або досягнення найкращого результату з використанням визначеного бюджетом обсягу коштів. По-друге, ефективність державного фінансового контролю необхідно визначити як сукупність критеріїв якості, народногосподарської ефективності (сукупного ефекту контрольної діяльності держави) та відповідальності контролюючих органів.

Спираючись на аналіз сутності фінансів і державного фінансового контролю, можна зробити висновок, що ефективність державного фінансового контролю має двоїстий характер, включаючи: ефективність фінансового контролю з точки зору керуючої системи (результативність діяльності органів контролю) та ефективність державних витрат.

Ефективність контролю залежить від: точного визначення його завдань, правильного планування роботи; використання в комплексі різних видів, форм та методів контролю; правильної взаємодії контролюючих та правоохоронних органів; дійового контролю за виконанням рішень, прийнятих за матеріалами контролю; постійного вивчення передового

досвіду організації роботи і її розповсюдження; удосконалення методики здійснення контролю [88, с. 120]

В економічній літературі, яка розкриває теоретичні питання ефективності фінансового контролю, інколи виникає підміна фундаментальних підходів. Висуваючи завдання аналізу ефективності фінансового контролю, учені концентрують увагу на питаннях ефективності діяльності контролюючих органів. Таким чином, поза межами аналізу залишаються питання ефективності бюджетних видатків.

Підтвердженням цього є зокрема [172, с.39] оцінка ефективності державного фінансового контролю здійснюється за певними критеріями шляхом дослідження множини взаємопов'язаних показників. Узагальнюючи різні наукові підходи до визначення критеріїв ефективності, їх система відображена в таблиці 2.1.

Крім названих критеріїв та їх показників, що визначають власне ефективність фінансового контролю як дії, доцільно використовувати ще додаткові критерії, які можна виділити виходячи із принципів фінансового контролю, зокрема, такі як: законність, гласність, об'єктивність, компетентність, обов'язковість, чинність, всеосяжність і регулярність, системність і інтеграція, оптимальність та адаптивність, точність [128; 170; 59; 56; 176; 144].

Критеріями ефективності контролю є також: витрати часу на здійснення контролю; витрати коштів на здійснення контролю; організаційні витрати, які характеризуються кількістю людей, яких відривають від продуктивної праці для здійснення контролю; кількість та цінність для потреб управління інформації, яка отримується в результаті контролю [88, с.120]. Однак оцінка ефективності державного фінансового контролю, виходячи з дуалізму фінансового контролю, не повинна обмежуватися лише ефективністю роботи контролюючих органів. Ефективними повинні бути не лише робота органів державного фінансового контролю, але й видатки державного та місцевих бюджетів, що характеризують якість використання

публічних коштів та власності, показують платникам податків, наскільки цілеспрямовано держава та органи місцевого самоврядування їх використовують [122, с. 147)].

Таблиця 2.1

Критерії ефективності системи фінансового контролю

№ з/п	Критерій	Характеристика	Основні показники
1	Результативності	Результат діяльності контролюючого органу	1)обсяг коштів використаних з порушенням законодавства 2) неефективно використаних 3) використаних не за цільовим призначенням
2	Дієвості	Активність діяльності контролюючого органу	1) кількість рішень (наказів, розпоряджень) 2) обсяг коштів, повернутих у бюджет 3) кількість відкритих кримінальних та адміністративних справ за економічні злочини
3	Економічності	Безпосередньо пов’язаний з обсягами кошторисного фінансування	1) обсяг фінансування контролюючого органу 2) обсяг коштів, витрачених на здійснення контролюючих органів
4	Інтенсивності	Продуктивність діяльності контролюючого органу	1) кількість контрольних заходів (на 1 інспектора чи на 1 інспекцію) 2) кількість перевірених об’єктів
5	Динамічності	Характеризує процес здійснення та результати контрольних заходів	1) рівень жорсткості контрольних заходів 2) рівень дієвості результатів контролю

Джерело: укладено автором на основі [166]

На думку О. Шевчука, узагальнення існуючих підходів щодо критеріїв оцінки ефективності державного фінансового контролю в теоретичному та практичному аспектах обґрунтовує необхідність поряд з оцінкою ефективності роботи органів фінансового контролю оцінювати ефективність витрачання бюджетних і позабюджетних коштів[174].

Як зазначають І. Данчевська та О. Ковалюк [40, с.526] аналіз та результати діяльності органів державного фінансового контролю, а саме зростання питомої ваги об’єктів контролю з порушеннями в загальній кількості перевірених установ і організацій, значне збільшення обсягу порушень, пов’язаних з неефективним використанням державних коштів,

низька якість фінансового планування та низький рівень фінансової дисципліни доводять потребу у розробці методики оцінки ефективності фінансового контролю.

Для оцінки ефективності урядового фінансового контролю (УФК) загалом і окремих його суб'єктів зокрема, що є відправною точкою його реформи, потрібно з'ясувати питання про організаційну спроможність суб'єктів УФК забезпечити досягнення відповідних цілей. Це, своєю чергою, вимагає комплексного оцінювання визначення цілей, зовнішніх і внутрішніх умов функціонування УФК. Лише з урахуванням їх результатів справедливим буде оцінювання контрольно-аналітичної роботи конкретного суб'єкта контролю. Для визначення спроможності суб'єктів УФК в розрізі кожної цілі ДВФК ми застосували кваліметричний метод, в основі якого лежить факторно-критеріальне моделювання, коли якісні фактори розкладаються на низку простих властивостей – критеріїв – і вимірюються абсолютними показниками[153, с.96].

Вихідним пунктом розробки методики оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю є виявлення критеріїв виміру ефективності управління публічними фінансами. Н. Шевченко [172] визначає критерій оцінки ефективності фінансового контролю як забезпечення максимізації відношення отриманого результату від здійснення контрольних заходів до понесених витрат (часу, матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів) при одночасній максимізації кількості виявлених правопорушень та мінімізації різниці між виявленим та фактично відшкодованим державі обсягом збитків за результатами перевірок. Такий підхід надає комплексну трьохкомпонентну оцінку ефективності фінансового контролю шляхом узгодження оцінок: економічної доцільності заходів внутрішнього фінансового контролю, їх результативності (за обсягом виявлених правопорушень), а також дієвості (за відповідністю досягнутого результату потенційно можливому).

Якщо критерії ефективності фінансового контролю відрізняються єдністю та загальним характером, то для показників ефективності характерні конкретність, множинність і різноманітність. Розглянемо критеріальні показники ефективності державного фінансового контролю на прикладі Державної аудиторської служби України, яка здійснює централізований внутрішній фінансовий контроль від імені виконавчої гілки влади.

Як зазначають О. Ковалюк та І. Данчевська [40, с.528] у сучасній літературі з питань фінансового контролю як загальне поняття ефективності контролю, так і повна розгорнута характеристика критеріїв, показників і методів визначення ефективності досліджені мало.

Якщо під ефективністю розуміють досягнення результату з найменшими затратами часу, сил та засобів, то під ефективністю контролю мають на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є наслідком контролю. Критерієм оцінки ефективності проведеного державного фінансового контролю повинні бути професіональні експертні висновки та рекомендації. Якщо суб’єкт контролю виявив певні порушення, він зобов’язаний не тільки вжити заходів до винних, але й вказати на шляхи усунення цих недоліків. З іншого боку, визначальною умовою ефективності державного фінансового контролю є його об’єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень.

Різні цілі оцінки ефективності за різними категоріями користувачів актуалізують проблему інтерпретації її результатів. Так, якщо бюджетна організація стане об’єктом перевірки ефективності використання бюджетних коштів та майна, то на етапі планування та здійснення своєї діяльності їй необхідно ідентифікувати показники оцінки та критерії ефективності, що використовуються в таких перевірках.

Ще однією методичною проблемою оцінки ефективності фінансового контролю є оцінка ефективності використання бюджетних коштів і діяльності підконтрольних обєктів – міністерств, відомств, бюджетних

установ. У цій сфері досить великий спектр критеріїв і показників. Для оцінки ефективності використання бюджетних коштів необхідно, перш за все, розглянути поняття “ефективність використання бюджетних коштів” та “нецільове використання бюджетних коштів”. На законодавчому рівні в Бюджетному кодексі України [18] зміст поняття “ефективність”, як принцип побудови бюджетної системи, зводиться до того, що “при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів”.

Крім цього ст. 119 надано таке визначення нецільового використання бюджетних коштів – витрачання їх на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів; бюджетним асигнуванням (плану використання бюджетних коштів).

На думку О Гетманця [30], встановлені ст. 7 Бюджетного кодексу України (БКУ) принципи ефективності, цільового використання бюджетних коштів, публічності та прозорості визначають підстави здійснення бюджетного процесу і відповідають вимогам щодо організації його контролю, які висуваються в країнах ЄС. Проте контрольна діяльність, що здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу та рівнях бюджетної системи, до того ж провадиться з метою припинення порушень та притягнення до відповідальності винних осіб. Крім названих принципів на це націлений принцип відповідальності учасників бюджетного процесу (п 11 ст 7 БКУ), за яким кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу Для реалізації цього принципу у БКУ затверджені контрольні повноваження учасників

бюджетного процесу та органів фінансового контролю, вводиться поняття "бюджетне правопорушення" та "відповідальність за бюджетні правопорушення" . Тому цей принцип доцільно визначити у п 11 ст 7 БКУ як "принцип контролю та відповідальності учасників бюджетного процесу".

Деталізуючи цей перелік, І. Стефанюк [152], зазначає, що про неефективне використання бюджетних коштів можуть свідчити такі ознаки: використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням; придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції; придбання необхідних товарно-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з причин: придбання їх в кількості, яка перевищує потребу і нормативні запаси; придбання морально і фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця, якщо інше не передбачене законодавством; оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської заборгованості із захищених статей видатків бюджету; капітальні вкладення в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи недостатнє фінансування; видатки на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково; непропорційне фінансування взаємопов’язаних видатків, від яких залежить надання належних послуг.

В контексті цього підпункту зупинимося на критерії інтенсивності, характеристикою якого є продуктивність діяльності контролюючого органу. Досліджуючи методику оцінки ефективності децентралізованого внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ доцільно згадати про Наказ ГоловКРУ України від 09.08.2002 N 168 [132]. Ним був затверджений Стандарт державного фінансового контролю за використанням

бюджетних коштів, державного і комунального майна – 6 “Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю”. Під внутрішнім фінансовим контролем в цьому Стандарті розумілася система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб’єкта господарювання, діяльність інших суб’єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Метою оцінки стану внутрішнього фінансового контролю було дослідження рівня досягнення суб’єктом господарювання таких цілей:

- усі рішення керівництва приймаються в межах власних повноважень та вимог законодавства, налагоджено контроль за їх виконанням;

- усі фінансово-господарські операції здійснюються за погодженням керівництва;

- усі фінансово-господарські операції достовірно і у повному обсязі фіксуються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

- доступ до грошових коштів і матеріальних цінностей можливий лише за погодженням керівництва;

- відслідковується відповідність між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю активів, забезпечується їх належне збереження.

Основними критеріями оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю були:

- наявність контрольного підрозділу в структурі суб’єкта господарювання або відповідної посади в штатному розписі, внутрішніх нормативних документів, які регулюють здійснення внутрішнього фінансового контролю, закріплення відповідальних за його здійснення осіб та визначення для них кола обов’язків, які повинні передбачати повноту і комплексність контрольних заходів;

- дієвість внутрішнього фінансового контролю, в тому числі в плані недопущення, вчасного виявлення і виправлення відхилень від встановлених

правових норм або перешкоджання виникненню таких відхилень, визначення резервів для підвищення ефективності функціонування досліджуваних процесів діяльності;

- ефективність механізму інформування керівництва суб'єкта господарювання про результати внутрішнього фінансового контролю, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення досліджених процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування;

- стан практичного впровадження результатів внутрішнього фінансового контролю.

Значною мірою результативність і ефективність контролю за використанням бюджетних коштів зумовлені наявністю чи відсутністю нормативно-правової бази забезпечення ефективності публічних витрат, зокрема законодавчих визначень таких понять, як "мета надання коштів бюджету", "запланований результат витрачання бюджетних коштів", "найкращий результат витрачання бюджетних коштів".

Як зазначає Т. Нозріна ефективність фінансового контролю за економним і цільовим витрачанням бюджетних коштів, станом збереження державного та комунального майна залежить від комплексності його здійснення, своєчасності й повноти реалізації заходів для відшкодування завданих державі збитків, усунення причин, що призвели до фінансових втрат [115, с. 330].

На думку А. Бондаренка [15], ефективність ДФК можна оцінювати лише щодо діяльності його спеціально створених органів (у тому числі структурних одиниць цих органів або, навпаки, груп органів), а не в цілому (проблематично оцінити діяльність усіх суб'єктів ДФК, до яких, за визначенням, входять також і керівники всіх державних організацій, котрі теж зобов'язані здійснювати контроль).

Контролюючий орган повинен не лише зафіксувати недоліки, а надати реальну допомогу в їх усуненні, - це і є основною метою контролю. Поняття ефективності контролю тісно пов'язане з критерієм результативності, від

якого невіддільний критерій дієвості контролю, що відображає той позитивний вплив, який контроль здійснює на зміст діяльності органу чи особи, яка перевіряється, її якість, уміння контролюючого використовуючи надані законодавством повноваження забезпечити своєчасне і повне виконання підконтрольним об'єктом рекомендацій, вказівок, пропозицій тощо[15].

Найчастіше ефективність діяльності ототожнюється з масштабами виявлених порушень, обсягами відновлених засобів і застосованими до порушників санкціями. Проте ефективність фінансового контролю не може вимірятися кількістю проведених перевірок чи кількістю об'єктів, що підлягали контролю, чи кількістю рішень, прийнятих за результатами контролю. І навіть кількість накладених санкцій не може бути підставою для визнання контролю ефективним і дієвим. Основним критерієм є досягнуті реальні результати – нормальне, належне функціонування підконтрольного об'єкта в майбутньому, недопущення ним порушень фінансової дисципліни[15].

Оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності бюджетної установи необхідна з метою оцінювання якості управління керівником установи, ефективності використання коштів та прийняття управлінських рішень, та за підсумками оцінювання - доцільність знаходження на посаді керівника та відповідних посадових осіб[14].

На сучасному етапі оцінка діяльності бюджетної установи за підсумками контролю здійснюється в основному за двома напрямками[14]: суми виявлених фінансових порушень за актами ревізій; наявність та кількість порушених кримінальних справ. Головним завданням при цьому є забезпечення відповідальності керівника за всі аспекти діяльності очолюваної установи, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо [111, с. 18]. Порядок дослідження системи внутрішнього контролю із врахуванням оцінок ризику наведений в МСА 400

[119]. Традиційно вчені виділяють три основних етапи оцінки системи внутрішнього контролю: загальне ознайомлення із системою внутрішнього контролю; первинна оцінка надійності системи внутрішнього контролю; підтвердження достовірності оцінки системи внутрішнього контролю.

Оцінка діяльності бюджетної установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно - наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи здійснюється з допомогою внутрішнього аудиту [111, с.19].

В свою чергу необхідним є також здійснення й оцінки внутрішнього аудиту. Критеріями зовнішньої та внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту є [111, с. 20]: економність і ефективність – досягнення найкращого результату за умови використання визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів; результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього аудиту та співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними; законність – відповідність усіх аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту вимогам законодавства. Для оцінки стану внутрішнього аудиту доцільно визначати показники наведені у таблиці 2.2.

Заходи з гарантування якості внутрішнього аудиту обов’язково повинні включати як внутрішні, так і зовнішні оцінки якості. Відповідно до Стандартів оцінка якості внутрішнього аудиту здійснюється керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та Мінфіном шляхом проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішня оцінка якості). Аналогічні вимоги щодо проведення як внутрішніх, так і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту передбачені МСВА (стандарти 1300, 1310, 1311, 1312, 1320). Внутрішня і зовнішня оцінки якості внутрішнього аудиту – це процес дослідження та аналізу діяльності з

внутрішнього аудиту в державному органі з метою оцінки функції внутрішнього аудиту на предмет відповідності національним стандартам, кодексам, правилам та іншим вимогам нормативноправових актів у сфері внутрішнього аудиту, оцінки ефективності реалізації функції та визначення заходів з її покращення (рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту) [120].

Таблиця 2.2

Показники стану внутрішнього аудиту в його результативній частині

№з/п	**Показник**	**Порядок розрахунку показника**
1	Коефіцієнт відшкодування порушень	Відношення суми відшкодування бюджетною установою порушень до загальної суми порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором
2	Коефіцієнт впровадження аудиторських рекомендацій	Відношення кількості упроваджених рекомендацій внутрішніх аудиторів до загальноїх кількості рекомендацій в бюджетній установі, що були надані внутрішніми аудиторами
3	Коефіцієнт невиявлення внутрішнім аудитором порушень	Відношення кількосоіт порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором, до кількості порушень в бюджетній установі, виявлених ДАСУ після проведення внутрішнього аудиту

Джерело: укладено автором на основі [111, с. 20]

Досліджуючи методику оцінки ефективності внтурішнього фінансового контролю доцільно також акцентувати увагу на необхідності зміни ідеології та мети контролю: не знайти після закінчення бюджетного періоду якнайбільше порушень, коли збитки важко або взагалі неможливо відшкодувати, а допомогти попередити їх або мінімізувати наслідки вже вчинених порушень; вчасно виявити і зруйнувати штучні схеми нераціонального та незаконного використання державних коштів. Активна роль контролю в управлінні економікою проявляється в тому, що він не має обмежуватися тільки констатацією допущених відхилень, акцент слід перенести на попередження нецільового, незаконного та неефективного витрачання державних коштів[109].

У загальному вигляді модель оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту має такий вигляд (рис.2.1).

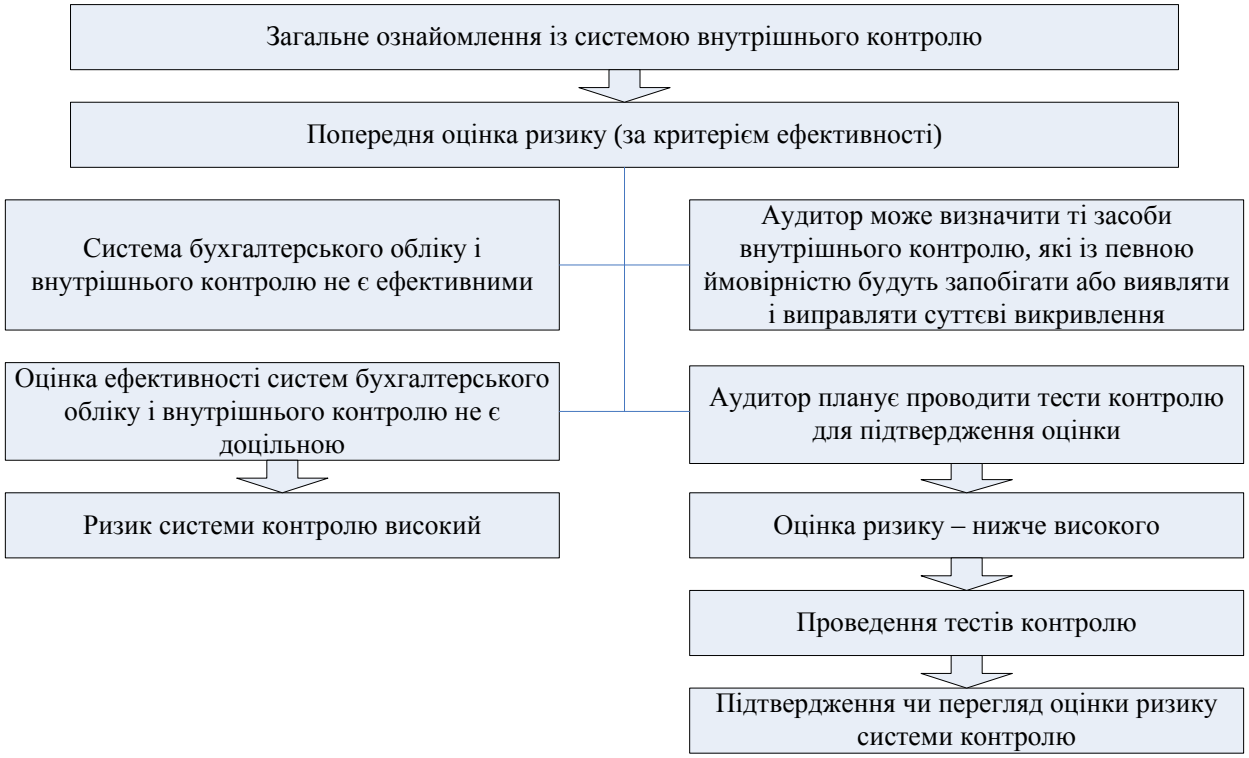

Рис. 2.1. Модель оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

Джерело: побудовано автором на основі [48]

Ефективність діяльності підприємства, установи, організації багато в чому залежить від правильної організації внутрішнього фінансового контролю, що базується на ефективному управлінні ризиками. Тому систему контролю слід розробляти з огляду на конкретні види діяльності та індивідуальні умови функціонування установи, підприємства, організації. Завданням контролюючих органів є визначення найбільш проблемних напрямів діяльності: виробництво, інвестиційний блок, ціновий, фінансовий, зовнішньоекономічний та ін.

Основою внутрішнього контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, створення адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за реалізацією внутрішнього

контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі органу будуть досягнуті, а рішення, зокрема фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості. Для забезпечення раціонального та ефективного використання державних коштів, керівнику необхідно розробити та затвердити перелік фінансово-господарських операцій із підвищеним ризиком виникнення порушень у використанні бюджетних коштів та державного майна, керуючись специфікою діяльності підприємства, установи, організації. Перелік може містити такі фінансові операції [109]: використання коштів підприємств, установ, організацій: на виплату заробітної плати працівникам, у тому числі на виплату премій, надбавок, доплат, матеріальної допомоги та інших заохочувальних витрат; на придбання товарно-матеріальних цінностей; на відшкодування витрат на відрядження та придбання товарно-матеріальних цінностей підзвітними особами; на проведення ремонтно-реставраційних, науково-дослідних і проектних робіт; для проведення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; виконання кошторисів бюджетних установ і організацій, у тому числі цільове та ефективне використання коштів, взяття фінансових зобов’язань у межах кошторисних призначень та недопущення формування небюджетної кредиторської заборгованості; списання з балансу підприємств, установ, організацій товарно-матеріальних цінностей; заниження в обліку підприємств, установ, організацій вартості товарно-матеріальних цінностей; реального стану дебіторської заборгованості; операції пов’язані з: відображенням в обліку стану орендних відносин суб’єктів господарювання; своєчасною консервацією та збереженням об’єктів незавершеного капітального будівництва; виконанням договорів щодо здійснення фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій; визначенням вартості будівництва на всіх стадіях інвестування, яке здійснюється із залученням бюджетних і державних коштів; підготовкою обґрунтувань і складанням розрахунків вартості робіт з ліквідації наслідків

надзвичайних ситуацій, що фінансуються з резервного фонду Державного бюджету України тощо.

Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ є одним із пріоритетних завдань діяльності державних фінансових органів в Україні. Процес контролю за виконанням кошторису бюджетних установ є досить складним, що спричинено: певними особливостями, що зумовлені принципами, притаманними кошторисно-бюджетному фінансуванню; великою кількістю джерел інформації щодо розподілу та перерозподілу коштів, зазначених у кошторисі відповідної бюджетної установи. При цьому необхідно звертати увагу на такі критерії, як законність, раціональність, ефективність і цільове використання бюджетних коштів.

Законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовим актам. Раціональність відображає досягнення запланованого результату при використанні найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу. Ефективність відображає досягнення найкращих результатів при використанні найменшої суми бюджетних коштів. Цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті і умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання [41, с. 317].

Підсумовуючи необхідно зазначити, що не може бути ефективним внутрішній фінансовий контроль контроль видатків бюджетних установ і в тому випадку, якщо він не забезпечує невідворотності покарання порушників фінансової дисципліни, поновлення порушених прав особи, держави чи суспільства, відшкодування заподіяних їх збитків – попередження порушень в подальшому. Саме ці цільові показники повинні слугувати орієнтиром успішності реформування системи публічних фінансів в Україні.

2.2. Діагностика дієвості централізованого внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні

Посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових і матеріальних ресурсів бюджетними установами набуває останніми роками першочергового значення, оскільки кількість порушень у бюджетній сфері залишається значною [101].

Державний фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства в бюджетних установах спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту); правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обгрунтованих управлінських рішень; проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів; запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об’єктами державної власності; обгрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Ефективність ФК у бюджетній сфері – складна економічна категорія. Зазвичай, коли розглядають питання про ефективність управлінської діяльності при використанні бюджетних коштів, перш за все мають на увазі відповідність мети, що досягнута тій, що планувалася. Держава має досягти поставленої мети за найменших фінансових, матеріальних, трудових, часових витрат. При цьому узгодженість результатів з метою завжди враховує дві функції: коригуючу та мотивуючу [138, с. 5]. Потрібно пам’ятати, що під ефективністю контролю розуміють досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того, що є наслідком його здійснення. Для більш

детального аналізу ефективності ДФК потрібно додатково її проаналізувати з точки зору економічності, результативності, дієвості. Кожна з названих характеристик може бути оцінена кількісно. Очевидно, що кінцевою метою фінансового контролю бюджетної установи є перш за все - відповідь на питання - наскільки ефективно спрацювала ця установа для досягнення конкретної мети [14, с. 54]?

Діяльність органів державного фінансового контролю у 2007-2017 роках була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Упродовж цього року періоду територіальними підрозділами Державної аудиторської служби охоплено контролем більше 78,6 тис. бюджетних установ та виявлено незаконних й нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей на суму – 19258,4 млн. грн. (рис. 2.2).

Рис. 2.2. Кількість перевірених суб’єктів господарювання Державною аудиторською службою України та частка у них бюджетних установ і організацій

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index

За період 2007-2017 років кількість проведених контрольних заходів ДАС зменшилися більше ніж у 8 разів (із 17563 од. у 2007 році до 2181 од. у

2017 році (рис. 2.3), за виключенням 2014 року коли вони досягли свого піку у 23802 од.

Протилежну тенденцію мав обсяг охоплених ревізіями та перевірками фінансових та матеріальних ресурсів, котрий упродовж аналізованого періоду збільшився на 38,9 % (120,1 млрд грн), а найвищого значення досягав у тому ж 2014 році – 1053,23 млрд грн. Орієнтування заходів державного фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер у діяльності підприємств, установ і організацій та дослідження значних фінансових потоків дало змогу забезпечити належну результативність контрольних заходів.

Рис. 2.3. Динаміка проведених контрольних заходів Державною аудиторською службою України та охоплених ними фінансових і матеріальних ресурсів

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index

Упродовж 2007–2017 років обсяг виявлених порушень, що призвів до втрат матеріальних і фінансових ресурсів коливався від 2,21 до 35,13 млрд грн. Найбільше зловживань було зафіксовано у 2010 році, а відносно низький рівень – у 2007, 2016 й 2017 роках. За аналізований період найвищий обсяг усунутих фінансових порушень було досягнуто у 2011 році (151 % від

виявлених зловживань, тобто було усунуто ще минулорічні порушення). Дуже низькою частка усунених порушень була у 2010 році (близько 5 %), коли, наприклад у 2017 році – біля 35 % (рис.2.4).

У структурі виявлених правопорушень, що призвели до втрати фінансових і матеріальних ресурсів, зазвичай, переважали незаконні витрати та недоотримані кошти (рис. 2.5). Частка перших коливалася від 46,8 % (2009 рік) до 72,2 % (2017 рік). Друге місце посідала питома вага недоотриманих фінансових ресурсів, частка яких упродовж аналізованого періоду перебувала у межах від 7,2 % (2010 рік) до 42,5 % (2009 рік).

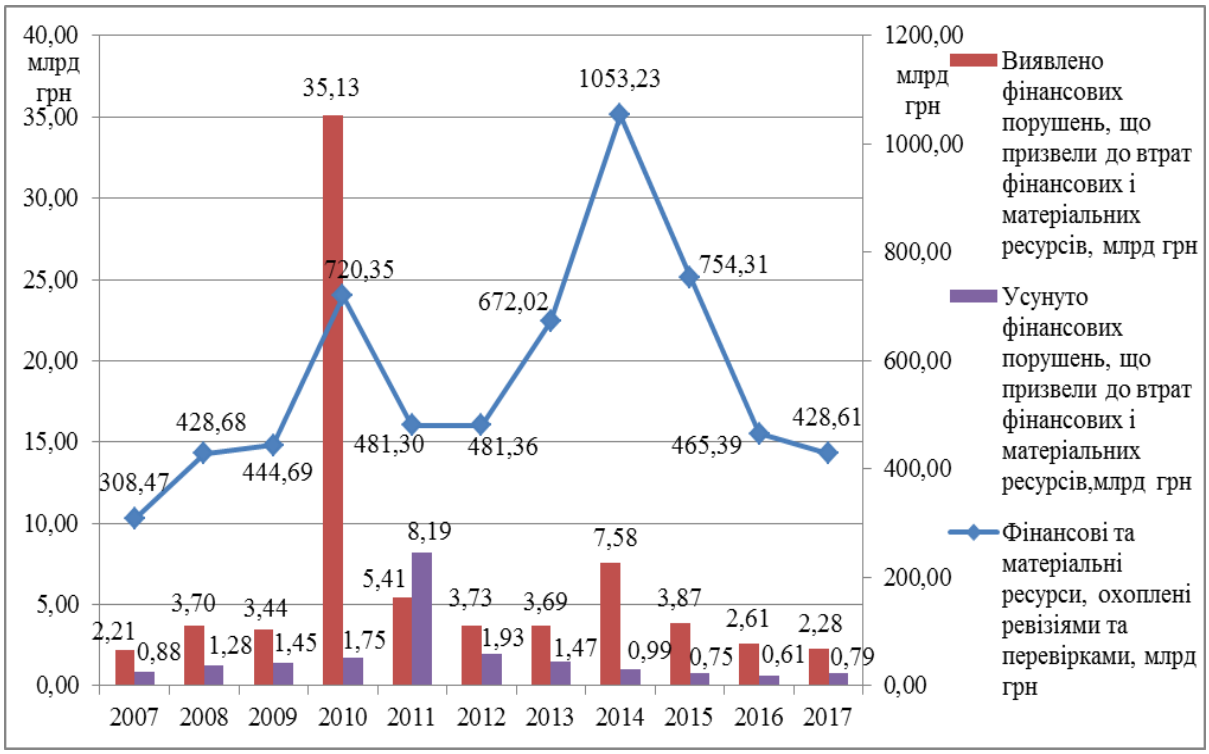

Рис.2.4. Динаміка фінансових і матеріальних ресурсів, охоплених ревізіями й перевірками, обсягу виявлених та усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index

Зокрема, у 2017 році внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх

рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 642,9 млн грн, у тому числі бюджетами – близько 301,6 млн гривень. Найнижчу питому вагу займали недостачі, які коливалися у діапазоні до 11,2 %, а в останні два роки не перевищували 3,1 %.

Найбільш масштабними та розповсюдженими фінансовими порушеннями бюджетних установ, які призвели до втрат ресурсів у 2007-2017 роках, були: незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів; реалізація суб’єктами господарювання товарів, робіт чи послуг (крім користування, оренди) безоплатно або за заниженими цінами; проведення незаконних (зайвих) виплат по заробітній платі; списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості; незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах; безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб, в тому числі при відсутності в обліку дебіторської заборгованості; покриття за рахунок загального фонду кошторису витрат спеціального фонду (без відновлення касових видатків загального фонду); реалізація (використання) без відповідних дозволів майна бюджетних установ, підприємств державної та комунальної форми власності, що знаходяться на відповідальному зберіганні; нецільові витрати; ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству; недостачі коштів та матеріальних цінностей; недоотримання доходів від реалізації бюджетними установами безоплатно товарів, послуг від господарської діяльності; понаднормове списання по обліку матеріальних цінностей, що відсутні в наявності; втрата доходів через списання дебіторської заборгованості; недоотримання суб’єктами господарювання належних надходжень за майно, надане у користування, оренду. Основними причинами зростання та системності виявлених типових

порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів і керівників бюджетних установ.

Ефективність ФК у бюджетній сфері – складна економічна категорія. Зазвичай, коли розглядають питання про ефективність управлінської діяльності при використанні бюджетних коштів, перш за все мають на увазі відповідність мети, що досягнута тій, що планувалася. Держава має досягти поставленої мети за найменших фінансових, матеріальних, трудових, часових витрат. При цьому узгодженість результатів з метою завжди враховує дві функції: коригуючу та мотивуючу [138, с. 5].

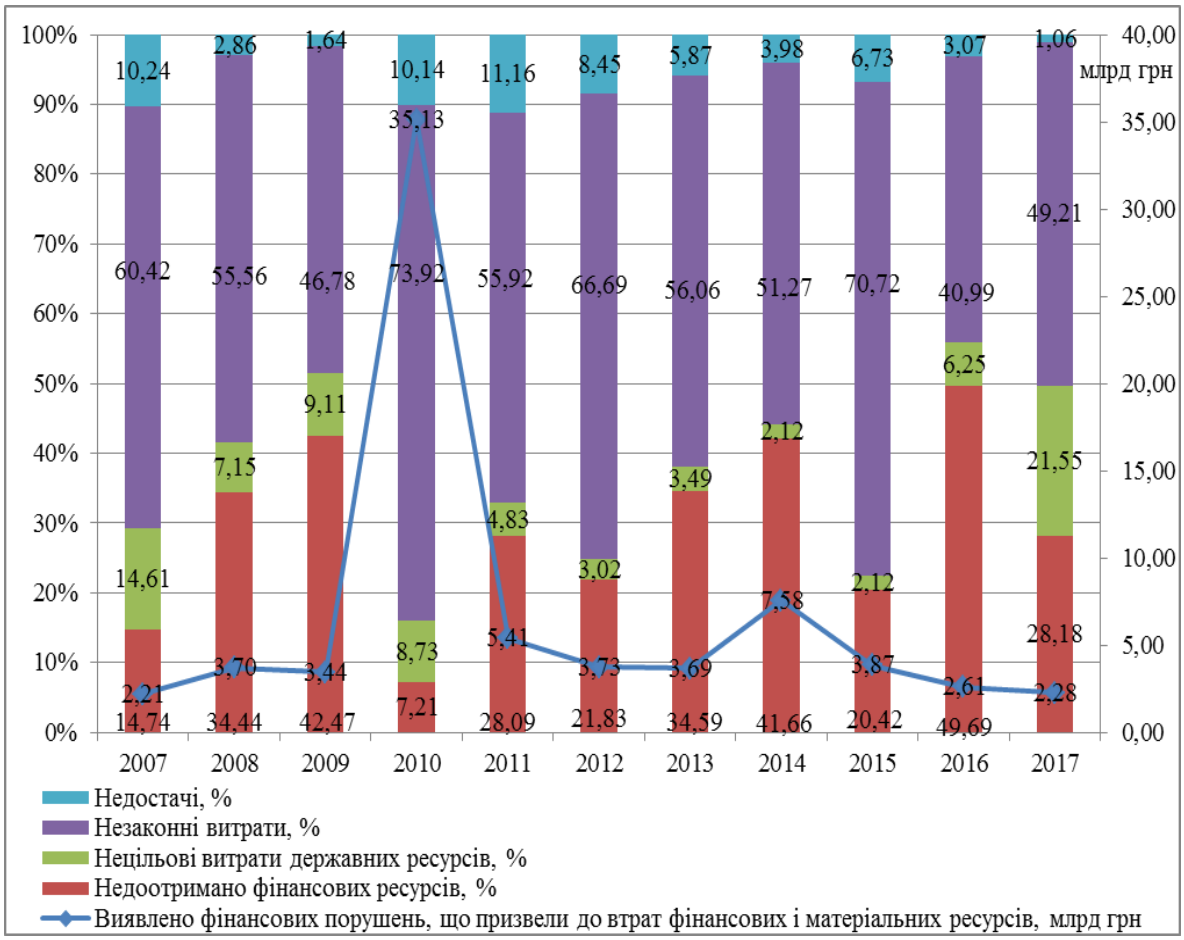

Рис. 2.5. Динаміка структури обсягу виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index

Потрібно пам’ятати, що під ефективністю контролю розуміють досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того, що є

наслідком його здійснення. Для більш детального аналізу ефективності ДФК потрібно додатково її проаналізувати з точки зору економічності, результативності, дієвості. Кожна з названих характеристик може бути оцінена кількісно.

Проведений аналіз показників економічності, результативності і дієвості ДАСУ доводить, що загальна ефективність чинної системи ДФК бюджетної сфери України нині залишається незадовільною: по суті, кількість порушень не зменшується, а бюджетна дисципліна залишається на дуже низькому рівні [138, с. 5]. Держаудитслужбою здійснюється системний контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень та повнотою виконання вимог її органів. Так, для належного реагування на факти порушень до правоохоронних органів у 2007–2017 році передано майже 25 тис. ревізійних матеріалів.

Упродовж 2007–2017 років у структурі усунутих порушень переважали відшкодовані і поновлені незаконні витрати, частка яких коливалася у межах від 51,17 % у 2010 році до 66,62 % у 2016 році (рис. 2.6). Друге місце займали надходження фінансових ресурсів, питома вага котрих за аналізований період збільшилася на 10,57 відсоткових пункти і у 2017 році становила 28,58 %. Завдяки вжитим заходам протягом 2017 року Держаудитслужба, її міжрегіональні територіальні органи та управління в областях забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 788,0 млн грн. Так до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств надійшло понад 225,2 млн грн, а також забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач ресурсів на загальну суму понад 562,7 млн грн. Найменшу долю в усунутих порушеннях протягом аналізованого періоду займали відшкодовані й поновлені недостачі (коливалися у діапазоні від 1 до 2 % у більшості періодів).

Аналіз ефективності державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі дав змогу виявити значну кількість проблем,

пов'язаних з його становленням. Їх можна розподілити на три групи (табл. 2.3). Як свідчать її дані одним з основних чинників, які впливають на ефективність системи державного внутрішнього фінансового контролю, є високий професійний рівень і компетентність державних службовців, які в межах покладених на них чинним законодавством України обов'язків здійснюють цей вид фінансового контролю. Саме від професіоналізму, рівня компетенції працівників, органів, які здійснюють державний фінансовий контроль, залежить його ефективність, якість, результативність і швидкість проведення.

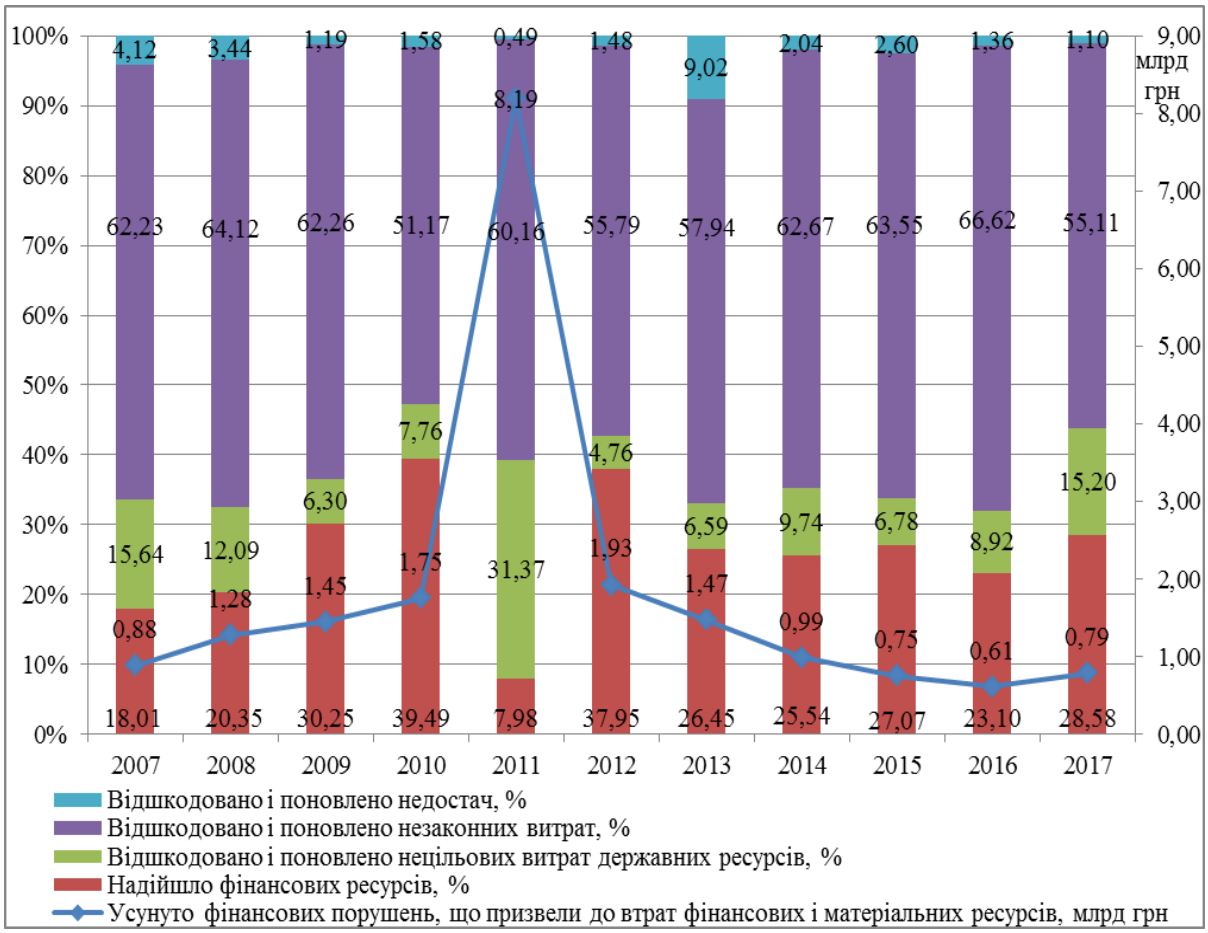

Рис. 2.6. Динаміка структури усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів

Джерело: побудовано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index

Як справедливо зазначає Т. Губанова [35, с. 152], знання та уміння – це свого роду знаряддя працівника-професіонала. Звідси випливає висновок, що державними службовцями в сучасних умовах можуть бути не будь-які особи,

а лише ті з них, які володіють певною сукупністю особистих якостей і професійних знань. Якщо говорити про особисті якості, то тут мова йде передусім про вольові риси людини, її цілеспрямованість, увагу до деталей, уміння аналізувати практичні проблеми з різних боків, уміння визначати нові способи використання наявних ресурсів. Безперечно, усе це має поєднуватися з відповідальністю особи за виконання покладених на неї обов'язків, прагненням бути чесним і справедливим, приймати не лише законні, але й справедливі рішення. Крім того ці та інші особистісні якості мають поєднуватися з належним рівнем професіоналізму та компетентності.

Таблиця 2.3

Недоліки системи державного внутрішнього фінансового контролю

№ з/п	**Група**	**Недоліки**
1.	Недоліки правового спрямування	Відсутність законодавчих рішень щодо: загальної процедури фінансового контролю, переліку органів і суб'єктів, яким делеговано право на здійснення державного фінансового контролю; статусу, функцій та повноважень органів і суб'єктів державного фінансового контролю, їх взаємовідносин і підзвітності; повноважень вищих органів державної влади в системі фінансового контролю; єдиного методологічного забезпечення фінансового контролю щодо встановлення системи економічних показників, які відображають стан фінансової дисципліни, й методики їхнього розрахунку; механізму внутрішнього контролю дотримання чинного законодавства в системі фінансового контролю
2.	Недоліки організаційної побудови органів державного контролю	недостатнє застосування в контрольно-ревізійній роботі методик, спрямованих на визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів; невиконання положень чинного законодавства щодо забезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю, що посилює дублювання та паралелізм у роботі; нерозробленність механізмів виконання положень законів, які визначають відповідальність за перешкоджання контрольним діям; порушення прав підконтрольних суб'єктів.
3.	Недоліки методологічного характеру	несформованість методологічного забезпечення основних форм фінансового контролю (специфічних процедурних стандартів).

Джерело: укладено автором на основі [81, с. 12]

Таким чином, поєднання високого рівня професіоналізму і компетентності та багатьох інших чинників, які впливають на становлення та розвиток професійного рівня державних службовців, можуть призвести до позитивних змін як у сфері державної служби в Україні, так і у сфері державного фінансового контролю, оскільки саме державні службовці є основними суб'єктами, які здійснюють цей вид контролю [35, с. 153].

Таким чином більшість порушень та недоліків, які встановлюються за результатами заходів державного фінансового контролю, є, передусім, результатом слабкості системи внутрішнього контролю чи окремих її елементів [38]. Зростання порушень свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим, що сприяє скоєнню злочинів, що підвищує необхідність активізації роботи підрозділів Державної аудиторської служби України в напрямі консультаційно-роз'яснювальної роботи [147, с. 265].

Враховуючи це зупинимось детальніше на оцінці інтенсивності фінансового контролю, що здійснюється Державною аудиторською службою України та передбачає розрахунок таких показників: виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства; виявлений обсяг неефективно використаних коштів; виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням; кількість підготовлених подань і приписів, прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок та інше.

З метою оцінки продуктивності діяльності обласних структурних підрозділів Державної аудиторської служби України використаємо такі показники: 1) показник відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України недостач ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року до кількості штатних працівників; 2) показник відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України нецільових витрат ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і

організаціях продовж року до кількості штатних працівників; 3) показник відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України незаконних витрат ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року до кількості штатних працівників; 4) показник відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України недоотримань фінансових ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року до кількості штатних працівників; 5) показник відношення кількості перевірених установ і організацій до кількості штатних працівників в розрізі областей. Результати їх розрахунку наведено в **додатку Д.**

В контексті дослідження для проведення регіонального аналізу продуктивності діяльності обласних структурних підрозділів Державної аудиторської служби України, ми використаємо статистичний інструментарій багатовимірного ранжування[Єріна]. Як відомо, при описуванні об’єкта моделювання, окрім узагальнюючих характеристик по сукупності в цілому, важливо упорядкувати одиниці сукупності за певними властивостями (якостями, цінностями), визначити належність кожної з них до певного типу. Якщо властивість характеризується однією ознакою, то упорядкування одиниць сукупності здійснюється заміною значень цієї ознаки відповідними рангами.

Оскільки властивості соціально-економічних явищ характеризуються як правило, множиною ознак ($m \geq 2$), то при упорядкуванні одиниць сукупності виникає необхідність агрегування усіх ознак множини x_i в одну інтегральну оцінку G_j Така оцінка геометрично інтерпретується як точка у багатовимірному просторі, координати якої вказують на масштаб або позицію j - ї одиниці. Алгебраїчно значення ознак для j - ї одиниці сукупності представляються вектором $x_j = |x_1, x_2, ..., x_m|$, а агрегування їх означає перетворення вектора в скаляр.

Агрегування ознак грунтується на так званій теорії “адитивної цінності”, згідно з якою цінність цілого дорівнює сумі цінностей його складових. Якщо ознаки множини X мають різні одиниці вимірювання, то адитивне агрегування потребує приведення їх до однієї основи, тобто попередньої стандартизації. Вектор первинних значень ознак $x_j = |x_1, x_2, ..., x_m|$ замінюється вектором стандартизованих значень $z_j = |z_1, z_2, ..., z_m|$.

Найчастіше інтегральна оцінка G_j визначається як середня арифметична стандартизованих значень ознак z_{ij}. Для j - ї одиниці сукупності

$$G_j = \frac{1}{m}\sum_{1}^{m} z_{ij} . \qquad (2.1)$$

Конструювання інтегральної оцінки передбачає чотири етапи: формування ознакової множини; вибір способу стандартизації показників; обгрунтування функції вагових коефіцієнтів; визначення процедури агрегування показників.

На етапі формування ознакової множини X вирішальну роль відіграє апріорний аналіз суті явища. При формуванні ознакового простору важливо забезпечити інформаційну односпрямованість показників x_i. З метою забезпечення інформаційної односпрямованості показників їх поділяють на стимулятори та дестимулятори. Зв’язок між оцінкою G і показником-стимулятором x_{st} прямий, між оцінкою G і показником-дестимулятором x_{dst} - обернений. При агрегуванні дестимулятори перетворюються на стимулятори, наприклад, $x_{st} = 1 - x_{dst}$ або $x_{st} = 1/x_{dst}$.

На практиці застосовують різні способи стандартизації. Усі вони грунтуються на порівнянні емпіричних значень показника x_{ij} з певною величиною a. Такою величиною може бути максимальне x_{max}, мінімальне x_{min}, середнє $\bar{x}$ чи еталонне x_0 значення показника. Результат порівняння можна представити відношенням $\frac{x_{ij}}{a}$ або відхиленням $\frac{x_{ij} - a}{q}$, де q - одиниця стандартизації.

Визначимо рейтинги областей. Ознаковий простір представляють (%):

x_1 - відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України недостач ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року *t* до кількості штатних працівників;

x_2 - відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України нецільових витрат ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року *t* до кількості штатних працівників;

x_3 - відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України незаконних витрат ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року *t* до кількості штатних працівників;

x_4 - відношення обсягу виявлених обласними структурними підрозділами Державної аудиторської служби України недоотримань фінансових ресурсів за результатами контрольних заходів в бюджетних установах і організаціях продовж року *t* до кількості штатних працівників.

Найпростіший спосіб стандартизації – відношення $\frac{x_{ij}}{a}$, а оскільки всі зазначені показники є стимуляторами, то доцільно взяти $a = x_{min}$, а отже,

$$z_{ij} = \frac{x_{ij}}{x_{\min}}. \qquad (2.2)$$

Розраховані для областей рейтинги (табл. 2.4) показують, що з-поміж них найбільшу продуктивність досягнули структурні підрозділи Державної аудиторської служби в Херсонській, Черкаській та Одеській областях, а найменшу – структурні підрозділи ДАСУ в Донецькій, Сумській та Дніпропетровській областях.

Отже, проведена оцінка продуктивності діяльності обласних структурних підрозділів Державної аудиторської служби України за 2014-2017 роки дала змогу сформувати їх рейтинг і визначити лідерів та

аутсайдерів централізованого внутрішнього фінансового контролю в Україні. Як випливає з отриманих результатів найбільшу продуктивність досягнули структурні підрозділи Державної аудиторської служби в Херсонській, Черкаській та Одеській областях, а найменшу – структурні підрозділи ДАСУ в Донецькій, Сумській та Дніпропетровській областях. Враховуючи це, важливою передумовою покращення роботи Державної аудиторської служби України є забезпечення належного методичного і нормативно-правового оформлення розрахунків продуктивності фінансового контролю в бюджетній сфері країни.

Таблиця 2.4

Результати багатовимірного ранжування обласних підрозділів Державної аудиторської служби України за 2014-2017 роки

№ з/п	**Області**	G_{j2014}	G_{j2015}	G_{j2016}	G_{j2017}
1	Вінницька	77,9	76,9	123,1	45,8
2	Волинська	40,9	44,1	25,8	56,9
3	Дніпропетровська	101,4	49,3	31,9	24,3
4	Донецька	129,1	32,4	50,2	18,4
5	Житомирська	100,8	50,3	33,6	46,2
6	Закарпатська	32,8	31,3	36,9	38,6
7	Запорізька	59,7	107,0	48,0	68,2
8	Івано-Франківська	42,8	79,0	53,4	28,1
9	Кіровоградська	86,0	77,9	25,9	53,8
10	Луганська	59,6	22,9	37,8	26,1
11	Львівська	28,2	44,5	30,2	30,3
12	Миколаївська	59,3	44,1	214,7	55,9
13	Одеська	50,9	76,4	49,2	69,5
14	Полтавська	68,9	225,8	104,0	64,3
15	Рівненська	24,4	64,3	26,0	47,8
16	Сумська	45,4	78,2	20,4	22,5
17	Тернопільська	59,4	76,3	66,5	69,2
18	Харківська	58,4	138,0	27,6	32,3
19	Херсонська	143,1	96,2	81,7	116,9
20	Хмельницька	64,5	73,0	59,6	47,6
21	Черкаська	123,6	86,0	133,5	86,7
22	Чернівецька	58,2	34,1	58,5	50,2
23	Чернігівська	59,9	38,5	43,6	47,6
24	м. Київ та Київська область	46,5	83,0	95,2	58,3

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних Державної аудиторської служби України. URL: http://www.dkrs.gov.ua.

Проведений аналіз показників економічності, результативності і дієвості ДАСУ доводить, що загальна ефективність чинної системи ДФК бюджетної сфери України нині залишається незадовільною: по суті, кількість порушень не зменшується, а бюджетна дисципліна залишається на дуже низькому рівні [138, с. 5].

Зростання порушень свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим, що сприяє скоєнню злочинів [147, с. 265]. Здебільшого порушення та недоліки, які встановлюються за результатами заходів державного фінансового контролю, є, передусім, результатом слабкості системи внутрішнього контролю чи окремих її елементів.

Отже, до основних вад сучасної системи централізованого державного внутрішнього фінансового контролю можна віднести такі [159, с. 142; 147]:

1) Більшість контрольно-перевіркових процедур має фіскальний характер, що дає змогу лише виявити фінансові порушення, констатувати негативні явища, але не дозволяє запобігти їм чи вивчити причини їх виникнення;

2) Переважання заходів подальшого (наступного) контролю. Існуючі процедури попереднього та поточного контролю (які, як свідчить досвід зарубіжних країн, є найбільш дієвими) у межах діючої системи фінансового контролю є досить слабкими та неврегульованими;

3) Неусвідомлення важливості внутрішнього фінансового контролю керівниками бюджетних установ та відсутність дієвої системи внутрішнього фінансового контролю;

4) Низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень. Сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків. Проаналізувавши дієвість централізованого внутрішнього фінансового контролю необхідно перейти до децентралізованої складової.

2.3. Оцінка результативності децентралізованого внутрішнього фінансового контролю

Як зазначають І. Стефанюк та Г. Завистовська [153, с. 91] порушення фінансово-бюджетного законодавства – явище поширене. Часто несумлінно виконують посадові обов'язки головні розпорядники бюджетних коштів, які мають організовувати і забезпечувати роботу децентралізованого внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ є невід'ємною складовою частиною управління національним господарством і окремими його ланками, зокрема він відіграє важливу роль у процесі бюджетного стимулювання соціально-економічного розвитку регіонів та територій. У цьому контексті він постає одним із елементів бюджетного менеджменту такого розвитку, за допомогою якого уповноважені суб'єкти фінансової політики здійснюють моніторинг та аналіз перебігу процесів і операцій стимулюючої дії.

Фінансовий контроль, як чинник посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку, наразі використовується неповною мірою, йому приділяється недостатня увага в контексті реалізації заходів впливу на місцевий розвиток. Недооцінка значення державного фінансового контролю є однією з причин виникнення кризових явищ у державному секторі, недосягнення пріоритетів регіонального розвитку, нераціонального управління державною і комунальною власністю, неефективного витрачання бюджетних коштів тощо [51].

Частково це повязано з тим, що у сучасній науковій літературі недостатня увага приділяється фінансовому контролю саме як чиннику стимулювання сталого і збалансованого розвитку економічної і соціальної сфери в регіонах України. Відтак, необхідно розвивати концепцію внутрішнього фінансового контролю як складової цілісного бюджетного механізму стимулювання регіонального розвитку.

Отже призначенням державного фінансового контролю в контексті посилення дієвості бюджету у забезпеченні регіонального розвитку, через яке проявляється головна мета його функціонування, є сприяння успішній реалізації бюджетної політики економічного зростання та підвищення соціального добробуту в регіонах, ефективному використанню фінансових ресурсів та інтенсифікації інвестиційного процесу. Ключовим пріоритетом його функціонування є дотримання основної мети бюджетного стимулювання – забезпечення економічного зростання та соціального добробуту в регіоні – шляхом аналізу руху грошових потоків та експлуатації майна на предмет раціональності, доцільності та ефективності. При цьому під державним фінансовим контролем мається на увазі як контроль з боку державних центральних та місцевих органів, так і контроль з боку органів місцевого самоврядування. Як слушно підкреслює І. Стефанюк, система державного фінансового контролю функціонує на макро- та мікрорівні [152]. Так, на макрорівні фінансовий контроль постає інструментом підвищення ефективності економіки, забезпечення обігу фінансових ресурсів відповідно до визначених законодавством параметрів, повноти сплати податків і обов’язкових платежів (які наповнюють доходну частину бюджету), блокування діяльності, що загрожує національній безпеці, монополізує ринки або спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів і надання послуг, несе в собі значні соціальні загрози, які зачіпають інтереси великих груп громадян, порушує законні інтереси держави, суб’єктів господарювання та суспільства в цілому. На мікрорівні ж фінансовий контроль є інструментом забезпечення дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності, соціальних гарантій та своєчасної виплати заробітної плати, стандартів ціноутворення і встановлення тарифів, платіжної дисципліни, запобігання фіктивним фінансовим операціям і фактам відмивання грошей, попередження фактів незаконного, нецільового й неефективного використання бюджетних коштів,

забезпечення порядку й процедур державних та комунальних закупівель тощо.

Внутрішній фінансовий контроль за умови правильного та обґрунтованого планування заходів, пов’язаних зі сприянням регіональному зростанню, забезпечує досягнення стратегічних цілей бюджетної політики економічного і соціального розвитку в регіонах, а саме: збільшення обсягів виробництва товарів і послуг, підвищення показника валового регіонального продукту на душу населення, зростання частки наукомісткої та інноваційної продукції, підвищення зайнятості в регіоні та створення нових робочих місць і підприємств, зниження рівня бідності та зростання середньодушового доходу, розбудова виробничої і соціальної інфраструктури, розв’язання соціальних проблем тощо.

Таким чином, внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється загальнодержавними та місцевими інституціями, дозволяє відслідковувати і оцінювати процес наповнення бюджетів, хід виконання запланованих програм, спрямованих на стимулювання розвитку, своєчасно виявляти відхилення, кількісно оцінювати їх, з’ясовувати причини їх виникнення, розробляти заходи реагування, коригувати плани і вносити зміни до бачення стратегічних цілей і орієнтирів.

Відповідно, економічна роль внутрішнього фінансового контролю, з точки зору теорій збалансованого розвитку, полягає у тому, щоб активним державним регулюванням унеможливити незаконне і нецільове витрачання фінансових ресурсів, забезпечити державі можливість маневрування вилученим фінансовим ресурсом у побудові національної економіки зі сталими темпами розвитку і, таким чином, вплинути на співвідношення нагромадження та споживання. Жодна з теорій економічного зростання не заперечує існування ефекту віддачі від вживання державою контрольних заходів з регулювання видаткової частини бюджету, а навпаки – передбачає врахування ролі останніх як фактора впливу на зростання реального валового внутрішнього продукту. Логічним висновком розглянутих теоретичних

положень стає визначення економічної ролі державних контрольних органів, яка полягає у вилученні сум грошових коштів, які тимчасово використовувались незаконно і нецільовим чином, і забезпеченні через це можливостей держави щодо використання цих грошових коштів для гарантії сталого економічного зростання.

Фінансування діяльності бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм на основі затвердженого кошторису і має підлягати фінансовому контролю. У діяльності бюджетних установ найчастіше поєднуються такі форми фінансового забезпечення: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство.

Бюджетне фінансування видатків може здійснюватись у таких формах, як кошторисне фінансування, фінансування інвестиційних проектів, державні субсидії, субвенції, дотації, бюджетні кредити. Проте кошторисне фінансування є основною формою, за допомогою якої здійснюються видатки бюджетної установи. На рис. 2.7 запропоновано процес формування показників до оцінки ефективності системи управління ресурсами бюджетної установи на основі кошторисного фінансування.

Необхідно зауважити, що нині на функціонування бюджетних установ негативний вплив здійснюють такі фактори: незадовільний стан фінансування, брак грошових коштів для оновлення матеріально-технічної бази бюджетних установ, обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямів їх використання. Усе це викликає гостру необхідність вирішення проблем фінансового забезпечення бюджетних установ в Україні та розробки шляхів їх подолання.

Вчені для вирішення поставленої проблеми пропонують нові напрями та дієві способи коригування потоків фінансових ресурсів. Погоджуємося з К. Дяченко [51], що новими формами фінансування мають бути: конкурсне розміщення державних та місцевих грантів серед державних та недержавних некомерційних організацій; підписання тимчасових угод про співпрацю, у

рамках яких можуть здійснюватися разові заходи або акції соціального напряму; розроблення ефективної системи контролю, яка б забезпечувала цільове надходження та використання коштів бюджетними установами; адаптація позитивного зарубіжного досвіду фінансування бюджетних установ західноєвропейських країн; перехід від моделі мінімальної автономії до моделі часткової автономії.

Рис. 2.7. Процес формування показників до оцінки ефективності системи управління фінансовими ресурсами бюджетної установи на основі кошторисного фінансування.

Джерело: побудовано автором на основі [142]

Це дасть змогу бюджетним установам самостійно залучати додаткові грошові кошти, а також витрачати їх на власні потреби, що може бути стимулом для розвитку; надання права бюджетним установам та організаціям розміщувати тимчасово вільні кошти в комерційних банках, що стане додатковим джерелом доходів; установлення певного ліміту грошових коштів, який можуть використовувати бюджетні установи, на окремі види видатків та ін [51].

Сьогодні правовому режиму використання бюджетних коштів бюджетними установами та іншими одержувачами притаманні жорсткі обмеження, зумовлені нестачею бюджетних коштів, суворою економією їхнього витрачання, запобігання збільшенню інфляції і недопущення подальшого спаду життєвого рівня населення.

Бюджетне фінансування базується і здійснюється на основі таких наукових принципів: безповоротності, безоплатності, плановості, цільового характеру бюджетного фінансування, ефективного та повного використання коштів, публічності й прозорості, справедливості та неупередженості, контрольованості [107, с. 93].

Розглядаючи поняття “кошторисне фінансування”, більшість вітчизняних учених трактують його з точки зору забезпечення витрат бюджетних установ за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. На нашу думку, зазначений підхід недостатньо повно відображає сучасну практику функціонування зазначених закладів, оскільки, ринкові засади передбачають принципово інші, ніж раніше, підходи до організації фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, що характеризується поєднанням бюджетного фінансування з розвитком послуг і виконанням робіт на платній основі.

Основою ефективного функціонування будь-якої організації є належне фінансове забезпечення, однак більшість установ бюджетної сфери в Україні не мають власних джерел надходжень, а, отже, здійснює свою діяльність за рахунок коштів, отриманих із державного (місцевого) бюджету. До найбільш характерних особливостей кошторисного фінансування можна віднести:

- виключність бюджетних джерел фінансування – установа може фінансуватися лише з одного, державного або місцевого, бюджету (за винятком видатків, пов’язаних із фінансуванням надзвичайних заходів (стихійних лих, наслідків катастроф тощо);

- обмеженість джерел фінансування – бюджетні установи фінансуються у межах встановлених норм та нормативів, сума кошторисних надходжень

встановляється на бюджетний період (рік) і фінансується за відповідним графіком; зміна обсягів фінансування у межах призначень потребує затвердження вищестоящої організації;

- відносна автономія позабюджетних джерел фінансування – джерела надходжень спеціального фонду кошторису жорстко регламентовані: а) кошти від надання установою платних послуг (перелік і тарифи затверджуються вищестоящим органом або централізовано); б) кошти від ведення господарської діяльності або надання в оренду майна, яким розпоряджається установа (перелік видів діяльності, об’єктів, умов і термінів передачі майна також жорстко регламентовано); в) добровільні внески – пожертви, дарунки, гранти (найбільш спірне і найменш прозоре джерело фінансових ресурсів);

- цільовий характер фінансування – виділені (отримані) кошти можуть бути спрямовані виключно на цілі, передбачені кошторисом; при цьому в окремих випадках установі може бути надане право перерозподілу коштів між окремими статтями, але у межах затвердженої загальної суми.

Усе це вказує на відсутність у бюджетних установ України такої важливої характеристики, як фінансова автономія. Вирішення завдань щодо підвищення ефективності механізму формування фінансових ресурсів установ бюджетної сфери неможливо уявити без запровадження елементів фінансової самостійності. Зокрема, це дозволить легалізувати процес залучення додаткових фінансових ресурсів, стимулюватиме не лише раціональність та ефективність використання власних коштів, але й буде стимулом для демонополізації ринку бюджетних послуг (наприклад, комунальних чи освітніх) внаслідок цінової конкуренції.

Крім зміцнення фінансової бази, модернізація системи фінансового забезпечення бюджетних установ створює додаткові можливості для: 1) підвищення ефективності залучення фінансових ресурсів, установа зможе більш оперативно й гнучко реагувати на зміни в економіці та суспільстві; 2) розширення переліку, зниження тарифів, підвищити якості послуг; 3)

зменшення фіскального навантаження за рахунок скорочення бюджетного фінансування установ. При цьому процес автономізації бюджетних установ потребує, водночас, вдосконалення системи фінансового регулювання, зокрема, системи внутрішнього фінансового контролю та аудиту. В світі існує декілька моделей фінансової автономії суб'єктів господарювання, а саме: мінімальної автономії, часткової автономії та повної автономії. Можна зробити висновок, що бюджетній сфері України притаманна модель мінімальної автономії. Бюджетні заклади в рамках зазначеної моделі орієнтуються лише на систему нормативів доведених органами управління і позбавлені економічних стимулів щодо розширення обсягів діяльності і підвищення якості надання послуг. На наш погляд, з метою підвищення ефективності функціонування закладів бюджетної сфери доцільно запровадити модель часткової автономії.

Успішне функціонування бюджетних установ має надзвичайно важливе значення, оскільки вони створюються державою для досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових і управлінських цілей стосовно охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, законних інтересів громадян і організацій, розв'язання суперечок і конфліктів, надання юридичної допомоги, а також за іншими цілями, спрямованими на досягнення суспільних благ.

Структурно-логічна модель механізму фінансування бюджетної установи відображає тісний взаємозв'язок між двома базовими функціями державних фінансів: фінансовим забезпеченням і фінансовим регулюванням. Ця взаємозалежність проявляється у визначенні переліку джерел, форм і методів залучення фінансових ресурсів, правовий режим та організацію фінансового фінансового контролю (рис. 2.8).

У сучасних умовах питома вага спеціальних коштів у кошторисі доходів і видатків окремих установ значна, тому важливого значення набуває правильно організований облік цих коштів, завдання якого такі: контроль за

повним і своєчасним надходженням та оприбуткуванням коштів спеціального фонду; облік і контроль витрачання коштів спеціального фонду суворо за призначенням відповідно до кошторисних передбачень; своєчасне складання і подання звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду для забезпечення вірогідною інформацією всіх рівнів управління [162, с. 261].

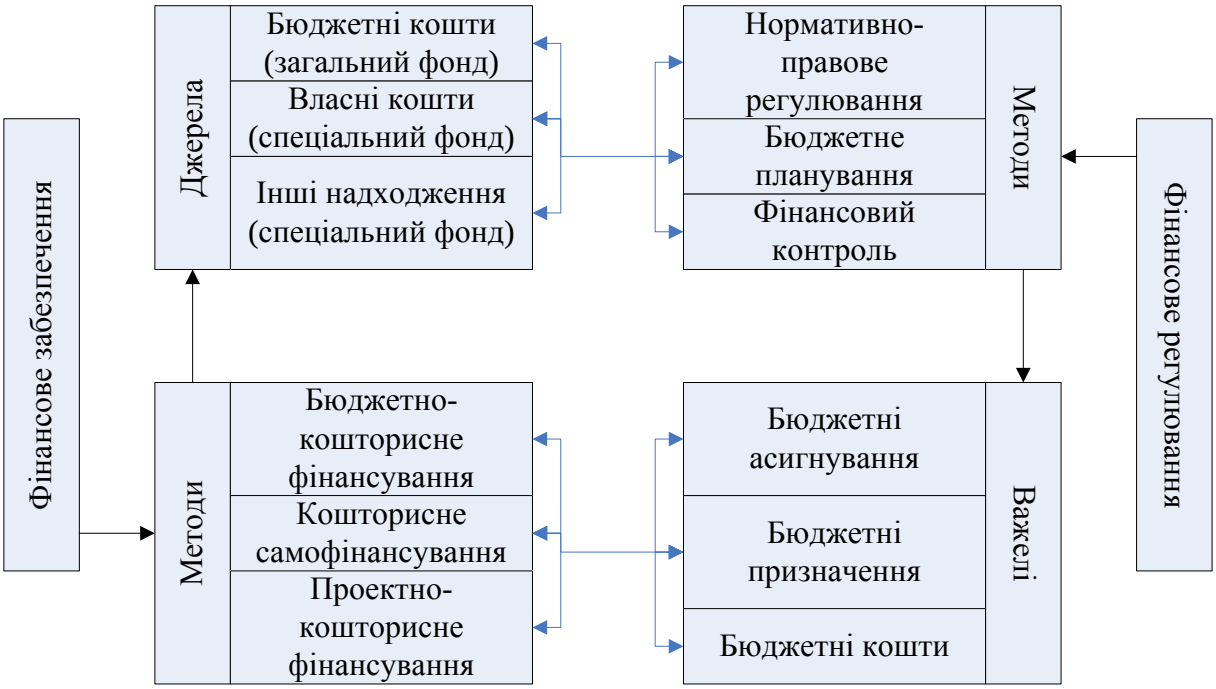

Рис. 2.8. Механізм формування фінансових ресурсів бюджетної установи.

Джерело: побудовано автором на основі [106, с. 200].

Згідно Бюджетного кодексу України власні надходження бюджетних установ – кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності (табл. 2.5).

Найбільшу частку серед неподаткових надходжень бюджетів усіх рівнів становлять власні надходження бюджетних установ [150, с. 82]. Зокрема, обсяг власних надходжень бюджетних установ в 2015 році становив 26,4 млрд. грн., що на 4,4 млрд. грн., або на 20,0%, більше аналогічного показника попереднього року. Річний план за цим показником перевиконано на 42,7%. В 2016 році обсяг власних надходжень бюджетних установ

становив 34,1 млрд. грн., що на третину більше аналогічного показника попереднього року. Продовж січня-вересня 2017 року обсяг власних надходжень бюджетних установ в становив 26,2 млрд. грн., що на 1,0 млрд. грн., або на 3,9%, більше аналогічного показника попереднього року. Річний план за цим показником виконано на 72,2%.

Таблиця2.5

Класифікація власних надходжень бюджетних установ за напрями формування та використання

Власні надходження	**Підгрупа**	**Напрями використання**
перша група - надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю (за рахунок надходжень підгрупи 1 першої групи);
	підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	організація додаткової (господарської) діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 2 першої групи); господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);
	підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ	утримання, облаштування, ремонт та придбання майна бюджетних установ (за рахунок надходжень підгрупи 3 першої групи);
	підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна	ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів та матеріальних цінностей, покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування відходів і брухту на приймальні пункти (за рахунок надходжень підгрупи 4 першої групи); господарські потреби бюджетних установ, включаючи оплату комунальних послуг і енергоносіїв (за рахунок надходжень підгруп 2 і 4 першої групи);
друга група - інші джерела власних надходжень бюджетних установ	підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки	організація основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи);
	підгрупа 2 - кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об’єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб	виконання відповідних цільових заходів (за рахунок надходжень підгрупи 2 другої групи).
	підгрупа 3 - кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, наукові установи та заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти	організація основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи);
	підгрупа 4 - кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки	організація основної діяльності бюджетних установ (за рахунок надходжень підгруп 1, 3 і 4 другої групи);

Джерело: укладено автором на основі [18].

З метою оцінки результативності децентралізованого внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ використаємо науковий підхід запропонований О. Яришко [180]. Вона зазначає, що найбільший вплив на рівень управління фінансовими ресурсами бюджетної установи спричиняє виконання кошторису спеціального фонду, який в умовах незабезпеченості бюджетних установ достатньою кількістю фінансових ресурсів, спричиненою неповним бюджетним фінансуванням їх поточної діяльності, є основним додатковим джерелом фінансових ресурсів. Тобто результати виконання кошторису спецфонду свідчать про якість менеджменту, що забезпечує вміле маневрування її фінансовими ресурсами.

Найбільш високої оцінки заслуговує система управління фінансовими ресурсами установи за умови переважання доходів над видатками спецфонду, що обумовлює позитивне виконання його кошторису, внаслідок чого зростає величина власного капіталу та забезпечуються оптимальні значення показників фінансової стійкості установи (варіант 1). Якщо при позитивному виконанні кошторису спецфонду і зростанні величини власного капіталу, половина показників фінансової стійкості не відповідають оптимальним значенням, це свідчить про те, що величина власного капіталу не в повній мірі забезпечує незалежність установи від зовнішніх джерел фінансування (варіант 2). Третій варіант характеризує збалансованість доходів і видатків спецфонду та достатність власного капіталу в цілому для забезпечення фінансування діяльності установи. Відмінність четвертого варіанту від попередньому в тому, що за інших рівних умов величина власного капіталу установи протягом декількох періодів не в змозі забезпечити достатній рівень незалежності установи від зовнішніх джерел фінансування. За п’ятого варіанту задовільної оцінки заслуговують дії працівників управління установи щодо пошуку додаткових джерел власних надходжень спецфонду, проте ефективність їх використання недостатня для збільшення власного капіталу та забезпечення фінансової незалежності установи. Шостий варіант відбиває негативний плин заходів щодо залучення

додаткових надходжень протягом певного часу, що свідчить про сталу тенденцію недофінансування установи, зменшення її незалежності від зовнішніх джерел. Розглянуті варіанти не є вичерпно повним переліком можливих подій, проте засвідчують наявний зв'язок між формуванням спецфонду, виконанням його кошторису та якістю управління фінансовими ресурсами. Розглянутий напрямок аналізу виконання кошторису бюджетних установ адаптований до сучасного фінансового механізму діяльності бюджетних установ може бути використаний в практиці внутрішнього фінансового контролю їх видатків.

Міністерством фінансів України в кінці 2018 року було проведено аналіз стану функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ), обласних та Київській міській державних адміністраціях (ОДА) у І півріччі 2018 року та підготовлено інформацію про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю. За результатами аналізу встановлено, що незважаючи на певний досягнутий прогрес у реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю загалом, залишаються недоліки як у запровадженні комплексної системи внутрішнього контролю, так і у здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту в ЦОВВ та ОДА.

В той же час, у більшості органів на сьогодні не створено комплексної системи внутрішнього контролю, запровадженої керівником, у розумінні статті 26 Бюджетного кодексу та відповідних Методичних рекомендацій (наказ Мінфіну від 14.09.2012 № 995), та/або вона не здійснюється як цілісний процес. Насамперед, це стосується діяльності з управління ризиками, яка запроваджується лише в окремих державних органах.

Діяльність з внутрішнього аудиту на сьогодні запроваджено (зокрема, утворено відповідні підрозділи) практично в усіх ЦОВВ та ОДА. Водночас, попри певний прогрес у розумінні ролі внутрішнього аудиту та практичній

реалізації цієї функції, залишаються недоліки при організації та здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту в ряді органів, а саме:

- фактична відсутність діяльності з внутрішнього аудиту через повну неукомплектованість посад внутрішніх аудиторів протягом тривалого часу;

- незабезпечення організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, їх завантаження завданнями, не пов’язаними безпосередньо зі здійсненням внутрішнього аудиту;

- недоліки та необхідність удосконалення внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту (зокрема, в частині визначення методологічних підходів до процесу ризик-орієнтованого планування, ведення бази даних, визначення/конкретизації порядку проведення внутрішніх оцінок якості, включення обов’язкових положень, передбачених законодавством у сфері внутрішнього аудиту тощо);

- недоліки при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту, які впливають на ефективність роботи за відповідним напрямом;

- спрямованість внутрішніх аудитів переважно на оцінку законності та достовірності звітності, правильності ведення бухобліку, дотримання актів законодавства (фінансові аудити та аудити відповідності);

- недостатнє дослідження ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання адмінпослуг, виконання контрольно-наглядових функцій тощо (аудити ефективності);

- низька результативність проведених внутрішніх аудитів та фактично невиконання вимог в частині спрямування діяльності з внутрішнього аудиту на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання коштів, виникненню помилок та інших недоліків у діяльності, поліпшення внутрішнього контролю;

- незначна чисельність працівників підрозділів внутрішнього аудиту (зокрема, співвідносно до кількості об’єктів внутрішнього аудиту), що може

негативно впливати на системність охоплення внутрішнім аудитом усіх ризикових сфер діяльності установ, а також тенденція щодо скорочення штатної чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту;

- нездійснення (або формальне виконання) в окремих органах заходів із забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту, передбачених законодавством у сфері внутрішнього аудиту тощо.

Висновки до розділу 2

За підсумками аналізу результативності внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні можна зробити наступні висновки:

1. Серед усіх проблем, пов’язаних із здійсненням як внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ, так і державного фінансового контролю в цілому, центральне місце посідає проблема ефективності використання публічних коштів, власності та самої контрольної діяльності.

2. Категорія ефективності державного фінансового контролю має складну структуру. Спираючись на аналіз сутності фінансів і державного фінансового контролю, можна зробити висновок, що ефективність державного фінансового контролю має двоїстий характер, включаючи: ефективність фінансового контролю з точки зору керуючої системи (результативність діяльності органів контролю) та ефективність державних витрат.

3. В економічній літературі, яка розкриває теоретичні питання ефективності фінансового контролю, інколи виникає підміна фундаментальних підходів. Висуваючи завдання аналізу ефективності фінансового контролю, учені інколи концентрують увагу на питаннях ефективності органів державного фінансового контролю. Таким чином, за межами аналізу залишаються питання ефективності державних видатків.

4. Проведена оцінка продуктивності діяльності обласних структурних підрозділів Державної аудиторської служби України за 2017 рік дала змогу сформувати їх рейтинг і визначити лідерів та аутсайдерів державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Як випливає з отриманих результатів найбільшу продуктивність досягнули структурні підрозділи Державної аудиторської служби в Херсонській, Черкаській та Одеській областях, а найменшу – структурні підрозділи ДАСУ в Донецькій, Сумській та Дніпропетровській областях.

5. Важливою передумовою покращення роботи Державної аудиторської служби України є забезпечення належного методичного і нормативно-правового оформлення розрахунків продуктивності фінансового контролю в бюджетній сфері країни. Йдеться насамперед, про закріплення в законі України “Про державний фінансовий контроль” положень щодо надання контролюючими службами обов’язкової звітності з оцінки ефективності їх діяльності та розрахунку показників економічності, результативності і дієвості відповідних заходів в розрізі окремих структурних підрозділів. Перспективним напрямом подальших досліджень є з’ясування факторів, що впливають на продуктивність органів фінансового контролю.

6. Найбільшу частку серед неподаткових надходжень бюджетів усіх рівнів становлять власні надходження бюджетних установ. Зокрема, обсяг власних надходжень бюджетних установ в 2015 році становив 26,4 млрд. грн. В 2016 році обсяг власних надходжень бюджетних установ становив 34,1 млрд. грн., що на третину більше аналогічного показника попереднього року. Продовж січня-вересня 2017 року обсяг власних надходжень бюджетних установ в становив 26,2 млрд. грн., що на 1,0 млрд. грн., або на 3,9%, більше аналогічного показника попереднього року.

7. Діяльність з внутрішнього аудиту на сьогодні запроваджено (зокрема, утворено відповідні підрозділи) практично в усіх ЦОВВ та ОДА. Водночас, попри певний прогрес у розумінні ролі внутрішнього аудиту та

практичній реалізації цієї функції, залишаються недоліки при організації та здійсненні діяльності з внутрішнього аудиту осовними з яких є: фактична відсутність діяльності з внутрішнього аудиту та недостатнє дослідження ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основні положення розділу знайшли відображення в публікаціях дисертанта [26; 60-62; 70-71; 75-76].

РОЗДІЛ 3.
НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМУ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ

3.1. Зарубіжний досвід організації внутрішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ та напрями його адаптації до національного середовища

Більшість країн світу вибудовує свою систему фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародних правових джерелах. Так, і процес інтеграції України у світову спільноту пов’язаний із використанням світової практики, узгодженням міжнародно-правових і внутрішніх нормативно-правових актів, імплементацією міжнародної практики здійснення фінансового контролю в національні реалії сьогодення. Однак, незважаючи на наявні труднощі, світова спільнота, об’єднуючи зусилля, ставить перед собою низку завдань, найголовнішими з яких є запровадження єдиних міжнародних стандартів здійснення фінансового контролю, інтеграція зусиль щодо здійснення фінансового контролю, надання методичної допомоги всім органам, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль. Усі ці моменти сприяють удосконаленню національних систем державної діяльності загалом і ефективному фінансовому контролю зокрема.

Для України сьогодні важливим є питання вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності й дієвості національної системи фінансового контролю. Для досягнення зазначеної мети необхідно насамперед звернутись до аналізу історичних аспектів виникнення та розвитку фінансового контролю у світі, а також наявних підходів до організації й здійснення фінансового контролю в розрізі окремих країни. Світовій практиці притаманні різні підходи до організації й здійснення

фінансового контролю. Обрання тієї чи іншої моделі базується на таких чинниках: історично прийнята в країні форма правління; унормована форма державного устрою; особливості розподілу повноважень між гілками влади; ступінь демократичного розвитку суспільства [93].

Система фінансового контролю в західних країнах у цілому досить однотипна та складається з таких елементів: відомство головного ревізора-аудитора (рахункова палата) з підпорядкуванням безпосередньо парламенту або президенту країни. Головна мета існування цього відомства – здійснення загального контролю за використанням державних коштів; податкове відомство з підпорядкуванням президенту, уряду або міністерству фінансів. Воно призначене контролювати надходження в бюджет податкових доходів; контролюючі структури у складі державних відомств. Вони здійснюють перевірки та ревізії підвідомчих установ; недержавні контролюючі служби, які на комерційних засадах здійснюють перевірку достовірності звітної документації та законності фінансових операцій; служби внутрішнього контролю, основне завдання яких полягає в досягненні мети зниження витрат, оптимізації фінансових потоків та збільшення прибутку [34, с. 99].

Зниження показників національної промисловості; поширення тінізації різних сфер економіки та, як наслідок, розповсюдження “сірої” економіки; тенденції зростання злочинів в економічній сфері; розповсюдження істотно нових шахрайських схем тощо, створює комплекс нових вимог до забезпечення належного стану функціонування внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ, бо саме він є підґрунтям ефективного розвитку країни завдяки забезпеченню законного управління фінансовими ресурсами держави. Поряд із цим, сучасні процеси євроінтеграції неодмінною умовою висувають вирішення проблеми узгодження національної системи ДФК із вимогами міжнародної спільноти. Саме це і спричинило необхідність розгляду зарубіжного досвіду організації внутрішнього контролю та напрями його адаптації до національного середовища в межах даного дослідження. Більшість країн світу вибудовує

свою систему фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародних правових джерелах. Це сприяє удосконаленню національних систем державної діяльності загалом і ефективному фінансовому контролю зокрема.

Для України сьогодні важливим є питання вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності й дієвості національної системи фінансового контролю. Світовій практиці притаманні різні підходи до організації й здійснення фінансового контролю. Обрання тієї чи іншої моделі базується на таких чинниках: історично прийнята в країні форма правління; унормована форма державного устрою; особливості розподілу повноважень між гілками влади; ступінь демократичного розвитку суспільства [93]. На основі зазначеного можна запропонувати такі напрями адаптації зарубіжного досвіду ДФК до національних умов (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Напрями адаптації зарубіжного досвіду ДФК до національних умов

№ з/п	**Аспект адаптації**	**Характеристика**
1	Законодавчий аспект	Створення механізму дотримання єдиного міжнародного нормативного документа. Прийняття базорого національного закону “Про ДФК в Україні”. Вирішення на законодавчому рівні питань, повязаних із матеріальним забезпеченням працівників контролюючих органів.
2	Аспект перегляду функцій	Покладення відповідальності за правопорушення на керівників субєктів господарювання державного сектору економіки. Створення єдиного зовнішнього органу ДФК, який мав би основні з найкращих рис вищих контролюючих органів у зарубіжних країнах
3	Інформаціиний аспект	Створення нової інформаційної системи, яка б забезпечила обмін необхідною інформацією між контролюючими органами у державі.

Джерело: укладено автором на основі [93]

Як випливає з таблиці напрями адаптації згруповано у три ключові аспекти: законодавчий, інформаційний та аспект перегляду функцій. Перший аспект передбачає реформування нормативно-правового підґрунтя створення

і функціонування оновленої системи ДФК. Другий аспект, перш за все, буде базується на докорінному перегляді функцій як органів ДФК, так і окремих її працівників, на які буде покладено додаткову відповідальність. Третій аспект містить інформаційне забезпечення адаптації.

Система контролю за використанням публічних фінансів впродовж багатьох років перебуває в стані трансформації, що обумовлює перехід від контролю, зосередженого на виявленні порушень, до контролю, спрямованого на упередження порушень та формування системи управління державними фінансами націленої на ефективну та результативну діяльність.

Продовж останніх років на шляху реформування системи державного фінансового контролю було зроблено низку важливих кроків. Відбулось розмежування повноважень органу державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби, та Міністерства фінансів в частині формування і координації політики державного внутрішнього фінансового контролю: центральний підрозділ гармонізації ДВФК увійшов у структуру Мінфіну в 2017 році, а ДАСУ була виведена з-під впливу Міністра фінансів та стала підконтрольною безпсередньо Кабінету Міністрів України. Ці зміни свідчать про значний поступ у побудові системи контролю, спрямованої на забезпечення ефективного використання публічних фінансів, та початок формування парадигми доброчесного державного врядування згідно з кращими міжнародними практиками[3].

Стратегія реформування управління державними фінансами на 2017-2020 роки [134] надалі закріплює поняттєвий розподіл на державний фінановий контроль та державний внутрішній фінансовий контроль, не обєднуючи ці системи контролю в єдину систему урядового контролю, відповідно до міжнародних стандартів. Це породжує неоднозначність в трактуванні природи та засадничих норм функціонування централізованого та децентралізованого державного фінансового контролю, як цілісної системи.

Стаття 26 Бюджетного кодексу України [18] визначає, що внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного і нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Внутрішній аудиту бюджетних установах є інструментом із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та діє шляхом [49, с.45]: оцінки стану внутрішнього контролю (яким чином він здійснюється, чи є в ньому недоліки, що призводять чи можуть призвести в майбутньому до невиконання установою поставлених перед нею завдань, до втрат або неефективного використання ресурсів); надання керівнику рекомендацій щодо удосконалення внутрішнього контролю.

Відповідно до рис. Ж.1 (Додаток Ж) головною відмінністю складових системи державного внутрішнього фінансового контролю, які застосовуються в європейській практиці, є розгляд внутрішнього аудиту як частини внутрішнього контролю. Концепція, прийнята в Україні, визначає базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю – чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Розуміння складових державного внутрішнього фінансового контролю саме в такому ракурсі, як визначено на рис. Ж.1, є базовим для подальших зважених дій. Що стосується внутрішнього аудиту, то, на погляд міжнародних теоретиків і практиків, під цим терміном варто розуміти загальну сферу заходів щодо наступної перевірки бюджетної установи аудитором (розміщеним всередині установи, яка підлягає аудиту, але не залежить від її управлінських функцій) того, чи узгоджуються системи управління та контролю з цілями бюджетної специфікації, правилами і стандартами, у загальному сенсі – з принципами належного фінансового управління.

Стосовно центрального підрозділу гармонізації, то він повинен нести відповідальність за розвиток і поширення в державних організаціях центрального рівня методологій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, що ґрунтуються на міжнародних стандартах і передовому досвіді.

Такий підхід до визначення основних компонентів виводить на перший план базисний елемент – внутрішній контроль, у тому числі й у вузькому розумінні як системи фінансового управління і контролю. Цей елемент рекомендовано організовувати на основі принципів, визначених COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

Концептуальна основа передбачає створення та розвиток таких компонентів системи внутрішнього контролю: середовище контролю, оцінка ризиків, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг. Ці компоненти необхідно впровадити для трьох об'єктів та на чотирьох рівнях (рис. Ж.2, Додаток Ж). Визначені компоненти внутрішнього контролю впроваджуються в межах загальних етапів впровадження державного внутрішнього фінансового контролю (рис. Ж.3, Додаток Ж).

Підставою для появи оновленої версії моделі, відомої під назвою COSO-ERM(ERM – система управління ризиками підприємства) або COSO II, стало прийняте 2001 року INTOSAI рішення щодо удосконалення вказівок із внутрішнього контролю, прийнятих 1992 року [38]. Ці доповнення відбулися не лише завдяки отриманим досягненням у сфері внутрішнього контролю, а й на хвилі фінансових проблем, з якими стикнулися великі корпорації та які шокували міжнародну спільноту фінансового контролю та аудиту. Внаслідок доопрацювання вказівок із компоненту “середовище контролю” окремо виділено “формулювання цілей”, а компонент “оцінка ризиків” за COSO I був розділений на три: “ідентифікація ризиків”, “оцінка ризиків” та “способи реагування на ризики (або управління ризиками)” (рис. 3.3). Водночас фактично друга модель COSO є лише деталізацією першої.

Вказівки щодо стандартів внутрішнього контролю, що базуються на моделі COSO, можуть використовувати як керівники урядових інституцій

для побудови системи внутрішнього контролю, так й аудитори як інструмент для оцінки внутрішнього контролю.

Головним акцентом моделі COSO є надання керівнику рекомендацій щодо потреби визначення переліку подій (ризиків), які можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та операційних цілей організації. Визначення пріоритету цих подій дає змогу керівництву звернути додаткову увагу на ті ризики, що потребують відповідної реакції та вдосконалення наявних чи розробки нових заходів контролю. Тому модель COSO-ERM може розглядатися як злиття управління ризиками та внутрішнього контролю.

Модель COSO-ERM містить вісім компоненів, які взаємопов'язані між собою: внутрішнє середовище (включаючи опис процесів); формулювання цілей; ідентифікація ризиків; оцінка ризиків; способи реагування на ризики, управління ними; механізми контролю (контрольні заходи); організація інформаційного та комунікаційного обміну; здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю та відслідковування результатів реалізації контрольних заходів.

Важливо наголосити, що при використанні моделі COSO керівництво за визначеної періодичності має забезпечити перегляд функціонування усіх компонентів внутрішнього контролю, а особливо, коли визначають нові цілі організації або вносять зміни до внутрішнього чи зовнішнього середовища (поява нових законів, директив або внутрішніх процедур). Крім того, забезпечення такого перегляду є одним із завдань внутрішнього аудитора.

Організаційне керівництво несе відповідальність за розробку та функціонування ефективної системи управління ризиками та внутрішнього контролю. Значну допомогу в контексті цього надає модель "Три лінії захисту" (3ЛЗ), що дозволяє чітко розподіляти відповідальність за управління ризиками та внутрішній контроль (див. **Додаток Ж**). Щоб ефективно виконувати свої обов'язки, керівний орган і вище виконавче керівництво прагнутиме отримати підтвердження надійності інформації з різних джерел

як всередині, так і поза організацією. Що стосується внутрішніх джерел підтвердження надійності інформації, Інститут внутрішніх аудиторів визнає модель “Три лінії захисту” (Додаток Є) в якості орієнтира для опису обов’язків з управління ризиками та контролю [119].

Перша лінія захисту, керівництво з операційної діяльності є власником, має відповідальність та підзвітність щодо оцінки, управління та зменшення ризиків разом з підтриманням ефективного внутрішнього контролю. Друга лінія захисту, контролер, управління ризиками, комплаенс, а також аналогічні функції сприяють та контролюють здійснення ефективних практик управління ризиками у операційній діяльності і допомагають власникам ризиків надавати адекватну інформацію щодо ризиків на всіх рівнях організації. Третя лінія захисту, функція внутрішнього аудиту, ґрунтуючись на ризик-орієнтованому підході, забезпечує надання впевненості щодо ефективності корпоративного управління, управління ризиками та внутрішнього контролю для керівного органу організації і вищого виконавчого керівництва, в тому числі щодо того, як здійснюють свою діяльність перша та друга лінії захисту. Ця відповідальність щодо надання впевненості охоплює всі елементи системи управління ризиками організації: тобто, починаючи з виявлення ризиків, включаючи оцінку ризиків і закінчуючи реагуванням на інформацію, пов’язану з даними щодо ризиків (у всій організації, а також вищому виконавчому керівництву та керівному органу).

Згідно Міжнародних стандартів професійної практики внутрішніх аудиторів, контроль вважається адекватним, якщо керівництво спланувало та організувало (розробило) його у такий спосіб, який забезпечує достатню впевненість у тому, що управління ризиками організації є ефективним та цілі й задачі організації будуть досягнуті продуктивно та економічно.

Американський Інститут управління проектами (PMI), що розробляє і публікує стандарти у сфері управління проектами, регламентував шість процедур управління ризиками: планування управління ризиками – вибір

підходів і планування діяльності з управління ризиками; ідентифікація ризиків – визначення ризиків, що можуть вплинути на проект, і документування їх характеристик; якісна оцінка ризиків – якісний аналіз ризиків і умов їх виникнення з метою визначення їх впливу на успіх проекту; кількісна оцінка – кількісний аналіз ймовірності виникнення і впливу наслідків ризиків на проект; планування реагування на ризики – визначення процедур і методів послаблення негативних наслідків ризикових подій і використання можливих переваг; моніторинг і контроль ризиків – моніторинг, визначення ризиків, що залишаються, виконання плану управління ризиками й оцінка ефективних дій з мінімізації ризиків. Усі ці процедури взаємодіють між собою [148, с. 12].

Система управління ризиками має забезпечити організацію ефективного державного внтурішнього фінансового контролю на основі принципу вибірковості, що дозволить контролюючим органам зосередити увагу на найбільш важливих і пріоритетних напрямах роботи і, відповідно, сприятиме ефективному використанню ресурсів, а також виявленню і прогнозуванню порушень фінансового законодавства [148, с. 15].

Таким чином, запровадження ризикоорієнтованої системи бюджетного контролю орієнтовано не на ліквідацію наслідків негативних зовнішніх і внутрішніх впливів, а на попередження їх виникнення, що дасть змогу зменшити негативні наслідки порушень у системі бюджетного контролю [113].

Враховуючи це, ризикоорієнтований відбір об’єктів внутрішнього аудиту впроваджується й на рівні центральних органів виконавчої влади. Як приклад доцільно згадати Міністерство освіти і науки України. Відповідно до наказу Міністерства освіти і науки України від 24 березня 2017 року №462 “Щодо затвердження Порядку оцінки ризиків діяльності об’єктів внутрішнього аудиту при плануванні діяльності підрозділу внутрішнього аудиту”. Відбір об’єктів внутрішнього аудиту за ризиками здійснюється для бюджетних установ та організацій відповідно до Додатку 5. Залежно від

критеріїв ризики діляться на високий, середній та низький ступінь. Ступінь ризику визначається за шкалою балів. До Плану діяльності підрозділу з внутрішнього аудиту включаються об’єкти для проведення внутрішнього аудиту, у яких сума балів за розрахованими ступенями ризиків має максимальне значення. За умови однакової суми балів перевага надається тому об’єкту внутрішнього аудиту, де кількість ризиків високого ступеню є найбільшою. Для забезпечення відбору об’єктів внутрішнього аудиту підрозділ внутрішнього аудиту не частіше ніж один раз на рік отримує від об’єктів внутрішнього аудиту інформацію про фінансовий та майновий стан на звітну дату.

Крім того в науковій літературі пропонуються концептуальні підходи до створення ризикоорієнтованої системи бюджетного контролю, які охоплюють [113]: по-перше, аналіз факторів ризику бюджетної системи залежно від стадії бюджетного процесу; по-друге, дотримання процесу управління ризиками, що включає ідентифікацію, якісну й кількісну оцінку ризику, планування реагування на ризики, моніторинг і контроль ризиків; по-третє, формування ризикоорієнтованої системи бюджетного контролю, що має орієнтуватися на мінімізацію негативних наслідків виникнення ризику відповідно до зазначеної вище класифікації ризику; ідентифікацію бюджетних ризиків на етапі планування, формування й затвердження, виконання та аналізу результатів виконання бюджету; оцінки рівня ризику якісними та кількісними методами, у тому числі контроль та оцінку ризиків на загальнодержавному та місцевому рівні.

3.2. Удосконалення інституційно-методичного забезпечення проведення аудиту ефективності бюджетних програм

Традиційні методи, які протягом тривалого часу використовувались при проведенні державного фінансового контролю, сьогодні не виявляють своєї ефективності та результативності. Фінансова дисципліна і відповідальність знаходяться на досить низькому рівні, що, безперечно,

посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [47]. Використання аудиту ефективності є дієвим засобом визначення результативності та економічності бюджетних програм, що у підсумку визначає ефективність функціонування як фінансово-бюджетного механізму, так і механізму державного фінансового контролю України.

Сьогодні у практиці контрольної діяльності переважно здійснюється процес виявлення порушень та значно менше уваги приділяється оцінці ефективності використання коштів. Аудит, який не відповідає на питання "що робити?", сьогодні стає все менш затребуваним. Аудит ефективності є складним та багатоплановим інструментом контролю, який виконує такі функції, як: 1) контроль за економічною обґрунтованістю, правомірним, цільовим та ефективним використанням державних фінансових ресурсів; 2) аналіз результативності використання державних фінансових ресурсів; 3) перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації передбачених положень фінансової політики, в тому числі витрачання бюджетних коштів [167, с. 828].

Вдале та повне трактування поняття "аудит ефективності" запропоновано вітчизняними науковцями Л. Сухаревою та Т. Федченко [155], які розглядають аудит ефективності як форму контролю, яка становить сукупність дій зі збору й аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами цілей, встановлення чинників, які заважають досягненню максимального результату у використанні певного обсягу ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

Основними завданнями аудиту ефективності є: 1. Порівняння звітних результативних показникеів виконання бюджетної програми із заданими параметрами, у т.ч. в паспорті бюджетної програми; 2. Виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру,

що перешкоджають виконанню бюджетної програми.; 3. Визначення рівня впливу виявлених упущень і недоліків на ефективність виконання бюджетної програми; 4. Розробка пропозицій щодо удосконалення організації виконання бюджетної програми, ефективнішого і раціональнішого використання бюджетних коштів [124, с. 132].

В українському законодавстві, а саме у Постанові Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм”, подано таке визначення: “Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм”.

В сучасних умовах бюджетні повинні не тільки планувати, здійснювати та контролювати доходи та видатки бюджетних програм, але і керувати результатами їх виконання. Перед керівниками бюджетних установ – розпорядниками бюджетних коштів виникають задачі прогнозування, оцінки ризиків і створення ефективної системи управління. Все це зумовлює специфіку і новизну в методології та організації обліку і вимагає посилення контролю за використанням ресурсів та покращення результативних показників діяльності цих установ [53, с. 155].

Розглянемо організацію контрольних заходів аудиту ефективності як поетапний процес для відділу внутрішніх аудиторів бюджетної установи:

Етап І. Планування аудиту ефективності, а саме формування середньострокового плану аудиту ефективності та річного плану роботи відділу внутрішнього аудиту.

Етап ІІ. Реалізація контрольних заходів в рамках проведення аудиту ефективності управління бюджетними коштами, тобто контроль формування паспорту бюджетної програми (розробка програми, підпис, підготовка інших документів), здійснення перевірки (збір фактичних даних; аналіз виконання за видатками та наданими кредитами за бюджетною програмою; аналіз напрямів використання бюджетних коштів з оцінкою відхилення; аналіз виконання видатків на реалізацію державних програм; аналіз виконання результативних показників з проведенням аналітичних процедур та поясненням щодо розбіжностей), оформлення результатів перевірки, формування плану заходів щодо виконання бюджетної програми, оформлення звіту за результатами перевірки.

Етап ІІІ. Підведення підсумків контрольної діяльності в рамках аудиту ефективності, контроль за ходом виконання рекомендацій за результатами перевірки, підведення річних підсумків аудиту ефективності, підведення середньострокових підсумків аудиту ефективності, визначення ефективності контролю [53, с. 155].

З вищезазначеного випливає, що першим етапом аудиту ефективності є планування, в рамках якого здійснюється формування переліку пріоритетних спрямувань контролю на основі стратегічних цілей державного управління і потреби системи управління на середньострокову перспективу. Другий етап представляє собою реалізацію контрольних заходів і проведення моніторингу та аналізу виконання паспорту бюджетної програми. Третій етап – підведення підсумків аудиту ефективності, включає затвердження звітів про результати перевірки, контроль за реалізацією рекомендацій, спрямованих на адресу об’єкта контролю.

Основоположним документом, що визначає ключову роль аудиту ефективності є Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, у якій зазначається, що крім контролю за дотриманням законодавства та правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, існує також інший вид контролю, що спрямований на

оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління.

Нині аудит ефективності в Україні перебуває на етапі свого становлення. Він набув легітимності лише як один із методів державного фінансового контролю після прийняття Бюджетного кодексу України, Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. й реалізується переважно у якості аудиту ефективності бюджетних програм.

Слід відмітити, що результативне запровадження законодавчо регламентованого аудиту ефективності у вітчизняну практику державного фінансового контролю вимагає, в першу чергу, науково обґрунтованого підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат, цілі, класифікаційні ознаки, форми реалізації аудиту ефективності, виконання його рекомендацій.

Загалом під аудитом ефективності розуміють форму державного фінансового контролю, яка спрямована на здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продуктивності, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетних програм та розробки пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів держави [7].

Різноманіття цілей, завдань і напрямів аудиту ефективності бюджетних ресурсів, широке трактування його предмету обумовлює існування різних підходів до класифікаційних ознак, що характеризують аудит ефективності в різних аспектах.

Базова класифікація видів аудиту ефективності надана Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). До них відносяться:

- аудит економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління;

- аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

- аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об'єктом аудиту накреслених цілей, а також перевірку фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими [161].

Відповідно в основі аудиту ефективності покладено теорію «трьох Е» («3Е»), тобто тих основних елементів, які характеризують стан використання бюджетних ресурсів та відповідності результатів бюджетних програм поставленим в них цілях:

- економічність (economy) – мінімізація витрат на здійснення діяльності організації в поєднанні зі збереженням відповідної якості роботи, ощадливість, бережливість;

- ефективність (efficiency) – рівень виконання організацією поставлених завдань у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності;

- результативність (effectiveness) – співвідношення між виходом товарів, послуг та інших результатів діяльності організації та використаними на їх виробництво ресурсами, дієвість, успішність [8].

Пріоритетний розвиток аудиту ефективності обумовлюється стратегічною метою реформування механізму державного фінансового контролю України, зокрема необхідністю:

- підвищення дієвості та ефективності державного фінансового контролю в усіх сферах бюджетної системи;

- формування і реалізації загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ при підготовці проекту державного бюджету, його виконання, контролю за виконанням державного бюджету [45];

- суттєвого покращення державного управління в умовах обмеженості фінансових ресурсів;

- публічності і прозорості діяльності державних органів, які використовують фінансові ресурси;

- переходу до бюджетування за результатами діяльності, в результаті чого прийняті рішення будуть базуватися на раціональних рішеннях, віддаючи перевагу фінансуванню найбільш пріоритетних програм.

Таким чином, аудит ефективності відіграє важливу роль у механізмі дієвого державного фінансового контролю, що, як наслідок, сприяє забезпеченню належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни та запобіганню її порушень.

Як зазначають автори монографії “Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення” [164] в умовах ринкових відносин та обмежень у вільних фінансових ресурсах питання їх ефективного використання є вкрай актуальним. Адже, якщо в умовах командно-адміністративного управління питання ефективності використання ресурсів було не настільки болючим, адже планування розвитку національного господарства знаходилося на достатньо високому фаховому рівні. Вплив на неефективних розпорядників державних ресурсів здійснювався у спосіб їх покарання. Сьогодні планування розвитку та оперативної діяльності фактично відсутнє. Тому єдиним шляхом оперативному запобіганню витрачання обмежених державних ресурсів може бути здійснення шляхом зміщення акцентів на оперативний контроль поточного витрачання державних ресурсів з метою формулювання пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності їх використання.

Як визначено у п. 6 ст. 20 БКУ [18], на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах

бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [104].

На виконання цієї норми БКУ Мінфін наказом № 608 затвердив Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм[108]. Для оцінки ефективності бюджетних програм можуть використовуватись: офіційна державна статистична, фінансова та інша звітність; дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; інформація про результати контрольних заходів, проведених контрольно-ревізійним підрозділом розпорядника бюджетних коштів тощо. За результатами оцінки ефективності бюджетних програм головні розпорядники у межах своїх повноважень вживають заходів щодо підвищення ефективності бюджетних витрат. Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів виконавчої влади, уповноважених на здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття відповідних рішень включаючи зупинення реалізації програми.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу: відповідності бюджетної програми пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону); відповідності бюджетної програми плану діяльності головного розпорядника на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди; відповідності бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання; мети, завдань бюджетної програми та напрямів використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату; результативних показників бюджетної програми, яких передбачається досягти при виконанні бюджетної програми в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті та завданням бюджетної програми; фактичних результатів виконання

бюджетної програми за попередні бюджетні періоди; зобов'язань та стану розрахунків за ними.

Таблиця 3.2

Результативні показники виконання бюджетних програм

Назва показника	**Характерна ознака показника у програмі**	**Ознака одиниці вимірювання**
Показник затрат	Хто виробляє послугу? – Штатна структура, структура управлінь, відділів, відділень і т. ін. Чим виробляємо послугу? – потужності, будівлі, споруди і т. ін.	Одиниця вимірювання завжди подається в абсолютному вираженні – шт. од., од., м. кв., м.куб.
Показник продукту	На кого (на що) ми докладаємо зусиль? На кого (на що) ми діємо у процесі надання послуг? – Контингент споживачів послуги, обсяги виконаних робіт за послугою, і т. ін.	Одиниця вимірювання завжди подається в абсолютному вираженні – ос., учнів, м.куб., м. кв., ліжко-днів
Показник ефективності	Скільки коштує одиниця продукту в грошовому виразі? Яку частку показника затрат припадає на одиницю продукту?	Одиниця вимірювання завжди подається в відносних величинах – грн. /л-день, шт. од. вчителів / 1 учня (навантаження), грн / м. кв. ремонту
Показник якості	Що досягнуто в результаті виконання програми?	Одиниця вимірювання завжди подається в відносних величинах – % зниження захворюваності, темп зростання показника порівняно з іншим періодом

Джерело: укладено автором на основі [108]

Результативні показники бюджетних програм (табл. 3.2) мають відповідати таким критеріям: реалістичність (результативні показники визначаються з урахуванням показників поточного стану та існуючих потреб економіки та суспільства, показників, визначених прогнозними документами щодо економічного та соціального розвитку, з одного боку, та можливостями ресурсної частини державного бюджету, з іншого); актуальність (результативні показники узгоджуються із програмними та стратегічними документами, стратегічними цілями головних розпорядників, показниками результату їх діяльності в середньостроковому періоді, характеризують найважливіші аспекти очікуваного результату); суспільна значимість (результативні показники висвітлюють ефект, який отримують економіка та

суспільство завдяки діяльності головного розпорядника, дають можливість оцінити вплив на економічний та соціальний розвиток, ефективність надання державних послуг).

Результативні показники мають: визначатися на підставі стратегічних цілей головного розпорядника та очікуваних показників результату його діяльності на середньостроковий період з урахуванням фактично досягнутих показників у попередніх бюджетних періодах і виходячи із тенденцій розвитку відповідної галузі економіки (сфери діяльності, регіону) та прогнозу її розвитку на перспективу; формулюватися чітко та однозначно, бути зрозумілими та доступними для сприйняття широкими верствами населення; висвітлювати кількісні та якісні характеристики результатів, яких планується досягти за відповідний бюджетний період; характеризувати виконання кожного завдання бюджетної програми та реалізацію кожного напряму використання бюджетних коштів; об’єктивно та реалістично відображати особливості та специфіку діяльності головного розпорядника, висвітлювати результати його діяльності в галузях (сферах діяльності); бути вимірюваними, надавати можливість порівняння за окремі бюджетні періоди, порівняння з аналогічними показниками інших бюджетних установ, мати кількісне вираження в одиницях виміру, які відповідають змісту показника; підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є джерелами інформації для визначення результативних показників, або розраховуватися за допомогою математичних дій з показниками таких звітності та обліку. У вітчизняній практиці використовують чотири групи результативних показників (затрат, продукту, ефективності, якості).

Під час проведення аналізу необхідно дотримуватись принципу ефективності та результативності (забезпечення якісного надання послуг, гарантованих державою, при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату).

Основними завданнями оцінки ефективності бюджетних програм при виконанні державного та місцевих бюджетів є: визначення рівня ефективності та результативності бюджетної програми шляхом встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів; визначення ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників; виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм та досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми; розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів; прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється з урахуванням критеріїв та за формою, яка наведена у додатку до зазначених Методичних рекомендацій.

У пункті 5 ефективність бюджетної програми оцінюється за такими критеріями:

у пункті 5.1 - «Виконання бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів»:

проводиться аналіз виконання бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів з бюджету за звітний рік із обсягами, затвердженими паспортом бюджетної програми, з урахуванням внесених протягом року змін, у тому числі за напрямами використання бюджетних коштів;

наводяться пояснення причин відхилення фактичних показників від планових, у тому числі за кожним напрямом використання бюджетних коштів;

у пункті 5.2 - «Виконання бюджетної програми за джерелами надходжень спеціального фонду»:

проводиться аналіз залишків надходжень спеціального фонду на початок та на кінець року, в тому числі за власними надходженнями та іншими надходженнями спеціального фонду, із поясненням причин їх наявності;

проводиться аналіз надходжень спеціального фонду, в тому числі власних надходжень, надходжень позик, повернення кредитів, інших надходжень спеціального фонду, на підставі порівняння фактичних та планових обсягів із поясненням причин відповідних відхилень;

у пункті 5.3 - «Виконання результативних показників бюджетної програми за напрямами використання бюджетних коштів»:

проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних результативних показників за звітний рік із показниками, затвердженими паспортом бюджетної програми, із поясненням причин розбіжностей між ними (пояснення надаються за кожним показником окремо);

у пункті 5.4 - «Виконання показників бюджетної програми порівняно із показниками попереднього року»:

проводиться аналіз динаміки показників бюджетної програми на підставі порівняння обсягів проведених видатків (касових видатків) та наданих кредитів із бюджету за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, в тому числі за напрямами використання бюджетних коштів, та надаються пояснення щодо збільшення (зменшення) таких обсягів, а також щодо змін у структурі напрямів використання коштів за бюджетною програмою;

проводиться аналіз виконання результативних показників за напрямами використання бюджетних коштів на підставі порівняння фактичних показників за звітний рік із відповідними показниками попереднього року, та надаються пояснення щодо динаміки результативних показників за відповідним напрямом використання бюджетних коштів;

у пункті 5.5 - «Виконання інвестиційних (проектів) програм»:

- відображаються планові показники надходжень до бюджету розвитку за джерелами, надходжень із загального фонду бюджету до спецфонду (бюджету розвитку), запозичень до бюджету та інших джерел надходжень, фактичні надходження, а також наводиться пояснення причин відхилення фактичних надходжень від планових показників;

- наводяться показники та пояснення причин відхилення касових видатків бюджету розвитку від планового показника та причин відхилення фактичних надходжень від касових видатків;

- наводяться показники та пояснення причин відхилення касових видатків на виконання інвестиційних проектів від планових показників;

- наводиться план виконання інвестиційних (проектів) програм, його виконання та відхилення щодо капітальних видатків з утримання бюджетних установ;

у пункті 5.6 - «Наявність фінансових порушень за результатами контрольних заходів» вказуються обсяги:

виявлених фінансових порушень за бюджетною програмою (у тому числі тих, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, та тих, що не призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів);

відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів;

усунутих інших фінансових порушень;

У пункті 6 наводиться узагальнений висновок зокрема щодо:

ефективності бюджетної програми – визначаються рівень досягнення мети та виконання завдань програми при використанні відповідного обсягу бюджетних коштів, можливості досягнення кращих результатів при використанні цих коштів, зазначаються недоліки та упущення організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, а також пов'язані з неналежним виконанням головним розпорядником функції з управління бюджетними коштами (зокрема, несвоєчасність затвердження паспортів бюджетних програм та порядків використання бюджетних коштів, недотримання порядків використання бюджетних коштів, неналежна

організація проведення державних закупівель, неналежна організація роботи із розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів тощо), а також надаються пропозиції щодо усунення недоліків при виконанні бюджетної програми та покращання управління бюджетними коштами;

корисності бюджетної програми — зазначаються соціально-економічні наслідки впровадження програми, перешкоди, які завадили досягненню необхідних результатів програми;

довгострокових наслідків бюджетної програми — вказується, чи будуть результати програми використовуватись після завершення її реалізації.

Аналіз результативності впровадження бюджетних програм сприяє оптимізації видатків бюджету, підвищенню якості бюджетних послуг, посиленню рівня зацікавленості бюджетних установ в успішному виконанні делегованих державою завдань та функцій.

Оцінювання ефективності діяльності бюджетних установ за бюджетними програмами дає змогу отримати такі переваги:

планування видаткової частини бюджету за програмами здійснюється на основі досягнутих результатів діяльності;

ефективність функціонування установ та організацій зумовлюється необхідністю проведення оцінки отриманих результатів;

аналіз досягнення програмою встановлених цілей, виявлення причин невиконання завдань і визначення заходів, яких потрібно вжити для покращення реалізації бюджетної програми;

результати ефективного процесу оцінки забезпечують раціональний розподіл фінансових ресурсів, удосконалення структури програми, оптимізацію системи управління, досягнення кращих результатів [89].

Отже, оцінка бюджетної програми – періодичний ґрунтовний аналіз процесу реалізації програми за показниками виконання з метою визначення її ефективності й результативності та прийняття управлінських рішень щодо

покращення процесу її подальшого впровадження або в разі необхідності призупинення чи припинення. Залежно від стадії та мети проведення оцінки визначають її види: попередня, проміжна, узагальнююча.

Залежно від цільового призначення визначають такі методи оцінки програми: «витрати-вигода», «витрати-ефективність», «результативності», «впливу». Метод «витрати-вигода» передбачає кількісне порівняння витрат за програмою та вигод від її впровадження. Результатам надається умовна грошова оцінка, що дозволяє співвіднести витрати і результати. Ефективною вважається програма, сукупна вигода від реалізації якої є більшою за суму відповідних витрат. Метод «витрати-ефективність» оцінює результати в кількісній, а не грошовій формі. Ефективною вважається така програма, результати виконання якої перевищують обсяг використаних бюджетних коштів. Експертиза результатів виконаної програми і порівняння фактичних результатів із тими, що були заплановані, здійснюються за методом оцінки «результативності». Метод «впливу» застосовується для аналізу впливу отриманого ефекту від виконання програми на соціально-економічну ситуацію у країні.

Бюджетним кодексом України [18] визначено, що оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється учасниками бюджетного процесу шляхом проведення заходів із моніторингу, аналізу і контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Відсутність затвердженої методології моніторингу не дозволяє постійно відслідковувати хід реалізації бюджетної програми, отримувати інформацію про поточну ситуацію для підготовки висновків щодо стану досягнення очікуваних результатів з метою прийняття управлінських рішень. Недостатній рівень розвитку системи моніторингу в Україні обмежує можливості повноцінного застосування оцінки ефективності в бюджетному процесі.

Однак головним аспектом правильно спрямованої контрольної діяльності (на досягнення її результативності) є осмислення результату для користувачів, інакше одна фіксація помилок і стає метою. Тому питання “Для

чого?” відображає вірний напрямок діяльності контролюючої установи, коли користувачі (перш за все громадянське суспільство) отримують інформацію не стільки про виявлені факти незаконних та неефективних дій, скільки про їх виправлення шляхом притягнення винних до відповідальності та відшкодування ними заподіяних збитків [157, с. 445].

Виходячи із вищезазначеного оцінку результатів діяльності контролюючого органу необхідно здійснювати, керуючись лише одним критерієм – наскільки важливим для суспільства є висновки органу фінансового контролю, чи є дієвим механізм щодо подолання виявлених порушень?

Відмінністю аудиту ефективності від традиційної ревізії на етапі реалізації результатів є дві важливі характеристики процесу:

1. Керівництво підконтрольної установи несе повну відповідальність за вживання відповідних заходів на основі представлених рекомендацій.

2. Вжиті заходи ніколи не можуть визначатися як інструкція чи пропозиція аудитора, в усіх випадках це лише рішення керівника.

Саме керівництво бюджетної установи зобов’язане визначати, яких дій слід вжити на основі результатів аудиту, на відміну від наслідків ревізії, за якими ревізор завжди визначав, яким чином слід виправляти виявлені порушення. Однак державний аудитор повинен переконатися в тому, що буде вжито належних коригуючих дій, питання отримало задовільний розгляд на належному рівні керівництва, яке прийняло ризики, пов’язані з бездіяльністю.

Моніторинг виконання рекомендацій, розроблених керівництвом за результатами аудиту ефективності та направлених до відповідних органів державної влади підвищує результативність контрольного заходу. В умовах передачі повноважень щодо реагування на наслідки аудиту ефективності системі управління державними фінансами моніторинг стає необхідною умовою досягнення результату контролю.

Поняття моніторингу не нове в економічній теорії та господарській практиці й прийшло в дані сфери з екологічних наук. незважаючи на поширеність терміну “моніторинг”, у науковій літературі відсутнє однозначне й чітке його трактування.

Узагальнюючи проведений аналіз наукових доробок по даній проблематиці, маємо можливість сформулювати декілька підходів до трактування самого терміну “моніторинг” і відповідно, на цій онові, виділити кілька концепцій побудови системи молніторингу економічних процесів на підприємстві [12, с. 12].

Згідно з першою концепцією моніторинг трактується як процес спотереження, збору та обробки даних про стан доліджуваного процесу, явища для попередження небажаних відхилень від заданих, запланованих параметрів. Такий варіант у сучасних практичних економічних дослідженнях використовується рідко, через слабку інформативніть та аналітичну цінність. Проте він традиційно представлений у більшості економічних і фінансових словників.

Друга концепція, умовно модемо назвати її інтрументальною, полягає в тому, що моніторинг характеризується за типами заобів і методів, які використовуються. Такий варіант траепляється переважно в комбінації з першою концепцією та викотристовується в більшості сучасних наукових працях.

Наступна концепція має певну цільову направленість, згідно з якою моінторинг визначається як проблемно-орієнтована система, що перекриває певну сферу інформаційних потреб економіта-дослідника або практика і базується на формуванні ситеми кількісних і якісних показників, діагнотиці їх стану та створенні необхідної статистичної бази.

Четверта концепція визначає моніториинг, як особливий вид управлінської діяльності, який передбачає певне перегрупування традиційних інформаційно-управлінських функцій, що обєднують елементи статистики, обліку, аналізу та прогнозування, її деякі науковці називають ще

інтеграційною. Ця концепція нині набуває особливого значення, бо дає змогу створити умови для методологічного розвитку моніторингу і розв'язання актуальних завдань сфери управління суб'єктами підприємницької діяльності.

Проаналізувавши існуючі підходи до тлумачення поняття "моніторинг" та порівнявши змістову наповненість кожної зі сформованих концепцій, можна простежити певну еволюцію в трактуванні даної економічної категорії. Це поняття набуло тепер більш ширшого значення, пройшовши етапи вдоконалення від суто спостереження за обєктом долідження та фіксування відхилень від заданих параметрів до специфічної складової управлінської діяльності. І полягає така діяльність в безперервному інформуванні про тан будь-яких господарьких процесів та явищ, оцінці передбачуваних змін, а також в прогнозуванні й виявленні тих чи інших економічних тенденцій, для вироблення політики регулювання та визначення пріоритетів, для прийняття рішень щодо найважливіших напрямків розвитку, досягнення тратегічних і тактичних цілей підприємства.

Таким чином, на основі грунтовного критичного аналізу наявних підходів до трактування терміну "моніторинг", опираючись на те, що тлумачення даного поняття повинно закономірно випливати з його змісту, який в свою чергу включає обгрунтування насамперед його мети, обєкта, предмету й функцій, а всі складові поняття взаємоповязані та взаємообумовлені, їхня обєктивність і обгрунтованість є принциповою умовою забезпеченню обєктивноті, дотовірності й результативності моніторингової діяльності, пропонується власне визначення досліджуваної категорії. Отже, моніторинг – це специфічний вид стратегічно орієнтованого управління діяльністю бюджетної установи, що грунтується на постійному спостереженні та діагностиці гоподарьких процесів та явищ, систематизації отриманих даних в інформаційну базу для подальшої оцінки та аналізу тенденцій змін економічних показників, і на цій основі прогнозування можливих ризиків та корегування стратегії розвитку організації.

Таким чином, на відміну від розглянутих вище інтерпретацій поняття моніторингу, акцентуємо увагу не лише на відслідковуванні фінансово-господарських процесів та виявленні негативних тенденцій розвитку економічної ситуації (тобто це не лише на діагностика), а й звертаємо увагу на те, що система моніторингу бюджетної установи повинна забезпечити передбачення (прогнозування) загроз, фінансових та інвестиційних ризиків в процесі прийняття управлінських рішень та забезпечити можливіть досягнення кінцевої мети моніторингу – підвищення рівня фінансово-економічної стабільності організації. У даному випадку, моніторинг виступає як цілісна система інформаційної підтримки управління за допомогою спостережень, аналізу, прогнозування та виявлення тенденцій динаміки показників ефективності з метою підвищення результативності економічної діяльності бюджетної установи. Об’єкти моніторингу, напрямки дослідження, індикатори, що дозволяють оцінити стан об’єктів, так само як і значення їх оптимального стану, визначаються на початковому етапі управління, а сам моніторинг є складовою частиною управлінської діяльності [12, с. 15].

Отже, аналіз результатів заходів, прийнятих і реалізованих перевіреними бюджетними установами відповідно до рекомендацій органу фінансового контролю в процесі моніторингу повинен проводиться за показниками якісних характеристик процесів або ж проявляється в кількісних показниках підвищення ефективності використання державних коштів, а саме підвищенні економічності, продуктивності, та результативності використання державних коштів, поліпшенні якості роботи державних органів, удосконаленні системи управління державними фінансами.

В ході аудиту ефективності доцільно детально дослідити операції, які мають ознаки нераціонального, неекономного використання бюджетних коштів, зокрема [17]:

використання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням;

придбання необхідних товаро-матеріальних цінностей (робіт, послуг) за цінами, які перевищували чинні у регіоні на ідентичні товари (роботи, послуги) на час здійснення господарської операції;

придбання необхідних товаро-матеріальних цінностей, які не можуть бути використані на заплановані цілі з причин: придбання їх в кількості, яка перевищує потреби і нормативні запаси; придбання морально і фізично застарілих цінностей або таких, що мають прострочені терміни використання; відсутність сертифікату якості або документації щодо їх застосування;

попередня оплата необхідних товарів (робіт, послуг), яка спричинила дебіторську заборгованість на строк більше одного місяця, якщо інше не передбачено законодавством; оплата видатків, які не є першочерговими, за наявності кредиторської забогованості по захищених статтях видатків бюджету; капітальні вкладення в програми і проекти, які не реалізовані і припинені через втрату актуальності чи недостатнє фінансування;

видатки на утримання основних засобів, які не використовуються або використовуються частково; непропорційне фінансування взаємопов'язаних видатків, від яких залежить надання належних послуг [58, с. 14].

Однією галуззю економіки України, яка останніми роками, навіть при загальних кризових явищах як в економіці, так і в бюджетній сфері, забезпечує в основному позитивну динаміку, є агропромисловий комплекс. Однак сільськогосподарські підприємства потребують державної підтримки через сезонність виробництва, податкове навантаження, низьку конкурентоспроможність та ряд інших факторів мікро- та макросередовища.

Цільове та ефективне використання коштів підтримки підлягає обов'язковим перевіркам з боку державних контролюючих органів. На жаль, у практичній діяльності існують випадки незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, що супроводжується недостовірним

відображенням їх в обліку та фінансовій звітності. Неточна облікова інформація перешкоджає прийняттю ефективних і своєчасних управлінських рішень керівництвом та менеджерами підприємств, а відтак досягненню високих фінансових результатів [58, с. 16].

Необхідно зазначити, що цільове використання коштів на реалізацію бюджетної програми не обов’язково забезпечує ефективність [10, с. 45]. Тобто навіть належним чином використавши бюджетні кошти на впровадження програми, можна при цьому не досягти очікуваного позитивного ефекту. При оцінці ефективності виконання заходів державних програм підтримки проблема полягає в тому, що не існує для цього загальноприйнятих, чітко визначених критеріїв, тому будь-який суб'єкт аналізу має право самостійно їх відбирати і не завжди такий підбір виявляється вдалим.

Державна бюджетна підтримка є основним напрямом державного регулювання сільського господарства. Її необхідність зумовлена не тільки економічними факторами, а, перш за все, багатофункціональністю сільськогосподарського виробництва. Адже саме цей вид економічної діяльності продукує не лише товари, але й незамінні суспільні блага (послуги) нетоварного характеру, найважливіші з яких – продовольча безпека, економічні умови існування сільського населення, відтворення селянства, підтримання екологічної рівноваги, збереження біорізноманіття тощо.

Після втрат у 2015 р. аграрний сектор у 2016 р. продемонстрував позитивну динаміку зростання: індекс сільськогосподарської продукції становив 106,3 %. У 2016 р. було зафіксовано збільшення обсягів збору врожаю основних сільськогосподарських культур. Нарощування виробництва сільськогосподарських культур зернової та олійної груп дозволило суттєво збільшити відвантаження аграрної продукції на експорт, який у 2016 р. становив 15,2 млрд дол. США, що на 0,7 млрд дол. США більше, ніж у 2015 р. При цьому позитивне зовнішньоторговельне сальдо за

продукцією сільськогосподарської галузі становило 11,4 млрд дол. США, а її частка в загальному товарному експорті країни сягнула 42 %. У 2017 р. обсяги сільськогосподарського виробництва дещо відстають від минулорічних: за січень-травень індекс сільськогосподарської продукції порівняно з відповідним періодом 2016 р. становив 99,1 %[4].

Державна фінансова підтримка розвитку агропромислового комплексу здійснюється за такими формами: непряма державна підтримка (надання податкових пільг); пряма державна підтримка (бюджетні асигнування, бюджетні позики) [84, с. 802].

Після скасування з 01.01.2017 р. (відповідно до вимог МВФ) спеціального режиму оподаткування ПДВ в Україні впродовж 2017 року використовувалося лише пряме бюджетне фінансування у вигляді бюджетної дотації для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції (бенефіціарами дотації мали бути ті галузі аграрного сектору, які не мають значної частки на ринку експорту, тобто більшість продукції реалізується на внутрішньому ринку без повернення експортного ПДВ) та часткової компенсації вартості сільськогосподарської техніки та обладнання вітчизняного виробництва.

Аналіз державної бюджетної підтримки повинен враховувати [16, с. 48]: макроекономічні аспекти ефективності (результуючими показниками яких є підвищення конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції, рівень захисту вітчизняних товаровиробників на агропродовольчому ринку); регіональний аспект ефективності (орієнтований на активізацію зміцнення і використання регіональних конкурентних переваг, підвищення інвестиійної привабливості регіонального АПК); мікроекономічний аспект ефективності (відображає рівень державної підтримки доходів сільськогосподарських товаровиробників і стимулювання інноваційної активності суб’єктів господарювання).

Оцінка результативності державної підтримки аграріїв показує, що вона не заохочує власників інвестувати в інноваційні технології та техніку з метою впливу на зниження затратності виробництва та підвищення його ефективності.

Згідно українського законодавства питома вага видатків на фінансування сільського господарства має становити не менше 5% видаткової частини Державного бюджету. Реальні обсяги фінансування не досягають задекларованих показників (табл. 3.3). Загальна сума видатків на галузь АПК в 2018 році передбачена в сумі 14,2 млрд. грн., що складає 1,43 % від загальних видатків бюджету країни. Найбільшу суму, 4 млрд. грн., що складає 28% бюджету видатків на АПК, планується спрямувати на фінансову підтримку галузі тваринництва (в 2017 році на дану ціль було спрямовано лише 1,8% видатків на агросферу), а також 1 млрд. грн., що становить 7,06% - на фінансову підтримку розвитку фермерських господарств (цього напряму використання бюджетних коштів в 2017 році не було).

Про низький загальний обсяг державної підтримки сільського господарства в Україні порівняно з іншими країнами свідчить також оцінка підтримки виробника (Producer Support Estimate – PSE), що проводить Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Так, в ЄС-28 20,99% валової сільськогосподарської продукції компенсується державою за рахунок різних програм державної підтримки, ОЕСР – 18,77%, в той час як в Україні – -9,46%.

Існуючий механізм державної бюджетної підтримки в аграрній сфері характеризується наступними недоліками: непрозорість механізму розподілу та недоступність одержання бюджетних коштів для значної частини сільськогосподарських господарств населення; неефективне використання вкладених бюджетних коштів; недосконалість механізмів отримання й розподілу бюджетних коштів, порушення бюджетної дисципліни при їх використанні; порушення принципу об’єктивності при розподілі державних коштів та зміна кінцевих бенефіціантів.

Таблиця 3.3

Аналіз розподілу видатків бюджету на державну підримку аграрної сфери (2017-2018 рр.)

Показники	**2017**		**2018**	
	тис. грн.	**%**	**тис. грн.**	**%**
Міністерство аграрної політики та продовольства України	9442263,1	100	14154691,7	100
Апарат Міністерства аграрної політики та продовольства України	5807983,8	61,51	6822342,8	48,20
Загальне керівництво та управління у сфері агропромислового комплексу	122250,9	1,29	163011,2	1,15
Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі шляхом здешевлення кредитів	300000,0	3,18	66000,0	0,47
Дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у сфері розвитку АПК, підготовка наукових кадрів, наукові розробки у сфері стандартизації та сертифікації сільськогосподарської продукції, дослідження та експериментальні розробки у сфері АПК	120017,5	1,27	132644,9	0,94
Підвищення кваліфікації фахівців АПК	18986,7	0,20	21594,1	0,15
Ліквідація та екологічна реабілітація території впливу гірничих робіт державного підприємства “Солотвинський солерудник” Тячівського району Закарпатської області	-	-	8483,6	0,06
Фінансова підтримка заходів в АПК	60000,0	0,64	5000,0	0,04
Фінансова підтримка розвитку фермерських господарств	-	-	1000000,0	7,06
Витрати Аграрного фонду пов’язані з комплексом заходів із зберігання, перевезення, переробки та експортом об’єктів державного цінового регулювання державного інтервенційного фонду	-	-	52200,0	0,37
Організація і регулювання діяльності установ в системі АПК та забезпечення діяльності Аграрного фонду	-	-	128409,0	0,91
Державна підтримка розвитку хмелярства, закладення молодих садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними	-	-	300000,0	2,12
Державна підтримка галузі тваринництва	170000,0	1,80	4000000,0	28,26
Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників	4774300,0	50,56	945000,0	6,68

Продовження табл. 3.3				
Довідково:				
Видатки Державного бюджету, млрд. грн	*735,4*		*991,7*	
Частка видатків Державного бюджету на державну підтримку аграрного сектору, %	*1,28*		*1,43*	

Джерело: укладено автором за даними Законів України “Про Державний бюджет на 2017 рік” та “Про Державний бюджет на 2018 рік” і власних розрахунків.

Це потребує зміни умов фінансової підтримки, а саме: розроблення нових інструментів субсидування та компенсаційних доплат на виробництво рослинницької та тваринницької продукції, що не суперечить вимогам Світової організації торгівлі; розроблення і затвердження порядку та умов надання державної підтримки для здешевлення страхових платежів сільгоспвиробників; спрощення умов одержання сільгоспвиробниками пільгових кредитних ресурсів і забезпечення прозорості у прийнятті рішень конкурсних комісій; удосконалення порядку розподілу бюджетної дотації на підтримку аграрної галузі з метою забезпечення її доступності середнім і малим сільськогосподарським виробникам.

Виходячи з цього, головними пріоритетами державної агропромислової політики повинно стати у сфері фінансування: поступова переорієнтація фінансування сільського господарства у бік збільшення спрямування державних коштів на розвиток аграрної інфраструктури; екологічна спрямованість аграрної політики та раціональне землекористування; збільшення обсягів фінансування на наукові розробки у сфері енергозбереження, селекції, підвищення професійної кваліфікації сільськогосподарських виробників тощо; стимулювання формування замкнутого циклу виробництва та переробки сільськогосподарської продукції [39].

Одним із найважливіших недоліків процедури фінансового контролю державного фінансування аграрної сфери є відсутність законодавчо визначених ознак, за якими можна було б говорити про ефективне чи неефективне використання коштів. Контроль на сучасному етапі

зосереджений, головним чином, на перевірці достовірності обліку та законності здійснення господарських операцій [95].

Для підвищення ефективності використання виділених з бюджету коштів необхідно ставити конкретні завдання й вимагати їхнього виконання від кожного бюджетоотримувача. Це, у свою чергу, спричинить зміну напряму контрольних дій убік перевірки результативності, а не просто законності використання отриманих асигнувань, що уможливить вдосконалення дотаційного механізму АПК.

У методиці контролю державної допомоги сільськогосподарським товаровиробникам доцільно спрямувати контрольні дії на оцінку реалізації принципів законодавства ЄС у сфері державної допомоги, викладені в Лісабонському договорі ЄС, а саме [50]: 1) цільовий характер підтримки – державна допомога повинна бути спрямована на виконання чітко визначених завдань, проблем соціально-економічного розвитку, які неможливо вирішити без одержання державної допомоги (створення нових виробничих потужностей, нових робочих місць, технологій); 2) адекватність підтримки – обсяг, форма та механізм надання підтримки повинні бути адекватними проблемі, на вирішення якої спрямовані; 3) зміна поведінки одержувача – завдяки державній допомозі одержувач повинен розпочати, здійснити діяльність, яка була б неможливою без державної допомоги, або можливості розпочати цю діяльність є обмеженими; 4) спрямованість на допомогу розвитку, а не збиткам – державна допомога, як правило, не повинна компенсувати поточні витрати суб'єктів господарювання, особливо тих, що працюють збитково, перебувають у стадії банкрутства; 5) державна допомога повинна бути спрямована на часткове відшкодування вартості проекту, що реалізовує її одержувач; 6) результативність – виробничі потужності, робочі місця тощо, досягнуті завдяки державній допомозі, повинні зберігати своє призначення впродовж аступних декількох років; 7) відсутність спотворення конкуренції – позитивні наслідки державної допомоги для розвитку

економіки повинні бути збалансованими з можливими негативними наслідками для стану економічної конкуренції.

З урахуванням вищезазначеного процес державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів у аграрній сфері має включає чотири стадії: встановлення норм і стандартів фінансового контролю досліджуваного підконтрольного об’єкта; порівняльна оцінка фактичної діяльності об’єкта контролю; механізми контролю очікуваних результатів і фактичного стану об’єкта контролю; оцінка ефективності й результативності проведених контрольних заходів. На першій стадії проводиться попередній зовнішній фінансовий контроль об’єкта, що включає конкретизацію формулювання бажаних результатів контролю. На другій стадії проводиться оперативний контроль, безпосередньо вивчається діяльність об’єкта контролю. На третій стадії проводиться регулюючий зовнішній фінансовий контроль, порівнюються, вимірюються й оцінюються фактичні й очікувані результати діяльності об’єкта фінансового контролю. На четвертій стадії розробляються коригувальні дії, дається оцінка ефективності й, як ми вже зазначали раніше, сфера контролю має потребу в зворотному зв’язку, що передбачає здійснення контролю його суб’єктом, який має право приймати коригувальні рішення в даній сфері [95, с. 51].

У сучасній науці актуальним є використання економіко-математичних моделей та методів у бюджетному процесі, що дозволяють проводити обчислення з бюджетними показниками, виявляти тенденції та робити відповідні висновки про бюджетні й соціальні явища, процеси для вирішення складних проблем соціально-економічного характеру.

Одним з математичних інструментів, що дозволяє приймати обгрунтовані управлінські рішення, є метод аналізу ієрархій, теорію застосування якого започаткував американський вчений Т. Сааті. В основі МАІ закладено метод експертних оцінок, відповідно до якого процес прийняття рішення складається з двох частин: декомпозиції (з використанням ієрархій) і синтезу (шляхом знаходження відносин через

судження). Таким чином, МАІ дозволяє приймати обгрунтоване рішення щодо використання бюджетних коштів в умовах їх обмеженості, враховуючи пріоритети бюджетної політики, за рахунок чого його застосування забезпечить прозорість та ефективність використання цих коштів [141, с. 81].

Таблиця 3.4

Параметри моделі залежності дефіциту Зведеного бюджету України від результатів внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ

Regression Summary for Dependent Variable: Дефіцит Зведеного бюджету України, % ВВП						
	R= ,06328617 R?= ,00400514 Adjusted R?= -----					
	F(1,9)=,03619 p<,85334 Std.Error of estimate: 1,6616					
	BETA	Std.Err.	B	Std.Err. of B	t(9)	p-level
Intercpt			-2,90387	0,931163	-3,11854	0,012348
Дефіцит Зведеного бюджету України, % ВВП	0,063286	0,332665	0,00001	0,000076	0,19024	0,853343

Джерело: розрахунки автора

У дослідженні проаналізовано регресійну залежність між результатами внутрішнього фінансового контролю та дефіцитом Зведеного та Державного бюджетів України, а також динамікою власних надходжень бюджетних установ за період 2008-2017 рр з допомогою пакету прикладних програм Statistica 6.0. Результати економіко-матиматичного моделювання відобрадені у таблицях 3.3, 3.4., 3.5.

Вихідні дані для проведення економіко-математичного моделювання наведено в додатках Д та Е. Результати вказують на те, що результати проведення внутрішнього фінансового контролю мають найсуттєвіший вплив на обсяг власних надходжень бюджетних установ, що можна пояснити тим, що за підсумками проведних контрольних заходів приймаються управлінські рішення, що покращує стан фінансового забезпечення бюджетних установ, а також дає змогу враховувати набутий управлінський досвід в процесі стратегічного планування фінансово-господарської діяльності установи.

Тобто результати моделювання, незалежно від їх результатів дають змогу підвищити ефективність бюджетної політики держави.

Таблиця 3.5

Параметри моделі залежності частки власних надходжень бюджетних установ в доходах Зведеного бюджету України від результатів внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ.

Regression Summary for Dependent Variable: Частка власних надходжень бюджетних установ в доходах Зведеного бюджету України, %						
	R= ,0728617 R?= ,0050514 Adjusted R?= -----					
	F(1,9)=,05205 p<,82463 Std.Error of estimate: 1,6601					
	BETA	Std.Err.	B	Std.Err. of B	t(9)	p-level
Intercpt			-2,93	0,93	-3,13	0,01
Частка власних надходжень бюджетних установ в доходах Зведеного бюджету України, %	0,07	0,33	0,53	2,35	0,22	0,82

Джерело: розрахунки автора

Найбільш адекватною регресійною моделлю за стандартним відхиленням, множинними та частиннимми коефіцієнтами детермінації та кореляції, коефіцієнтами окермою детермінації та критерієм перевірки істотності зв’язку є залежність, що описана в табл. 3.6.

З метою визначення впливу видатків соціального спрямування на обсяг виявлених органами державного внутрішнього фінансового контролю незаконних і нецільових витрат, недостач бюджетних коштів та удосконалення методики ризикоорієнтованого відбору об’єктів інспектування автор у роботі побудував модель зв’язку залежності часток видатків соціального спрямування у відсотках до загальної суми видатків Зведеного бюджету України та сум виявлених органами ДАСУ незаконних і нецільових витрат, недостач бюджетних коштів:

$$y = -411,5 + 84849,3x_1 + 67648,0x_2 - 47898,5x_3 - 1113,7x_4, \qquad (3.1)$$

де y – обсяг виявлених незаконних і нецільових витрат, недостач бюджетних коштів; x_1 – частка видатків на охорону здоров'я Зведеного бюджету України; x_2 – частка видатків на духовний та фізичний розвиток Зведеного бюджету України; x_3 – частка видатків на освіту в Зведеному бюджету України; x_4 – частка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення Зведеного бюджету України.

Таблиця 3.6

Параметри моделі залежності обсягу власних надходжень бюджетних установ до Зведеного бюджету України від результатів внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ.

Regression Summary for Dependent Variable: Власні надходження бюджетних установ до Зведеного бюджету України, млрд. грн						
	R= ,6711 R?= ,4504 Adjusted R?= ,3719					
	F(1,7)=5,7375 p<,04779 Std.Error of estimate: 3,3370					
	BETA	Std.Err.	B	Std.Err. of B	t(7)	p-level
Intercpt			29,32	1,98	14,75	0,0
Власні надходження бюджетних установ до Зведеного бюджету України, млрд. грн	-0,67	0,28	-0,00047	0,000196	-2,39	0,04

Джерело: розрахунки автора

Коефіцієнт детермінації (R^2) становить 0,79, тобто включені в модель фактори пояснюють 79,0% варіації динаміки фінансових порушень. Значення F-критерію (0,95) та p-level (0,638) свідчать про адекватність моделі, а t-критерію – про істотність впливу кожного фактору. Аналіз взаємозв'язку видатків зведеного бюджету України та окремих показників роботи органів державного внутрішнього фінансового контролю проведено також на основі використання апарату кореляційно-регресійних моделей та пакету прикладних програм Statistica 6.0.

Отже застосування запропонованих пропозицій дозволить удосконалити інституційно-методичного забезпечення внутрішнього

фінансового контролю видатків бюджетних установ та підвищити дієвість такої форми контролю як аудит ефективності.

3.3. Стратегічні орієнтири підвищення ефективності механізму внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установах в Україні

Ефективна система фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами (публічні кошти, необоротні та інші активи) та їх використанням є не лише інструментом гарантії прозорості, підзвітності і якості діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання, а і по суті дієвим механізмом для забезпечення фінансової стабільності і безпеки країни, досягнення стратегічних цілей держави, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення та, зокрема, реформування системи управління державними фінансами.

У загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Держаудитслужби, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Україна починаючи з 2005 року перебуває у процесі впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю. З 2017 року формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Мінфін. Для досягнення цілей, визначених у частині

третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи. Водночас прогрес на сьогодні недостатній.

Практика свідчить, що така ситуація склалася через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності, а керівники різних рівнів не повною мірою усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю. Іншою проблемою є незабезпечення окремими підрозділами проведення внутрішнього аудиту в тих установах, де він хоча б створений, ефективного виконання своїх функцій як інструменту з налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням бюджетного законодавства (що засвідчують також зростаючі щороку обсяги фінансових порушень, виявлених за результатами діяльності органів Держаудитслужби та Рахункової палати).

Важливими аспектами подальшого розвитку Держаудитслужби та реформування системи державного фінансового контролю є розв’язання таких основних проблем:

недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;

недостатній рівень переорієнтування інспектування на значні фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків через розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою дріб’язкових заходів за зверненням правоохоронних органів;

відсутність співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF);

недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, що не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

обмеженість заходів впливу органів Держаудитслужби на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог органів Держаудитслужби;

низька спроможність розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

обмеженість доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;

низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Держаудитслужби через недостатність відповідного кадрового та фінансового ресурсу;

необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями та результати діяльності органів Держаудитслужби, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей – платників податків.

Головним стратегічним завданням модернізації системи державного управління та територіальної організації влади, яка сьогодні здійснюється, є формування ефективного місцевого самоврядування, створення комфортних умов для проживання громадян, надання їм високоякісних та доступних публічних послуг. Досягнення зазначених цілей неможливе без належного рівня економічного розвитку відповідних територій, їх фінансового забезпечення і достатніх джерел для наповнення місцевих бюджетів.

Активне впровадження децентралізаційних процесів зумовило значне збільшення місцевих бюджетів. Задля мінімізації фінансових втрат та якомога ефективнішого використання фінансових ресурсів постає гостра потреба у запровадженні механізмів контролю та аудиту, як ключових елементів доброчесного врядування на місцевому рівні. Втім, на даний час система внутрішнього контролю виконавчих органів при місцевих радах не впроваджена. Місцеві бюджети залишаються поза незалежним зовнішнім контролем, що обмежується заходами інспектування, тобто перевіркою на відповідність дотримання законодавства. Контрольні повноваження покладаються на ради, які ж і формують та виконують місцеві бюджети.

На сьогодні в сфері контролю за фінансовою діяльністю органів місцевого самоврядування існує ряд проблем та недоліків, які потребують вирішення та усунення. Є необхідним вдосконалення форм і методів здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів місцевого самоврядування, вжиття заходів для підвищення ефективності такого контролю. Найважливішу роль в сфері контролю за фінансовою діяльністю органів місцевого самоврядування відіграють самі органи місцевого самоврядування, в особі сільської, селищної, міської рад, голів, органів таких

рад (наприклад, постійні комісії ради), а також – їх виконавчих органів (виконавчі комітети, фінансові управління, інші).

Контрольні повноваження органів місцевого самоврядування в сфері їх фінансової діяльності визначаються Конституцією України, Бюджетним кодексом України, Податковим кодексом України, Законом України “Про місцеве самоврядування в України”, іншими нормативно-правовими актами.

Аналіз вказаних вище нормативно-правових актів дозволив нам визначити, що в сфері законодавчого регулювання повноважень органів місцевого самоврядування в сфері контролю за фінансовою діяльністю таких органів існують певні недоліки та прогалини. Враховуючу це пропонуємо чітко визначити їх контрольні повноваження у вітчизняному законодавстві, наприклад закріпити в ньому, що сільські, селищні та міські ради здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу та повинні заслуховувати звіти розпорядників бюджетних коштів про використання коштів відповідного бюджету, а також визначити порядок здійснення ними контролю в сфері управління комунальної власності, делегованих повноважень та місцевих запозичень, що дасть змогу підвищити ефективність контролю органів місцевого самоврядування за їх фінансовою діяльністю, його дієвість, сприятиме дотриманню бюджетної дисципліни [11, с. 220].

Система державного внутрішнього фінансового контролю має бути спрямована на виправлення порушень і недопущення їх у майбутньому. Важливо, щоб ця ж система на місцевому рівні вирізнялася постійним характером та стабільністю. Побудувати ефективну систему державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, яка би забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах, можливо лише за умови існування наявності ефективно функціонуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (область, район, місто, село тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. На нашу думку, загальними рисами оптимальної

моделі системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні і такої, яка відповідала би вимогам ЄС, в Україні можуть бути: 1) внутрішній фінансовий контроль у контексті контролю за своєчасним та у повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України та інші уповноважені органи влади й органи стягнення; 2) внутрішній фінансовий контроль в контексті контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів і трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішні служби контролю й аудиту в складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) та аудитори у бюджетних установах; у контексті контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів України [81, с. 14].

Необхідність реформування системи державного фінансового контролю узгоджується з такими стратегічними документами, як: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України № 275 від 3 квітня 2017 р.; Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 142 від 8 лютого 2017 р.; Стратегія сталого розвитку "Україна - 2020", схвалена Указом Президента України № 5 від 12 січня 2015 р.

За підсумками аналізу цих нормативно-правових актів можна визначити 2-а основні стратегічн орієнтири підвищення ефективності внутрішнього контролю: впровадження внутрішнього контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування державного управління на 2016-2020 роки; підвищення ефективності фінансового інспектування. Перший стосується проведення на базі обраних міністерств (у листопаді 2018 року розпочати реалізацію проекту в Міненерговугілля) пілотнрих проектів з внутрішнього контролю, спрямованих на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому та якісне виконання

ними завдань з планування та організації діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляду за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками. Другий орієнтир пов'язаний з удосконаленням методики ризикоорієнтованого відбору (зосередження особливої уваги на серйозності порушень, шахрайстві та корупції), що застосовується для проведення фінансових інспекцій.

Статтею 346 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (ЄС) визначено, що співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю, що базується на міжнародних стандартах, а також відповідає основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності [160].

Проведений аналіз дає змогу зазначити, що на сучасному етапі важливими аспектами подальшого реформування системи державного фінансового контролю та аудиту і забезпечення їх ефективності та мінімізації корупційних діянь має стати розв'язання наступних задач, зокрема:

реалізація положень Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю[133];

удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, ІТ-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України;

підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

розширення доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;

зміна системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій.

В останні роки багатьма країнами, в тому числі і Україною, докладено значних зусиль щодо модернізації методів управління суспільними фінансами, які направлені на забезпечення прозорості (транспарентності), стійкості сектору державного управління (бюджетної сфери) та ефективності бюджетної політики. Бюджетна політика в Україні постійно перебуває в центрі уваги суспільства, що зумовлено як її місцем серед основних інструментів економічної політики, так і гострою критикою, якій вона регулярно піддається.

З погляду системного аналізу, бюджетна політика як цілеспрямована діяльність держави (в особі органів державної влади й місцевого самоврядування) з використання бюджетної системи для реалізації завдань економічної політики є системою взаємодії суб’єкту та умов в яких він функціонує. Сукупність умов існування суб’єкту якими він володіє (зрозумів, засвоїв, створив) в процесі своєї самореалізації, і які він, таким чином може контролювати є безпекою суб’єкту, безпекою його діяльності [24, с.11]. Головними завданнями бюджетної політики України в сучасних економічних умовах є передусім створення системи ефективного фінансового контролю за якісним і цілеспрямованим використанням державних видатків. Запорукою вищезазначеного є ефективне використання бюджетних коштів, що пропонують оцінювати з допомогою порівняльного коефіцієнта ефективності бюджетних видатків, коефіцієнта сукупної генерації доходів, інтегрованого

показника оцінки результатів діяльності бюджетної установи тощо [103; 168].

З метою оцінки результативності внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в механізмі реалізації бюджетної політики можна використати методичних підхід запропонований Д. Ваньковичем [21], що грунтується на здійснювати верифікації бюджетів (у нашому випадку кошторисів бюджеьтних установ), тобто оцінювання їх точності та обгрунтованості. Для цього визначається похибка бюджету як відсоток недовиконання (перевиконання) плану. Узагальнюючою оцінкою слугує середня абсолютна похибка. Тенденція до зменшення середньої похибки буде свідчити про відносну контрольованість умов функціонування держави, а отже характеризуватиме їх як безпечні.

Важливим етапом реалізації фінансової політики є верифікація фінансових планів, тобто оцінювання їх точності та обґрунтованості. На етапі верифікації використовують сукупність критеріїв, способів і процедур, які дають можливість оцінити якість плану.

Найбільш поширене ретроспективне оцінювання фінансових планів, тобто оцінювання їх для минулого часу (ex-post) [54]. Процедура перевірки така. Динамічний ряд поділяється на дві частини: перша – для $t = 1,2,3,\ldots,p$ - називається ретроспекцією (передісторією), друга – для $t = p+1, p+2, p+3,\ldots,p+(n-p)$ - плановим періодом.

За даними ретроспекції моделюється закономірність динаміки і на основі моделі розраховується план Y_{p+v}, де v - період упередження. Ретроспекція послідовно змінюється, відповідно змінюється і плановий період. Оскільки фактичні значення планового періоду відомі, можна визначити похибку фінансового плану як різницю фактичного y_t і планового Y_t рівнів: $e_t = y_t - Y_t$. Всього буде $n-p$ похибок. Узагальнюючою оцінкою точності фінансових планів слугує середня похибка:

$$абсолютна\ \bar{e} = \frac{\sum |e_t|}{n-p}, \qquad (3.1)$$

$$квадратична\ \bar{s} = \sqrt{\frac{\sum e_t^2}{n-p}} \qquad (3.2)$$

Для порівняння точності фінасових поанів, визначених за різними моделями, використовують похибку апроксимації (%):

$$\widehat{A} = 100 \frac{\sum \left| \frac{e_t}{y_t} \right|}{n-p} \qquad (3.3)$$

Якщо результат оцінювання точності плану задовольняє визначені критерії точності, скажімо, 10 %, то планова модель вважається прийнятною і рекомендується для практичного реалізації. Очевидно, що похибка фінансового плану залежить від довжини ретроспекції та горизонту планування. Оптимальним співвідношенням між ними вважається 3:1.

При оцінюванні та порівнянні точності планів використовують також коефіцієнт розбіжності Г. Тейла, який дорівнює нулю за відсутності похибок і не має верхньої межі:

$$V = \frac{\sqrt{\sum (y_t - Y_t)^2}}{\sqrt{\sum y_t^2}} \qquad (3.4)$$

Однак використовуючи цей методичний інструментарій необхідно пам’ятати, що як свідчить практика, найчастіше вносять зміни за потреби перерозподілу бюджетних асигнувань у розрізі економічної класифікації видатків бюджету в межах загального обсягу бюджетних призначень за бюджетною програмою окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Насамперед це наслідок нестабільної ситуації в економіці [173, с.48].

Серед факторів, які перешкоджають вдосконаленню системи внутрішнього фінансового контролю на рівні бюджетних установ, найбільш критичними є відсутність належного методичного, організаційного і

фінансового забезпечення, а також механізмів зворотного зв'язку між причинами та наслідками бюджетних правопорушень [136, с.199]

Згідно стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [134] розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні ускладнюється через такі фактори: центральний підрозділ гармонізації не виконує необхідних координаційних функцій у сфері фінансового управління та контролю у державному секторі, що передбачені концепцією державного внутрішнього фінансового контролю; внутрішній аудит у бюджетних установах не повною мірою виконує свої функції як інструмент із налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю, спрямованої на запобігання порушенням у бюджетному процесі, внаслідок недостатнього розуміння із сторони керівництва та неналежної професіоналізації внутрішніх аудиторів; керівники різних рівнів не повною мірою усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не розуміють сутності державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Враховуючи це основною метою реформування визначено посилення управлінської підзвітності на всіх рівнях державного сектору, що буде оцінюватися з допомогою показника PI-25 "Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою" Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA), а ключовими завданнями будуть: забезпечення функціонування центрального підрозділу гармонізації у структурі Мінфіну; посилення ефективності внутрішнього аудиту; впровадження внутрішнього контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування державного управління України на 2016-2020 роки.

Керуючись цим можна погодитися з Є. Романівим та Д. Долбнєвою [140, с. 36], що ключовими вимогами, яким повинна відповідати система державного фінансового контролю є: якісне інформаційне забезпечення та

прозорість; комплексність і пріоритетність; економічна ефективність; єдність і оптимальний рівень централізації; підконтрольність; цітка взаємодія всіх підсистем та координація; регламентація; безперервність розвитку та вдосконалення контролю; компетентність та сумлінність контролерів.

Вивчаючи сучасні тенденції здійснення державного фінансового контролю на державному та місцевому рівнях було визначено, що у системі державного фінансового контролю ці вимоги дуже часто недотримуються та ігноруються, призводячи до недоліків цієї системи.

Враховуючи вищезазначене для удосконалення державного фінансового контролю, підвищення рівня ефективності його здійснення необхідно забезпечити:

- розробку єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, стандартизацію форм і методів контрольної діяльності;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик);
- покращання матеріально-технічного, наукового та інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;
- організацію роботи внутрішнього аудиту в бюджетних установах та організаціях, в органах місцевої виконавчої влади;
- посилення відповідальності керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві;
- створення єдиної автоматизованої інформаційно-аналітичної бази у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її і на місцевому рівні;
- використання ризикоорієнтованого підходу при виборі об’єктів перевірки серед бюджетних підприємств, установ, організацій і

підприємств, що використовують бюджетні фінансові ресурси або державне майно [140, с. 37].

При цьому необхідно враховувати, що українська держава обрала ринковий шлях розвитку, який визначив нову роль держави у регулюванні національної економіки, яка полягає у виконанні нею економічних функцій і залежить від характеру дії економічних законів, обраної країною основної соціально-економічної мети, типу відтворення, економічного потенціалу та інших факторів [82]. Це призвело до зміни парадигми державного регулювання економіки (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Порівняльна характеристика командно-адміністративної та демократичної парадигми регуляторної політики держави.

Критерії	**Командно-адміністративна парадигма державної регуляторної політики**	**Демократична парадигма державної регуляторної політики**
Система	Централізація, централізоване регулювання	Децентралізація
Управління	Адміністративний контроль	Державне регулювання
Суспільство	Закрите	Відкрите
Тип проведення реформ	Волевиявлення державних органів влади	Комунікативність, діалог із суспільством
Коумунікативність	Відсутність гнучкості, тривалість реагування на зміни	Гнучкість, швидкість отримання результатів
Регуляторна політика	Адміністративний тиск, жорстке підпорядкування	Помірне регулювання ринкових процесів, дерегулювання

Джерело: укладено автором на основі [82, с. 45]

Як випливає з таблиці демократична парадигма державного регулювання економіки орієнтована та превентивні контрольні заходи, а отже скерована на попередження фінансових порушень та підвищення ефективності бюджетних видатків.

Окремо необхідно згадати проте, що одним з головних стратегічних завдань модернізації системи державного управління та територіальної організації влади, яка сьогодні здійснюється, є формування ефективного місцевого самоврядування, створення комфортних умов для проживання

громадян, надання їм високоякісних та доступних публічних послуг. Досягнення зазначених цілей неможливе без належного рівня економічного розвитку відповідних територій, їх фінансового забезпечення і достатніх джерел для наповнення місцевих бюджетів.

Активне впровадження децентралізаційних процесів зумовило значне збільшення місцевих бюджетів. Задля мінімізації фінансових втрат та якомога ефективнішого використання фінансових ресурсів постає гостра потреба у запровадженні механізмів контролю та аудиту, як ключових елементів доброчесного врядування на місцевому рівні. Втім, на даний час система внутрішнього контролю виконавчих органів при місцевих радах не впроваджена. Місцеві бюджети залишаються поза незалежним зовнішнім контролем, що обмежується заходами інспектування, тобто перевіркою на відповідність дотримання законодавства. Контрольні повноваження покладаються на ради, які ж і формують та виконують місцеві бюджети.

В сфері законодавчого регулювання повноважень органів місцевого самоврядування в сфері контролю за фінансовою діяльністю таких органів існують певні недоліки та прогалини. Враховуючу це необхідно чітко визначити їх контрольні повноваження у вітчизняному законодавстві, наприклад закріпити в ньому, що сільські, селищні та міські ради здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу та повинні заслуховувати звіти розпорядників бюджетних коштів про використання коштів відповідного бюджету, а також визначити порядок здійснення ними контролю в сфері управління комунальної власності, делегованих повноважень та місцевих запозичень, що дасть змогу підвищити ефективність контролю органів місцевого самоврядування за їх фінансовою діяльністю, його дієвість, сприятиме дотриманню бюджетної дисципліни [11, с. 220].

Важливо, щоб ця система державного внутрішнього фінансового контролю на місцевому рівні вирізнялася постійним характером та стабільністю. Побудувати ефективну систему державного внутрішнього

фінансового контролю в Україні, яка би забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах, можливо лише за умови існування наявності ефективно функціонуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (область, район, місто, село тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. Погоджуємося з думкою, Н. Коломийчук, що загальними рисами оптимальної моделі системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні і такої, яка відповідала би вимогам ЄС, в Україні можуть бути: 1) внутрішній фінансовий контроль у контексті контролю за своєчасним та у повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів; 2) внутрішній фінансовий контроль в контексті контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів і трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішні служби контролю й аудиту в складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) та аудитори у бюджетних установах; у контексті контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів України [81, с. 14].

Отже, реформування системи державного фінансового контролю в Україні має відбуватися завдяки кардинальному посиленню контролю за витрачанням бюджетних коштів, державного майна, узгодження законодавчої бази, удосконалення ефективності діяльності контрольних органів та забезпечення їх належного кадрового забезпечення (навчання та практика аудиторів за європейськими стандартами).

Висновки до розділу 3

Пошук стратегічних орієнтирів розвитку підсистеми внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні дозволив зробити такі висновки:

1. Приведення у відповідність системи ДВФК України до норм і вимог законодавства ЄС передбачає істотні зміни в підходах, процедурах і механізмах усієї системи з урахуванням історично прийнятої в країні форми правління, унормованої форми державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, ступеня демократичного розвитку суспільства.

2. Розвиток системи ДВФК згідно з принципами та стандартами ЄС потребує певного часу й зусиль з боку відповідних керівників і посадових осіб, а також цілеспрямованих фундаментальних і прикладних наукових досліджень. У цьому разі трансформаційні зміни в системі ДВФК як у цілому, так і у частині гармонізації і координації стандартів і правил внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах мають бути взаємопов’язані із загальними пріоритетами сучасної бюджетної, фінансової, податкової і митної політики, а також реформами в державному управлінні країни в цілому.

3. Нині можна вважати теоретично доведеним і практично підтвердженим досвідом багатьох розвинених країн, що для досягнення оптимальної ефективності державного фінансового контролю потрібно рухатися одночасно і досить рівномірно одразу за декількома напрямами, зокрема, такими, як формування правової бази контролю, яка відповідає політичному устрою і економічному розвитку країни; створення на всій території країни єдиного поля фінансового контролю за наявності вираженої контрольної вертикалі; утворення стійкого кваліфікованого кадрового потенціалу органів фінансового контролю. Здійснення державного фінансового контролю саме через упровадження процедур попереднього оперативного (поточного) контролю за діяльністю найбільших суб’єктів господарювання державного сектору економіки сприятиме покращенню стану фінансової дисципліни в державі та започаткує новий і перспективний його напрямок.

4. Для розкриття концептуальних основ розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно визначити його сутність, мету та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, його методи та принципи, розкрити його види та форми, окреслити суб’єкти та об’єкти його проведення, визначити критерії ефективності.

5. Для визначення сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонується провести гносеологічний аналіз та поетапно визначити терміни “державний фінансовий аудит” та “бюджетна програма”.

Необхідно чітко визначити контрольні повноваження органів місцеіого самоврядування у вітчизняному законодавстві, наприклад закріпити в ньому, що сільські, селищні та міські ради здійснюють контроль за видатками комунальних бюджетних установ на кожній стадії бюджетного процесу та повинні заслуховувати звіти розпорядників бюджетних коштів про використання коштів відповідного бюджету, а також визначити порядок здійснення ними контролю в сфері управління комунальної власності, делегованих повноважень та місцевих запозичень, що дасть змогу підвищити ефективність контролю органів місцевого самоврядування за їх фінансовою діяльністю, його дієвість, сприятиме дотриманню бюджетної дисципліни.

Результати пошуку напрямів підвищення ефективності механізму внутрішнього фінансового контролю висвітлено у працях автора [23; 64-65; 67-68; 72-74].

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження розроблено підходи до розв’язання науково-практичної проблеми - модернізації механізму внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні. Це дало змогу запропонувати низку концептуально-теоретичних, методологічних, організаційно-методичних положень і практичних рекомендацій.

1. Визначено сутність поняття “внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ” на основі побудови логічного ланцюга понять: фінанси – функції фінансів – розподільча функція фінансів – контрольна функція фінансів – напрями практичної реалізації контрольної функції фінансів – фінансовий контроль – внутрішній фінансовий контроль. Це дало можливість визначити сутність внутрішнього фінансового контролю як сукупність дій та операцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування, а також спеціально створеними підрозділами бюджетних установ з перевірки її діяльності з метою сприяння забезпеченню законності, доцільності та ефективності формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів.

2. Узагальнено складові системи державного фінансового контролю, до яких віднесено об’єкт, предмет, суб’єкт, види, форми, методи, функції та забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю. Обґрунтовано, що для досягнення оптимальної ефективності внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ потрібно рухатися одночасно за декількома напрямами, зокрема, такими, як формування правової бази контролю, яка відповідає політичному устрою і економічному розвитку країни; створення на всій території країни єдиного поля фінансового контролю за наявності вираженої контрольної вертикалі; утворення стійкого кваліфікованого кадрового потенціалу органів фінансового контролю.

3. Доведено, що система внутрішнього фінансовго контролю видатків бюджетних установ в Україні має низку недоліків, які роблять її неефективною, затратною та непрозорою. На сьогодні відсутнє необхідне правове, інформаційне, організаційне, комунікативне, методологічне та кадрове її забезпечення. Така ситуація склалась через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності. Неусвідомлення керівниками різних рівнів своєї відповідальності щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та нерозуміння сутності державного внутрішнього фінансового контролю призводить до незадовільних результатів реформ у боротьбі з правопорушеннями в бюджетній сфері, котрі нині здійснюються, що має вплив на поширення корупції в Україні.

4. З'ясовано організаційні засади внутрішнього аудиту бюджетних установ та запропоновано авторський підхід до впорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ, який ґрунтується на таких відкоригованих елементах системи внутрішнього аудиту бюджетних установ, як предмет (фінансова діяльність бюджетної установи) та мета (підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ), а також ураховує рівні внутрішнього аудиту бюджетних установ (централізований - ДАСУ; децентралізований - бюджетні установи) та його фінансове забезпечення, що забезпечує комплексність реакції системи внутрішнього аудиту бюджетних установ у процесі її адаптації до змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

5. Виявлено основні тенденції розвитку внутрішнього контролю в умовах реформування державного фінансового контролю, до яких необхідно віднести скорочення загальних обсягів правопорушень фінансової дисципліни, зменшення обсягів контрольно-ревізійних заходів та збільшення кількості внутрішніх аудитів у державному секторі економіки, збільшення кількості відшкодування в періоді виявлення порушення бюджетної дисципліни. Це дозволило визначити напрями вдосконалення механізму

внутрішнього фінансового контролю, а саме впровадження моделі COSO-ERM, що акцентує увагу керівника бюджетної установи на потребі визначення переліку подій (ризиків), які можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та оперативних її цілей та потребують відповідної реакції (вдосконалення наявних чи розробки нових заходів контролю).

6. Аргументовано, що внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ здійснюється з допомогою різноманітних інструментів, що утворюють єдиний механізм контролю. Він віддзеркалює вимоги системи принципів контрольної діяльності і спрямований на створення гарантій їх реалізації. Визначено стадії внутрішнього фінансового контролю: підготовча, аналітична, інформаційна, оціночна, регулятивна.

7. Рекомендовано при здійсненні контрольно-наглядових функцій надавати перевагу проведенню аудитів ефективності, що дозволить дослідити як відповідність нормам законодавства, так і оцінити ефективність, результативність та якість виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання суспільних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступінь виконання та досягнення цілей, тощо. Ефективність видатків бюджетних установ має підвищуватися за рахунок активного застосування програмно-цільового методу та дієвого середньострокового бюджетного планування. Це забезпечить прямий зв’язок між розподілом бюджетних ресурсів і результатами їх використання.

8. Розроблено методичний підхід до оцінки стану внутрішнього фінансового контроль видатків бюджетних установ, який передбачає використання інструментарію економіко-математичного моделювання та побудову низки регресійних залежностей між окремими показниками роботи органів державного внутрішнього фінансового контролю та параметрами бюджетної політики (дефіцит та структура видатків зведеного та державного бюджету, виконання плану власних надходжень бюджетних установ). Це дало змогу встановити, що основними цілями бюджетної політики у сфері видатків мають бути: зосередження обмежених фінансових ресурсів на

пріоритетних напрямах економічного й соціального розвитку країни (державні, галузеві, регіональні програми); посилення відповідальності розпорядників коштів за взяті ними бюджетні зобов’язання і проведення вчасних платежів; раціональне й ефективне використання бюджетних коштів; спрямування зусиль розпорядників коштів на досягнення кінцевого результату та максимально високих соціально-економічних показників.

9. Обґрунтовано концепцію реформування внутрішнього фінансового контролю яка включає: запровадження і розвиток форм контролю, спрямованих на покращення управління коштами бюджетних установ у ринковому середовищі; підвищення якісного рівня організації контролю; здійснення систематичної комплексної оцінки якості, ефективності та результативності системи контролю видатків бюджетних установ; наближення системи контролю до сучасної європейської моделі (COSO II); удосконалення планування та контролю згідно програмно-цільового методу. Практична значущість обґрунтованих пропозицій підтверджена їх урахуванням у діяльності досліджуваних бюджетних установ.

Отримані наукові та практичні результати можуть бути використані під час розроблення проектів законів та інших нормативно-правових актів, визначенні напрямів державної стратегії та гармонізації функцій профільних інституцій у сфері внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаренкова Г. М. Уточнення економічного змісту державного фінансового контролю в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2013. Вип. 2. С. 273–279.

2. Азаренкова Г.М. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обгрунтування. *БІЗНЕС ІНФОРМ*. 2013. №12. С.280–283.

3. Аналіз чинної нормативної бази системи контролю за використанням публічних фінансів в Україні. URL : http://centreua.org (дата звернення: 25.09.2018)

4. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2017 році». Київ : НІСД, 2017. 928 с.

5. Андреев П. Теоретичні підходи до визначення внутрішнього державного фінансового контролю. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка.* 2013. Вип. 6. С. 5–7.

6. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. (для студ. вищих навчальних закладів). Київ : Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

7. Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 2. С. 66–71.

8. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.00.08. Ірпінь, 2008. 40 с.

9. Бердинець М.Д. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015 №10. С. 224–227

10. Бережницька У. Ефективність бюджетних програм фінансово-кредитної підтримки малого підприємництва. *Вісник КНТЕУ*. 2010. № 1. С. 44–58.

11. Березовська С.В. Контрольні повноваження органів місцевого самоврядування в сфері їх фінансової діяльності. *Право і суспільство*. 2013. №6. С. 217–221

12. Білик І.Я. Трактування сутності поняття “моніторинг”. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. №2. Том. 1. С. 11–17.

13. Богданюк О.В. Аналіз виконання кошторису як спосіб ефективного контролю використання коштів бюджетної установи. *Проблемы материальной культуры. Экономические науки*. 2013. №256. С. 13–16

14. Бондар О.В., Кантаєва О.В. Проблема відсутності оцінки діяльності бюджетних установ за підсумками внутрішнього фінансового контролю та напрямки її вирішення. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. Випуск 2(20). С.53–69.

15. Бондаренко А.І. Оцінка ефективності механізмів державногофінансового контролю. *Вісник НУЦЗУ. Серія: Державне управління.* 2017. Вип. 1(6). С.88–93

16. Булат М.А. Напрями державної бюджетної підтримки сільського господарства. *Економіка АПК.* 2010. №3. С. 46–50.

17. *Бутинець Ф. Ф. та ін.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП "Рута", 2005. 480 с

18. Бюджетний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст.572

19. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік. В.В. Зубенко, І.В. Самчинська, А.Ю. Рудик та ін. Київ. ІБСЕД, Проект “Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження”, USAID. 2017. 92 с.

20. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-вересень 2017 року. В.В. Зубенко, І.В. Самчинська, А.Ю. Рудик та ін. Київ. ІБСЕД, Проект “Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження”, USAID. 2017. 86. с.

21. Ванькович Д.В. Теоретико-методологічні засади та механізм реалізації фінансової політики в Україні : автореф. дис. д-ра екон. наук : 08.00.08. Львів, 2015. 41 с.

22. Ванькович Д. Теоретико-методологічні засади та механізм реалізації фінансової політики в Україні : монографія. Львів : Міські інформ. системи, 2014. 348 с

23. Ванькович Д., Трофименко М., Іваськевич Х. Стратегія удосконалення системи формування фінансових ресурсів розвитку соціальної

інфраструктури в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2017. Вип. 37, ч. 1. С. 26–35.

24. Ванькович Д.В. Методологічний аспект взаємозв'язку фінансової безпеки та фінансової політики держави. *Фінансова безпека в системі забезпечення національних інтересів*: проблеми та перспективи: Матеріали Міжнародної наукової-практичної конференції, 18-19 квітня 2012 р. Полтава: ПолтНТУ, 2012. С. 11

25. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Концептуалізація логіки дослідження сутності фінансового контролю. *Науковий економічний журнал «Інтелект XXI»*. 2018. Вип. №1. С. 194–196.

26. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Оцінка продуктивності діяльності Державної аудиторської служби України: регіональний аспект. *Формування ринкової економіки в Україні.* 2018. Вип. 40, ч. 1. С. 43–51.

27. Вареник В.М., Кочкова А.В. Побудова системи внутрішнього контролю та її впровадження в діяльність бюджетних установ. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 20. С. 941–945.

28. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2005. 22 с.

29. Виговська Н.Г. Розвиток системи фінансового контролю в Україні : автореф. дис на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.08. Київ, 2010. 32 с.

30.Гетманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі. *Форум права*. 2006. № 1. С . 20–24.

31.Гмиря В.П. Державна підтримка фінансування аграрного виробництва України. *Економіка і управління підприємствами*. 2016. №3. URL: http://fp.cibs.ubs.edu.ua (дата звернення: 15.07.2017)

32.Гноєва І.М., Кугубаєва Я.В. Оцінка аудиту ефективності у державному фінансовому контролі. *Вісник ЖДТУ.* 2008. №2. С. 49–53

33.Губанова Т.О. До питання взаємодії органів фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2014. Вип. 197. Ч. 2. С. 275–280

34.Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство.* 2012. Випуск 636. С. 99–104

35.Губанова Т.О. Професіоналізм і компетентність державних службовців як передумова ефективності державаного фінансового контролю. *Адміністративне право і процес.* 2014. №3. С. 147–156.

36.Гулай І.О. Теоретичні аспекти оцінки ефективності системи фінансового контролю на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2013. №8. С. 120–125.

37.Гулько В.В. Аналіз механізму функціонування системи державного фінансового контролю в Україні. *Наукові праці НДФІ.* 2010. №3. С. 140–145

38. Гуцалюк О. Не варто боятися внутрішнього контролю. *Фінансовий контроль*. 2018. №10. С. 36–38.

39. Данилишин Б. Нова державна підтримка агропромислового комплексу – шлях в нікуди. URL : https://lb.ua/economics/2016/04/07/332278_nova_derzhavna_pidtrimka.html (дата звернення: 22.03.2018)

40. Данчевська І.Р., Ковалюк О.М. Ефективність державного фінансового контролю місцевих бюджетів. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2017. Випуск 18. С. 526–530.

41. Даценко Г.В., Поліхун Т.В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів. *Гроші, фінанси і кредит*. 2014. Випуск І. С. 312–318

42. Дейнеко Є.В. Аналіз стану та перспективи організації державного внутрішнього фінансового контролю в умовах реформування державного фінансового контролю України. *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С. 184–191

43. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / А.В. Хмельков. Харків : ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2013. 548 с.

44. Державні фінанси : підручник / І.Г. Ткачук. Івано-Франківськ: Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника, 2015. 510 с.

45. Дзюба С. Направления преобразований в аудиторской деятельности. *Экономика Украины*. 2003. № 1. С.4 36–42.

46. Дікань Л.В., Дейнеко Є.В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання. *БізнесІнформ.* 2013. №10. С. 296–301.

47. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Фінанси, облік і аудит*. 2010. № 16. С. 227–233.

48. Дорошенко О.О. Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи. *Наукові праці КНТУ. Економічні науки*. 2009. Вип. 16. Ч. 1. С. 184–189

49. Дребот С. Європейський вектор у сфері перебудови системи державного фінансового контролю. *Фінансовий контроль*. 2015. №2. С. 42–47.

50. Дрозд І.К. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів на державну підтримку АПК. *Незалежний аудитор*. 2014. №5. С. 8–14.

51. Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів. *Економіка і суспільство*. 2016. №7. С. 739–748

52. Дяченко М. Державний фінанасовий контроль в контексті посилення дієвості бюджетної політики стимулювання регіонального розвитку. *Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. Економіка.* 2014. 1. С. 99–104.

53. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю. *Економіка і організація управління*. 2008. Випуск №3. С. С. 149–158

54. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування: Навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2001. 170 с.

55. Жидяк О.Р. Державна підтримка інноваційної діяльності підприємств аграрної сфери. *Інноваційна економіка*. 2013. №1. С. 80-83. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek_2013_1_22.pdf. (дата звернення: 22.06.2017)

56. Жуков В.А., Опенышев С.П. Государственный финансовый контроль. Москва, 1999. 385 с.

57. Збарський В.К. Горьовий В.П. Державна підтримка сільського господарства. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №6(255). С. 27–31.

58. Здирко Н.Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. №12. С. 13–19

59. Игнатов Ю. Основы взаимодействия. *Президентский контроль*. 1999. № 9. С. 23–26.

60. Іваськевич Х.І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 2 (45). С. 92–98.

61. Іваськевич Х.І. Аналіз проблем фінансового контролю в Україні в контексті децентралізації. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Вип. 28, ч. 2. С.111–116.

62. Іваськевич Х.І. Аналіз проблеми забезпечення максимальної економії та ефективності публічних закупівель бюджетних установ в Україні. *Перспективні напрямки наукової думки*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 18 квітня 2018 р. С. 24–25.

63. Іваськевич Х.І. Аналіз трансформації структури кошторисів бюджетних установ в Україні: нормативно-правовий аспект. *Економіка, маркетинг та право: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. Полтава, 23 квітня 2018 р. С. 41–42.

64. Іваськевич Х.І. Генеза та еволюція моніторингу результативності як складової державного фінансового контролю. *Наукові підходи до оцінки соціально-економічного розвитку країни*: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 10-11 листопада 2017 р. С. 104–105.

65. Іваськевич Х.І. Напрями підвищення результативності державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Приазовський економічний вісник.* 2017. Вип. № 4 (04). URL: http://pev.kpu.zp.ua/vypusk-4.

66. Іваськевич Х.І. Організація внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні. *Стратегічні орієнтири розвитку економіки України*: Матеріали ІІІ-тьої Міжнародної наукової інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 24-25 березня 2017 р. С. 38-39.

67. Іваськевич Х.І. Оцінка державної підтримки аграрного сектору як об’єкту фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 28, ч. 2. С. 63-66.

68. Іваськевич Х.І. Реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми*

становлення та розвиток: Матеріали підсумкової міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 27-28 жовтня 2017 р. С. 68-70.

69. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. №11. URL: http://economy and society.in.ua.

70. Іваськевич Х.І. Система фінансового контролю в Україні: історія становлення. *Інституційний розвиток системи публічного управління та адміністрування*: збірник тез доповідей кафедри адміністративного та фінансового менеджменту ІАПО НУ «Львівська політехніка». Львів, 25 травня 2017 р. С. 22-24.

71. Іваськевич Х.І. Становлення та розвиток функції внутрішнього аудиту бюджетних установ. *Україна в гуманітарних і соціально-економічних вимірах*: Матеріали ІІ Всеукраїнської наукової конференції. Дніпро, 24-25 березня 2017 р. С. 216-218.

72. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку внутрішнього фінансового контролю в умовах децентралізації. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*. Міжнародна наукова інтернет-конференція (випуск 33). Тернопіль, 13 листопада 2018 р. С. 27-29.

73. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку системи державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2017. Вип. №19. URL: http://global-national.in.ua/issue-19-2017.

74. Іваськевич Х.І. Стратегічні пріоритети реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *The scientific method.* Vol. 1. 2017. Вип. №11 (11). С. 62-65.

75. Іваськевич Х.І. Удосконалення методології аналізу ефективності управління бюджетними коштами місцевих бюджетів в Україні. *Пріоритетні напрями розвитку економіки: нові реалії та можливості в умовах євроінтеграції*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя, 12 травня 2018 р. С. 117-120.

76. Іваськевич Х.І. Фінансове забезпечення бюджетних установ та шляхи його удосконалення. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України*: Матеріали XXIV-тої Міжнародної наукової конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 19-20 травня 2017 р. С. 63-64.

77. Іваськевич Х.І. Шляхи імплементації європейського законодавства в систему державного фінансового контролю України. *Новий погляд на розвиток економіки країни*. Матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції. м. Харків, 10-11 листопада 2017 р. С. 57-59. (0,14 д.а.)

78. Касперович Ю. Формування доходів Зведеного бюдету в Україні. *Економічний аналіз.* 2013. Випуск 12. Ч 2. С. 221-230

79. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів. *Економіка: реалії часу*. 2014. №2. С. 79-82

80. Коломийчук Н.М. Особливості державного внутрішнього фінансового контролю за виконанням бюджетів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. №12. С. 26-28.

81. Коломийчук Н.М. Удосконалення організації державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі. *Наука й економіка*. 2014. №3. С. 11–17.

82. Колупаєва І.В. Основи парадигми регуляторної політики держави. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2015. №3. С. 38–51.

83. Комарова І.В. Фінансове забезпечення аграрного сектора України за рахунок бюджетних коштів. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2011. №4(16). С. 161–165.

84. Конєва І.І. Державна фінансова підтримка підприємств АПК: стан та стратегія розвитку. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 14. С. 802-807.

85. Контроль за використанням державних фінансів в Україні

86. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монографія. за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л.В. Дікань. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 332 с.

87. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005 (дата звернення: 22.06.2017)

88. Корнєєв М.В. Сутність та роль державного фінансового контролю на місцевому рівні. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка"*. 2011. Вип. 5. С. 120–125

89. Корнієнко Н.М. Оцінка і моніторинг ефективності бюджетних програм. *Економічний часопис – XXI*. 2013. №5-6. С. 31-33

90. Кулініч О. Державна підтримка АПК: необхідні кроки URL : http://agroportal.ua/ua/views/blogs/gosudarstvennaya-podderzhka-apk-neobkhodimye-shagi/ (дата звернення: 02.04.2017)

91. Кульчицький М.І., Корнілова Є.Є. Управління фінансами і фінансовий контроль на регіональному рівні. *Східна Європа: Економіка, бізнес та управління.* 2017. Випуск 3. С. 285-288

92. Кушнір С.О. Державна підтримка агропромислового комплексу. *Український журнал прикладної економіки*. 2017. Том. 2. Випуск 1. С. 48-56.

93. Лазарева Н. Міжнародна практика фінансового контролю. *Національний юридичний журнал: теорія і практика.* 2015. №12. С 84–88.

94. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів від 12.08.1999 р. URL : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217. (дата звернення: 22.06.2017)

95. Леонтович С.П. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів у аграрному секторі економіки України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010 №12. С. 49-52.

96. Лисяк Л.В., Качула С.В. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2015. №1. С. 111-120.

97. Любенко А.М. Оцінка результативності фінансового контролю на основі стандартизації. *Фінансовий простір*. 2013. №2. С. 214-218

98. Любенко А.М. Стандартизація взаємодії субєктів фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки.* 2015. Вип. 10. Ч 3. С. 187-190

99. Магурчак Т.П. Фінансовий контроль як функція системи управління. *Молодий вчений*. 2014. №11. С. 70-75.

100. Мазур Ю.В. Державна підтримка АПК України: суть, значення та сучасний стан. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. – 2017. – №7. – С. 128-136.

101. Максименко І.Я. Сопілко О.А. Державний фінансовий контроль як важливий фактор дієвості ведення обліку та аналізу діяльності бюджетних установ. *Агросвіт.* 2016. №15-16. С. 36-40

102. Малиняк Б. Теоретичні основи формування бюджетних видатків. *Світ фінансів*. 2016. №4. С. 83-94. С. 92

103. Мамонова Г.В., Салямон-Міхєєва К.Д. Ефективність видаткової частини бюджету України. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. №2(116). С. 32-40

104. Маркович Г. Оцінка ефективності бюджетних програм. *Бюджетна бухгалтерія.* 2016. 46. С. 20–26.

105. Марчук О. Тетяна Лебединець: сподіваємося, що громадськість підтримає законопроект про внутрішній аудит. *Незалежний аудитор*. 2015. №5-6. С.64-69.

106. Матвійчук А. Відкритість використання публічних коштів. *Фінансовий контроль*. 2015. №4. С. 18-21.

107. Матросова О.В., Хижняк О.В. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки.* 2013. Вип. 2. С. 92-95

108. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11 (дата звернення: 22.06.2017)

109. Микитюк І. Оцінка ризиків у системі внутрішнього фінансового контролю. *Вісник КНТЕУ*. 2011. №3. С. 42-50

110. Михальчишина Л.Г., Немеш Г.С. Внутрішній державний фінансовий контроль: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2016. Вип. 11. С. 876-880.

111. Мікрюкова Л., Млінцова О. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах. *Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки*. 2016. №1. С. 17-21.

112. Мірошниченко І. Виконання бюджету АПК на цей рік провалено. Що може бути у 2018. URL : https://www.epravda.com.ua/columns/2017/10/27/630536/ (дата звернення: 13.05.2017)

113. Недбалюк І. Концептуальні підходи до створення ризикоорієнтованої системи бюджетного контролю. *Світ фінансів.* 2018. №2. С. 57-65. С. 65

114. Ніщимна С. О. Фінансовий контроль як складова фінансової діяльності держави та місцевих органів влади. *Наукові праці Національного університету Одеська юридична академія*. 2012. №12. С. 110–120.

115. Нозріна Т.Ю. Щодо питання підвищення ефективності контролю в сфері державної служби. *Вчені записки Таврійського національного університету ім. В.І. Вернадського. Серія "Юрид. науки".* 2011. №1. Том. 24. С. 326-332.

116. Обушна Н.І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. *Вісник НАДУ при Президентові України. Серія "Державне управління"*. 2016. №4. С. 64-71.

117. Офіційний web-сайт Державної казначейської служби України. URL : http://www.treasury.gov.ua. (дата звернення: 20.06.2017)

118. Офіційний сайт Американського Інституту управління проектами (PMI). URL : https://www.pmi.org/ (дата звернення: 20.06.2017)

119. Офіційний сайт Інституту внутрішніх аудиторів України/ URL : http://www.iia.org.ua (дата звернення: 20.06.2017)

120. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах. Методичний посібник. Київ : Мінфін. 2018. 152 с.

121. Павлова Г.Є. Державна підтримка як складова системи державного регулювання аграрного сектора економіки. *Інвестиції: практика та досвід.* 2013. №11. URL : http://www.investplan.com.ua (дата звернення: 08.06.2017)

122. Павлюк К.В. Ефективність державного фінансового контролю. *Наукові праці НДФІ*. 2004. №6. С. 141-148

123. Панухник О.В. Напрями та шляхи трансформації державної підтримки суб'єктів аграрної сфери України. *Актуальні проблеми інноваційної економіки.* 2017. №1. С. 5-10.

124. Письменна Т. Теоретичні засади державного фінансового контролю: вітчизняний і зарубіжний досвід. *Світ фінансів*. 2008. №4. С. 130-138.

125. Пігош В.А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. *Економічні науки. Серія "Облік і фінанси"*. 2014. Випуск 11. Ч. 2. С. 278-287

126. Піхоцький В. Ф. Зовнішній державний фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади - важливий чинник захисту суспільства. *БізнесІнформ.* 2016. №2. С. 300-305

127. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового контролю - через державний аудит. *БізнесІнформ*. 2016. №2. С. 306-311

128. Придачук М.П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг. *Финансы*. 2006. № 5. С. 9-18.

129. Приходько Н.В., Руденко Р.В. Актуальні проблеми управління фінансами бюджетних установ. *Збірник наукових праць НУК*. 2011. №6. С. 108-113

130. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету. Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12. (дата звернення: 15.05.2017).

131. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту. Наказ МФУ від 29.09.2011 № 1217. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11 (дата зверення: 15.05.2017).

132. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п (дата звернення: 20.06.2017)

133. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового [...] КМУ; Розпорядження, Концепція від 10.05.2018 № 310-р. URL : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/310-2018 (дата звернення: 10.10.2018)

134. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки. Розпорядження Кабінету

міністрів України від 8 лютого 2017 року №142-р. URL : (дата звернення: 20.06.2017)

135. Рак Г.В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету. *Економічний аналіз*. 2014. Том 17. № 1. С. 160-166.

136. Рак Г.В. Напрями вдосконалення контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ. *Європейські перспективи*. 2013. №10. С. 197-203

137. Рач В., Россошанська О., Медведєва О. Побудова термінологічної системи форм організації наукового знання. *Науковий СВІТ*. 2010. №4. С. 13–16.

138. Репетько О.О. Аналіз ефективності чинної системи державного фінансового контролю в бюджетній сфері України. *Теорія і практика державного управління*. 2011. Вип. 4. С. 1-9

139. Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія. за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л.В. Харків : ХНЕУ ім.. С. Кузнеця, 2015. 220 с.

140. Романів Є.М., Долбнєва Д. В. Необхідність та напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні як вимога сьогодення. *Scientific Journal «ScienceRise»*. 2016. №2/1. С. 35-38.

141. Роменська К. Механізм використання коштів при виконанні бюджетних програм. *Вісник КНТЕУ*. 2015. №3. С. 79–89.

142. Рябушка Л.Б. Оцінка ефективності управління фінансовими ресурсами бюджетної організації. URL : http://r250.sudu.edu.ua/bitstream/123456789/11983/1/Riabushka.pdf. (дата звернення: 05.05.2018).

143. Савченко Л. А. Законодавче закріплення поняття фінансового контролю, завдань органів фінансового контролю та принципів їх діяльності. *Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності*. 2000. № 3. С. 215-225.

144. Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренко П.С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект): монографія. Київ : Знання України, 2006. 280 с.

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

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

147. Скоропад І.С., Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2011. Вип. 21.3. С. 263-268

148. Собкова Н.Д. Мінімізація впливу людського фактора в системі державного фінансового контролю. *Журнал науковий огляд*. 2015. №2. С. 1-19.

149. Собкова, Н. Д. Необхідність фінансового контролю в процесі планування місцевих бюджетів в умовах трансформаційних зрушень. *Економічний аналіз*. 2013. Том 13. С. 188-193

150. Собчук С.І. Формування неподаткових надходжень бюджету в системі бюджетного регулювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. №7. С. 79-84.

151. Стеблянко О.Л. Фінансовий контроль як економічна категорія: оцінка підходів. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2012. Вип. 8. С.232-235.

152. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2011. №6. С. 84-102.

153. Стефанюк І.Б., Завистовська Г.І. Кваліметрична оцінка організаційної спроможності урядового фінансового контролю й аудиту. *Фінанси України*. 2016. №8. С. 89-105

154. Стукаленко В.В. Трансформація фінансового контролю в Україні в контексті інформатизації. *Правова держава*. 2017. №26. С. 72-77

155. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 125-131.

156. Сухоруков А.І., Єгорова-Гудкова Т.І., Карабанов О.В. Системні передумови формування нової парадигми державного фінансового контролю. *Економічний аналіз*. 2015. Том 21. № 1. С. 246-255.

157. Табенська Ю.В. Напрями посилення результативності державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади. Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. 2015. Випуск 12. С. 444-453.

158. Трач Н.Д. Державна підтримка як чинник забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва. *Економічний блок досліджень*. 2013. №31. URL : http://sophus.at.ua/ (дата звернення: 20.06.2017)

159. Труш І.Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 14. С. 141-144

160. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством [...] Україна, Європейський Союз, Євратом [...]; Угода, Список, Міжнародний документ від 27.06.2014. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page10. (дата звернення: 20.06.2017)

161. Удачина І. Аудит ефективності - нова форма контролю. *Справочник Экономиста*. 2004. № 9. С. 20-24.

162. Усік І. Значення доходів та видатків спецфонду у діяльності бюджетних установ / *Економічний аналіз*. 2013. Випуск 12. Частина 4. С. 259-262

163. Фінанси і кредит : питання і відповіді : навч. посіб. за заг. ред. Л.І. Катан, Ю.В. Масюк. Донецьк : Монолит, 2015. – 632 с.

164. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія. за ред. Є.В. Мниха. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 416 с.

165. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку : монографія / Л.М. Івашова, О.М. Гнєзділова, Н.Г. Волик. Запоріжжя: Вид-во КПУ, 2012. 260 с.

166. Фурман І.В., Сивак Б.В., Покотило Ю.І. Проблеми підвищення ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. №2(64). С.198-202.

167. Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск №10. С. 827-831.

168. Хлівний В.К., Мацук З.А. Оптимізація структури видатків місцевих бюджетів (на прикладі Івано-Франківської області). *Фінанси України*. 2010. №8. С. 53–62.

169. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 232 с.

170. Христенко В.Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. Москва : Дело, 2002. 608 с.

171. Чугунов І.Я., Федосов В.М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. *Фінанси України*. 2009. №4. С. 3-12

172. Шевченко Н. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин. *Науковий вісник «Демократичне врядування»*. 2011. Вип.7. С. 38-44.

173. Шевчук І. Чи можна зміни до кошторису бюджетних установ вважати “недосконалим” плануванням? *Фінансовий контроль*. 2016. №4. С. 46-48.

174. Шевчук О.А. Критерії оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2012. №7. С. 372–376.

175. Шевчук О.А., Шевчук О.В. Трирівнева модель організації державного фінансового контролю. *Науковий вісник Полісся*. 2017. №3. ч. 1. С. 68-75.

176. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика): монографія. Одеса : Юридична література, 2004. 136 с.

177. Щербай Г. Господарська діяльність у бюджетних організаціях і установах як об’єкт обліку. *Економічний аналіз*. 2012. Випуск 10. Частина 3. С. 234-236.

178. Ямненко Т.М. До питання поняття, ознаки та складові недержавного фінансового контролю. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція*. 2014. №10-2. Т. 1. С. 95-99.

179. Ямненко Т.М. Публічність як ознака розмежування фінансово-правового контролю та приватного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2014. №6. С. 149-153.

180. Яришко О.В. Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної організації. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2008. №1. С. 174-180.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Генезис базових концептуальних підходів до трактування сутності контролю

Спрямованість концепції	**Етіологія концепції**	**Основна ідея концепції**
Економічний аспект	Роль у господарській діяльності економічних субєктів	Контроль – комплексне вивчення організацій і їх структурних підрозділів, законності їх економічної ефективності господарських операцій, достовірності облікової інформації та бухгалтерської звітності
Організаційний аспект	Діяльність зі створення і підтримки необхідних для функціонуання процесів	Контроль – сукупність певної кількості елементів, що перебувають у відносинах і звязках один з одним
Управлінський аспект	Вплив субєкта управління на обєкт	Контроль – це сукупність процесів, за допомогою яких їх учасники легітимно забезпечують ефективне функціонування господарюючих субєктів
Методичний аспект	Створення і вдосконалення контрольних прийомів і способів здійснення	Контроль – це спосіб отримання інформації про стан обєкта

Джерело: Укладено автором на основі: [29].

Додаток Б

Таблиця Б.1

Аналіз ключові характеристики
визначень поняття “фінансовий контроль”

№ з/п	**Автор**	**Основні характеристики визначення**
1	О. Шевчук	діяльність, перевірка, критерії.
2	В. Піхоцький	діяльність, суб’єкти, стеження, мета.
3	Л. Івашова, О. Гнєзділова, Н. Волик	система заходів, перевірка, критерії, мета.
4	Л. Катан, Ю. Масюк, Р. Безус	діяльність, суб’єкт, перевірка, мета
5	І. Ткачук	сукупність дій, перевірка
6	А. Хмельков	функція управління, діяльність.
7	Т.Магурчак	процес, перевірка, критерії.
8	Автори монографії “Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення”	система відносин, спостереження та перевірка, мета.
	І. Гноєва, Я. Кугубаєва	функція державного управління, виявлення відхилень, вжиття заходів.
	В. Гулько	діяльність, суб’єкти, встановлення фактичного стану.
	М. Кульчицький, Є. Корнілова	діяльність, суб’єкти, забезпечення законності, предмет.
	Т. Ямненко	діяльність, суб’єкти, нормативно-правове підгрунтя.
	Н. Собкова	інструмент, забезпечення, стратегія та тактика.
	С. Ніщимна	стадія управління, функція, вид, діяльність.
	Л. Савченко	діяльність, суб’єкти, забезпечення.
	Н.Обушна	діяльність, суб’єкти, забезпечення, предмет, мета.

Джерело: систематизовано автором на основі [32; 37; 43; 44; 91; 99; 114; 116; 139; 143; 145; 146; 149; 163; 165; 179].

Додаток В

Джерела інформації для контролю щодо виконання кошторисів бюджетних установ

- Бюджетний запит, кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану всигнувань
- Первинні документи, облікові регістри (меморіальні ордери, відомості аналітичного обліку, оборотні відомості, книги (картки складського обліку), книга Журнал-Головна)
- Фінансова звітність (баланс, Звіь про надходження та використання коштів загального фонду, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду, Звіт про заборгованість за бюджетними коштами, Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій))
- Акти попередніх ревізій і перевірок бюджетних установ різними відомствами державного контролю, а також підрозділами внутрішньогосподарського контролю

Рис. В.1. Джерела інформації для контролю щодо виконання кошторисів бюджетних установ.

Додаток Д

Таблиця Д.1

Видатки Зведеного бюджету України, млн. грн.

Видатки Зведеного бюджету * (млн. гривень)		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ	Загальнодержавні функції	49 874,7	54 590,2	61 702,2	76 845,9	117 642,4	134 256,9	166 248,8
	Оборона	13 242,2	14 486,9	14 844,4	27 365,5	52 015,8	59 359,1	74 360,4
	Громадський порядок, безпека та судова влада	32 637,7	36 681,2	39 409,2	44 864,6	54 963,0	72 056,6	88 479,8
	Економічна діяльність	57 124,1	62 377,4	50 757,8	43 637,6	56 257,3	66 191,3	102 883,4
	Охорона навколишнього природного середовища	3 890,7	5 297,9	5 594,2	3 481,7	5 529,7	6 255,4	7 349,3
	Житлово-комунальне господарство	8 679,3	20 059,6	7 704,7	17 808,5	15 700,4	17 547,5	27 187,5
	Охорона здоров'я	48 961,6	58 453,9	61 568,8	57 150,1	71 001,1	75 503,4	102 391,6
	Духовний та фізичний розвиток	10 754,9	13 639,6	13 661,2	13 857,7	16 228,3	16 897,8	24 342,3
	Освіта	86 253,6	101 560,9	105 538,7	100 109,5	114 193,5	129 437,7	177 755,7
	Соціальний захист та соціальне забезпечення	105 434,8	125 306,9	145 062,6	138 004,7	176 339,8	258 326,1	285 761,2
	Усього видатків	**416 853,6**	**492 454,7**	**505 843,8**	**523 125,7**	**679 871,4**	**835 832,1**	**1 056 759,9**

Джерело: укладено автором за даними Міністерства фінансів України

Додаток Е

Таблиця Е.1

Вихідні дані для економіко-математичного моделювання

Показники	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Частка власних надходжень бюджетних установ в структурі доходів зведеного бюджету України, %	6,9	9,0	9,1	7,8	7,7	8,6	6,9	6,4	6,2	5,1
Частка власних надходжень бюджетних установ в структурі неподаткових надходжень державного бюджету України, %	28,7	31,0	33,9	47,3	36,1	39,8	32,2	22,0	32,9	27,6
Частка власних надходжень бюджетних установ в структурі неподаткових надходжень місцевих бюджетів, %	67,2	71,5	75,6	75,3	75,1	73,1	78,2	75,9	67,9	64,9
Дефіцит Зведеного бюджету України у відсотках до ВВП, %	-1,5	-2,4	-6,0	-1,8	-3,5	-4,2	-4,5	-1,6	-2,3	-1,4

Продовження табл. Е.1

Частка видатків соціального спрямування у структурі видатків зведеного бюджету України, %	74,0	82,0	84,6	82,3	79,8	86,3	82,5	81,5	79,7	81,8

Джерело: укладено автором на основі [19; 20].

Додаток Є

Рис. Є.1. Модель трьох ліній захисту

Джерело: Інститут внутрішніх аудиторів України [119].

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Етапи впровадження системи державного внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ та їх характеристика

№ з/п	**Етап впровадження**	**Характеристика**
1	Концептуалізація	Розробка концепцій та стратегій впровадження
2	Законодавча база	Підготовка та затвердження законодавчої та нормативної бази
3	Організація	Розробка організаційних передумов
4	Навчання	Навчання керівників, контролерів та аудиторів

Джерело: складено автором на основі [42].

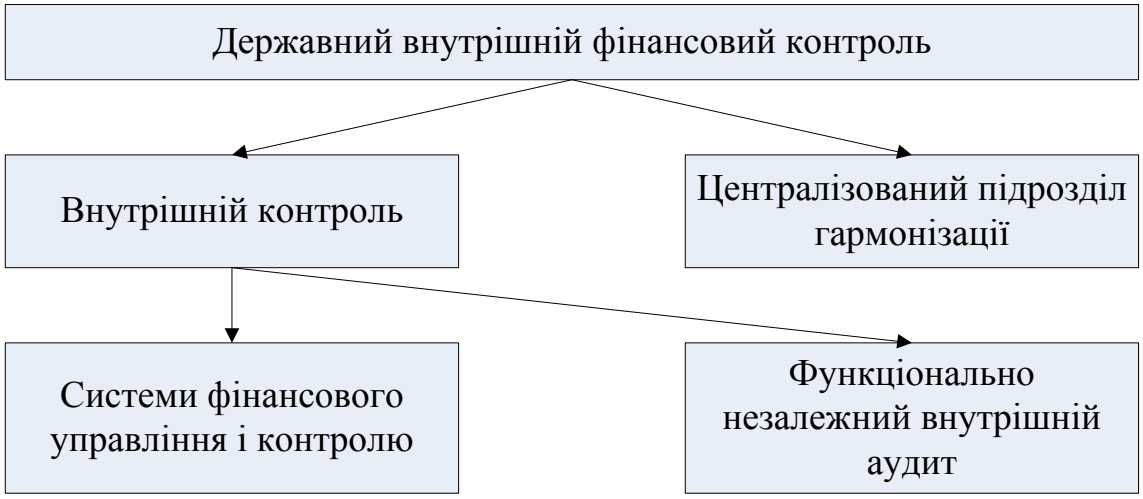

Рис. Ж.1 Складові державного внутрішнього фінансового контролю у європейській практиці.

Джерело: побудовано автором на основі [42, с. 188]

Рис. Ж.2. Об'єкти та рівні впровадження компонентів системи внутрішнього контролю

Джерело: побудовано автором на основі [42, с. 189]

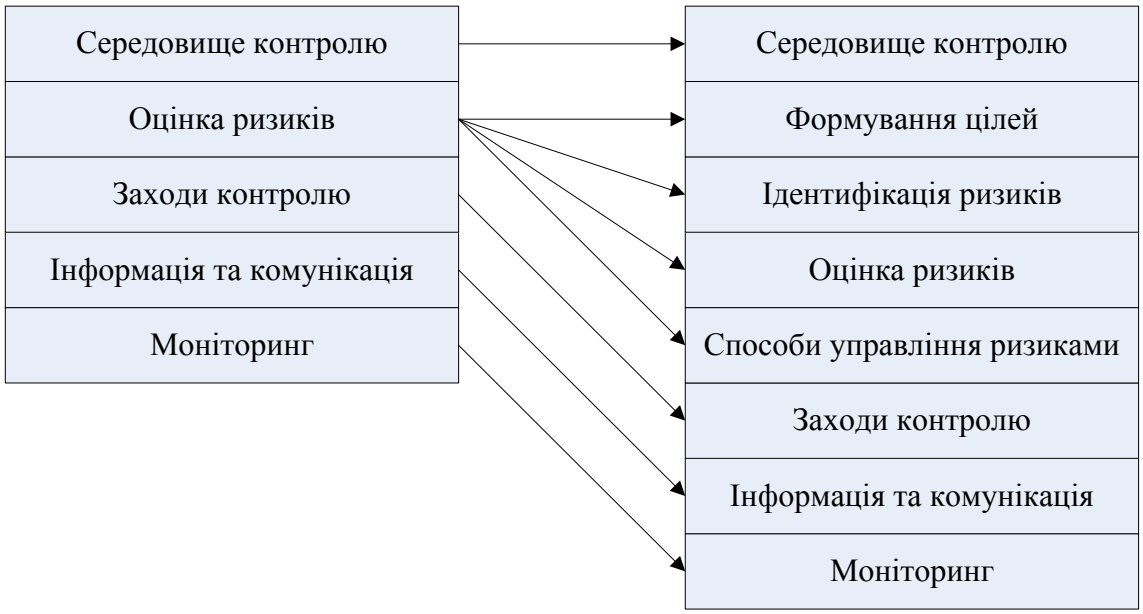

Рис. Ж.3. Трансформація моделі COSO I в COSO-ERM (COSO II).

Джерело: побудовано автором на основі [38]

Додаток З

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці в яких опубліковано основні результати дисертації:

1. Іваськевич Х.І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 2-2 (45). С. 92-98. (0,54 д.а.)

2. Іваськевич Х.І. Аналіз проблем фінансового контролю в Україні в контексті децентралізації. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Вип. 28, ч. 2. С. 111-116. (0,45 д.а.)

3. Іваськевич Х.І. Напрями підвищення результативності державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Приазовський економічний вісник.* 2017. Вип. № 4 (04). URL: http://pev.kpu.zp.ua/vypusk-4-04. (0,40 д.а.)

4. Іваськевич Х.І. Оцінка державної підтримки аграрного сектору як об’єкту фінансового контролю. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2018. Вип. 28, ч. 2. С. 63-66. (0,57 д.а.)

5. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Концептуалізація логіки дослідження сутності фінансового контролю. *Науковий економічний журнал «Інтелект XXI»*. 2018. Вип. №1. С. 194-196. (0,39 д.а.) *(автору належить 0,19 д.а., де досліджено та удосконалено терміносистему внутрішнього фінансового контролю видатків бюджетних установ в Україні).*

6. Ванькович Д.В., Іваськевич Х.І. Оцінка продуктивності діяльності Державної аудиторської служби України: регіональний аспект. *Формування ринкової економіки в Україні.* 2018. Вип. 40, ч. 1. С. 43-51. (0,45 д.а.) *(автору належить 0,25 д.а., де розроблено та обґрунтовано методику оцінки продуктивності діяльності ДАСУ).*

7. Ванькович Д., Трофименко М., Іваськевич Х. Стратегія удосконалення системи формування фінансових ресурсів розвитку соціальної інфраструктури в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2017.

Вип. 37, ч. 1. С. 26-35. (0,82 д.а.) *(автору належить 0,25 д.а., де досліджено оцінку та прогнозування величини фінансового потенціалу розвитку соціальної інфраструктури в Україні).*

8. Іваськевич Х.І. Стратегічні пріоритети реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *The scientific method.* Vol. 1. 2017. Вип. №11 (11). С. 62-65. (0,45 д.а.)

9. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Економіка та суспільство*. 2017. Вип. №11. URL: http://economy and society.in.ua. (0,42 д.а.)

10. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку системи державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2017. Вип. №19. URL: http://global-national.in.ua/issue-19-2017. (0,45 д.а.)

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

11. Іваськевич Х.І. Аналіз проблеми забезпечення максимальної економії та ефективності публічних закупівель бюджетних установ в Україні. *Перспективні напрямки наукової думки*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Тернопіль, 18 квітня 2018 р. С. 24-25. (0,09 д.а.)

12. Іваськевич Х.І. Аналіз трансформації структури кошторисів бюджетних установ в Україні: нормативно-правовий аспект. *Економіка, маркетинг та право: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку*: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. Полтава, 23 квітня 2018 р. С. 41-42. (0,12 д.а.)

13. Іваськевич Х.І. Генеза та еволюція моніторингу результативності як складової державного фінансового контролю. *Наукові підходи до оцінки соціально-економічного розвитку країни*: збірник тез наукових робіт учасників Всеукраїнської науково-практичної конференції. Одеса, 10-11 листопада 2017 р. С. 104-105. (0,08 д.а.)

14. Іваськевич Х.І. Організація внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні. *Стратегічні орієнтири розвитку економіки України*: Матеріали

ІІІ-тьої Міжнародної наукової інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 24-25 березня 2017 р. С. 38-39. (0,12 д.а.)

15. Іваськевич Х.І. Реформування механізму державного фінансового контролю в Україні. *Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток*: Матеріали підсумкової міжнародної науково-практичної конференції. Львів, 27-28 жовтня 2017 р. С. 68-70. (0,15 д.а.)

16. Іваськевич Х.І. Система фінансового контролю в Україні: історія становлення. Матеріали круглого столу «*Інституційний розвиток системи публічного управління та адміністрування*»: збірник тез доповідей кафедри адміністративного та фінансового менеджменту ІАПО НУ «Львівська політехніка». Львів, 25 травня 2017 р. С. 22-24. (0,11 д.а.)

17. Іваськевич Х.І. Становлення та розвиток функції внутрішнього аудиту бюджетних установ. *Україна в гуманітарних і соціально-економічних вимірах*: Матеріали ІІ Всеукраїнської наукової конференції. Дніпро, 24-25 березня 2017 р. С. 216-218. (0,16 д.а.)

18. Іваськевич Х.І. Стратегічні орієнтири розвитку внутрішнього фінансового контролю в умовах децентралізації. Міжнародна наукова інтернет-конференція «*Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*» (випуск 33)». Тернопіль, 13 листопада 2018 р. С. 27-29. (0,10 д.а.)

19. Іваськевич Х.І. Удосконалення методології аналізу ефективності управління бюджетними коштами місцевих бюджетів в Україні. *Пріоритетні напрями розвитку економіки: нові реалії та можливості в умовах євроінтеграції*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя, 12 травня 2018 р. С. 117-120. (0,14 д.а.)

20. Іваськевич Х.І. Фінансове забезпечення бюджетних установ та шляхи його удосконалення. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України*: Матеріали XXIV-тої Міжнародної наукової конференції

студентів, аспірантів та молодих учених Львівського національного університету ім. Івана Франка. Львів, 19-20 травня 2017 р. С. 63-64. (0,20 д.а.)

21. Іваськевич Х.І. Шляхи імплементації європейського законодавства в систему державного фінансового контролю України. *Новий погляд на розвиток економіки країни*. Матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції. м. Харків, 10-11 листопада 2017 р. С. 57-59. (0,14 д.а.)

ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Міжнародна науково-практична конференція “Перспективні напрямки наукової думки”. (Тернопіль, 18 квітня 2018 р., очна форма участі).

2. Міжнародна науково-практична конференція “Економіка, маркетинг та право: теоретичні підходи та практичні аспекти розвитку”. (Полтава, 23 квітня 2018 р., дистанційна форма участі).

3. Всеукраїнська науково-практична конференція “Наукові підходи до оцінки соціально-економічного розвитку країни”. (Одеса, 10-11 листопада 2017 р., дистанційна форма участі).

4. ІІІ-тя Міжнародна наукова інтернет-конференція “Стратегічні орієнтири розвитку економіки України”. (Львів, 24-25 березня 2017 р., очна форма участі).

5. Міжнародна науково-практична конференція “Бізнес в умовах ринкової економіки: проблеми становлення та розвиток”. (Львів, 27-28 жовтня 2017 р., очна форма участі).

6. Круглий стіл “Інституційний розвиток системи публічного управління та адміністрування”. (Львів, 25 травня 2017 р., очна форма участі).

7. ІІ-а Всеукраїнська наукова конференція “Україна в гуманітарних і соціально-економічних вимірах”. (Дніпро, 24-25 березня 2017 р., дистанційна форма участі).

8. Міжнародна наукова інтернет-конференція “Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення”. (Тернопіль, 13 листопада 2018 р., дистанційна форма участі).

9. Міжнародна науково-практична конференція “Пріоритетні напрями розвитку економіки: нові реалії та можливості в умовах євроінтеграції”. (Запоріжжя, 12 травня 2018 р., дистанційна форма участі).

10. XXIV-та Міжнародна наукова конференція студентів, аспірантів та молодих учених ЛНУ ім. І Франка “Актуальні проблеми функціонування господарської системи України”. (Львів, 19-20 тр. 2017 р., очна форма участі).

11. ІІ-а Міжнародна науково-практична конференція “Новий погляд на розвиток економіки країни”. (Харків, 10-11 листопада 2017 р., дистанційна форма участі).

УКРАЇНА

РАХУНКОВА ПАЛАТА

Територіальне управління Рахункової палати по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та Закарпатській областях

79068, Україна, м. Львів, вул. Лінкольна, 2 Тел. (032) 293-30-31 Факс 293-30-34
E-mail: ltu@ac-rada.gov.ua

18.12.2017 № 22-19/491

ДОВІДКА

Видана Іваськевич Христині Ігорівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні», зокрема розроблені автором методики аудиту ефективності здійснення державних закупівель за рахунок коштів державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проектів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету; стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету, використовуються у діяльності Територіального управління Рахункової палати по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та Закарпатській областях.

Це дозволяє підвищити якість зовнішнього контролю, удосконалити державну фінансову політику, виявляти причини низької ефективності окремих бюджетних програм та обґрунтовувати пропозиції щодо удосконалення механізму використання бюджетних коштів.

Начальник
територіального управління **В.Ф. Піхоцький**

Рахункова палата Україна м. Львів
ТЕРИТОРІАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ ПО ЛЬВІВСЬКІЙ, ВОЛИНСЬКІЙ, РІВНЕНСЬКІЙ, ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКІЙ ТА ЗАКАРПАТСЬКІЙ ОБЛАСТЯХ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА
IVAN FRANKO NATIONAL UNIVERSITY OF LVIV

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, Україна
тел./факс (032) 261-60-48, тел. 260-34-02
http://www.lnu.edu.ua, e-mail:lnu@lnu.edu.ua
Код ЗКПО 02070987 Державна Казначейська служба України
МФО 820172, р.р. 35225230001061
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок № 26007006042 в Укрексімбанку
м. Львова МФО 325718

1, UniversytetskaStr.,Lviv, 79000, Ukraine
Phone/Fax: +38 (032) 261-60-48, 260-34-02
http://www.lnu.edu.ua, e-mail: lnu@lnu.edu.ua
Code ZKPO 02070987 State Treasury Service of Ukraine
MFO 820172, SettlementAcc. 35225230001061
Certificate No. 17701483,Tax IN020709813029
Foreign Currency Acc.No. 26007006042 in Lviv Branch of
Ukreximbank MFO 325718

№ 4061-11 від 27.09.2018 на № _____ від _____

Довідка

Видана Іваськевич Христині Ігорівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Державний фінансовий контроль», «Місцеві фінанси», «Державні фінанси», «Бюджетна система», «Фінансовий аудит».

Проректор з наукової роботи
Львівського національного університету
імені Івана Франка, проф. Р.Є. Гладишевський

Львівська міська рада
Департамент «Адміністрація міського голови»
Управління фінансового контролю
79006, м. Львів, пл. Ринок, 1, тел.: (032) 297-58-06, 297-57-48, e-mail: finance_control_lmr@ukr.net

14.11.2018 №2103-вих-991 На № _____ від _____

ДОВІДКА

Видана Іваськевич Христині Ігорівні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему "Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні", зокрема розроблений ризикорієнтований підхід до відбору бюджетних установ для їх включення у план перевірок, пропозиції з удосконалення процедури перевірки фінансово-господарської діяльності установ та організацій комунальної форми власності в частині використання ними комунальних ресурсів (коштів, майна), а також рекомендації щодо функціонування системи контролю за дотриманням установами та організаціями комунальної форми власності вимог законодавства з питань державних закупівель, використані в діяльності управління фінансового контролю департаменту "Адміністрація міського голови" Львівської міської ради. Це дозволило підвищити рівень економії, ефективності і результативності використання фінансових та майнових ресурсів, достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності бюджетних установ та організацій комунальної форми власності територіальної громади м. Львова.

Начальник управління О.Дроздов