

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

Спеціальність «Облік і оподаткування»

**ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри
аудиту та державного контролю
д.е.н., професор _____ Гуцаленко Л.В.
« _____ » _____ 2017 р.**

**ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

071 – ДР. 20 З 01.02.17

Студент-випускник

Дорош (Мудра) Ірина Іванівна

Керівник дипломної роботи

Здирко Наталія Григорівна

Вінниця – 2017

АНОТАЦІЯ

Дипломна робота на тему “Облік та контроль використання бюджетних коштів підприємства” виконана з використанням практичних матеріалів ФГ «Щедра нива» с. Городниця Підволочиського району Тернопільської області.

Зміст роботи включає вступ, чотири розділи, висновки та пропозиції, список використаної літератури, додатки.

Обсяг роботи становить 133 сторінок, включаючи 19 таблиць та 21 рисунок.

В першому розділі розкривається сутність поняття “бюджетні кошти” як об’єкту обліку і контролю, їх значення та особливості спрямування сільськогосподарським підприємствам.

В другому розділі студенткою досить детально проаналізовано організаційно-економічну характеристику ФГ «Щедра нива», наведено характеристику основних показників його діяльності, включаючи показники фінансово-економічного стану.

В третьому розділі викладено всі практичні аспекти, які визначають принципи та порядок реалізації механізму розподілу бюджетних коштів; особливості відображення надходження та використання бюджетних коштів в бухгалтерському обліку підприємства; організацію і методику державного контролю за використанням бюджетних коштів; види порушень з бюджетними коштами та відповідальності за їх допущення.

Четвертий розділ роботи присвячено наданню дієвих рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю використання бюджетних коштів підприємства.

На основі проведеного дослідження і вивчення матеріалів бухгалтерських звітів та інших документів зроблені відповідні висновки та внесені конкретні пропозиції.

Ключові слова: облік, контроль, бюджетні кошти, порушення, нецільове використання коштів, державні ресурси, аудит ефективності.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 1.1. Бюджетні кошти як об'єкт обліку та контролю
- 1.2. Огляд літературних джерел
- 1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю використання бюджетних коштів

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

- 2.1. Аналіз фінансового стану підприємства
- 2.2. Облікова політика підприємства

РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

- 3.1. Принципи та порядок реалізації механізму розподілу бюджетних коштів
- 3.2. Особливості відображення надходження та використання бюджетних коштів в бухгалтерському обліку підприємства
- 3.3. Організація і методика державного контролю за використанням бюджетних коштів
- 3.4. Види порушень з бюджетними коштами
- 3.5. Узагальнення результатів контролю

РОЗДІЛ 4. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Одним із інструментів підвищення стійкості та конкурентоспроможності фермерських господарств є державна підтримка, спрямована на зменшення негативного впливу факторів мікро- та макросередовища, а також на збільшення виробництва сільськогосподарської продукції з метою забезпечення продовольчої безпеки країни.

Основою для прийняття розпорядниками рішень щодо планування, розподілу та спрямування обсягів державної підтримки в розрізі регіонів та організаційно-правових форм є аналітична інформація, отримана системою бухгалтерського обліку й узагальнена у фінансовій і статистичній звітності. Однак ефективне використання державних ресурсів неможливе без дієвого контролю за їх використанням. Дослідження організаційно-методичних засад формування обліково-контрольної інформації щодо надходження та використання бюджетних коштів важливе як з теоретико-методичного погляду, так і в частині практичної значущості для забезпечення ведення обліку та здійснення контролю на якісно новому рівні.

Дієвий контроль є запорукою фінансової дисципліни, дає принципову можливість формувати єдині державні фонди для забезпечення життєдіяльності всієї країни як одного організму, що має свої внутрішні та зовнішні інтереси, дбає про добробут громадян, збереження та розвиток нації. Необхідність контролю стає очевидною вже з огляду на те, що майже 35 % усіх фінансових ресурсів держави, у тому числі 15 % зведеного бюджету, щорічно спрямовується на розвиток економіки. Зрозуміло, що такі потужні фінансові потоки не можуть вливатись в економіку хаотично, без врахування актуальних та потенційних потреб суспільства, а відтак - і без контролю.

Спроби комплексного вивчення проблематики державної підтримки та її обліково-контрольного забезпечення знайшли відображення у вітчизняній та зарубіжній науці і практиці. Проте, на сьогодні, в умовах фінансово-

економічної кризи та незбалансованості системи державних фінансів дані питання набувають особливої актуальності.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є ФГ «Щедра нива» с. Городиця Підволочиського району Тернопільської області.

Завданням написання дипломної роботи є:

- вивчення сутності бюджетних коштів як об'єкту обліку та аудиту;
- здійснення огляду літературних джерел та нормативно-правової бази щодо обліку і контролю бюджетних коштів;
- проведення аналізу фінансового стану та вивчення облікової політики на підприємстві;
- дослідження принципів та порядку реалізації механізму розподілу бюджетних коштів;
- висвітлення особливостей відображення надходження та використання бюджетних коштів в бухгалтерському обліку підприємства;
- вивчення організації і методики державного контролю за використанням бюджетних коштів;
- розкриття видів порушень з бюджетними коштами та відповідальності за їх допущення;
- узагальнення результатів контролю.

Інформаційною базою для проведення обліку та контролю бюджетних коштів на досліджуваному підприємстві є: річні бухгалтерські звіти за останні 2 роки, і дані виробничо-фінансових планів. При написанні роботи використовувались методи: монографічний, статистичний, факторного аналізу, порівняння та інші.

Робота складається з 4 розділів, викладена на 133 сторінках друкованого тексту, містить 19 таблиць та 21 рисунок, список використаної літератури налічує 117 джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Бюджетні кошти як об'єкт обліку та контролю

Виконання державного бюджету є основною стадією бюджетного процесу. Показники соціально-економічного розвитку та реалізація бюджетної політики держави залежать від рівня організації та результативності виконання бюджету. Як вказано в Конституції нашої країни, Україна прагне до збалансованості бюджету. Виключно законом про Державний бюджет України визначаються будь-які видатки держави на загальносуспільні потреби, їхні розмір і цільове спрямування, система оподаткування, податки і збори. Звіти про доходи і видатки державного бюджету мають бути оприлюднені [105, с. 15].

У науковій літературі з питань державних фінансів бюджет розглядають як: економічну категорію, з точки зору економічної сутності фінансового плану та методології його формування; фінансовий план держави, за котрим здійснюється перерозподіл ВВП і національного доходу в межах бюджетної стратегії; основний важіль ефективного розвитку країни.

За матеріальним змістом державний бюджет є центральним фондом фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні уряду.

Державний бюджет як об'єкт казначейського обслуговування бюджетних коштів пропонуємо розглянути у таких двох аспектах:

- плану управління надходженнями, витратами, фінансуванням та активними операціями на відповідний бюджетний період;
- регулюючого документа, що визначає суб'єкти правовідносин (органи адміністрування й головних розпорядників бюджетних коштів, котрі забезпечують виконання бюджету) та межі їх відповідальності (рис. 1.1).

Основними складовими державного бюджету є надходження і витрати. Проведене дослідження законодавства підтверджує, що понятійний апарат державного сектору містить терміни “доходи бюджету”, “надходження бюдже-

ту”, “видатки бюджету” та “витрати бюджету”. Тлумачення цих термінів наведено у ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України (табл. 1.1).

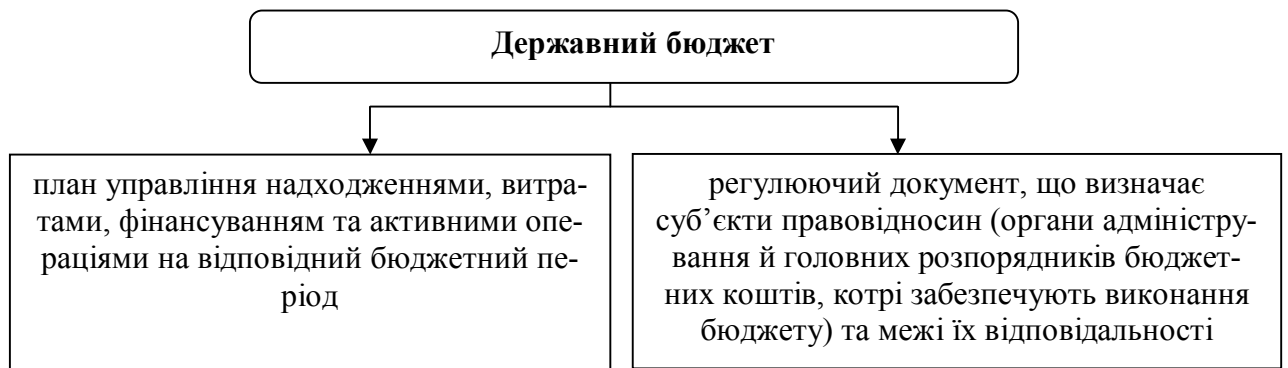


Рис. 1.1. Підходи щодо визначення державного бюджету України

Джерело: узагальнено за [105, с. 16]

Відповідно до БКУ надходження й витрати державного бюджету та розпорядників бюджетних коштів групуються за фондами (загальним і спеціальним), виконуваними бюджетними програмами. Крім того, доходи групуються за економічною класифікацією доходів, а видатки – за економічною характеристикою операцій, здійснюваних при їх проведенні.

Таблиця 1.1

Визначення сутності основних складових державного бюджету

№ п/п	Термін	Значення за Бюджетним кодексом України
1	Доходи бюджету	податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)
2	Надходження бюджету	доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів
3	Видатки бюджету	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
4	Витрати бюджету	видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів

Джерело: Бюджетний кодекс України

Видатки бюджету за економічною класифікацією поділяються на поточні та капітальні. Крім того, видатки спеціального фонду бюджету деталізуються на складові спеціального фонду: плата за послуги; інші джерела власних надходжень; інші надходження спецфонду; виконання програм соціально-економічного розвитку регіонів, визначених ст. 13 Бюджетного кодексу.

Видатки та кредитування бюджету класифікуються за: бюджетними програмами (програмна класифікація); ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація); функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація).

Програмна класифікація видатків та кредитування бюджету здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, за пропозиціями, поданими головними розпорядниками бюджетних коштів під час складання проекту закону про Державний бюджет України в бюджетних запитах.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів, котрий щорічно затверджується законом про бюджет на відповідний бюджетний період. На підставі цієї класифікації Казначейство України веде реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів. Її завданнями є оптимізація кількості головних розпорядників бюджетних коштів, поліпшення бюджетного планування та побудова підзвітності системи державного управління.

Розпорядники бюджетних коштів є суб'єктами бюджетно-правових відносин – визначеними державою за допомогою норм права носіями суб'єктивних прав, юридичних обов'язків та юридичної відповідальності у бюджетних правовідносинах, до яких належать: держава та національно-державні та адміністративні утворення; державні органи влади: законодавчі, виконавчі, судові та органи місцевого самоврядування; державні та муніципальні підприємства, установи, організації, соціальні утворення – одержувачі бюджетних коштів (рис. 1.2).

Для здійснення програм і заходів, які проводяться за рахунок коштів бю-

джету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам. Кошти бюджету, що надаються фізичним і юридичним особам, які не мають статусу бюджетної установи (отримувача бюджетних коштів), можуть надаватись їм тільки через розпорядника.

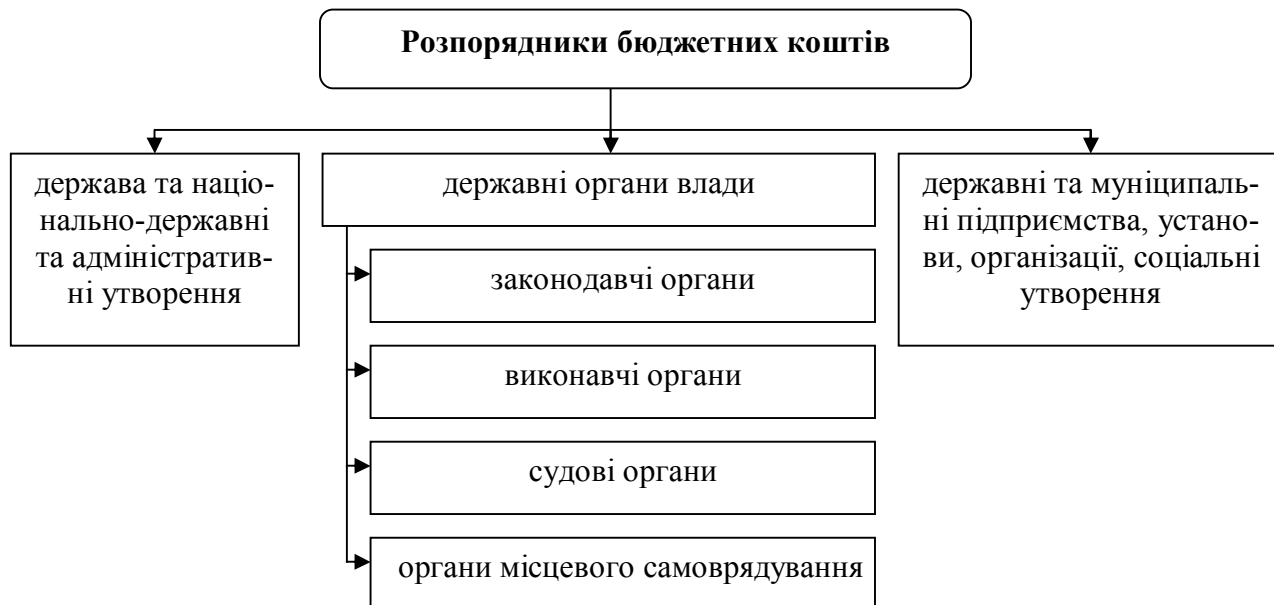


Рис. 1.2. Види розпорядників бюджетних коштів в Україні

Розпорядники бюджетних коштів за обсягом їх прав поділяються на:

- головні розпорядники бюджетних коштів;
- розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники визначаються відповідно до Бюджетного кодексу України і затверджуються законом про Державний бюджет України шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Повноваження, які надаються головному розпорядникові бюджетних коштів Бюджетним кодексом України і Законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування, називаються бюджетним призначенням.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути:

- 1) за бюджетними призначеннями, визначеними законом про Державний бюджет України, – установи, уповноважені забезпечувати діяльність Верховної

Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України в особі їх керівників; міністерства, Конституційний Суд України, Верховний Суд України, вищі спеціалізовані суди та інші органи, безпосередньо визначені Конституцією України, в особі їх керівників, а також Національна академія наук України, Національна академія аграрних наук України, Національна академія медичних наук України, Національна академія педагогічних наук України, Національна академія правових наук України, Національна академія мистецтв України, інші установи, уповноважені законом або Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у відповідній сфері, в особі їх керівників;

2) за бюджетними призначеннями, визначеними рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради.

Розпорядники нижчого рівня поділяються на такі, що мають власну мережу, та на розпорядників бюджетних коштів без мережі.

Розпорядники нижчого рівня, до сфери управління яких належать інші розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачі бюджетних коштів, в процесі складання, затвердження та подання власної мережі застосовують положення, визначені для головних розпорядників [95, с. 110].

Розпорядниками коштів нижчого ступеня є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання функцій самої установи, яку вони очолюють, і на розподіл коштів безпосередньо підпорядкованим їм одержувачам. Головним чином, це обласні установи і організації, в яких є підвідомчі підрозділи. Вони також при розподілі коштів є розпорядниками коштів другого ступеня, а при витрачанні коштів безпосередньо на утримання свого апарату

або витрачання коштів на централізовані заходи є розпорядниками коштів третього ступеня.

На обласному рівні розпорядниками коштів нижчого рівня є: управління освіти; фінансове управління, головні обласні управління Державної казначейської служби України; головні обласні управління Міністерства доходів і зборів України, державна фінансова інспекція, облдержадміністрація; управління агропромислового комплексу.

Для всіх розпорядників коштів Державного бюджету є обов'язковим здійснення операцій по видатках через органи Державної казначейської служби. При казначейській формі виконання Державного бюджету розпорядникам коштів відкриваються реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби. Бюджетні кошти, які знаходяться на реєстраційних рахунках використовуються розпорядниками коштів відповідно до затверджених асигнувань у кошторисах доходів та видатків, а також лімітів видатків.

Одержувачі бюджетних коштів – це підприємства і госпрозрахункові організації, громадські та інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, які одержують кошти з бюджету як фінансову підтримку або уповноважені органами державної влади на виконання загальнодержавних програм, надання послуг безпосередньо через розпорядників.

Оцінка результативності бюджетної програми за своєю сутністю віддзеркалює ефективність створеної системи бюджетного менеджменту на рівні як головного розпорядника, так і розпорядника нижчого рівня (включаючи всі складові бюджетного менеджменту).

Отже, заходи, методи, способи реалізації бюджетних програм для досягнення поставлених цілей на рівні розпорядників коштів мають супроводжуватись або соціальною, або соціально-економічною вигодою, що у кінцевому випадку забезпечило б розширення можливостей розвитку бюджетної сфери, соціально-економічного розвитку територіальної громади в цілому та окремої людини як споживача суспільних послуг.

1.2. Огляд літературних джерел

Успіх фінансової політики полягає в її результативності, спроможності фінансової системи гарантувати виконання найважливіших функцій держави і реалізовувати її національні інтереси, підтримувати баланс між внутрішніми й зовнішніми інтересами країни і зміцнювати її геополітичні позиції, зберігати внутрішній соціальний спокій і соціально-економічну стабільність. Спрямування бюджетних коштів отримувачам потребує відповідного відображення в обліку та здійснення дієвого контролю. Видатні науковці приділяють велику увагу особливостям обліку та контролю бюджетних коштів. Основні джерела та їх короткий зміст систематизовано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Огляд літератури з приводу обліку та контролю бюджетних коштів

Літературне джерело	Короткий зміст	Цитата, коментар
1	2	3
1. Амбарчян М. С. Методика обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів / М. С. Амбарчян // Економічний форум. - 2016. - № 3. - С. 299-304	Розкрито питання систематизації методики обліку доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів	Існує деяка невідповідність між класифікаціями доходів і витрат установ бюджетного сектору, викладених у НП(С)БО, та класифікаціями доходів і витрат, викладених у Плані рахунків бухгалтерського обліку у держсекторі.
2. Вахович І. М. До питання оцінки ефективності витрачання бюджетних коштів / І. М. Вахович // Економічний форум. - 2014. - № 2. - С. 46-53	Стаття спрямована на вирішення актуального питання – забезпечення ефективності витрачання бюджетних коштів.	Прийняття рішень має базуватись на об'єктивній, оперативній та достовірній інформації, що збиратиметься для прийняття цих рішень.
3. Ващенко І. В. Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів / І. В. Ващенко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2013. - Вип. 102. - С. 47-50	Досліджено питання бюджетних правопорушень та визначено об'єктивні чинники, що зумовлюють необхідність здійснення державного контролю	Сутність поняття «ефективність» стосовно використання бюджетних коштів – це здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту, бюджетної програми
4. Возненко А. А. Система державної допомоги на етапі жорсткої економії бюджетних коштів / Возненко А. А. Возненко А. А. // Наукові праці НДФІ. - 2015. - Вип. 2. - С. 33-45	Розглянуто проблему формування державної допомоги в умовах жорсткої економії бюджетних коштів	Законом визначено такі форми державної допомоги, як надання субсидій, грантів, дотацій, податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів, надання гарантій та інші форми державної допомоги.

Продовження табл.1.2

1	2	3
5. Гладка В. В. Взаємодія органів державного фінансового контролю у процесі казначейського обслуговування бюджетних коштів / В. В. Гладка // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. - 2016. - № 2. - С. 100-107	Узагальнено напрями взаємодії та визначено нормативно-правові прогалини, які перешкоджають злагодженій роботі органів державного фінансового контролю	Казначейство, виконуючи свої функції в частині обслуговування доходів і витрат державного бюджету, взаємодіє з низкою органів ДФК та іншими державними інституціями
6. Гончаренко М. В. Теоретико-методологічні основи аудиту ефективності бюджетних коштів / М. В. Гончаренко // Теорія та практика державного управління. - 2015. - Вип. 3. - С. 177-182	Досліджено методологічні особливості аудиту ефективності бюджетних коштів, визначено його сутність, мету та умови реалізації.	Аудит - це сукупність методів та інструментів, що дозволяють з певною вірогідністю оцінити достовірність аналізованої фінансової інформації.
7. Гордєєва Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 3(3). - С. 32-34	Розглянуто деякі теоретичні аспекти аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів. Виокремлено основні напрями імплементации аудиту ефективності у практику державного фінансового контролю.	Питання методики проведення на практиці державного аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів є актуальним для контролюючих органів України – Рахункової палати та Державної фінансової інспекції особливо на місцевому рівні.
8. Гордієнко О. Аналіз ефективності прийняття управлінських рішень в процесі освоєння бюджетних коштів / О. Гордієнко // Актуальні проблеми державного управління. - 2012. - Вип. 4. - С. 65-69.	Здійснено розгляд питань ефективності використання бюджетних коштів. Наведені дані аудиторських перевірок Рахункової Палати України в динаміці років та зазначені втрати державного бюджету □	Державно-управлінські рішення є важливою ланкою в ланцюзі «держава – державна влада – державне управління – державно-управлінські відносини – державно-управлінські рішення – державно-управлінські дії – суспільство».
9. Дейкало Л. Є. Взаємодія органів казначейства України з розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету, шляхи вдосконалення / Л. Є. Дейкало, А. Ю. Чубак. // Ефективна економіка. - 2015. - № 1	Розглянуті засади взаємодії органів Державної казначейської служби України з розпорядниками бюджетних коштів в процесі казначейського обслуговування	Здійснюючи казначейське обслуговування бюджетних коштів Казначейство України взаємодіє з усіма учасниками бюджетного процесу, у т. ч. з головними розпорядниками, і одержувачами бюджетних коштів. □
10. Дмитренко Г. В. Необхідність удосконалення фінансового контролю в системі державного управління / Г. В. Дмитренко // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 22. - С. 71-74	Розглядається процес ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання Програм розвитку малого і середнього підприємництва	Удосконалення нормативно-правової бази та узгодженість всіх законодавчих і нормативних актів між собою забезпечить можливість ефективної роботи і розвитку підприємства малого і середнього бізнесу.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
11. Дуда Н. З. Задача оптимального розподілу бюджетних коштів між регіонами України / Н. З. Дуда, Г. Г. Цегелик // Молодий вчений. - 2015. - № 7(1). - С. 62-65	Розглянуто питання сутності механізму розподілу бюджетних коштів між регіонами, досліджується роль місцевих бюджетів у перерозподілі коштів	Місцеві бюджети є ваговою складовою бюджетної системи країни, тому зміна умов їх формування і виконання може суттєво позначитися на збалансованості бюджетної системи
12. Дьяченко Я. Я. Теоретико-методологічні основи забезпечення цільового використання бюджетних коштів / Я. Я. Дьяченко // Фінанси України. - 2015. - № 2. - С. 13-26	Обґрунтовано систему засобів регулювання економіки для успішного виконання основних державних функцій, досягнення результатів.	Державна фінансова підтримка буде економічно обґрунтованою, якщо підвищуватиметься конкурентоспроможність економіки й поліпшуватиметься добробут населення.
13. Євтушенко Н. М. Управління акумуляцією та витратами бюджетних коштів / Н. М. Євтушенко // Економічний вісник університету. - 2017. - Вип. 33(1). - С. 314-327	Розкрито суть процесу управління та аналіз державного бюджету України в сучасних умовах.	Непрозорість у формуванні бюджетів різних рівнів призводить до того, що певна частка надходжень і витрат залишається в тіні.
14. Здирко Н. Г. Основні аспекти контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Г. Здирко // Економічні науки. - 2010. - Вип. 7(1). - С. 508-515	Розглянуто теоретичні та практичні питання контролю формування та використання бюджетних коштів.	Одним із основних завдань контролю за використанням бюджетних коштів є перевірка ефективності і цільового використання бюджетних коштів.
15. Зорій Н. М. Нецільове використання бюджетних коштів: теоретико-прагматичний аспект / Н. М. Зорій, І. В. Данилюк // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. : Економіка. - 2015. - Вип. 17. - С. 72-79	Висвітлено шляхи вдосконалення вітчизняного законодавства, що регулює державні закупівлі, з метою протидії виведенню бюджетних коштів до офшорних зон.	Оптимізація оподаткування, на відміну від ухиляння від оподаткування, це досить аморфне явище.
16. Кириленко О. П. Унікальний досвід організації публічного звітування про результати використання коштів бюджету: уроки для поширення / О. П. Кириленко, Б. С. Малиняк // Фінанси України. - 2017. - № 3. - С. 36-50	Доведено, що в умовах бюджетної децентралізації вкрай важливо налагоджувати ефективну комунікацію влади з громадськістю.	Для кожного головного розпорядника коштів обласного бюджету Порядком передбачено розширений набір показників, які можна детально аналізувати.
17. Кіданова Н. Б. Державний контроль за цільовим використанням бюджетних коштів / Н. Б. Кіданова // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2014. - Вип. 149. - С. 168-171	У статті обґрунтовано необхідність державного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки.	Існує необхідність розробки єдиного підходу до виявлення наслідків використання недоброякісних документів у бухгалтерському обліку агропромислових суб'єктів господарської діяльності.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
18. Кікінчук В. В. Способи вчинення злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів в АПК / В. В. Кікінчук // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична. - 2013. - Вип. 3. - С. 317-326	Виділено найбільш розповсюджені способи вчинення злочинів у вказаній сфері людської діяльності.	Для криміналістичної характеристики способу вчинення злочину важливі насамперед ті його сторони, що відбиваються назовні, а тому мають досить високий ступінь інформативності.
19. Комарова І. В. Роль бюджетних коштів у фінансуванні інноваційного розвитку Запорізької області / І. В. Комарова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. - 2016. - № 3. - С. 109-115	Визначено основні проблемні питання коштів державного та місцевих бюджетів у фінансовому забезпеченні інновацій	В цілому необхідно відмітити, що фінансування інноваційної діяльності в Україні занадто зосереджене на великих державних установах і на їх стратегічних програмах
20. Костирко Л. Розвиток фінансового контролю використання бюджетних коштів: сучасні тенденції та перспективи / Л. Костирко, В. Разумцев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. - 2014. - Вип. 116. - С. 59-62	Аналізується база щодо концепції фінансового контролю цільового використання бюджетних коштів на основі комплексного підходу	Фінансовий контроль – елемент підтримки системи управління, призначений для ухвалення оптимальних управлінських рішень, форма управлінської діяльності. Що виступає у вигляді перевірки, нагляду або спостереження
21. Крещенко І. Л. Проблеми використання бюджетних коштів / І. Л. Крещенко // Науково-технічна інформація. - 2014. - № 4. - С. 35-41	Здійснено аналіз причин порушень бюджетної дисципліни в державі та надання рекомендацій, щодо їхнього уникнення.	Внутрішній аудит – це функціонально незалежна діяльність з надання консультування, що керується філософією поліпшення роботи організації
22. Критенко О. О. Шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / О. О. Критенко, Ю. В. Даньшина // Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили. - 2015. - Т. 254, Вип. 242. - С. 74-80	Досліджено органи соціального призначення в системі державних закупівель шляхом аналізу функцій і завдань, що виконують організаційні структури у сфері контролю і нагляду	В умовах трансформаційних перетворень виникає необхідність у посиленні уваги до обґрунтованості та ефективності державного контролю національної економіки.
23. Купранець І. М. Удосконалення оперативно-розшукової профілактики нецільового використання бюджетних коштів / І. М. Купранець // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2016. - № 4. - С. 23-30.	Розглянуто питання особливості діяльності підрозділів захисту економіки Національної поліції України щодо вдосконалення оперативно-розшукової профілактики нецільового використання бюджетних коштів.	До профілактичних заходів загального характеру належать: оприлюднення в засобах масової інформації найбільш резонансних справ щодо порушення бюджетного законодавства, посилення контролю з боку органів контролю за належним використанням бюджетних коштів.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
24. Леонтович С. П. Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України для підтримки розвитку аграрного сектору економіки / С. П. Леонтович // Формування ринкових відносин в Україні. - 2015. - № 6. - С. 126-130	Окреслено проблеми реалізації аудиту ефективності використання бюджетних коштів для фінансування розвитку аграрного сектору економіки.	Аудит ефективності використання бюджетних коштів для підтримки та розвитку аграрного сектору економіки України є одним з основних видів контролю виконання державного бюджету.
25. Леонтович С. П. Фінансовий контроль використання бюджетних коштів у аграрному секторі економіки України / С. П. Леонтович // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 12. - С. 49-52	Визначено сучасні організаційні засади здійснення фінансового контролю за використанням бюджетних коштів у аграрному секторі.	Як показує аналіз досвіду країн з перехідною економікою, підстав для прогнозування катастрофічних наслідків від членства у СОТ для внутрішнього ринку України немає.
26. Лин Я. І. Міжнародний досвід та національна практика проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів / Я. І. Лин // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. - 2013. - № 3. - С. 55-61	Відображено передову міжнародну практику щодо методів та підходів, що застосовуються при проведенні аудиту.	Відображено передову міжнародну практику щодо методів та підходів, що застосовуються при проведенні аудиту.
27. Мудрецька Г. В. Особливості подолання протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів з боку службових осіб / Г. В. Мудрецька // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. - 2014. - № 4. - С. 146-153	Розкрита суть та завдання, зміст, форми та способи протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів	Викрадення бюджетних коштів і методи їх подолання, не вичерпують усіх ситуацій, що виникають на практиці, але можуть стати орієнтиром для прийняття слідчими рішень у ході розслідування викрадень бюджетних коштів.
28. Назар Ю. С. Підстави застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету / Ю. С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична. - 2014. - Вип. 1. - С. 181-190	Досліджено практику застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як одного із заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.	Огляд судової практики дозволяє стверджувати, що трапляються непоодинокі випадки безпідставного ухвалення рішення органами Державної фінансової інспекції про застосування повернення бюджетних коштів.
29. Назар Ю. С. Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання: процесуальні особливості / Ю. С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. - 2014. - Вип. 2. - С. 119-130	Здійснено характеристику процесуальних дій під час стадій розслідування справи про бюджетне правопорушення; розгляду справи і ухвалення рішення у ній.	Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету, як й інші заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, реалізовується за допомогою правових процесуальних норм.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
30. Нечитайло В. А. Характеристика предмета нецільового використання бюджетних коштів / В. А. Нечитайло // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2013. - № 3. - С. 46-52	У статті розглянуті підходи до контролю ефективності та результативності використання бюджетних коштів.	Фінансово-контрольна форма забезпечення ефективності публічних витрат включає заходи, спрямовані на реалізацію принципу ефективності публічних витрат.
31. Огонь Ц. Г. Проблеми підвищення ефективності формування та використання бюджетних коштів / Ц. Г. Огонь // Наукові праці НДФІ. - 2015. - Вип. 4. - С. 27-32	Висвітлено проблеми підвищення ефективності формування та використання бюджетних коштів	Недосконалість і неузгодженість бюджетного та податкового законодавства негативно впливають на формування доходів бюджету та здійснення видатків.
32. Писарчук І. Виявлення ознак нецільового використання бюджетних коштів, вчинених службовими особами / І. Писарчук // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. - 2016. - № 855. - С. 529-536	Проаналізована сутність виявлення нецільового використання бюджетних коштів службовими особами	Основними негативними причинами, які впливають на виявлення нецільового використання бюджетних коштів службовими особами є висока латентність правопорушень у бюджетній сфері
33. Піхоцький В. Ф. Стабільність фінансової системи через ефективне використання бюджетних коштів / В. Ф. Піхоцький // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2014. - Вип. 3. - С. 332-338	Проаналізовано проблеми, пов'язані з неефективним використанням бюджетних коштів. Встановлено негативні чинники, що становлять основу бюджетних правопорушень.	Забезпечення ефективного використання бюджетних коштів сприятиме стабільності фінансової системи держави, стане запорукою розширеного відтворення, позитивного впливу на кількісні та якісні показники економічного життя країни.
34. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України. - 2012. - № 3. - С. 75-82	Врегульовано шляхи вдосконалення вітчизняного законодавства, що регулює державні закупівлі, з метою протидії виведенню бюджетних коштів до офшорних зон.	Закон України «Про здійснення державних закупівель» встановлює правові та економічні засади здійснення закупівель товарів, робіт і послуг для забезпечення потреб держави та територіальної громади.
35. Радіонов Ю. Д. Бюджетні кошти як інвестиційний ресурс України / Ю. Д. Радіонов // Економіка України. - 2014. - № 9. - С. 35-53	Розглянуто роль бюджетних коштів у соціально-економічному розвитку України.	Бюджетні інвестиції - це своєрідний вид видатків, який має на меті активізацію інвестиційної діяльності.
36. Радіонов Ю. Д. Проблема ефективності використання бюджетних коштів / Ю. Д. Радіонов // Фінанси України. - 2015. - № 5. - С. 47-55	Досліджуються проблеми, пов'язані з неефективним використанням бюджетних коштів.	Важливим чинником формування ефективних бюджетних відносин є законодавство – саме від нього залежить їх характер.

Продовження табл.1.2

1	2	3
36. Радіонов Ю. Д. Розвиток регіонів: проблеми реалізації пріоритетів, ефективності використання бюджетних коштів / Ю. Д. Радіонов // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2015. - Вип. 1. - С. 39-44	Викладено організаційно-економічний механізм фінансування пріоритетів розвитку регіонів за рахунок коштів державного бюджету місцевим бюджетам.	Збільшення децентралізації податків, підвищення ролі місцевого самоврядування – можна досягнути, установивши лише головні стратегічні детермінанти взаємозв'язку і взаємозалежності національної економіки та регіональної політики
37. Радіонов Ю. Д. Управлінські рішення як фактор неефективного використання бюджетних коштів / Ю. Д. Радіонов // Економіка України. - 2012. - № 12. - С. 41-51	Досліджено причини та фактори, що впливають на зростання бюджетних порушень.	За своєю суттю неефективні управлінські рішення поділяються на два типи: свідомі та несвідомі дії посадовців.
38. Романенко Є. О. Види розпорядників бюджетних коштів та їх діяльність / Є. О. Романенко // Часопис Київського університету права. - 2014. - № 3. - С. 109-112	Дана характеристика видам розпорядників бюджетних коштів та їх діяльність	У Бюджетному кодексі України закладено досить широкий перелік функцій головного розпорядника бюджетних коштів.
39. Роменська К. М. Підтримка малого підприємництва за рахунок бюджетних коштів / К. М. Роменська // Економіка і регіон. - 2014. - № 5. - С. 20-25	Визначена підтримка малого підприємництва за рахунок бюджетних коштів	У процесі управління бюджетами за програмами партнерство між державним урядом і підприємцями стає гарантією задоволення взаємних інтересів обох сторін. □
40. Роменська К. Підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів України шляхом удосконалення його оцінки / К. Роменська // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(1). - С. 216-220	Розглянуто підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів України шляхом удосконалення його оцінки	Ефективність використання коштів місцевих бюджетів України забезпечується при вирішенні питання, що одержує суспільство за ті кошти, які воно витрачає
41. Роменська К. Механізм використання коштів при виконанні бюджетних програм / К. Роменська // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2015. - № 3(1). - С. 79–89	Досліджено теоретичні засади використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм.	У бюджетній системі України застосування методу аналізу ієрархій доречно для вирішення актуальних проблем.
42. Сидоренко О. В. Юридична відповідальність за неефективне використання бюджетних коштів / О. В. Сидоренко // Наше право. - 2014. - № 5. - С. 86-90	Дана стаття присвячена аналізу проблеми відповідальності за неефективне використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України.	Процес має супроводжуватися дисциплінарно – адміністративними чи судовими заходами, які впливають на осіб, які допустили дане порушення.

Продовження табл.1.2

1	2	3
43. Слободяник Ю. Перспективи розвитку державного аудиту використання бюджетних коштів / Ю. Слободяник // Світ фінансів. - 2014. - Вип. 3. - С. 48-54	Визначено основні проблеми контролю за дотриманням бюджетного законодавства, аудиту та оцінки ефективності управління бюджетними коштами	Визначення результативних показників державних цільових програм, проведення їх моніторингу та оцінки підвищує ефективність використання бюджетних ресурсів
44. Солдатенко О. До питання кошторисно-бюджетного фінансування / О. Солдатенко // Віче. - 2015. - № 17. - С. 30-32	Проаналізована методика кошторисно-бюджетний метод фінансування державних і комунальних установ невинробничої сфери	Кошторис – це основний плановий документ бюджетної установи, який надає повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг коштів
45. Сушко Н. І. Державний бюджет як об'єкт казначейського обслуговування бюджетних коштів / Н. І. Сушко // Наукові праці НДФІ. - 2016. - Вип. 2. - С. 5-25	Проведено порівняльний аналіз норм бюджетного законодавства в частині повноважень органів, що контролюють справляння податків до державного бюджету	Державний бюджет – один із економічних планів держави щодо формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами держави протягом бюджетного періоду.
46. Табенська Ю. В. Державний фінансовий контроль бюджетних коштів / Ю. В. Табенська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. - 2015. - Вип. 3. - С. 337-341	Проаналізовано вплив державного фінансового контролю в управлінні фінансовою діяльністю держави	Державний фінансовий контроль у системі управління фінансами держави є однією із стадій управлінського циклу і представляє собою систему нагляду, порівняння, перевірки та аналізу суб'єкта
47. Тихонова О. В. Окремі питання визначення суб'єктів злочинів, пов'язаних із бюджетними коштами / О. В. Тихонова // Правничий вісник Університету «КРОК». - 2013. - Вип. 16. - С. 189-194	Розглянуто ознаки службових осіб – суб'єктів злочинів, пов'язаних із бюджетними коштами. Здійснено класифікацію ознак суб'єктів зазначених злочинів за різними ознаками	Суб'єктів злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів можна поділити на дві великі групи: до першої відносяться службові особи, які приймають рішення та оформлюють відповідні документи на здійснення видаткових операцій з бюджетними коштами; до другої – службові особи, які забезпечують та супроводжують зазначений процес.
48. Федів Р. Є. Облік доходів від використання бюджетних коштів на виконання бюджетних програм / Р. Є. Федів // Наукові записки національного університету «Острозька академія». - 2014. - Вип. 11. - С. 172-180	У статті розглядаються сутність, джерела формування та напрями використання доходів юридичних осіб одержувачів бюджетних коштів.	У бюджетних організаціях Держводгоспу бюджетні кошти визнаються доходами в момент їхнього надходження на реєстраційний рахунок.

Продовження табл.1.2

1	2	3
49. Хоменко В. П. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням / В. П. Хоменко // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2016. - № 1. - С. 120-132	Розглянуто проблемні питання кримінально-правової характеристики такого злочину, як нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без встановлених бюджетних призначень	Злочином зазначене діяння визнається лише в разі, якщо його предметом є бюджетні кошти у великих (ч. 1 ст. 210 КК України) або в особливо великих (ч. 2 ст. 210 КК України) розмірах. □
50. Чуркіна І. Є. Управління акумуляцією та витрачанням бюджетних коштів в контексті забезпечення ефективності функціонування бюджетної системи України / І. Є. Чуркіна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 13. - С. 230-234	Досліджено особливості управління акумуляцією та витрачанням бюджетних коштів і його вплив на ефективність функціонування бюджетної системи України.	Бюджетування, орієнтоване на результат, що передбачає оцінку ефективності реалізації довгострокових цільових програм.
51. Шиян О.Ю. Проблема нецільового використання бюджетних коштів з корисливих мотивів / О.Ю. Шиян // Юридична наука. - 2017. - № 5. - С. 168-177	Визначено проблеми нецільового використання бюджетних коштів з корисливих мотивів	Найбільш поширеними зловживаннями є розкрадання матеріальних цінностей; неефективне, нецільове використання бюджетних та позабюджетних коштів
52. Ярошук М. В. Зарубіжний досвід впровадження бюджетування, орієнтованого на результат та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів / М. В. Ярошук // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 18. - С. 125-128	У статті розглянуто сутність поняття бюджетування, орієнтованого на результат, висвітлено та проаналізовано досвід оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.	Щороку органи виконавчої влади будують свою діяльність відповідно до річного плану про результати, який містить основні цілі діяльності, показники оцінювання, що відображають кінцеві та безпосередні результати, якість послуг, а також очікувані витрати.

Отже, можна зазначити, що питання обліку та контролю наявності та використання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами викликають неабиякий інтерес з боку науковців, адже, на сьогодні існує багато проблемних питань, які відповідно, потребують якнайшвидшого вирішення.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю використання бюджетних коштів

Під час написання дипломної роботи нами було опрацьовано ряд документів, які регулюють облік та контроль надходження та використання бюджетних коштів з юридичної точки зору. Основними нормативними документами, які регулюють питання обліку та контролю бюджетного фінансування сільськогосподарських підприємств є Конституція України, Бюджетний, Податковий та Господарський кодекси, Закони та Положення які наведені в таблиці 1.3. Також необхідно користуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств і Інструкцією з його застосування.

Таблиця 1.3

Нормативні документи щодо обліку та контролю наявності та використання бюджетних коштів підприємствами

№ п/п	Документ	Зміст документа
1	2	3
1.	Конституція (Основний закон України) Прийнята ВР України 28.06.96 р.	Проголошуються права, обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності і громадян України.
2.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Визначає порядок підтримки підприємств шляхо спрощеної системи оподаткування
3.	Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI.	Регулюються відносини, що виникають при складанні, розгляді, затвердженні, виконанні бюджетів, звітування про їх виконання.
4.	Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV із змінами і доповненнями	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності.
5.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996-XIV	Викладені принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального забезпечення та заходи щодо забезпечення її достовірності.
6.	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73.	Принципи підготовки фінансової звітності її склад та елементи, якісні характеристики в тому числі і що стосується відображення у фінансовій звітності бюджетних коштів.

Продовження табл. 1.3

1	2	3
7.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879	Положення визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів
8.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р., № 291	Бухгалтерський облік відображення надходження та використання бюджетних коштів на підприємстві
9.	План рахунків бухгалтерського обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.	На виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів.
10.	Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України від 24.06.2004 р. № 1877–IV р	Визначає порядок надання бюджетних коштів підтримки сільськогосподарським підприємствам
11.	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Контрольно-ревізійного управління. України від 02.04.2003 р. № 75	Висвітлює основні засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм
12.	Про затвердження Положення про комісію з питань надання суб'єктам господарювання часткового відшкодування вартості закуплених ними племінних телиць, нетелей та корів молочного, м'ясного і комбінованого напрямку продуктивності: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 25.05.2012 р. № 300	Регулює питання щодо часткового відшкодування сільськогосподарським підприємствам вартості закуплених ними племінних телиць, нетелей та корів молочного, м'ясного і комбінованого напрямку продуктивності
13.	Про затвердження Порядку використання коштів державного бюджету для надання підтримки фермерським господарствам : постанова Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 р. № 1102	Визначає процедуру використання коштів державного бюджету для надання підтримки фермерським господарствам
14.	Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для розвитку тваринництва: постанова Кабінету міністрів України від 18.03.2009 р. № 282	Порядок визначає процедуру та механізм використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для розвитку тваринництва
15.	Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткової компенсації вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва: постанова Кабінету Міністрів України від 28.07.2010 р. № 647	Висвітлено порядок використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткової компенсації вартості складної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва

Продовження табл. 1.3

1	2	3
16.	Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів: постанова КМ України від 4 жовт. 2010 р. № 900	Визначено порядок використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для часткового відшкодування суб'єктам господарювання вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів та підприємств з виробництва комбікормів
17.	Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів: постанова Кабінету Міністрів України від 11.08.2010 р. № 794	Висвітлено порядок використання коштів, передбачених у Державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб'єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та компенсації лізингових платежів
18.	Про затвердження Порядку використання коштів, що спрямовуються на часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів: постанова від 2.03.2011 р. № 305	Регулює порядок використання коштів, що спрямовуються на часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів
19.	Про затвердження Порядку справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2005 р. № 587	Визначено порядок та особливості справляння збору та використання коштів на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
20.	Про затвердження Порядку та умов проведення конкурсу для надання фінансової підтримки фермерським господарствам: наказ Міністерства аграрної політики України від 02.09.2011 р. № 441	Висвітлено порядок та умови проведення конкурсу для надання фінансової підтримки фермерським господарствам
21.	Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку : наказ Кабінету Міністрів України від 19.04.2001 р. № 186	Визначає порядок ведення обліку та складання фінансової звітності для суб'єктів малого підприємництва
22.	Про результативні показники бюджетної програми : наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536	Визначає порядок розрахунку результативних показників бюджетної програми
23.	Про паспорти бюджетних програм: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098	Регулює порядок надання бюджетних коштів за державними програмами

Розглянувши нормативно-правову базу регулювання обліку і контролю надходження та використання бюджетних коштів можна зробити висновок, що створення міцної та стабільної нормативно-правової бази дозволяє регулювати питання щодо теми дослідження.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Аналіз фінансового стану підприємства

Основними галузями діяльності ФГ «Щедра нива» є змішане сільське господарство. На підприємстві основними культурами являються зернові та зернобобові культури, соняшник, соя, кукурудза.

ФГ «Щедра нива» має спеціалізацію зернову, що в свою чергу призводить до особливостей основного виду діяльності, оскільки основна діяльність підприємства вирощування зернових та технічних культур.

Господарство має право:

- Виробляти ту сільськогосподарську продукцію, яку вважає потрібною, на яку є замовлення здорової потреби ;
- Знаходити замовника, споживача виробленої продукції як на Україні так і за її межами.
- Здавати своє майно в користування іншим замовникам на орендних чи підрядних умовах, а також продавати своє майно;
- Брати землю інших землевласників у використання за спільною угодою.
- Розширювати членство Господарства, засновувати малі підприємства, представництва, юридичні особи;
- Залучати кошти своїх членів на правах позики;
- Користуватися з інших форм законного залучення коштів до обігу від громадян, від установ банку під процент, під заставу виробленої продукції, або іншу виплату чи винагороду не нижче за лихварство комерційного банку;
- Виконувати платні послуги іншим господарствам, особам-замовникам у вільний від сільського господарських робіт час, а також виробляти в цей час іншу несільськогосподарську товарну продукцію (деревопереробну, цегляну, швейну, прядильну та ін.);

- Заводити ділові зв'язки з науковими установами, навчальними закладами, громадянськими організаціями, підприємствами та окремими громадянами України та за її межами;

- Відряджати до названих у попередньому абзаці адресатів своїх членів та інших ділових осіб, а також залучати вітчизняних та іноземних спеціалістів з метою розв'язання проблем господарської діяльності;

- Створити спільні з напарниками виробництва, підприємство, оздоровчі установи, навчальні заклади та навчальні бази практики й стажування, а також об'єднання, входити до таких об'єднань рівноправними учасниками як в Україні, так і за її межами;

- Користуватися з інших прав, якими наділяється законодавством України юридична особа для своєї статутної діяльності;

Майно господарства є земля, виробничі будівлі, продуктивна і робоча худоба, інша сільськогосподарська живність, насадження на земельній ділянці, споруди, греблі, криниці, засоби виробництва, вироблена продукція, транспортні засоби, житлові будинки, помешкання, предмети особливого користування, домашнього господарювання, кошти, акції, та інші цінні папери, паї та активи в інших господарствах, а також інші цінності споживчого та виробничого призначення.

Майно господарства належить членам господарства за правом спільної власності, якщо більших прав не передбачено угодою між ними.

Метою діяльності Господарства є здійснення господарської діяльності для отримання прибутку. Предметом діяльності господарства є:

- організація та здійснення виробництва товарної сільськогосподарської продукції і сировини та їх реалізація;

- переробка сільськогосподарської продукції власного виробництва, придбаної на ринках, біржах та в інших фізичних і юридичних осіб;

- оптова, роздрібна, фірмова торгівля товарами власного виробництва, а також придбаними в інших фізичних і юридичних осіб;

- придбання та реалізація автомобільного та автотранспорту, в тому чи-

слі сільськогосподарського призначення;

- придбання та будівля споруд, будинків та будівель, в тому числі сільськогосподарського призначення;
- проведення робіт по впорядковуванню земель;
- збір та переробка рослин, в тому числі лікарських;
- виведення та селекція нових видів рослин, в тому числі лікарських;
- виведення та селекція нових і цінних порід тварин та комах сільськогосподарського призначення;
- технічна та наукова розробка нових технологій сільськогосподарських робіт;
- виготовлення та розробка будівельних та інших матеріалів, що використовуються на будівництві;
- придбання та торгівля паливом та іншими речовинами, що використовуються для оснащення автомобільного та мототранспорту;
- інші види діяльності, що не заборонені чинним законодавством.

Господарство є Юридичною особою, має розрахунковий, валютний та інші рахунки в установах банку, круглу печатку та штамп зі своїм найменуванням. Господарство набуває статусу юридичної особи з дня його державної реєстрації. Для забезпечення мети своєї діяльності Господарство має право від свого імені укладати угоди, набувати майнові та особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем в суді, арбітражному суді.

На ім'я голови Господарства відповідно до законодавства України складаються документи, що засвідчують право власності або користування землею.

Відносини Господарства з юридичними особами всіх форм власності, фізичними особами ґрунтуються на основі договорів, крім випадків, передбачених чинним законодавством України. Розрахункові операції проводяться як у безготівковій формі, так і готівкою. Господарство у встановленому порядку бере участь у зовнішньоекономічній діяльності та здійснює експортно-імпортні операції.

Майно, активи Господарства, частки в майні створених ним підприємств і організації, а також майно, що передане йому у користування і знаходиться на території України, не підлягає націоналізації, конфіскації чи іншому вилученню, за винятком випадків, передбачених законодавством України.

Господарство має право бути засновником або членом асоціації, консорціумів, корпорацій, інших об'єднань, господарських товариств, кооперативів, спільних підприємств з виробництва, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції, а також з несільськогосподарських підприємств і організацій, в тому числі за участі іноземних партнерів.

Успадкування землі і майна Господарства здійснюється відповідно до земельного і цивільного законодавства, якщо Голова та члени Господарства не домовляться про інше.

У разі продажу майна Господарства і передачі земельної ділянки, що перебуває у користування, в тому числі на умовах оренди, іншому громадянину, підприємству, організації, за рішенням місцевої ради, Господарство має право на отримання від них повної компенсації всіх витрат на вирощування і збирання врожаю, а також витрат на поліпшення якості землі за час користування земельною ділянкою відповідно до підвищення кадастрової оцінки.

У власності Господарства можуть бути жилі будинки, квартири, предмети домашнього господарства, продуктивна і робоча худоба, птиця, бджолосім'я, посіви та посадки сільськогосподарських культур і насадження на земельній ділянці, засоби виробництва, вироблена продукція та доходи від її реалізації, об'єкти інтелектуальної власності, транспортні засоби, переробні цехи та лінії, кошти, акції, інші цінні папери, а також інше майно споживчого і виробничого призначення для ведення господарства і зайняття підсобними промислами.

Члени Господарства є власниками майна, що належить їм на праві спільної сумісної власності, якщо не передбачено угодою між ними. Члени Господарства, у відповідності до законодавства України, володіють, користуються і розпоряджаються майном, що є у їхній спільній сумісній власності, виходячи з мети статутної діяльності.

Джерелами формування коштів і майна Господарства є:

- а) гроші, матеріальні внески і майнові паї членів Господарства, отримані при виході із сільськогосподарських підприємств у встановленому законодавством порядку;
- б) прибуток, отриманий від реалізації продукції, а також від інших видів господарської діяльності Господарства;
- в) прибуток від цінних паперів;
- г) кредити банків та інших кредиторів;
- д) добровільні внески і пожертвування українських та іноземних юридичних і фізичних осіб;
- є) придбане майно в інших юридичних та фізичних осіб; є) інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Володіння, користування і розпорядження майном Господарства здійснюється членами Господарства на засадах цього Статуту, а також інших договорів та угод між Засновником та членами Господарства.

Господарство має право продавати і передавати підприємствам, установам, організаціям і громадянам, обмінювати, здавати в оренду, надавати у тимчасове користування належне йому майно.

Господарство має право придбати, брати у тимчасове користування, в тому числі на умовах оренди, майно у підприємств, установ і організацій, інших селянських (фермерських) господарств, громадян. Господарство може створювати резервний (не менше 5% від суми чистого прибутку), страховий та інші фонди. Страхування майна Господарства здійснюється на добровільних засадах відповідно до чинного законодавства України.

Майнові відносини Господарства з іншими суб'єктами господарювання регулюються цивільним законодавством, а також угодами та договорами.

Майнові спори між членами Господарства вирішуються згідно з цим Статутом, угод між членами і Засновником, та у судовому порядку.

Господарство зобов'язане:

- а) забезпечувати використання землі за цільовим призначенням та від-

повідно до умов її надання;

б) ефективно використовувати землю, підвищувати її родючість, застосовувати природоохоронні технології виробництва, не допускати погіршення екологічного стану на території в результаті своєї господарської діяльності;

в) своєчасно сплачувати земельний податок;

г) не порушувати права власників інших земельних ділянок і землекористувачів, в тому числі орендарів;

д) зберігати геодезичні знаки, протиерозійні споруди, мережі зрошувальних і осушувальних систем;

е) дозволяти власникам і користувачам суміжних земельних ділянок прохід (проїзд) до доріг загального користування, а також для споруджування межових знаків і споруд:

є) не чинити перешкод у проведенні робіт для державних потреб, а також для спорудження необхідних комунікацій до суміжних земельних ділянок;

ж) вживати заходи для недопущення попадання отрутохімікатів і мінеральних добрив на суміжну земельну ділянку.

Господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організовує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, за власним розсудом підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, в тому числі зовнішньоекономічні. Господарство може разом з основною метою діяльності займатися будь-яким іншим видом діяльності, не забороненим законодавством України.

Господарство може укладати договори оренди, лізингу та інші договори, які не заборонені чинним законодавством України.

Ремонт і технічне обслуговування належної Господарству техніки та устаткування, агрономічне, зоотехнічне і ветеринарне обслуговування може здійснюватись спеціалістами Господарства, а також на основі угод з іншими юридичними і фізичними особами.

Вважаємо за доцільне навести характеристику основних показників фінансового стану підприємства.

Загальна оцінка стану майна досліджуваного підприємства представлена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Показники оцінки майнового стану
ФГ «Щедра нива» за 2014-2016 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (2016±2014)
	2014	2015	2016	
1. Частка оборотних виробничих фондів в обігових коштах	0,05	0,15	0,35	0,3
2. Частка основних засобів в активах	0,21	0,23	0,37	0,16
3. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,23	0,29	0,28	0,05
4. Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,06	0,19	0,45	0,39
5. Частка оборотних виробничих активів	0,03	0,08	0,16	0,13
6. Коефіцієнт мобільності активів	1,1	1,05	0,84	-0,26

Аналізуючи дані таблиці 2.1 слід зазначити, що найкращих значень більшості показників майнового стану ФГ «Щедра нива» досягло в 2016 році (за винятком коефіцієнту мобільності активів, що в 2016 р. мав тенденцію до незначного зменшення).

Отже, можна констатувати загальну тенденцію до покращення рівня показників оцінки майнового стану підприємства за звітний період, що є позитивним фактором.

Негативне зниження відбулось лише коефіцієнта мобільності активів, що свідчить про погіршення можливості перетворення активів у ліквідні кошти. В цілому показники майнового стану досліджуваного підприємства можна вважати на задовільному рівні з позитивною тенденцією до покращення в 2016 році.

Фінансова стійкість аграрного підприємства є однією з найважливіших характеристик його фінансового стану. Вона пов'язана зі ступенем залежності від кредиторів і інвесторів і характеризується співвідношенням власних і залучених коштів.

Поняття «фінансова стійкість» пов'язується, в основному, зі станом і структурою активів і пасивів, які впливають із традиційного трактування фінансів підприємств як системи економічних відносин, які виникають у процесі

формування, розподілу та використання грошових ресурсів підприємства. Однак економічна природа фінансів підприємств значно глибша. Вони є відносно самостійною сферою системи фінансів держави, що охоплює широке коло грошових відносин, пов'язаних із формуванням і використанням капіталу, доходів, грошових фондів у процесі кругообороту їх коштів і виражених у вигляді різних грошових потоків.

Отже, визначивши групу основних складових показників фінансової стійкості підприємства, методику їх розрахунку та оптимальні межі, аудиторю можна перейти безпосередньо до аналізу відповідних показників ФГ «Щедра нива» за останні три роки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Показники фінансової стійкості
ФГ «Щедра нива» за 2014-2016 рр.**

Назва показника	Значення показника			Відхилення (2016±2014)
	2014	2015	2016	
1. Фінансова стабільність	3,12	2,5	1,95	0,63
2. Фінансова незалежність	0,76	0,71	0,66	0,87
3. Маневреність власного капіталу	0,44	0,39	0,25	0,57
4. Коефіцієнт покриття інвестицій	0,86	0,79	0,72	0,84
5. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень	0,2	0,16	0,11	0,55
6. Коефіцієнт фінансової залежності	0,24	0,29	0,34	1,42
7. Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів	0,11	0,1	0,09	0,82
8. Коефіцієнт структури залученого капіталу	0,4	0,28	0,18	0,45
9. Забезпеченість поточної діяльності власними коштами	0,54	0,44	0,26	0,48

Аналізуючи отримані значення відносних показників ФГ «Щедра нива» можна зазначити, що за останні три роки спостерігається незначне погіршення аналізованих показників, що є негативним фактором оцінки фінансової незалежності підприємства і свідчить про послаблення фінансових позицій та збільшення рівня фінансової залежності від зовнішніх джерел фінансування ФГ «Щедра нива».

Основним інструментом для оцінки ефективності використання ресурсів

підприємства в умовах нестабільної економіки є оцінка й аналіз ділової активності суб'єкта господарювання, за допомогою якого можна об'єктивно оцінити результативність господарсько-фінансової діяльності підприємства та визначити перспективи його розвитку. Від об'єктивності та точності оцінки й оптимізації ділової активності підприємства залежить якість важливих та відповідальних управлінських рішень, які дають змогу не пристосовуватися до змін на ринку, а активно реагувати та впливати на ринкову ситуацію, що постійно змінюється (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Аналіз показників ділової активності
ФГ «Щедра нива» за 2014-2016 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (2016±2014)
	2014	2015	2016	
1. Оборотно́сть активів (ресурсовідача)	1,13	1,07	1,14	1,01
2. Фондовідача	5,4	4,72	3,05	0,56
3. Коефіцієнт оборотності обігових коштів	2,17	2,09	2,49	1,15
4. Коефіцієнт оборотності запасів (оборот-ти)	6,22	6,27	3,35	0,54
5. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	10,52	17,41	44,89	4,27
6. Коефіцієнт оборотності готової продукції	12,38	11,94	6,76	0,55
7. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	1,5	1,5	1,73	1,15

Оцінка ділової активності – один з основних аспектів аудиту діяльності суб'єкта господарювання, якому належить провідне місце в системі завдань фінансового аналізу. Це зумовлено тим, що такий аналіз дає змогу оцінити внутрішній і зовнішній стан підприємства, визначити рівень прибутковості та перспективи його розвитку, дослідити ефективність використання виробничо-фінансових ресурсів. Платоспроможність, фінансова стійкість і стабільність фінансового стану в певній мірі обумовлюється його діловою активністю.

Аудит ділової активності передбачає визначення результативності діяльності суб'єкта господарювання шляхом застосування комплексної оцінки ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, що формують опти-

мальне співвідношення темпів зростання основних показників, а також зумовлюють проміжні та кінцеві результати діяльності.

Критеріями ділової активності є рівень ефективності використання капіталу, стійкість економічного зростання, ступінь виконання завдання за основними показниками діяльності, забезпечення заданих темпів економічного зростання.

Ділова активність підприємства вимірюється співвідношенням продукції (чи прибутку) та авансованих ресурсів або продукції (чи прибутку) та затрат. Між забезпеченістю підприємств активами, їх раціональним використанням і результатами виробництва продукції існує прямий зв'язок. Оборотність оцінюється шляхом зіставлення показників середніх залишків оборотних активів і їх оборотів за період. Як видно з таблиці 2.3, за останні роки значення більшості коефіцієнтів ділової активності ФГ «Щедра нива» знаходяться майже на однаковому рівні, з тенденцією до незначного збільшення в 2016 році, а саме: оборотності активів, оборотності обігових коштів, дебіторської заборгованості та оборотності власного капіталу. Значення коефіцієнта фондівдачі та оборотності запасів навпаки, зменшилось.

Показники діяльності підприємства у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)» групують в розрізі видів діяльності, а саме від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період.

Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності є:

- вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку;
- систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною його динаміки; визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку;

- виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- оцінювання роботи підприємства з використання можливостей збільшення прибутку і рентабельності;
- вироблення рекомендацій з підвищення ефективності системи керування прибутком. Оцінимо зміни обсягу та складу фінансового результату підприємства за аналізований період (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Фінансові результати діяльності ФГ «Щедра нива»
за 2015-2016 рр., тис. грн.**

Найменування статей	Роки		Відхилення, 2016 р. від 2015 р. (+, -)
	2015	2016	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	21245,1	27942,1	6697
Інші операційні доходи	527,8	531,0	3,2
Разом доходи	21772,9	28473,1	6700,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8877,9	20955,3	12077,4
Інші операційні витрати	2068,5	951,3	-1117,2
Інші витрати	457,7	1714,1	1256,4
Разом витрати	11404,1	23620,7	12216,6
Фінансові результати до оподаткування	10368,8	4852,4	-5516,4
Чистий прибуток (збиток)	10368,8	4852,4	-5516,4

Аналізуючи дані таблиці варто зазначити, що у 2016 році чистий прибуток підприємства зменшився на 5516,4 тис.грн. На зменшення прибутку вплинуло те, що витрати підприємства, які збільшилися на 12216,6 тис.грн., вдвічі перевищували доходи, які збільшилися лише на 6700,2 тис.грн., що свідчить про низьку ефективність прийняття управлінських рішень.

2.2. Облікова політика підприємства

У сучасних умовах розвитку в Україні ринкових відносин відбувається процес реформування вітчизняного бухгалтерського обліку, для якого характерною стала спроба використання зарубіжного досвіду. В системі обліку з'явився новий інструмент – облікова політика, ефективність застосування якого залежить, насамперед, від можливостей його адаптації в Україні.

Поява облікової політики зумовлена виконанням бухгалтерським обліком завдання надання зовнішнім користувачам інформації про фінансово-господарський стан і фінансові результати діяльності підприємства. Процес формування й відображення цієї інформації має бути єдиним для різних суб'єктів господарювання та ґрунтуватись на законодавчо затверджених загальних принципах і нормах.

Дослідження питання облікової політики щодо бюджетного фінансування сільського господарства доцільно здійснити в контексті вивчення сутності облікової політики, порядку її формування на підприємстві та документального оформлення.

В умовах соціалістичної планової економіки з жорстким регулюванням обліку облікова політика існувала тільки на рівні держави – головного зовнішнього користувача інформації. Бухгалтер підприємства був позбавлений альтернативних варіантів ведення обліку, а керівництво підприємства було неспроможне оперативно реагувати на зміни зовнішнього середовища. Проте облікова інформація (в т. ч. щодо бюджетного фінансування сільського господарства) була співставною.

З переходом до ринкових відносин, появою різних форм власності ведення бухгалтерського обліку, орієнтованого на забезпечення інформацією одного користувача – держави, стало невиправданим. Бухгалтерський облік почав орієнтуватись на інших користувачів інформації (банків, інвесторів, контролюючих органів), що дало поштовх до розвитку облікової політики, покликаної реалізувати інтереси власника підприємства й учасників економічних дій і подій.

Зрозумівши необхідність централізації обліку, встановлення єдиних принципів і правил його ведення, професійні та громадські організації зарубіжних країн з ринковою економікою ініціювали стандартизацію фінансової звітності, як джерела інформації для широкого кола користувачів.

Згідно з МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів, є його обліковою політикою. У практику вітчизняного бухгалтерського обліку поняття облікової політики введено в 2000 році із набранням чинності Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність. Згідно із ст. 1 цього Закону облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Слід зазначити, що міжнародний стандарт орієнтований на складання звітності й не регламентує питання технології обліку: його організації та ведення. Разом з тим у пострадянських країнах облікова політика охоплює не лише процеси складання та подання фінансових звітів, а й поширюється на технологію обліку, забезпечуючи єдність усіх рівнів системи бухгалтерського обліку: методичного, організаційного і технічного. Тому для вітчизняного бухгалтерського обліку облікова політика є невід’ємним елементом його системи, через який облік виконує не тільки завдання формування і надання інформації користувачам (зокрема, щодо руху бюджетних коштів), але і забезпечення збереження фізичного та фінансового капіталу й обчислення фінансових результатів діяльності підприємства.

Як елемент системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку облікова політика здійснюється на кількох рівнях.

Так, вчені Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович та І.Л. Томашевська розглядають облікову політику на трьох рівнях:

- міждержавна (регіональна) облікова політика – сукупність правил, норм, стандартів, які використовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об’єднань країн;

- державна облікова політика – сукупність дій з визначення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку правил, норм, стандартів;

- облікова політика підприємства – сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства й інтересам його власників [3, с. 42].

Згідно з Законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу. Облікова політика є інструментом організації бухгалтерського обліку, за допомогою якого задовольняються потреби власника підприємства й учасників економічних дій або подій.

Процес формування облікової політики можна здійснювати одним із способів:

- 1) головним бухгалтером і керівником підприємства;
- 2) головним бухгалтером із залученням відповідних спеціалістів;
- 3) внутрішнім аудитором або аудиторською службою;
- 4) створення та наділення повноваженнями спеціальної комісії;
- 5) залучення спеціалізованої фірми (бухгалтерської, аудиторської, консалтингової).

Варто зазначити, що кожен із наведених способів є прийнятним для формування облікової політики щодо бюджетного фінансування сільського господарства. Виділяють етапи формування облікової політики підприємства: підготовчий; етап I (виявлення, аналіз, оцінка і ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку); етап II (визначення об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких повинна бути розроблена облікова політика (серед інших і бюджетне фінансування галузі – авт.); етап III (вибір та обґрунтування елементів облікової політики по кожному прийому і для кожного об'єкта обліку, виявлених на попередньому етапі); етап IV (оформлення облікової політики); заключний етап.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Принципи та порядок реалізації механізму розподілу бюджетних коштів

Діючий сьогодні в Україні механізм розподілу обсягу бюджетних коштів, є недосконалим, зокрема одним з найпомітніших його недоліків є фактична непрозорість цього процесу для суспільства зокрема та країни в цілому. Ця проблема, на жаль, тільки посилюється останніми роками.

Питання механізму реалізації принципів розподілу коштів між бюджетами досі залишається не розкритим як з наукової, так і з нормативної точки зору, хоча створення механізмів реалізації таких принципів зумовило б значне покращення питання фінансових відносин між бюджетами органів державної влади та місцевого самоврядування і налагодження процесу розподілу коштів між ними. Дослідження цього питання впливає із необхідності створення більш повного, якісного та прозорого процесу розподілу коштів між бюджетами. Пов'язано це з тим, що розподіл доходів та видатків між бюджетом державного та бюджетами місцевого рівнів здійснюється на основі загальновизначених принципів бюджетної системи України і не має чіткого механізму, який би чітко встановлював основоположні умови, правові засади, мету та завдання процесу розподілу і пояснював його необхідність щодо відповідних бюджетів.

Чинний сьогодні в Україні порядок розподілу обсягу бюджетних коштів має низку недоліків, зокрема однією з найпомітніших його проблем є непропорційний розподіл бюджетних коштів між бюджетами (залежно від обсягів, що виділяються) та відсутність чітких критерії визначення пріоритетності додаткового спрямування бюджетних фінансових ресурсів до окремих місцевих бюджетів. Так, гостро постає проблема механізму міжбюджетних відносин між районними бюджетами та бюджетами місцевого самоврядування. На жаль, сьогодні розподіл бюджетних коштів відбувається в ручному режимі, при цьо-

му дискримінуються певні адміністративно-територіальні утворення [36, с. 87]. Основна частина видатків державних та місцевих бюджетів, у тому числі заробітна плата в бюджетній сфері, а також фінансування таких соціально значущих сфер, як освіта, охорона здоров'я, соціальне забезпечення регламентується централізованими установчими нормами. При цьому, за рахунок місцевих бюджетів фінансується майже 75 % загальних видатків з такою метою. Оскільки дохідної частини більшості місцевих бюджетів як самостійних джерел фінансування не вистачає, то можна визначити, що питання бюджетного забезпечення та вирівнювання місцевих бюджетів посідає досить значне місце в питанні ефективності ведення фінансової політики держави.

Основною проблемою у наданні фінансової допомоги залишається її суб'єктивність. До нашого часу досі збереглась проблема відсутності чіткого визначення повноважень як між рівнями бюджетної системи, так і між самими бюджетами, що повинно слугувати основою всіх бюджетних відносин, зокрема розподілу коштів між ними. Заглибившись у питання повноважень щодо розподілу коштів, можна зрозуміти, що ці проблеми існують у зв'язку з відсутністю чітко визначеної системи принципів розподілу коштів та механізму їх впровадження.

Перед тим, як звертатися до питання механізму та розгляду перспектив його впровадження, необхідно визначити самі принципи розподілу коштів між бюджетами, механізм реалізації яких буде розглянутий далі.

На жаль, чіткого нормативного закріплення саме таких принципів не існує, але певні їхні витoki ми можемо спостерігати звернувшись до ст. 95 Конституції України, в якій зазначено: "Бюджетна система України будується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами". Характер змісту цієї статті наводить нас на виокремлення принципу справедливого і неупередженого розподілу. Але певні витoki цього принципу ми можемо спостерігати в Бюджетному кодексі. Так, ст. 7 Бюджетного кодексу України визначає загальні принципи бюджетної системи. З них ми виокремимо такі:

- принцип збалансованості;
- принцип обґрунтованості;
- принцип ефективності та результативності;
- принцип справедливості та неупередженості;
- принцип публічності та прозорості;
- принцип законності;
- принцип цільового розподілу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Принципи бюджетної системи щодо розподілу бюджетних коштів

№ п/п	Принципи	Сутність принципів
1	2	3
1	Принцип збалансованості	Змістом цього принципу є надання такої кількості коштів, що відповідає б покриттю рівня затрат бюджету, якому такі кошти надаються. Обсяг коштів, що надаються бюджету в результаті розподілу, визначається метою, якої бюджет намагається досягти (оплата праці, фінансування місцевих послуг, робіт). Іншими словами, цей принцип можна визначити, як принцип збалансованості обсягу розподілу
2	Принцип обґрунтованості	Полягає у тому, що розподіл коштів між бюджетами, як і формування бюджету, має здійснюватися на основі відповідних розрахунків та показників, які визначають доцільність витрат бюджету, тобто обґрунтовують необхідність розподілу таких коштів до бюджету. Для більш чіткого розуміння цього принципу є доцільним його перейменування на принцип обґрунтованості розподілу
3	Принцип ефективності та результативності	Надання бюджетних коштів повинно відбуватися на основі відповідних планів, у яких вказуються певні орієнтири та/або чинники, що визначають ефективність від використання отриманих коштів, та результат, який буде досягнуто від їхнього надання. Доцільною назвою такого принципу можна вважати — принцип ефективного та результативного розподілу
4	Принцип справедливості та неупередженості	Розподіл коштів між бюджетами повинен будуватися на засадах рівності бюджетів країни. Тобто повинен бути відсутній критерій привілейованого становища певного бюджету над іншим, у зв'язку з чим їх фінансування відбуватиметься на рівних засадах
5	Принцип публічності та прозорості	Розподіл коштів між бюджетами має бути належно документально підтверджений і бути повністю відкритий для процесу контролю з боку держави. Будь-які підстави розподілу не повинні бути ніяким чином приховані чи не підтвержені необхідними документами.

Продовження табл. 3.1

1	2	3
6	Принцип законності	Полягає у відповідності певного роду діяльності нормам права, які врегульовані законом. Таким чином, в аспекті цього питання такий принцип пояснюється необхідністю базування розподілу коштів між бюджетами на основі законодавчо закріплених норм, що прямо або опосередковано врегульовують ці питання, а також на відсутності незаконного надання коштів бюджету в результаті їхнього розподілу
7	Принцип цільового розподілу	При розгляді цього принципу постає питання щодо необхідності у його викоремленні, так як ми маємо вже вищерозглянутий принцип ефективного та результативного розподілу. Ці принципи не є тотожними між собою за суттю. Відмінність цільового розподілу від ефективного та результативного полягає у тому, що за таким принципом розподіл коштів повинен здійснюватися на основі планів ефективності та результативності, а цей принцип визначає необхідність наявності завдань, які повинні бути досягнуті

Принципу справедливості та неупередженості дотримуватись досить важко, так як кожний із місцевих бюджетів має самостійні джерела доходів (податкові надходження, місцеві позики, кошти, отримані за рахунок організацій та підприємств, що знаходяться у власності органів місцевого самоврядування, та оплата послуг, що надаються цими органами тощо), що зумовлює складність у дотриманні рівного ставлення до всіх місцевих бюджетів. Використання цього принципу було б більш якісним за умови здійснення децентралізації місцевих бюджетів. Незважаючи на це, такий принцип має місце на існування і є дійсно необхідним для правильного та неупередженого фінансування місцевих бюджетів. Характерною назвою цього принципу можна виділити принцип справедливого розподілу коштів.

Приходимо до висновку, що механізм здійснює реалізацію принципів розподілу коштів між бюджетами на основі додержання порядку їх реалізації.

Зокрема порядок реалізації принципів має суто ієрархічний характер, тобто процес реалізації починається від визначення найважливішого до менш важливого принципу.

Отже, за цими критеріями можна визначити такий порядок реалізації механізму розподілу коштів між бюджетами:

1. Процес розподілу коштів починається з перевірки законності такого

розподілу. Перевіряється, зокрема, рішення про надання коштів бюджету на підставі його законності, тобто відповідності нормам права;

2. Наступною є перевірка належного документального підтвердження відповідного(их) бюджету(тів), який(які) має(мають) на меті отримання коштів, а також встановлення державного контролю над діяльністю щодо їхнього надання;

3. Далі здійснюється перевірка справедливості такого розподілу (може перевірятись наявність або відсутність критерію привілейованого становища у місцевого бюджету щодо інших);

4. Суб'єктами бюджетного процесу (на місцях) створюються документи, в яких містяться відповідні розрахунки та показники, що визначають доцільність витрат бюджету, тобто обґрунтовують необхідність розподілу таких коштів до їхнього бюджету;

5. Наступним кроком є надання “цільової документації”, яка визначає безпосереднє цільове призначення коштів, що розподіляються;

6. Поряд із наданням від імені місцевого бюджету(тів) відповідної “цільової документації”, повинні надаватися плани ефективності та результативності, що визначають ефективність від використання отриманих коштів та їх результат;

7. Останнім кроком цього механізму є дотримання принципу збалансованості обсягу розподілу. Тобто на основі економічного аналізу наданих розрахункових показників, обґрунтування витрат, “цільової документації”, а також планів ефективності та результативності суб'єкт розподілу коштів надає такий трансферт, що, у свою чергу, здатний здійснити покриття необхідних витрат (рис. 3.1).

Визначивши цей механізм та охарактеризувавши його елементи, можна стверджувати, що він направлений на:

- створення дієвого контролю з боку держави за самою діяльністю;
- викриття відповідних “тіньових” факторів (домовленостей, корупції);
- визначення рівня необхідності надання трансферту до бюджету;

- створення “цільової” бази, що забезпечує якість використання та визначає необхідність надання таких коштів.



Рис. 3.1. Порядок реалізації механізму розподілу коштів між бюджетами

Управління бюджетними коштами включає такі основні елементи, як фінансове планування, оперативне управління і фінансовий контроль.

Планування є важливим інструментом підвищення ефективності управління бюджетними коштами. Головний розпорядник бюджетних коштів відповідно положень Бюджетного кодексу розробляє плани діяльності на плановий

та наступні за плановим два бюджетні періоди (включаючи заходи щодо реалізації інвестиційних програм (проектів)), організовує та забезпечує на підставі плану діяльності та індикативних прогнозних показників бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складання проекту кошторису та бюджетного запиту і подає їх місцевому фінансовому органу.

Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу на етапі планування наведена на рис. 3.2.

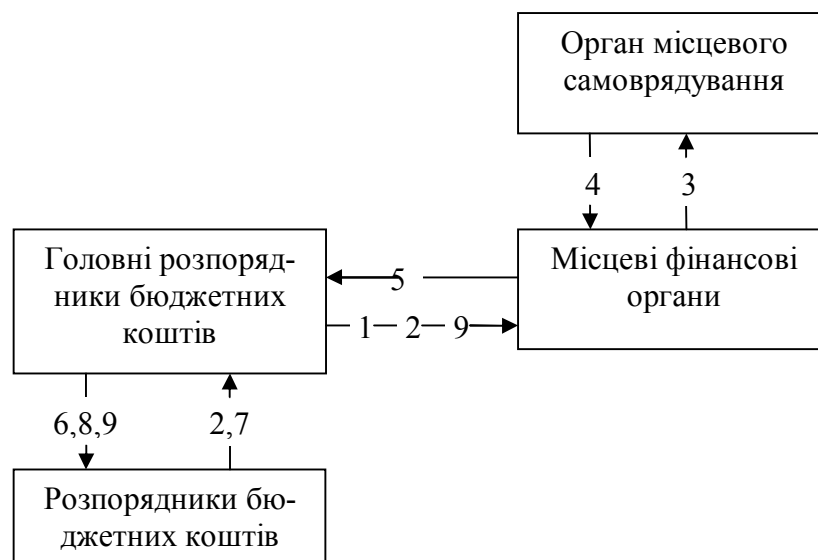


Рис. 3.2. Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу на етапі планування

- де, 1 – план діяльності розпорядника коштів;
 2 – бюджетний запит;
 3 – пропозиції (проект рішення) про місцевий бюджет, зміни до нього;
 4 – рішення про місцевий бюджет на відповідний рік, зміни до нього;
 5 – витяг з розпису місцевого бюджету;
 6 – лімітна довідка;
 7 – проект кошторису, зміни до нього;
 8 – затверджений кошторис;
 9 – паспорт бюджетної програми.

Бюджетні запити складаються з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Місцевий фінансовий орган здійснює аналіз бюджетних запитів на предмет його відповідності меті, пріоритетності, а також ефективності використан-

ня бюджетних коштів та на основі результатів аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає рішення про включення бюджетного запиту до позиції проекту місцевого бюджету.

Після затвердження рішення про місцевий бюджет на відповідний рік місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників відомості про граничні обсяги видатків бюджету та надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік, що є підставою для складання проектів кошторисів.

Головний розпорядник бюджетних коштів отримує бюджетні призначення шляхом їх затвердження у рішенні про місцевий бюджет; приймає рішення щодо делегування повноважень на виконання бюджетної програми розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, розподіляє та доводить до них у встановленому порядку обсяги бюджетних асигнувань. Доведені обсяги асигнувань є підставою для складання розпорядниками бюджетних коштів кошторисів.

У разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі головний розпорядник коштів розробляє та затверджує паспорти бюджетних програм і складає звіти про їх виконання, здійснює аналіз показників виконання бюджетних програм.

Змінами до ст. 22 Бюджетного кодексу України конкретизовано вимоги та посилено відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів в частині формування, виконання паспортів бюджетних програм та звітування про їх виконання, зокрема, головні розпорядники мають забезпечити:

- своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься;
- відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України (рішенню про місцевий бюджет) та/або розпису бюджету (крім випадків внесення змін до паспортів бюджетних програм у разі внесення змін до спеціального фонду кошторису бюджетної установи в частині власних надходжень бюджетних установ), порядкам використання бюджетних коштів і

правилам складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання;

- підтвердження результативних показників бюджетних програм офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, запровадження форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для збору такої інформації.

Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу в процесі обслуговування місцевих бюджетів за видатками складається з наступних етапів (рис. 3.3):

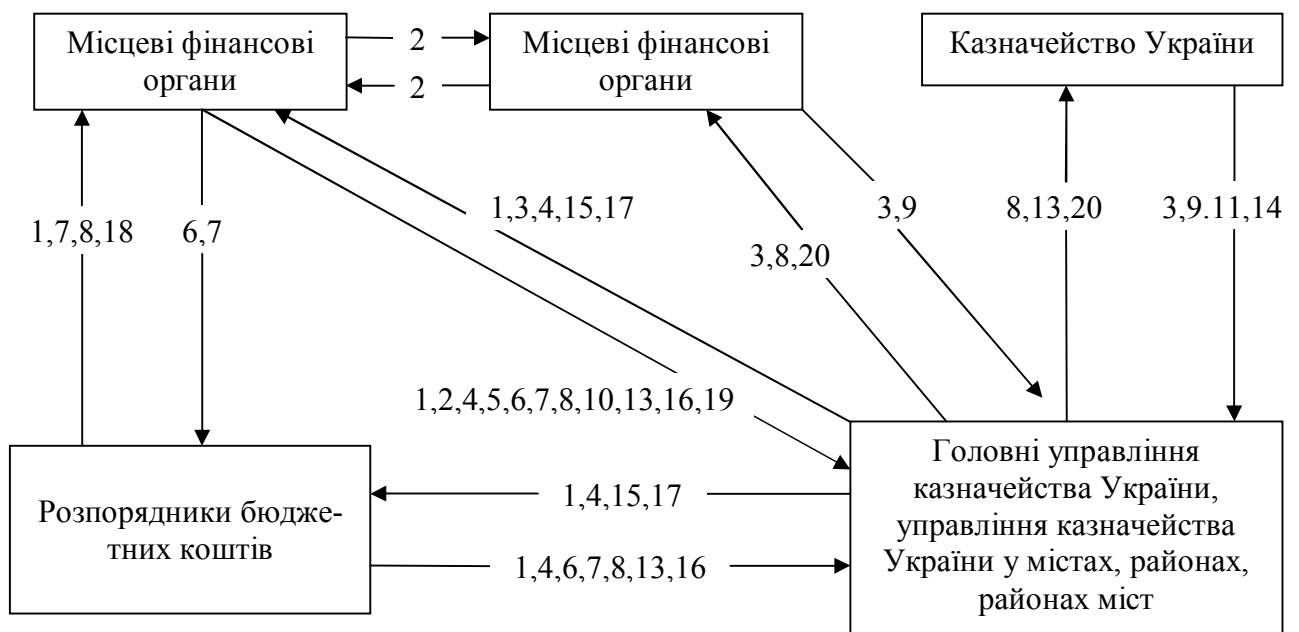


Рис. 3.3. Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу в процесі обслуговування місцевих бюджетів за видатками

де, 1- надання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів органам Казначейства даних для внесення до Єдиного реєстру; формування та ведення органами Казначейства України Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

2 - визначення і формування головними розпорядниками бюджетних коштів мережі та змін до неї, узгодження з місцевими фінансовими органами та надання її органам Казначейства України;

3 - надання Казначейством України та органами Казначейства України головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів другого рівня витягів з розпису державного бюджету та змін до нього;

4 - надання розпорядниками бюджетних коштів органам Казначейства України необхідних документів для відкриття бюджетних рахунків; відкриття органами Казначейства України особових і реєстраційних рахунків головним та розпорядникам бюджетних коштів другого рівня;

5 - надання розпорядниками бюджетних коштів органам Казначейства України розподілів зведених показників кошторисів, планів асигнувань та помісячних планів асигнувань загального фонду, розподіл зведених показників спецфонду та змін до них;

6 - надання розпорядниками бюджетних коштів затверджених паспортів бюджетних програм та змін до них;

7 - надання розпорядниками бюджетних коштів затверджених кошторисів та одержувачами бюджетних коштів планів використання та змін до них;

8 - надання розпорядниками бюджетних коштів реєстрів зобов'язань та фінансових зобов'язань, змін до них; реєстрація органами Казначейства України зобов'язань та фінансових зобов'язань, змін до них;

9 - відкриття асигнувань Казначейством України, зарахування їх на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів та надання їм виписок з рахунків; отримання органом Казначейства України розпорядження на виділення коштів з місцевого бюджету головним розпорядникам коштів, зарахування їх на рахунки головних розпорядників бюджетних коштів;

10 - надання головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів другого рівня розподілів виділених коштів з місцевих бюджетів(фінансування) та змін до них органам Казначейства України;

11 - надання Казначейством України реєстрів на відкриття асигнувань, змін до них та їх відправлення по територіях (по міжбюджетних трансфертах);

12 - зарахування органами Казначейства України відкритих асигнувань та розподілів відкритих асигнувань, змін до них на рахунки розпорядників бюджетних коштів;

13 - надання розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів органам Казначейства України платіжних доручень на здійснення оплати рахунків;

14 - надання Казначейством України підкріплення ГУ Казначейства України на здійснення видатків розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів;

15 - оплата органами Казначейства України чеків на отримання готівки та платіжних доручень розпорядників, одержувачів бюджетних коштів та надання виписок з їх реєстраційних рахунків;

16 - надання звітів про виконання кошторисів розпорядниками бюджетних коштів органам Казначейства України;

17 - перевірка органами Казначейства України звітів розпорядників бюджетних коштів на тотожність казначейському обліку, їх прийняття та візування;

18 - надання розпорядниками бюджетних коштів звітів про виконання кошторисів, завізованих органами Казначейства України;

19 - надання головними розпорядниками бюджетних коштів звітів про виконання кошторисів, завізованих органами Казначейства України;

20 - надання ГУ Казначейства України звітів про виконання місцевих бюджетів Казначейству України.

Управління бюджетними коштами при виконанні бюджетних програм здійснюється головним розпорядником на етапах:

- виділення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;
- взяття бюджетних зобов'язань;
- здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- отримання та використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм.

3.2. Особливості відображення надходження та використання бюджетних коштів в бухгалтерському обліку підприємства

Одним із інструментів надання бюджетних коштів підприємствам є реалізація бюджетних програм. Процедури щодо отримання бюджетних коштів за різними напрямками значно відрізняються, тому початковою ланкою у ланцюгу формування облікової інформації щодо обсягів, термінів, форм і напрямів використання коштів підтримки є детальна характеристика порядків розподілу й використання бюджетних коштів.

Державне фінансування сільськогосподарських підприємств є складним процесом, що вимагає належної організації обліку, оскільки планування та розподіл обсягів дотацій, субсидій та капітальних трансфертів сільськогосподарським підприємствам головним чином ґрунтуються на інформації, яку надає бухгалтерський облік.

Після отримання рішення конкурсної комісії щодо надання коштів державного фінансування підприємство очікує на надходження коштів на свій поточний рахунок (рис.3.4).

Сільськогосподарські підприємства, отримуючи державне фінансування, зобов'язані обліковувати кошти, що надійшли, у відповідності до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків обліку та Інструкції про його застосування. Сільськогосподарські підприємства, які зареєстровані як платники податку на прибуток та які отримують кошти фінансування за рахунок спеціального режиму сплати податку на додану вартість, здійснюють облік державного фінансування за правилами, визначеними Податковим кодексом України.

На підставі документів, поданих розпорядниками коштів (управліннями агропромислового розвитку обласних та районних держадміністрацій) до органів Державного казначейства України, кошти державного фінансування організаций казначейства перераховують на поточний рахунок підприємства. З поточного рахунку підприємства проводять їх цільове використання. На кожному етапі обліку формується облікова інформація, що потрібна для подальшого обліку,

управління, контролю та аналізу. Дані обліку надходження та використання коштів знаходять своє відображення у фінансовій та статистичній звітності.

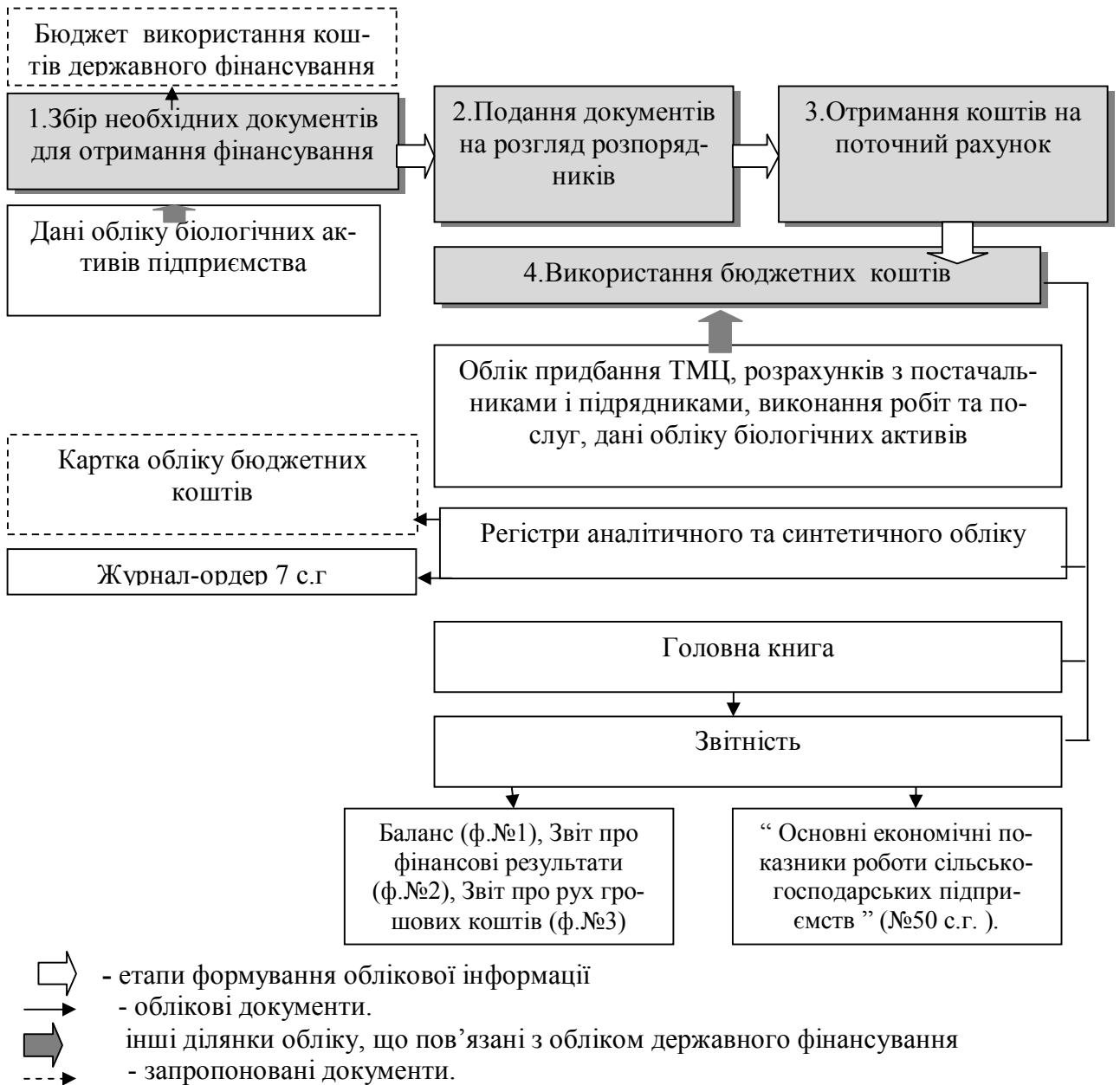


Рис. 3.4. Формування облікової інформації про отримання та використання бюджетних коштів на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: [25]

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку є документування господарських операцій. Облік бюджетних коштів на сільськогосподарських підприємствах починається з оформлення, обробки та реєстрації первинних документів.

Таблиця 3.2

Первинне документування обліку бюджетних коштів

№ з/п	Найменування документа	Зміст документа	Вид фінансування за економічним змістом, для якого використовується інформація
1	2	3	4
1	Акт на списання насіння та садивного матеріалу (ф. № 19)	Є основою для списання насіння і садивного матеріалу у рослинництві та при закладанні й догляді за багаторічними насадженнями	Капітальні трансферти, дотації
2	Акт прийняття багаторічних насаджень і передання їх в експлуатацію (ф. № 54)	Документ складають після закінчення робіт із закладання багаторічних насаджень при зарахуванні їх до складу основних засобів	Капітальні трансферти
3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (ф. № 118)	Є основою для списання добрив та засобів захисту рослин у рослинництві та при закладанні і догляді за багаторічними насадженнями	Капітальні трансферти
4	Виписка банку	Містить інформацію про надходження та витрачання коштів з поточного рахунку підприємства	Усі види фінансування
5	Кошторис	Зазначається сума коштів, необхідних для виконання робіт з капітального інвестування (будівництво, закладання багаторічних насаджень)	Капітальні трансферти
6	Лімітно-забірна картка (ф. № 117)	Відображення витрат з відпущеними у виробництво запасами	Усі види фінансування
7	Накладні внутрішньогосподарського призначення (ф. 87)	Відображується списання товарно-матеріальних цінностей на господарські потреби у рослинництві та тваринництві	Усі види фінансування
8	Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. 67)	Відображаються виконані роботи на певну культуру, склад агрегату та агротехнічні умови виконання	Дотації, субсидії капітальні трансферти
9	Платіжне доручення	Перерахування коштів постачальникам за виконані роботи та придбані у них товарно-матеріальні цінності для виробничих потреб	Усі види фінансування
10	Племінне свідоцтво	Є підставою для оприбуткування племінних тварин при формуванні основного стада	Дотації
11	Приймальна квитанція (ф.ПК-1)	Випикується переробними підприємствами на прийнятну худобу. Квитанцію випикують на кожний вид тварин і на тварин підвищеної маси	Дотації

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
12	Облікові листи праці та виконаних робіт (ф. № 66, ф.№ 66а)	Застосовуються для обліку витрат праці для бригади, ланки або окремого працівника. У документах зазначають назву робіт на відповідну дату, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи, нараховану суму оплати праці. За кожним видом робіт фіксують одиницю виміру, норму виробітку та розцінку. Кількість відпрацьованих коней-днів наводиться в останньому рядку з кожного виду робіт, що здійснювалися за допомогою коней	Дотації, субсидії капітальні трансферти
13	Подорожні листи вантажного автомобіля (ф.2)	Містить дані про завдання водія, характеристику автомобіля, про контроль витраченого пального для виконання робіт. Виконання завдання реєструється підписами відправника та одержувача вантажу	Субсидії, капітальні трансферти
14	Рахунки-фактури, накладні	Відображення витрат із закупівлі товарно-матеріальних цінностей у постачальника для виробничих потреб. Відображення витрат із закупівлі сільськогосподарської техніки	Усі види фінансування
15	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 с.-г.)	Зазначаються тварини, що вибули (продаж переробним підприємствам) , їх номери, клички, стать, вік, масть, жива маса та вгодованість. По свинях та вівцях облік ведуть за окремими групами з однаковою вгодованістю. Птицю записують за видами і віковими групами	Дотації
16	Товарно-транспортна накладна спеціалізованої форми № 1 с.-г. (молоко, сировина)	У документі зазначають масу молока у перерахунку на базисний вміст жиру, кислотність і температуру молока, ступінь чистоти, питому вагу і сорт молока, масу	Дотації

Для обліку бюджетних коштів призначений рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», який призначений для обліку й узагальнення інформації про залишки коштів цільового фінансування і цільових надходжень з бюджету та інших джерел, у тому числі суми коштів, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток, та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

Планом рахунків [60] передбачено, що рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» має такі субрахунки:

– 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування», на якому ведуть облік ви-

вільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства.

– 482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів», передбачений для ведення обліку коштів, отриманих з бюджету та державних цільових фондів, їх використання;

– 483 «Благодійна допомога», призначений для обліку надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів (товарів, робіт, послуг) благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість;

– 484 «Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень», призначений для обліку надходження і використання коштів, які не відображуються на інших субрахунках рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

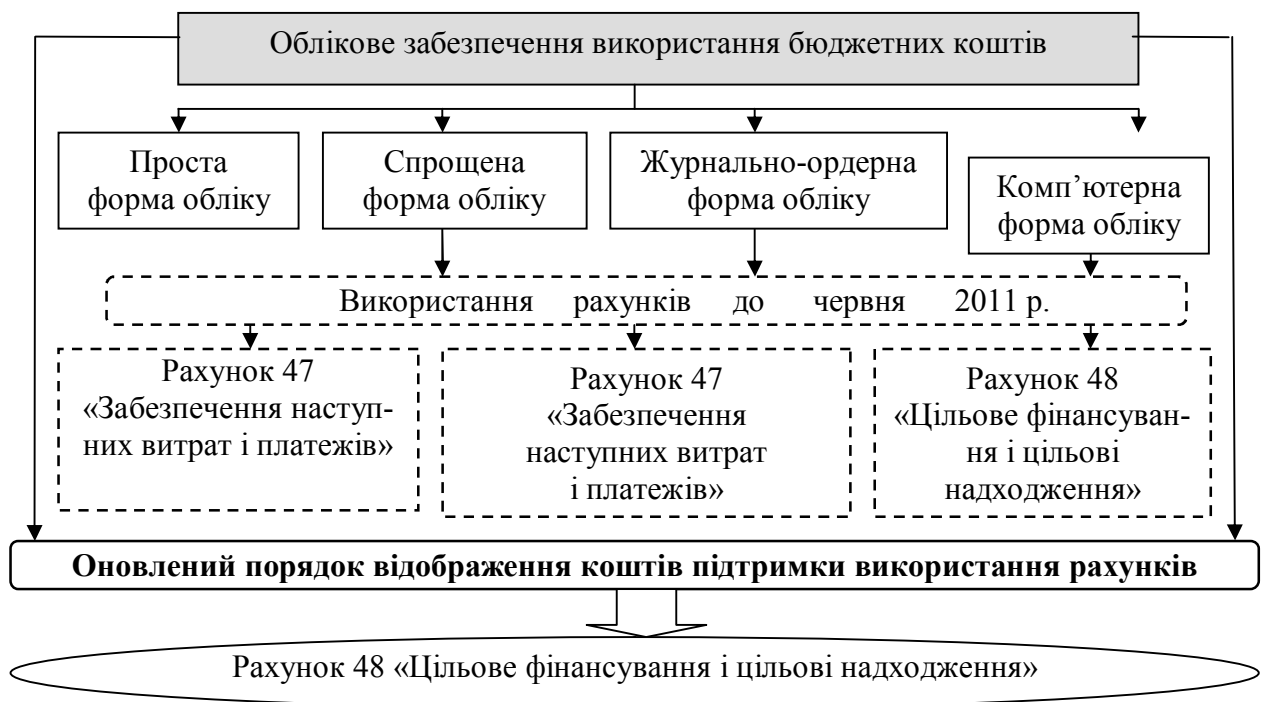


Рис. 3.5. Облікове забезпечення прямої державної підтримки фермерських господарств

Джерело: [12, с. 43]

Бюджетні кошти можуть надаватися підприємствам у вигляді капіталь-

них та поточних трансфертів на поворотній і безповоротній основі. Тому порядок відображення в обліку державної підтримки доцільно досліджувати в аналогічній послідовності.

Бюджетні кошти можуть спрямовуватися сільськогосподарським підприємствам за різними програмами підтримки. Варто зазначити, що є програми для всіх сільськогосподарських підприємств та для фермерських господарств зокрема.

Відповідно до Порядку використання коштів підтримки [75] державна підтримка надається фермерському господарству:

– на безповоротній основі – протягом одного бюджетного року не більш як за двома видами витрат, пов'язаних із розробкою проектів відведення земельних ділянок для ведення фермерського господарства; сплатою відсотків за користування кредитами банків; придбанням першого трактора, комбайна, вантажного автомобіля за умови їх подальшої експлуатації фермерським господарством не менш як три роки з моменту державної реєстрації; будівництвом і реконструкцією тваринницьких приміщень; внесенням страхових платежів за договорами обов'язкового страхування; підготовкою, перепідготовкою і підвищенням кваліфікації кадрів фермерських господарств у сільськогосподарських навчальних закладах; розширенням наукових досліджень з проблем організації виробництва сільськогосподарської продукції та виданням рекомендацій з питань використання в їх діяльності досягнень науково-технічного прогресу;

– на поворотній основі на конкурсних засадах – у розмірі, що не перевищує 250 тис. грн., із забезпеченням виконання зобов'язання щодо повернення бюджетних коштів: 1) новоствореним фермерським господарствам та фермерським господарствам з відокремленими фермерськими садибами, фермерським господарствам, які провадять господарську діяльність та розташовані у гірських населених пунктах, на поліських територіях, строком від трьох до п'яти років для виробництва, переробки і збуту виробленої продукції, провадження виробничої діяльності; 2) іншим фермерським господарствам – строком до п'яти років для придбання техніки, обладнання, поновлення обігових коштів,

виробництва і переробки сільськогосподарської продукції, будівництва та реконструкції виробничих і невиробничих приміщень, для закладення багаторічних насаджень, розвитку кредитної й обслуговуючої кооперації, у тому числі для сплати пайових внесків до пайових фондів сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, утворених фермерськими господарствами самостійно або разом із членами особистих селянських господарств, зрошення та меліорації земель.

Регіональні відділення Фонду підтримки фермерських господарств на основі документів, поданих комісією у порядку їх надходження, складають і затверджують Реєстри фермерських господарств, яким надається фінансова підтримка. У разі надання фінансової підтримки на конкурсних засадах на поворотній основі комісія організовує і проводить конкурс. Основними критеріями при визначенні переможців конкурсу є:

- забезпечення гарантій повернення коштів, одержаних на поворотній основі;
- ефективність і окупність інвестиційно-інноваційних проектів;
- створення додаткових робочих місць у сільській місцевості;
- спеціалізація на виробництві дефіцитних у регіоні окремих видів сільськогосподарської продукції.

Однією з проблем розширення обсягів виробництва у селянських (фермерських) господарствах залишається їх недостатня забезпеченість сільськогосподарською технікою. До того актуальним питанням є необхідність оновлення машинно-тракторного парку селянських (фермерських) господарств.

Державна підтримка у формі капітальних трансфертів реалізується через відшкодування 30% вартості придбаної сільськогосподарської техніки вітчизняного виробництва, часткову компенсацію будівництва та реконструкції тваринницьких ферм, часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів, а також компенсацію частини витрат у садівництві й виноградарстві і хмелярстві.

Процедура надання державної підтримки фермерським господарст-

вам у вигляді капітальних трансфертів наведена на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Процедура надання державної підтримки фермерським господарствам у вигляді капітальних трансфертів

Джерело: [12, с. 54]

До капітальних трансфертів належать часткова компенсація вартості будівництва тваринницьких ферм, тепличних комплексів, техніки вітчизняного виробництва та витрат на вирощування довгострокових біологічних активів, а також компенсація лізингових платежів. Порядок відображення в обліку коштів часткової компенсації вартості техніки наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Відображення в обліку часткової компенсації вартості придбаного першого трактора (30%)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Де-т	Кр-т
1	2	3	4
1	Перераховано попередню оплату постачальнику за придбаний основний засіб (в т.ч. ПДВ)	37	31
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Оприбутковано основний засіб	15	37
4	Відображено ПДВ	644	37
5	Введено трактор в експлуатацію	10	15

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
6	Відображено належну до отримання частку бюджетної компенсації	37	482
7	Отримано на поточний рахунок компенсацію	31	37
8	Бюджетні кошти віднесено на доходи майбутніх періодів	482	69
9	Нараховано річну суму амортизації	23	13
10	Визнано дохід в частині амортизації, яка припадає на суму бюджетної компенсації	69	745
11	Віднесено на фінансовий результат дохід від отримання господарством бюджетної компенсації	745	79

Порядок виділення бюджетних коштів на компенсацію вартості будівництва тепличних комплексів регламентується Порядком використання коштів, що спрямовуються на часткове відшкодування вартості будівництва нових тепличних комплексів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 2011 р. № 305.

Особливості відображення в обліку відшкодування вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів наведені в табл. 3.4

Таблиця 3.4

Відображення в обліку відшкодування вартості будівництва та реконструкції тваринницьких ферм і комплексів (50%)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Де-т	Кр-т
1	Відображено витрати на будівництво тваринницької ферми :		
	а) господарським способом	151	20, 66, 65
	б) підрядним способом	151	63, 68
	на суму ПДВ	64	63, 68
2	Введено в експлуатацію збудований об'єкт	103	151
3	Отримано на поточний рахунок господарства компенсацію з державного бюджету	31	482
4	Бюджетні кошти віднесено на доходи майбутніх періодів	482	69
5	Визнано дохід в частині амортизації, яка припадає на суму бюджетної компенсації вартості об'єкта	69	745
6	Віднесено на фінансовий результат дохід від отримання господарством бюджетної компенсації вартості об'єкта	745	79

Бюджетні кошти сільськогосподарським підприємствам надаються також на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства. З метою державної

підтримки розвитку цих галузей для забезпечення потреб населення плодами, ягодами і продуктами їх переробки Верховною Радою України прийнято рішення про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, який відповідно до Податкового кодексу [61] справлявся до 2015 року. Метою фінансування цієї програми є збільшення обсягів виробництва фруктів, винограду та хмелю і продуктів їх переробки, підвищення конкурентоспроможності виробників. Механізм надання підтримки підприємствам на розвиток садівництва та виноградарства наведено на рис. 3.7.

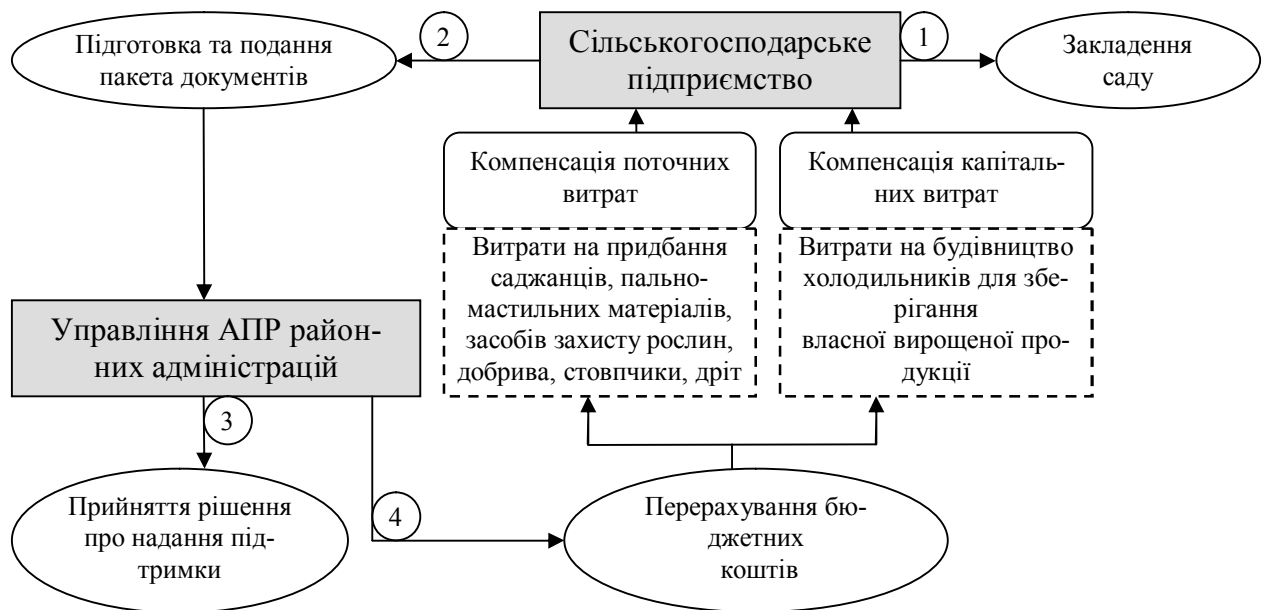


Рис. 3.7. Порядок надання державної підтримки фермерським господарствам на розвиток садівництва та виноградарства

Джерело: [12]

Особливості відображення в обліку отримання та використання бюджетної компенсації капітальних витрат у садівництві наведено в табл. 3.5.

Крім капітальних трансфертів бюджетні кошти надаються сільськогосподарським підприємствам як поточні трансферти, до яких належать дотації (безоплатні та безповоротні платежі). Оскільки більша частина операцій підприємств пов'язана з відображенням біологічних активів рослинництва та тваринництва, важливим об'єктом в обліку є дотація на підтримку рослинництва і тваринництва за бюджетною програмою «Бюджетна тваринницька дотація та

державна підтримка виробництва продукції рослинництва».

Таблиця 3.5

Облік отримання та використання бюджетної компенсації капітальних витрат у садівництві

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Де-т	Кр-т
1	Придбано у постачальників матеріали на будівництво холодильника для зберігання власної продукції	205	63
2	Відображено ПДВ	64	63
3	Списано витрати на будівництво холодильника	151	205
4	Оприбутковано холодильник на баланс	103	151
5	Після подання відповідних документів, надійшли кошти часткової компенсації відповідно до нормативів	31	482
6	Використані суми бюджетної компенсації визнано доходом майбутніх періодів	482	69
7	Нараховано амортизацію холодильника	23	131
8	Суму амортизації списано на дохід	69	745
9	Дохід від безоплатно одержаних активів списано на фінансові результати від іншої звичайної діяльності	745	793

Первинними документами нарахування бюджетної дотації за вирощену і продану худобу та птицю є приймальні квитанції (форма ПК-1 і ПК-2 або ПК-1 УКС і ПК-2 УКС), видані сільськогосподарським підприємствам у двох примірниках суб'єктами, які мають переробні потужності, на продані їм на забій худобу та птицю, й облікові листи (форма №100 або ПБАСГ-6) худоби та птиці, які забиті та перероблені у власних переробних цехах.

Бюджетні кошти спрямовуються для надання сільськогосподарським підприємствам спеціальної бюджетної дотації за:

– вирощені та продані на забій молодняк ВРХ, свиню та птицю суб'єктам господарювання, які мають власні переробні потужності;

– екологічно чисте молоко власного виробництва, продане молокопереробним підприємствам для виготовлення продуктів дитячого харчування на молочній основі, гатункове молоко;

– приріст поголів'я молочного, м'ясного та комбінованого напряму продуктивності, поголів'я телиць, закуплених у фізичних осіб (населення) для вирощування;

– племінні бджолині сім'ї, поголів'я вівцематок і ярки старше одного року, реалізацію вовни у фізичній вазі переробним підприємствам.

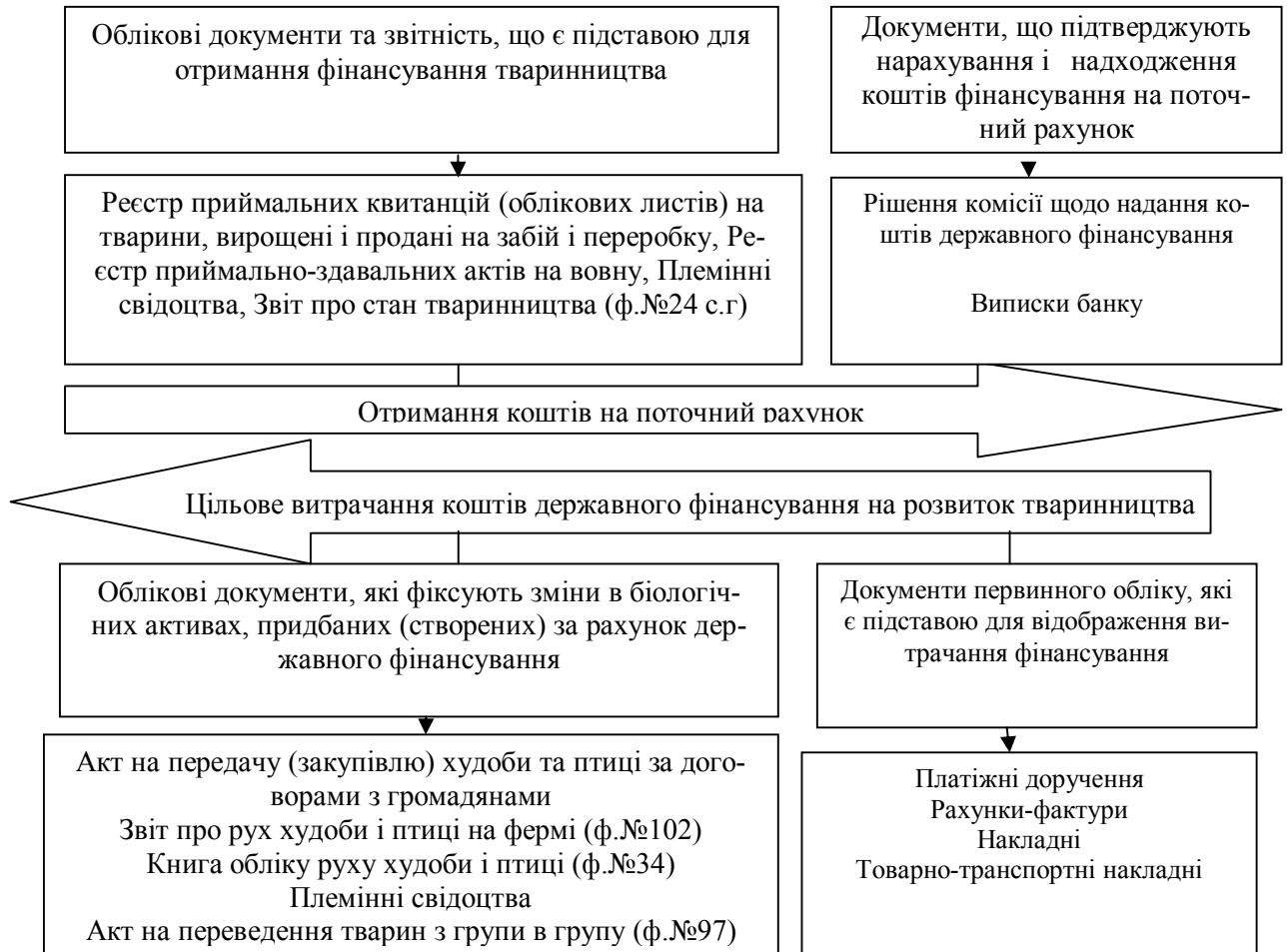


Рис. 3.8. Документування операцій з обліку надання бюджетних коштів на розвиток галузі тваринництва

Джерело: [25]

За первинними документами, на підставі яких сільськогосподарське підприємство проводить витрачання коштів державного фінансування, складно відслідкувати рух коштів державного фінансування. Тому при обробці первинних документів, за якими оформлюють витрачання коштів фінансування, доцільно проводити або окреме сортування таких документів, або додаткове їх маркування з метою полегшення подальшого опрацювання і внутрішньогосподарського контролю. Загалом дослідження первинного обліку бюджетних коштів підтверджують, що ряд документів одночасно використовується для обліку отриманих з бюджету коштів за різними програмами. Наприклад, для обліку

витрат фінансування як у рослинництві, так і у тваринництві використовують рахунки-фактури, платіжні доручення. Акти на списання насіння та садивного матеріалу (ф.№ 19) використовують як в обліку витрат на вирощування основних культур та багаторічних насаджень.

Таблиця 3.6

Облік отримання та використання дотації за поголів'я корів м'ясного напрямку продуктивності

№ п/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	На основі поданих в Управління АПР документів з державного бюджету надійшли кошти дотації	31	482
2	Використані суми бюджетної компенсації визнано доходом від операційної діяльності діяльності	482	719
3	Доходи від надання державної підтримки віднесено на фінансові результати	719	79

З метою здешевлення кредитних ресурсів, залучених сільськогосподарськими підприємствами (в т.ч. фермерськими господарствами) в банківських установах, щороку, з державного бюджету через Міністерство аграрної політики та продовольства України виділяються бюджетні кошти за бюджетними програмами:

– «Здійснення фінансової підтримки підприємств АПК через механізм здешевлення кредитів» (компенсація відсотків за кредит на безоплатній та безповоротній основах);

– «Надання кредитів фермерським господарствам» (бюджетні позики фермерам на безоплатній та поворотній основі). Ця програма запланована винятково для фермерських господарств. Бюджетну позику, яка надається на безоплатній, але поворотній основі, фермери повинні використовувати лише для придбання техніки, обладнання, поновлення обігових коштів, виробництва й переробки сільсько-господарської продукції, будівництва та реконструкції виробничих і невиробничих приміщень, для закладення багаторічних насаджень, а також зрошення та меліорації земель. За цією програмою фінансувалось досліджуване нами ФГ «Щедра нива».

Таблиця 3.7

Облік компенсації відсотків за користування кредитами банків (30%)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Де-т	Кр-т	
1	Отримано на поточний рахунок в банку короткостроковий кредит	31	60	50000,0
2	Нараховано відсотки за користування кредитними ресурсами за березень	95	684	1061,6
3	Сплачено відсотки за кредит	684	31	1061,6
4	Після подання відповідних документів, надійшли кошти часткової компенсації за кредит	31	482	318,5
5	Використані суми бюджетної компенсації визнано доходом від фінансової діяльності	482	733	318,5
6	Списано дохід від надання державної підтримки на фінансові результати	733	79	318,5
7	Списані на фінансові результати сплачені відсотки за кредит	79	95	1061,6

Існує окрема категорія бюджетних коштів, характерна лише для фермерських господарств, яка не може вважатися трансфертами (суперечить принципам їх надання) – бюджетні позики, і в обліку відображаються по іншому класу рахунків (5 клас рахунків).

Таблиця 3.8

Відображення в обліку фермерського господарства надання позики на поворотній основі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Де-т	Кр-т
1	Отримано на поточний рахунок в банку довгострокова позика терміном на 3 роки на придбання техніки від Фонду підтримки фермерських господарств	31	505
2	Придбано техніку у постачальника	15	63
3	Відображено ПДВ	644	63
4	Введення основного засобу в експлуатацію	10	15
5	Перераховано постачальнику кошти за техніку	63	31
6	В кінці року (на протязі 3-ох років по 60 тис.грн.) погашена частина позики	505	31

Отже, в даному пункті ми дали характеристику особливостям відображення в бухгалтерському обліку та звітності бюджетних коштів.

3.5. Організація і методика державного контролю за використанням бюджетних коштів

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється зовнішній і внутрішній контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами.

Головний розпорядник бюджетних коштів здійснює внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів. Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Місцеві фінансові органи здійснюють попередній контроль при перевірці правильності складання бюджетних запитів, кошторисів. При цьому контролюється обґрунтованість планування всіх показників кошторису, їх відповідність показникам затвердженого бюджету. Поточний контроль місцеві фінансові органи здійснюють в процесі виконання бюджету та наступний – при прийманні звітності головних розпорядників коштів по мережі, штатах і контингентах.

Органи Казначейства України здійснюють попередній та поточний контроль в процесі казначейського обслуговування кошторисів розпорядників бюджетних коштів за:

- бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету, відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням;
- веденням бухгалтерського обліку всіх надходжень і витрат, складанням та поданням фінансової і бюджетної звітності.

Органи Державної аудиторської служби України здійснюють наступний контроль за виконанням кошторисів розпорядників коштів, а саме, за:

- цільовим та ефективним використанням коштів (включаючи проведення державного фінансового аудита);
- цільовим використанням і своєчасним поверненням позик, одержаних під місцеві гарантії;
- достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
- відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;
- веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Основою державного фінансового контролю, який здійснюють органи Державної аудиторської служби (далі – органи ДАС) та відповідні підрозділи центральних органів виконавчої влади є інспектування, спрямоване переважно на виявлення правопорушень, а не на оцінку результатів, досягнутих в управлінні державними фінансами. Потреба в інспектуванні на даний час зумовлена досить низьким рівнем фінансової дисципліни в бюджетній сфері та в державному секторі економіки, відсутністю системного внутрішнього контролю та аудиту в органах державного і комунального секторів.

Проведення контрольних заходів органами ДАС через значний проміжок часу (інколи через два-три роки) після прийняття управлінського рішення та здійснення операцій з державними ресурсами ускладнює, а в багатьох випадках й унеможлиблює усунення фінансових порушень та їхніх наслідків. Так, завчасне повідомлення об'єкта контролю про проведення планової ревізії нівелює

принцип раптовості проведення контрольного заходу та надає можливості для усунення вчинених порушень чи створення інших перешкод для їхнього виявлення.

Необхідність отримання рішення суду на проведення позапланової ревізії унеможлиблює оперативне виявлення порушень законодавства. Установлений на даний час строк проведення ревізій не сприяє створенню умов для комплексного та ґрунтовного дослідження фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю [32, с. 36].

Виділяють такі етапи здійснення фінансового контролю отримання та витрачання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами: підготовчий, проведення ревізії, узагальнення результатів ревізії, реалізація результатів ревізії. Кожен з етапів має свої особливості (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Основні етапи здійснення фінансового контролю операцій з бюджетними коштами сільськогосподарських підприємств

№ п/п	Етап	Характеристика
1	Підготовчий	Планування ревізії операцій з коштами державного фінансування (складання планів, складання програми контролю); накопичення даних про об'єкт, що перевіряється (ведення робочих зошитів ревізора, відомостей).
2	Проведення ревізії	Вивчення стану організації бухгалтерського обліку субсидій і дотацій, що надходять з державного бюджету; вивчення документів, записів в облікових реєстрах; проведення інвентаризації розрахунків; аналіз статистичної та фінансової звітності.
3	Узагальнення результатів ревізії	Складання актів, розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків в організації бухгалтерського обліку державного фінансування.
4	Реалізація результатів ревізії	Оцінка рівня усунення виявлених недоліків; оцінка ефективності проведеної ревізійної роботи (оцінка нормативно-правового, методичного та кадрового забезпечення контролю).

Джерело: [25]

На підготовчому етапі ревізору необхідно ознайомитися з нормативними та законодавчими документами, які регламентують порядок отримання та використання коштів державного фінансування сільськогосподарськими підприємствами. Крім того, обов'язковим є накопичення інформації щодо конкретно-

го підприємства, яке стане об'єктом ревізії. Це статистична та фінансова звітність, акти попередніх ревізій. На підготовчому етапі ревізору слід розробити такі документи: програму ревізії, календар проведення перевірки, завдання, які поставлені перед ревізорами.

Загальна методика контролю законності та цільового використання коштів державної підтримки сільськогосподарськими підприємствами складається з ряду кроків (рис. 3.10).



Рис. 3.10. Узагальнена методика проведення контролю використання бюджетних коштів сільськогосподарських підприємств

Джерело: [25]

На першому кроці перевіряється наявність рішення конкурсної комісії,

що створюється при районних державних адміністраціях, щодо надання коштів сільськогосподарському підприємству за визначеними напрямками та відповідність рішення комісії чинному законодавству у частині розподілу коштів. Далі здійснюється перевірка документів, на підставі яких підприємство отримало фінансування з бюджету: звіти про стан тваринництва (форма № 24 с.-г.), Реєстри приймальних квитанцій, звіти про хід збирання урожаю та підсумки сівби (форми № 7 с.-г та № 4 с.-г), кредитні договори з банком та інші документи, що передбачені процедурою отримання коштів.

У разі сумнівів про достовірність вказаних даних щодо наявного поголів'я худоби та птиці, на підставі даних про яке нараховується державне фінансування, а також площ багаторічних насаджень (садів, хмільників, виноградників), за які господарство отримує компенсацію вартості закладання та догляду, проводиться перевірка цих активів у натурі. Доцільним є перевірка в натурі придбаної сільськогосподарської техніки, що купується підприємством на умовах компенсації державою частини вартості такої техніки.

Для підтвердження фактів порушень фінансової дисципліни, розкриття тіньових схем розкрадання бюджетних коштів та відмивання так званих «брудних коштів», а також з метою забезпечення повноти реалізації наданих повноважень щодо здійснення державного фінансового контролю органам державної аудиторської служби необхідним є оперативний доступ до інформації з питань операцій на рахунках об'єктів контролю. На сьогодні механізм отримання цієї інформації ускладнений через необхідність розгляду відповідного питання в суді [32, с. 37].

Неможливість оперативного отримання такої інформації від банку для підтвердження порушення чи розкриття тіньових схем дає можливість уникнути відповідальності причетним до цього особам та призводить до розкрадання державних ресурсів шляхом функціонування злочинних схем [32, с. 37].

Особливого значення набуває перевірка даних аналітичного обліку, який повинен вестися у розрізі кожної програми державного фінансування сільськогосподарських товаровиробників.

Державний фінансовий контроль проводиться у формі аудиту ефективності. У світовій практиці застосування такого аудиту виокремлюють його види, наведені на рис. 3.11.

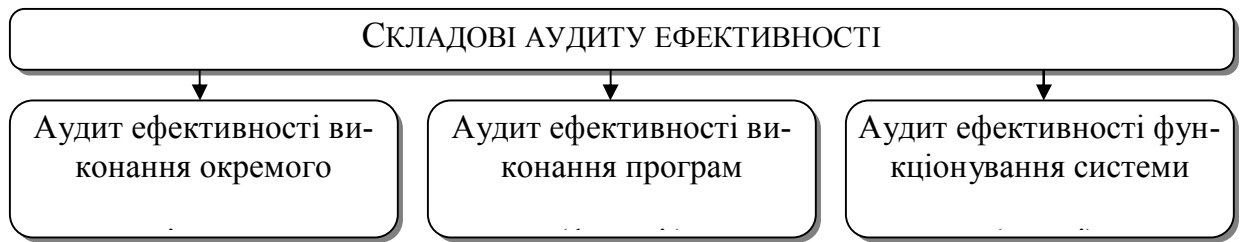


Рис. 3.11. Складові аудиту ефективності

Найпростішим для виконання є аудит ефективності виконання окремого рішення. Він передбачає дослідження доцільності прийняття і результативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів зменшення виробничих і адміністративних витрат та підвищення окупності використаних ресурсів.

Аудит ефективності виконання програми (функції) – це дослідження однієї або кількох програм чи функцій, спрямоване на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам. Програма, що підлягає аудиту ефективності, може охоплювати і окрему галузь, і окремих учасників – суб’єктів господарювання, при цьому навіть різних за формою власності.

Аудит ефективності функціонування системи (галузі) є складною до виконання формою контролю, бо дослідженню піддається організація внутрішнього управління в галузі, відомстві, об’єднанні підприємств чи іншій самодостатній структурі з метою оцінки ефективності, раціональності і оптимальності взаємозв’язків різних органів управління в процесі виконання поставлених завдань і досягнення запланованих цілей.

Метою аудиту ефективності є оцінка досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та внесення пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. Його метою також є визначення слабких місць в організації виконання бюджетних програм

(функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Відповідно основні завдання аудиту ефективності передбачають:

- визначення рівня досягнення цілей державної програми;
- встановлення упущень і вад адміністративного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції);
- визначення рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції);
- оцінка доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції) та обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного й повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.

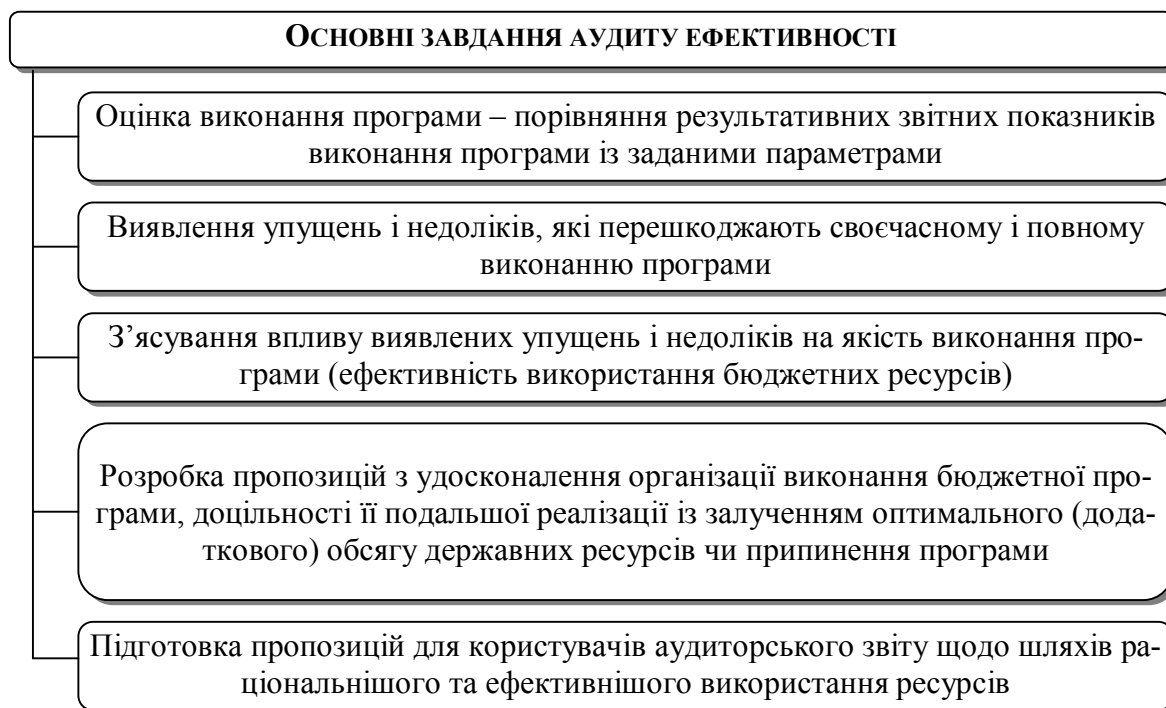


Рис. 3.12. Основні завдання аудиту ефективності виконання бюджетних програм та використання бюджетних коштів

Серед напрацювань вітчизняних дослідників доцільно виділити методику оцінки результативності виконання бюджетної програми, яку пропонує К.В.Павлюк на основі ґрунтовного дослідження існуючих підходів до такої оцінки виділяє п'ять груп показників [55, с. 76-77]:

- показники витрат, що відображають обсяг та структуру матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, витрачених на виконання програми;
- показники продукту, що вказують на обсяг виробленої продукції, товарів, наданих послуг внаслідок виконання бюджетної програми;
- показники ефективності, що відображають співвідношення між отриманими результатами та витраченими ресурсами;
- показники якості, що визначаються за сукупністю властивостей продукції задовольняти певні потреби.



Рис. 3.13. Результативні показники оцінки виконання бюджетних програм сільськогосподарськими підприємствами

Джерело: [12]

Показники ефективності для кожного напрямку програми визначають індивідуально. Для одних програм це може бути економність (досягнення запланованого результату за мінімальні обсяги фінансових ресурсів), для інших – продуктивність (досягнення максимального результату за визначений обсяг фінансових ресурсів), а для інших програм – результативність (досягнення запланованих результатів за визначений обсяг фінансових ресурсів).

Проаналізувавши результативні показники у Паспортах бюджетних програм, можна дійти висновку про формальне ставлення з боку головних розпорядників до визначення їх як у бюджетних запитах, так і у паспортах програм.

По-перше, в деяких випадках виявлені відмінності результативних показників, визначених у бюджетних запитах окремих бюджетних програм, і результативних показників, визначених у паспортах цих бюджетних програм.

По-друге, за різними напрямками підтримки деякі групи показників містили однакові показники. Наприклад, показник «кількість підприємств, що отримали кошти підтримки» був у групі показників затрат та показників продукту; площа також виступала в обох групах. Така несумісність та необґрунтованість показників перешкоджає достовірній та реальній оцінці ефективності коштів державної підтримки.

По-третє, за окремими бюджетними програмами застосовували результативні показники не за чотирма групами, що, в свою чергу в подальшому унеможливило здійснення належної оцінки виконання програми. Так, Методичними рекомендаціями щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми визначено, що за відсутності чітко визначених результативних показників бюджетної програми органи фінансової інспекції разом із головним розпорядником коштів визначають найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Сукупність методичних прийомів, що використовуються при проведенні аудиту ефективності виконання бюджетних програм, наведені на рис. 3.14.

Для аудиту ефективності є важливим застосування аналізу нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження. Метою аналізу нормативно-правових актів в аудиті є оцінка їх впливу на ефективність виконання бюджетних програм.

Для аудиту ефективності важливе значення мають і такі аналітичні прийоми, як аналіз методичних документів, видань і публікацій про сферу діяль-

ності, обрану для дослідження, не притаманні іншим формам контролю.

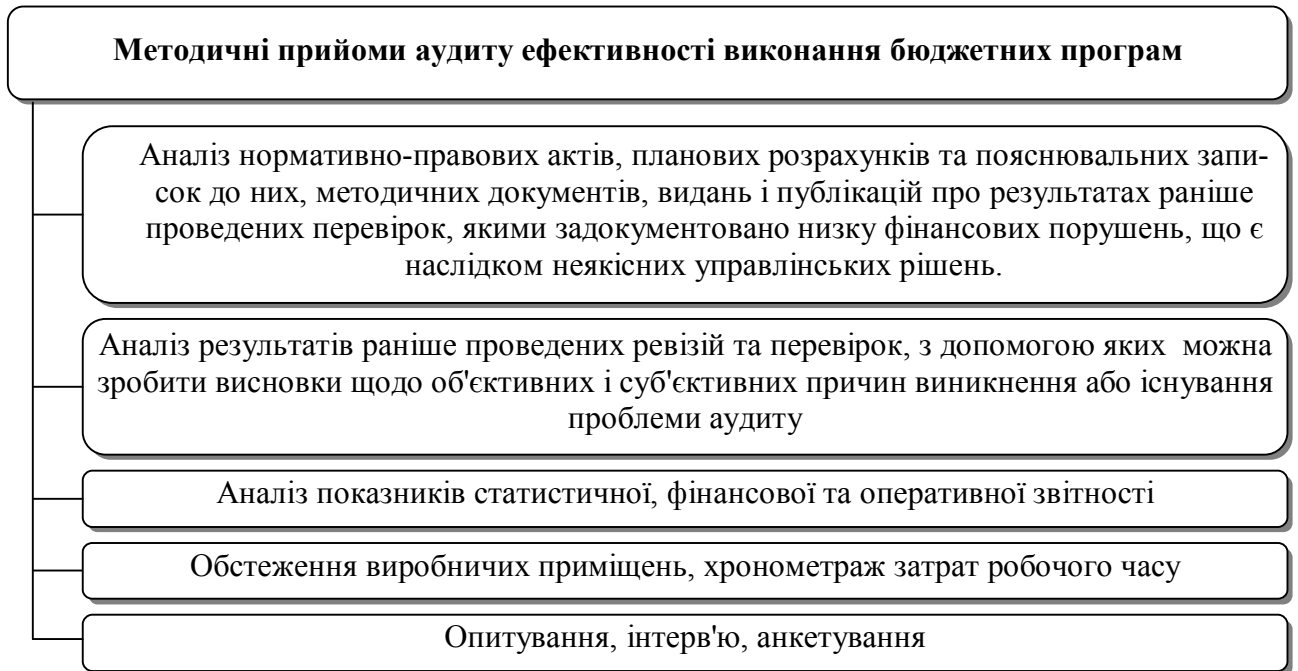


Рис. 3.14. Методичні прийоми аудиту ефективності виконання бюджетних програм

В аудиті ефективності можливо використовувати весь арсенал доступних джерел інформації про об'єкт дослідження – глобальні комп'ютерні мережі, радіо, телебачення, газети, журнали, підручники, монографії тощо. Однак досвід показує, що така інформація є корисною здебільшого на етапі визначення проблеми аудиту та підготовки програми дослідження

Результати ревізії операцій з коштами державного фінансування оформляють актом, який підписують керівник ревізійної групи, керівник і головний бухгалтер перевіреного сільськогосподарського підприємства, а якщо буде потреба - колишній керівник і головний бухгалтер, у період роботи яких мали місце виявлені порушення, зловживання щодо дотацій, субсидій та капітальних трансфертів, отриманих з бюджету. У випадку, коли посадові особи сільськогосподарського підприємства, що перевіряється, відмовляються від писання акту, складають відповідний акт, підписують його й роблять позначку про відмову.

3.4. Види порушень з бюджетними коштами

Злочини, пов'язані з використанням бюджетних коштів в агропромисло- вому комплексі (далі – АПК) характеризуються значною суспільною небезпе- кою, оскільки вони посягають на сталий розвиток агропродовольчого ринку. З кримінально-правової точки зору вони характеризуються специфічним об'єктом злочинного посягання, а саме: суспільними відносинами, що виника- ють в двох сферах:

- 1) використання бюджетних коштів;
- 2) функціонування агропромислового комплексу.

Якщо говорити про способи вчинення злочинів, пов'язаних з викорис- танням бюджетних коштів в АПК, слід звернути увагу на їх класифікацію, за- пропоновану вченими-кримінологами, а саме: а) способи вчинення злочинів, пов'язаних з незаконним отриманням бюджетних коштів; б) способи вчинення злочинів, пов'язаних з незаконним витрачанням бюджетних коштів; в) способи вчинення злочинів, пов'язаних з незаконним відшкодуванням бюджетних кош- тів [29, с. 318]. Для вирішення криміналістичних завдань даного роду цей поділ має надто загальний характер, а відтак ускладнює можливість деталізувати окремі способи вчинення злочинів, що може призвести до плутанини в ході зі- ставлення зі слідчими ситуаціями, з метою отримання дієвих практичних реко- мендацій з розслідування вказаних кримінальних правопорушень.



Рис. 3.15. Способи вчинення злочинів, пов'язаних з використанням бю- джетних коштів в АПК

Вивчення матеріалів кримінального провадження дозволяє виділити найбільш розповсюджені способи вчинення злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів в АПК, що виглядають наступним чином [29, с. 320]:

Спосіб 1. Подання до Українського державного фонду підтримки фермерських господарств і його регіональних відділень фіктивних документів про виконаний комплекс робіт з розробки технічної документації із складання державних актів на право приватної власності на земельну ділянку (у випадках розробки проектів відведення земельних ділянок для ведення фермерського господарства) з метою отримання дотацій [29, с. 320].

Сутність способу полягає в тому, що службові особи сільськогосподарських підприємств, знаючи, що за рахунок коштів Українського державного фонду підтримки сільських (фермерських) господарств здійснюється компенсування робіт з вироблення технічної документації із складання державних актів на право приватної власності на земельні ділянки, укладають відповідні договори з територіальними підрозділами ДП «Державний земельний кадастр» на виконання проектних робіт, підробляють акти приймання-передачі та інші документи, завищуючи таким чином обсяги виконаних робіт. Далі підроблені документи подають до відповідного фонду, внаслідок чого отримують на власні рахунки дотації у вигляді фінансової допомоги на безповоротній основі для погашення витрат від господарської діяльності. Таким чином, зловмисники вирішують власні господарські потреби за рахунок бюджетних коштів, а у деяких випадках – привласнюють їх.

Спосіб 2. Подання до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку міських державних адміністрацій фіктивних документів, що містять завідомо неправдиві дані про відсутність у селянського (фермерського) господарства заборгованості по обов'язковим платежам до Пенсійного Фонду України, а також із виплати заробітної плати працівникам даного господарства, з метою отримання субсидії з державного бюджету [29, с. 321].

Вчинення злочинів у наведений спосіб полягає в тому, що керуючі сільськогосподарських підприємств, будучи наділеними адміністративно-

господарськими й організаційно-розпорядчими функціями, знаючи встановлений законодавством порядок фінансування і кредитування господарської діяльності, підробляють довідки про заборгованість по обов'язковим платежам в Пенсійний Фонд України та по виплаті заробітної плати працівникам ФГ, вказуючи при цьому неправдиві дані про відсутність таких заборгованостей. Далі зазначені та інші підроблені документи подають до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку обласних (районних) державних адміністрацій, і в результаті проведених конкурсів, отримують субсидії у вигляді відшкодування частини витрат, пов'язаних із сплатою відсотків за користування даними фермерськими господарствами кредитами банків. Відтак, правопорушники здійснюють свої управлінські та господарські операції за рахунок коштів з Державного бюджету України.

Спосіб 3. Подання до Українського державного фонду підтримки фермерських господарств і його регіональних відділень фіктивних документів, що містять завідомо неправдиву інформацію про те, що господарство є фермерським господарством з відокремленою фермерською садибою, з метою отримання дотацій [29, с. 320].

Вказаний спосіб зосереджується у наступних прийомах та операціях зловмисників: службові особи сільгоспідприємств, знаючи, що фермерським господарствам з відокремленими фермерськими садибами за рахунок коштів Українського державного фонду підтримки селянських (фермерських) господарств здійснюється відшкодування частини витрат, пов'язаних зі сплатою відсотків за користування кредитами банків, надають працівникам міських державних адміністрацій завідомо неправдиву інформацію про те, що їхні сільськогосподарські підприємства є з відокремленими фермерськими садибами, на підставі якої отримують відповідні фіктивні довідки. Після цього, фіктивні документи подають до відповідного фонду, внаслідок чого на банківські рахунки господарств безпідставно перераховуються бюджетні кошти, як відшкодування відсотків за укладені раніше кредитні договори з банками.

Спосіб 4. Розтрата, привласнення або заволодіння державним майном,

що придбане за бюджетні кошти, шляхом зловживання службовим становищем суб'єктом господарської діяльності, якому це майно передане у відання Державною спеціалізованою бюджетною установою – Аграрним фондом України.

Зміст способу зводиться до наступного [29, с. 320]:

Варіант 1. Керуючі суб'єктів господарювання, які наділені організаційно-розпорядчими та адміністративно-господарськими функціями, достовірно знаючи про те, що зернові культури, які відповідно до раніше укладеного договору зберігаються в складських приміщеннях ТОВ належать державі, уповноваженою установою якої є Аграрний фонд України, всупереч умовам договору зберігання розтрачують, привласнюють або заволодівають зазначеним державним майном, яке в ході проведення державної закупівлі придбано за рахунок бюджетних коштів, шляхом зловживання службовим становищем, що можуть проявлятися в незаконних вказівках підлеглим підприємства, неправомірних діях з відчуження зернових культур, їх самовільному вивезенні тощо. Таким чином, правопорушники збагачуються за рахунок бюджетних коштів.

Варіант 2. Службові особи Державної спеціалізованої бюджетної установи – Аграрного фонду України, знаючи про порядок проведення закупівлі сільськогосподарської продукції і продовольства для державних потреб, створюють фіктивний суб'єкт господарювання, що згідно статуту займається господарською діяльністю у вигляді сівби, вирощування та заготівлі зернових культур, хоча насправді даного роду операції не здійснює. Далі між Аграрним фондом України та фіктивним ТОВ укладають договір купівлі-продажу великої кількості пшениці для забезпечення державних потреб у вигляді формування обсягів державного резерву. Після цього, останні укладають договір зберігання вищевказаного державного майна придбаного за бюджетні кошти, відповідно до якого воно передається у відання вказаного товариства та зберігається в складських приміщеннях, хоча насправді такі відсутні. Таким чином, зловмисники привласнюють бюджетні кошти, задовольняючи особисті потреби.

Спосіб 5. Недбале ставлення службовою особою державної установи (закладу, організації) сфери управління органу державної виконавчої влади –

Міністерства аграрної політики та продовольства України до виконання своїх службових обов'язків, що завдало шкоди державним інтересам у вигляді ненадходження коштів до Державного бюджету України [29, с. 321].

Сутність способу полягає в тому, що службові особи державних установ (закладів, організацій) сфери управління органу державної виконавчої влади – Міністерства аграрної політики та продовольства України, порушуючи нормативно-правові акти, що регламентують порядок діяльності підприємств в агро-сфері та всупереч виконання своїх функціональних обов'язків, безкоштовно надають суб'єктам господарської діяльності різного роду платні послуги. При цьому рахунки на оплату не пред'являють, в журналі реєстрації замовлень на платні послуги не реєструють, дебіторську заборгованість з бухгалтерського обліку не відображають, внаслідок чого останні завдають шкоду державним інтересам у вигляді ненадходження коштів до Державного бюджету України.

Спосіб 6. Подання до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку міських державних адміністрацій фіктивних документів, що містять завідомо неправдиву інформацію про фактично виконані роботи та понесені витрати по закладенню і догляду за молодими багаторічними насадженнями, з метою отримання бюджетних асигнувань [29, с. 320].

Скоєння злочинів у вказаний спосіб полягає в наступному: керівники селянських (фермерських) господарств, знаючи, що за рахунок Державного бюджету України і місцевих бюджетів, у тому числі через Український державний фонд підтримки фермерських господарств, надається допомога на закладення багаторічних насаджень, підробляють інформацію про фактично виконані роботи та понесені витрати по закладенню і догляду за молодими багаторічними насадженнями та інші документи, завищуючи при цьому обсяг понесених витрат. Далі фіктивні документи подають до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку міських державних адміністрацій й на підставі лімітних довідок про бюджетні асигнування та кредитування на банківські рахунки сільгосппідприємств перераховуються бюджетні кошти.

Спосіб 7. Використання службовою особою суб'єкта господарської дія-

льності бюджетних коштів, що виділені на виконання певної державної програми, всупереч їх цільовому призначенню [29, с. 320].

Зміст наведеного способу зводиться до того, що службові особи дослідних господарств, які є виконавцями державних цільових програм (наприклад, загальнодержавної програми селекції у тваринництві), знаючи про порядок реалізації державної політики, спрямованої на створення, збереження, відтворення та раціональне використання племінних ресурсів, у порушення Порядку використання коштів Державного бюджету України на виконання державної програми селекції у тваринництві та кошторису витрат Програми розвитку тваринництва і кормовиробництва ДГ, виділені бюджетні кошти використовують усупереч їх цільовому призначенню, а саме: для сплати податкових платежів та на виробничі й господарські потреби підприємств. Таким чином, злочинці вирішують власні господарські потреби за рахунок бюджетних коштів.

Спосіб 8. Подання до Українського державного фонду підтримки фермерських господарств і його регіональних відділень фіктивних документів, що містять завідомо неправдиві дані про балансову вартість придбаної першої сільськогосподарської техніки з метою отримання фінансової підтримки .

Зазначений спосіб представляє собою наступний алгоритм дій правопорушників: керівники сільгосппідприємств, які наділені організаційно-розпорядчими та адміністративно-господарськими функціями, знаючи, що за рахунок коштів Українського державного фонду підтримки селянських (фермерських) господарств здійснюється часткова компенсація витрат на придбання одного трактора, комбайна або вантажного автомобіля, укладають з суб'єктами господарської діяльності договори купівлі-продажу сільськогосподарської техніки, що реєструють у встановленому законом порядку та ставлять на баланс фермерського господарства. Далі вони підробляють видаткові накладні на придбання сільгосптехніки, акти приймання-передачі та інші документи, завищуючи таким чином вартість трактора, комбайна або вантажного автомобіля. Після цього, підроблені документи подають до відповідного фонду, внаслідок чого за рахунок бюджетних коштів незаконно отримують фінансову до-

помогу на безповоротній основі для погашення витрат діяльності [29, с. 321].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок про те, що спосіб вчинення злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів в АПК, є сукупністю умисних актів поведінки (дії чи бездіяльності) службової або матеріально-відповідальної особи в сфері АПК, що спрямовані на заволодіння бюджетними коштами (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Найбільш розповсюджені способи вчинення злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів в АПК

№ п/п	Зміст способу
Спосіб 1	Подання до Українського державного фонду підтримки фермерських господарств і його регіональних відділень фіктивних документів про виконаний комплекс робіт з розробки технічної документації із складання державних актів на право приватної власності на земельну ділянку (у випадках розробки проектів відведення земельних ділянок для ведення фермерського господарства) з метою отримання дотацій
Спосіб 2	Подання до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку міських державних адміністрацій фіктивних документів, що містять завідомо неправдиві дані про відсутність у селянського (фермерського) господарства заборгованості по обов'язковим платежам до Пенсійного Фонду України, а також із виплати заробітної плати працівникам даного господарства, з метою отримання субсидії з державного бюджету
Спосіб 3	Подання до Українського державного фонду підтримки фермерських господарств і його регіональних відділень фіктивних документів, що містять завідомо неправдиву інформацію про те, що господарство є фермерським господарством з відокремленою фермерською садибою, з метою отримання дотацій
Спосіб 4	Розтрата, привласнення або заволодіння державним майном, що придбане за бюджетні кошти, шляхом зловживання службовим становищем суб'єктом господарської діяльності, якому це майно передане у відання Державною спеціалізованою бюджетною установою – Аграрним фондом України
Спосіб 5	Недбале ставлення службовою особою державної установи (закладу, організації) сфери управління органу державної виконавчої влади – Міністерства аграрної політики та продовольства України до виконання своїх службових обов'язків, що завдало шкоди державним інтересам у вигляді ненадходження коштів до Державного бюджету України
Спосіб 6	Подання до Головних управлінь (управлінь) агропромислового розвитку міських державних адміністрацій фіктивних документів, що містять завідомо неправдиву інформацію про фактично виконані роботи та понесені витрати по закладенню і догляду за молодими багаторічними насадженнями, з метою отримання бюджетних асигнувань
Спосіб 7	Використання службовою особою суб'єкта господарської діяльності бюджетних коштів, що виділені на виконання певної державної програми, всупереч їх цільовому призначенню

Джерело: узагальнено за [29]

Диференціація наведених вище способів дає можливість не тільки виділити типові прийоми та операції, що застосовуються правопорушниками, а й сформулювати основу подальшого дослідження криміналістичної характеристики злочинів, пов'язаних з використанням бюджетних коштів в АПК, як системи взаємопов'язаних елементів. Остання, своєю чергою, є інформаційною основою комплексної методики розслідування даного роду кримінальних правопорушень.

Степанюк Р. Л. зазначає, що предметом порушень бюджетного законодавства, на відміну від більшості інших економічних злочинів, не можуть бути матеріальні цінності, оскільки бюджет є планом і фондом фінансових (грошових) ресурсів, а також кошти, які належать окремим юридичним особам на праві власності. Однак супутнім предметом злочинів, учинених у бюджетній сфері, на нашу думку, є матеріальні цінності та кошти, які не перебувають у державній або комунальній власності. У цьому разі відмінність полягає в тому, що безпосередньо посягання вчиняється щодо державного або комунального майна, але злочин має ще й інший основний або додатковий предмет. Ідеться, насамперед, про предмети хабара й документи – предмети підроблення [103, с. 87-89].

У зв'язку з цим, важливе значення для ефективного розслідування злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, має встановлення предметів, які не належать до бюджетних коштів, як предмета злочину, передбаченого ст. 210 КК України. До таких предметів належать:

1) суми ПДВ, які не підлягають сплаті до бюджету та акумулюються на банківських рахунках сільськогосподарських підприємств. Нецільове використання сум ПДВ, які не підлягають сплаті до бюджету та акумулюються на банківських рахунках сільськогосподарських підприємств – суб'єктів спеціального режиму оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства й рибальства, не може кваліфікуватись за ст. 210 КК України, оскільки вказані суми немає підстав визнавати бюджетними коштами [50, с. 624];

2) бюджетні кошти в невеликих розмірах. Предметом злочину, передба-

ченого ст. 210 КК України є лише бюджетні кошти у великих або особливо великих розмірах. Водночас нецільове використання бюджетних коштів, учинене не у великих розмірах, передбачає адміністративну відповідальність (ч. 5 ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення);

3) державне комунальне майно. У разі передачі в оренду приміщень, які перебувають у державній або комунальній власності, без справляння орендної плати та покриття витрат, пов'язаних з одержанням комунальних послуг, а також у випадках інших зловживань з державним і комунальним майном має застосовуватись не ст. 210, а ст. 364 (365) КК України, оскільки предметом злочину, передбаченого ст. 210, є не будь-яке майно, а виключно грошові кошти, уключені до складу бюджетів [50, с. 625]. О. В. Тихонова наголошує, що товарно-матеріальні цінності, навіть якщо вони надаються з державної власності, не є предметом порушення бюджетного законодавства [107, с. 75];

4) кошти державних цільових фондів, які не включені до складу бюджету (наприклад, кошти Пенсійного фонду).

Таким чином, предметом злочинного посягання в кримінальних провадженнях щодо нецільового використання бюджетних коштів є витрати бюджету у великих та особливо великих розмірах, що здебільшого представлені у формі видатків і витрачаються на цілі, які не відповідають бюджетним призначенням, установленим Законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), напрямом 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 (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів). Таке розуміння предмета злочинного посягання має вагоме значення для розслідування вказаної категорії протиправних діянь, оскільки уточнює, у якій формі він відображений та з якого моменту можуть учинятися бюджетні посягання у формі нецільового використання бюджетних коштів.

Найбільш поширені види порушень, які призводять до недоотримання фінансових ресурсів та до втрат відображені в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

Найбільш поширені види порушень з бюджетними коштами

Недоотримання фінансових ресурсів		Порушення, які призводять до втрат	
Бюджетом	Передача в користування природних ресурсів безоплатно або за заниженими цінами	Проведення виплат фізичним особам у супереч законодавству	На оплату праці
	Несплати до бюджету або сплата в неповному обсязі коштів з відшкодування втрат за використання земель с.-г. призначення		По виплаті соціальних допомог та пільг
	Несплати орендодавцем до бюджету або сплата в неповному обсязі належної частки орендної плати		Підзвітних коштів
	Неперерахування або неповне перерахування до бюджету коштів, що надійшли від реалізації майна	Порушення вимог Бюджетного кодексу	При розподілі та використанні міжбюджетних трансфертів
	Зарахування до доходів місцевого бюджету коштів, належних перерахуванню до державного бюджету		При виділенні бюджетних коштів
Юридичними особами	Безпідставне списання або невідображення в обліку дебіторської заборгованості	Бюджетного кодексу	Нецільове використання бюджетних коштів
	Надання в оренду майна безоплатно або за заниженими ставками		Взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування;
	Реалізація товарів і послуг безоплатно або за заниженими цінами	Використання коштів у супереч законодавству	Відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість
Фізичними особами	Ненарахування, нарахування в занижених розмірах посадових окладів, надбавок і доплат Списання з обліку кредиторської заборгованості по розрахункам з фізичними особами.		Покриття за рахунок бюджетних коштів витрат сторонніх та пов'язаних осіб
			Використання бюджетних коштів на придбання матеріальних цінностей в обсягах, що перевищують граничні норми витрат
			Оплата завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг
			Оплата вартості товарів за ціною, вищою ніж передбачена в тендерних документах
		Нарахування та сплата внесків до державних цільових фондів, за ставками, вищими ніж передбачено законодавством	

Продовження табл. 3.11

1	2	3	4
Фізичними особами	Ненарахування, нарахування в занижених розмірах підзвітних сум	Безпідставне відчуження майна	Передача державного та комунального майна суб'єктам <u>недержавної форми власності</u> Ліквідація всупереч законодавству:
		Недостачі	коштів матеріальних цінностей

Джерело: [32, с. 40]

Основними причинами таких порушень є наявність у вітчизняному законодавстві окремих прогалин. Так, тривалий час залишалися поза державним фінансовим контролем окремі важливі для держави сфери діяльності, зокрема:

- формування і виконання дохідної частини бюджетів усіх рівнів;
- функціонування таких органів державного і комунального сектору, як державні та комунальні підприємства, акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких більш як 50 % акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, інші підприємства, установи та організації, які використовують державне та комунальне майно;
- цільове використання коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності в разі надання їм податкових пільг;
- формування і використання коштів і майна державних фондів.

Також причинами незаконного та неефективного витрачання коштів та використання майна є:

- низька якість внутрішнього контролю за використанням коштів і майна та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.
- відсутність в органах державного сектору комплексу контрольних процедур для попередження допущення порушень чи неефективного використання

державних ресурсів;

- відсутність системи управління ризиками в діяльності об'єктів державного сектору, що призводить до значних непродуктивних затрат на проведення безрезультативних контрольних заходів;

- відсутність загальної оцінки діяльності органу державного сектору, здатної виявити поміж порушень ще й недоліки та проблеми, а також надати належні пропозиції щодо їхнього подолання [32, с. 40].

Неефективне фінансування та збільшення кількості бюджетних порушень несуть значні економічні ризики, пов'язані з фактичним зривом виконання бюджетних програм і невиконанням мети, на яку виділяються бюджетні кошти. Ці ризики проявляються невчасним введенням в експлуатацію пускових об'єктів, зростанням чисельності довгобудів, розпорошенням бюджетних коштів, невиконанням програм соціального захисту населення [91, с. 7].

Бюджетні правопорушення, які призводять до втрат фінансових ресурсів можуть бути спричинені неефективними управлінськими рішеннями. За своєю суттю неефективні управлінські рішення поділяються на два типи: свідомі та несвідомі дії посадовців.

Свідомі дії є наслідком чітко спланованих організаційно-методичних заходів, спрямованих на заволодіння бюджетними коштами або отримання вигоди окремими особами чи групами зацікавлених у наживі людей. Вони формуються під впливом суспільно-психологічного аспекту, тобто середовища, де розвиваються соціально-економічні відносини і яке створене в результаті корупції та низького рівня участі громадськості в процесах, що відбуваються в країні (контроль за органами державної влади, у тому числі за ефективністю використання бюджетних коштів).

Несвідомі дії посадовців є наслідком організаційно-адміністративної системи добору кадрів у загальнодержавній системі управління (особливо це стосується відповідальних посад у державному управлінні). Адже недостатньо підготовлені (в теоретичному і практичному плані) посадовці з низьким рівнем знань, досвіду, окремих професійних навичок не спроможні вчасно приймати

виважені, обгрунтовані рішення.

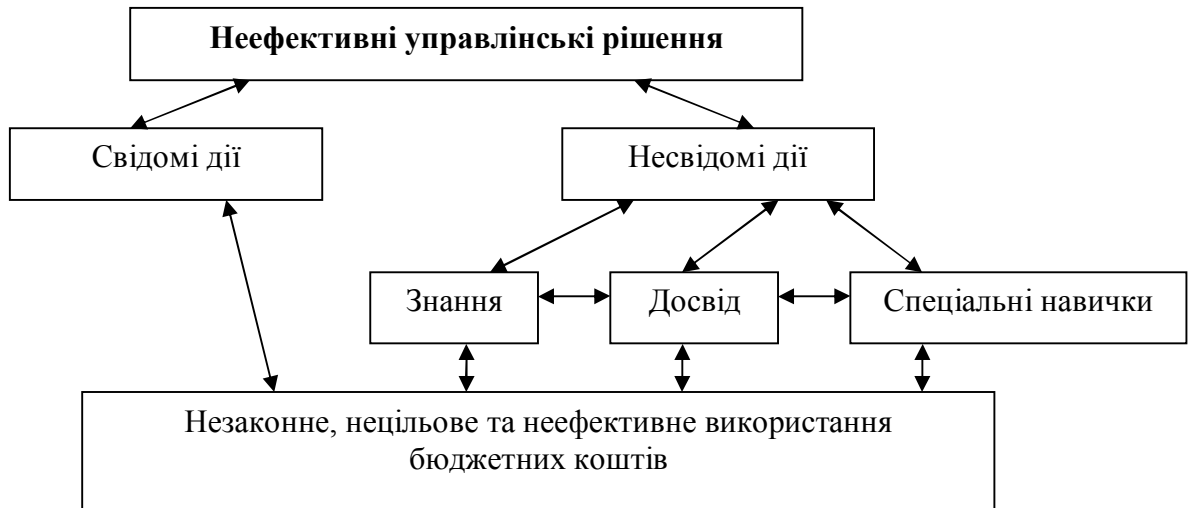


Рис. 3.16. Фактори, що формують неефективні управлінські рішення та їх результат

Джерело: [91, с. 7]

На рисунку 3.16 видно, що окремо взяті знання, досвід, спеціальні навички, усі фахові властивості, узяті разом, а також інші якісні, корисні здібності, якими, по суті, має володіти кожен професіонал, безпосередньо впливають на несвідомі дії можновладців і прийняття ними неефективних управлінських рішень. Незалежно від того, свідомо чи несвідомо посадовець прийняв те чи інше рішення, вони в будь-якому випадку призводять до єдиного результату – бюджетних порушень (у тому числі до незаконного, нецільового та неефективного використання бюджетних коштів). Їх виникнення проявляється в недотриманні норм чинного законодавства, ігноруванні нормативно-правових актів або здійсненні неправомірних вчинків, що позначається на досягненні поставленої мети кожної бюджетної програми.

Сфера впливу неефективних управлінських рішень поширюється на 3 основних напрями (рис. 3.17) бюджетного механізму.

Перший – діяльність головних розпорядників коштів. За цим напрямом було досліджено, як неефективні управлінські рішення впливають на якість виконання ними програмних заходів (згідно з покладеними на них завданнями і функціями), а також на їх управління майном та іншими засобами, що входять

до сфери їх відповідальності. Прикладом може бути Кабінет Міністрів України, діяльність якого впливає на головних розпорядників коштів, інших виконавців програмних заходів і вчасне прийняття ними обґрунтованих рішень, які забезпечують надійне, ефективне функціонування всього бюджетного механізму та раціональне використання фінансів



Рис. 3.17. Вплив неефективних управлінських рішень на складові бюджетного механізму

Джерело: [91, с. 6]

Другий напрям стосується питання ефективності управління бюджетними коштами всіма учасниками бюджетного процесу, третій – ефективності їх використання.

Сутність кожної з вказаних груп неефективних управлінських рішень зазначимо в табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Неефективні управлінські рішення щодо використання бюджетних коштів, які призводять до втрат державних фінансових ресурсів

Управлінські рішення	Перелік управлінських рішень
1	2
1. Неєфективні управлінські рішення, пов'язані з рівнем управління бюджетними коштами	повернення в кінці року до державного бюджету значних сум невикористаних коштів;
	необґрунтовані планування та розподіл коштів головним розпорядником, що призводить до зосередження на рахунках значних залишків асигнувань;
	необґрунтоване планування видатків бюджетної програми, яке призводить до невикористання передбачених фінансів;
	розпорошення бюджетних коштів, яке веде до затягування строків будівництва та, відповідно, збільшення його вартості;

Продовження табл. 3.12

1	2
1. Неefективні управлінські рішення, пов'язані з рівнем управління бюджетними коштами	розпорошення бюджетних коштів між об'єктами з низьким рівнем будівельної готовності;
	неefективне планування видатків держбюджету, оскільки планові показники не підтверджуються економічними розрахунками;
	припинення фінансування будівництва одних будівель і початок фінансування та зведення інших, що зумовлює зростання обсягів незавершеного будівництва, кількості “довгобудів” і негативно впливає на виконання заходів програми;
	фінансування програмних заходів не в повному обсягу та непропорційно;
	неповне освоєння коштів держбюджету в умовах обмеженого бюджетного фінансування
2. Неefективні управлінські рішення, пов'язані з якістю використання бюджетних коштів	перенесення строків введення об'єктів в експлуатацію, внаслідок чого вартість будівництва з моменту створення і затвердження проектно-кошторисної документації до моменту укладання договору підряду зростає в декілька разів;
	розподіл бюджетних коштів з порушенням встановлених строків;
	прийняття головним розпорядником коштів і розпорядниками нижчого рівня управлінських рішень, які суперечать чинним нормативно-правовим актам і ведуть до бюджетних правопорушень при використанні бюджетних коштів;
	проведення будівельних робіт без відповідного дозволу, що призводить до додаткових витрат на коригування проекту будівництва, а також його легалізацію;
	відсутність контролю з боку розпорядника за цільовим використанням авансу, що призводить до тривалого відволікання бюджетних коштів (наприклад, на кредитування комерційних структур);
	неefективне використання матеріальних і фінансових ресурсів під час реалізації програмних завдань, унаслідок чого держава зазнає втрат у вигляді недостатнього надходження коштів до бюджетів усіх рівнів;
	несвоєчасне та необгрунтоване прийняття рішень, що призводить до неefективного використання коштів;
	освоєння бюджетних асигнувань, яке не дає позитивних соціально-економічних результатів.
3. Неefективні управлінські рішення, пов'язані з діяльністю головних розпорядників коштів і виконанням ними програмних заходів	формування державного замовлення, яке здійснюється без урахування реальних показників, що зумовлює неefективне використання коштів держбюджету та не вирішує проблему;
	діяльність Кабінету Міністрів України та головних розпорядників коштів, яка не забезпечує комплексне вирішення поставлених завдань;
	відсутність дійового контролю з боку головного розпорядника коштів за виконанням умов договору підряду, що призводить до втрат бюджету або додаткових бюджетних витрат;
	нездатність головного розпорядника коштів забезпечити ефективне управління майном, хоча воно перебуває у сфері його відповідальності;
	відсутність узгодженої, комплексної системи дій центральних і місцевих органів виконавчої влади щодо ефективного виконання заходів державних програм;

Продовження табл. 3.12

1	2
3. Неefективні управлінські рішення, пов'язані з діяльністю головних розпорядників коштів і виконанням ними програмних заходів	додаткове виділення з держбюджету коштів, які суттєво перевищують кошторисну вартість, у супереч Бюджетному кодексу України та іншим нормативно-правовим актам, а також без згоди міністерств та інших органів;
	неefективна дія організаційного механізму управління програмою, не своєчасне виділення Мінфіном бюджетних асигнувань, фінансування не в повному обсягу з міського бюджету, що зумовлює невиконання запланованих обсягів робіт на об'єктах, перехід значної частини бюджетних коштів у дебіторську заборгованість з одночасним виникненням кредиторської заборгованості;
	організаційне забезпечення управління фінансами держбюджету та укладання договорів, які здійснюються головним розпорядником коштів і розпорядниками нижчого рівня з порушенням вимог чинного законодавства;
	не включення об'єктів, прийнятих державною комісією до експлуатації, до державної статистичної звітності; відсутність угод про поставку на ці об'єкти необхідних для їх функціонування ресурсів; відсутність актів прийому-передачі об'єктів на баланс експлуатуючим організаціям для здійснення їх експлуатації та забезпечення належного функціонування;
	управління об'єктами, зведеними за рахунок коштів держбюджету, та процесом їх передачі в експлуатацію, яке набуває некерованого характеру і призводить до незаконної передачі державного майна у власність комунальним та іншим недержавним експлуатуючим організаціям.

Джерело: [91, с. 7]

Виділяють дві групи суб'єктів, що вчиняють злочини в бюджетній сфері. До першої відносить осіб, які безпосередньо беруть участь у формуванні, розподілі та використанні бюджетних коштів, а до другої – осіб, які посягають на бюджетні кошти, інше державне й комунальне майно «ззовні», використовуючи певні господарські механізми. Суб'єктів першої групи можна умовно назвати «уповноваженими особами», а другої – «підприємцями».

Такий поділ представляє інтерес для характеристики кримінальних правопорушень, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, учинених у співучасті. До першої групи суб'єктів належать службові особи, уповноважені державою використовувати бюджетні кошти за цільовим призначенням (розпорядники бюджетних коштів та службові особи одержувачів бюджетних коштів). Водночас до другої групи входять особи, які не мають повноважень щодо використання бюджетних коштів, однак вважаються співучасника-

ми протиправної діяльності суб'єктів першої групи. Це можуть бути службові особи органів Державної казначейської служби України, місцевих фінансових органів або суб'єкти господарювання всіх форм власності, які виготовляють чи постачають товар (роботи, послуги) для задоволення пріоритетних державних потреб.

Для виявлення та розслідування кримінальних правопорушень, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів, мають значення й інші класифікації осіб, які беруть участь у їх учиненні.

Залежно від причин та умов, що спонукають правопорушників до вчинення протиправних дій, на наш погляд, можна виділити такі типи злочинців: 1) особи, які вчинили злочин унаслідок збігу певних об'єктивних обставин (наприклад, з метою недопущення настання негативних наслідків для юридичної особи або через утягнення особи в злочинну діяльність);

2) особи, які вчинили злочин з метою задоволення власних потреб або потреб юридичної особи (наприклад, для виконання раніше даної обіцянки партнерам або ж з метою раціонального використання наявних коштів);

3) особи, які вчинили злочин через недостатні знання бюджетного законодавства або службову недбалість; 4) особи, які вчинили злочин, розраховуючи на уникнення кримінальної відповідальності [52, с. 47].

Службові особи, які порушують порядок використання бюджетних коштів, займають керівні посади різних рівнів. Здебільшого це керівники юридичних осіб, їх заступники, начальники відділів, управлінь або інші особи, які обіймають відповідальні посади в бюджетних структурах. Як правило, вони мають значний стаж роботи (від 5 до 10 років). Правопорушниками стають фахівці, добре обізнані у сфері своєї службової діяльності, які мають корумповані зв'язки в органах державної влади різних рівнів, а насамперед у правоохоронних органах [52, с. 48].

Співучасниками нецільового використання бюджетних коштів можуть бути й службові особи органів Державної казначейської служби України, а також місцевих фінансових органів.

3.5. Узагальнення результатів контролю

Підсумковою стадією державного аудиту є обґрунтування висновків, надання пропозицій та використання результатів дослідження.

Результати державного аудиту - це відповідні докази, які аудитор збирає для досягнення цілей аудиту”. Відтак результатами дослідження є дані, зібрані та зведені з метою підтвердженні або спростування висунутих гіпотез.

Шляхом аналітичного опрацювання цих даних здійснюється підготовка до висновків аудиту. Висновки базуються на результатах проведеного дослідження. У свою чергу, вони є основою підготовки рекомендацій. Структура складових заключної стадії аудиторського дослідження схематично представлена на рис. 3.18.

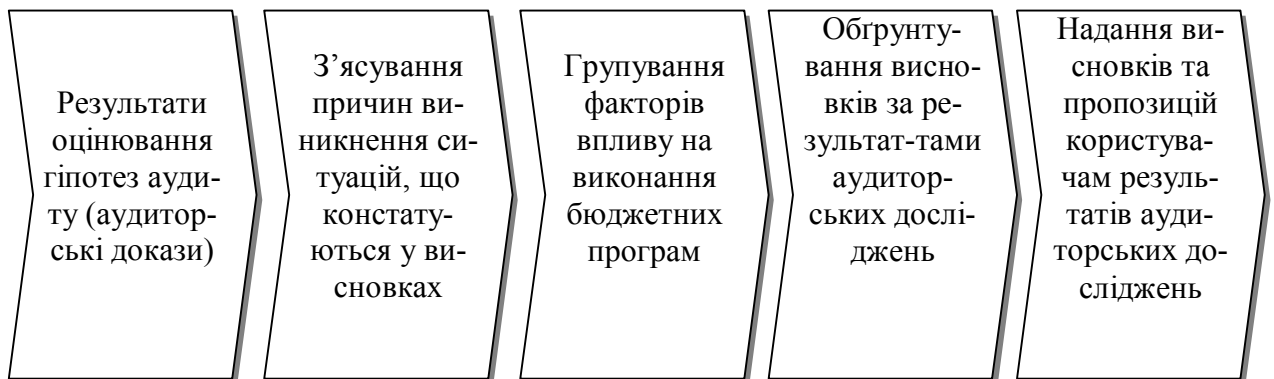


Рис. 3.18. Стадії підготовки висновків та рекомендацій за результатами аудиту

Отже, формулюванню висновків має передувати визначення причин, якими викликані ситуації, що констатуються у висновках.

Таким чином, висновки базуються на конкретних фактах, які можуть бути документально доведені (матеріали задокументованих контрольних заходів, проведення яких передувало аудиторському дослідженню, дані фінансової, статистичної звітності тощо) або належним чином обґрунтовані (відповідні розрахунки, анкетування, інформацію ЗМІ, наукова література). Якщо висновки сформовано нечітко або вони не базуються на фактах, користувачі можуть не сприйняти висновків і не зрозуміти наданих пропозицій.

Детальніше обґрунтування та апробація цього етапу аудиторського до-

слідження показують, що остаточній підготовці висновків має передувати групування факторів, які істотно впливають на використання ресурсів, досліджуваних в ході аудиту ефективності. Результати проведених нами аудиторських досліджень дають змогу визначити основні групи таких факторів – управлінські, нормативно-методологічні та ресурсні.

Управлінські фактори та їх вплив на об'єкт дослідження залежать від якості функцій управління: планування, організації, координації, мотивування, стимулювання, обліку, аналізу, контролю та інших.

При проведенні аудиту та підготовці висновків з великої кількості названих факторів пропонуємо виділяти ті, що безпосередньо впливають на ефективність виконання бюджетних програм. Натомість фактори, що справляють опосередкований вплив, мають братися до уваги у випадках, якщо їх вплив є досить вагомим і його можна певним чином виміряти за допомогою спеціальних методів статистичного аналізу.

Найбільш складним і відповідальним елементом аудиту ефективності є розробка пропозицій щодо поліпшення роботи з виконання бюджетної програми. Цей етап роботи потребує від виконавців і належного знання чинного законодавства (щоб не вносити пропозицій щодо норм, які вже запроваджено), і технології виконання програми (щоб запропонувати корисні зміни).

Нами узагальнені наступні основні вимоги до пропозицій, що надаються користувачам за результатами аудиту ефективності виконання бюджетних програм:

- пропозиції мають ґрунтуватися на результатах роботи, фактах, висновках;
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- залишати на розсуд користувачів аудиторського звіту способи проведення змін;
- пропозиції повинні бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;
- пропозиції, по можливості, мають бути диференційовані за рівнями та

виконавцями.

Під час складання пропозицій рекомендуємо передбачити їх майбутній корисний вплив на виконання бюджетної програми. При цьому може очікуватися: зменшення витрат, досягнення аналогічних результатів за менших затрат ресурсів, чіткіше визначення програмних цілей, збільшення користі для юридичних і фізичних осіб, підвищення якості продукції, удосконалення процесів планування, управління, контролю тощо.

Результати аудиторського дослідження мають бути узагальнені і знайти відбиття в аудиторському Звіті, структура якого наведена на рис. 3.19.

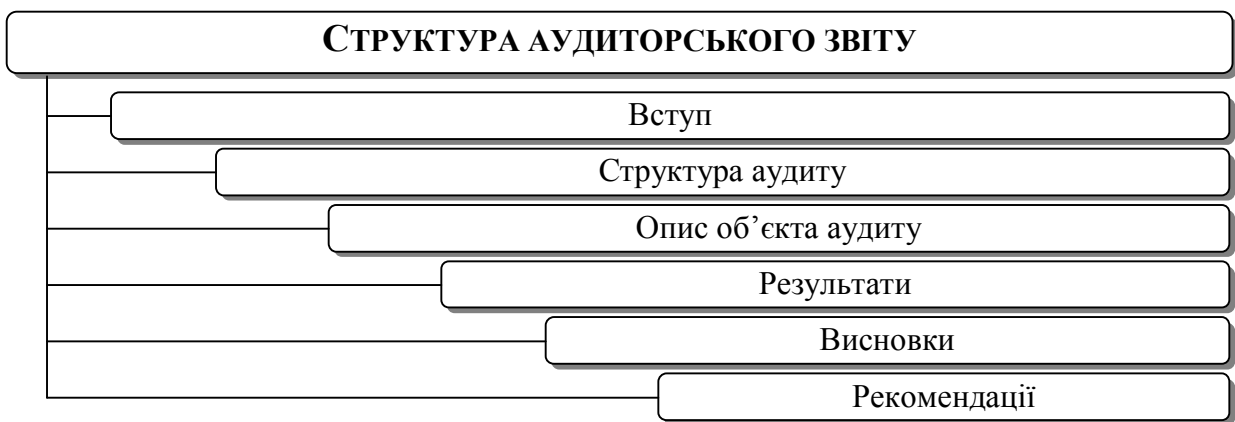


Рис. 3.19. Структура аудиторського Звіту

«Вступ» повинен містити короткий огляд причин, які спонукали до відповідного аудиторського дослідження, що базується на:

- аналізі даних звітності, що засвідчує проблемні питання виконання бюджетної програми;
- дорученнях органів влади або інших зверненнях, якими засвідчено невдоволення громадян якістю наданих послуг, гарантованих державою;
- результатах раніше проведених перевірок, якими задокументовано низку фінансових порушень, що є наслідком неякісних управлінських рішень.

Розділ «Структура аудиту» надає найважливішу інформацію про:

- мету дослідження, яка полягає в пошуку нецільового, неекономного та/або неефективного використання фінансових ресурсів, встановлення причин цього і надання пропозицій щодо зміни ситуації;

- об'єкт аудиту, яким, зазвичай, є процедури реалізації цілей бюджетної програми, що повністю фінансується за рахунок бюджетних коштів;

- масштабність дослідження (яку інформацію використано), географічні і часові обмеження (який період досліджувався, в яких регіонах здійснювалося дослідження).

У розділі «Опис об'єкту аудиту» рекомендується надавати повну інформацію щодо мети, завдань і напрямів впровадження бюджетної програми, обсягів виділених коштів, її учасників, запланованих і досягнутих результативних показників. На підставі зазначеного аналізу визначається проблема аудиту. Дається оцінка рівня використання фінансових ресурсів і досягнення запланованих цілей. Опис повинен бути стислим, зрозумілим і доступним користувачам.

У розділі «Результати» пропонується викладати процес дослідження з підтвердження гіпотез, які повинні мати об'єктивні докази, підтверджуватися конкретною інформацією (результати перевірки, статистика, анкети, висновки вчених, звітні дані).

Зокрема, факти прийняття виконавцями рішень, які суперечать стратегічним цілям програми, факти незаконного, нецільового чи неекономного використання коштів і майна, факти недостовірної звітності тощо. Тут же зазначаються обставини і причини таких відхилень. Гіпотези можуть не підтвердитися, але всі отримані результати повинні бути викладені у звіті.

У розділі «Висновки» залежно від форми аудиту рекомендуємо викладати оцінку рівня використання бюджетних коштів та достовірності фінансової звітності (при аудиті достовірності) чи виконання бюджетної програми (при аудиті ефективності), а також ті узагальнення, які мають істотне значення для забезпечення вдосконалення виконання програми в подальшому.

У розділі «Рекомендації» слід викладати пропозиції, реалізація яких є необхідною умовою для якісних змін в управлінні бюджетними ресурсами. Ці пропозиції повинні ґрунтуватися на висновках аудиту і бути конкретними і реальними до виконання.

При проведенні аудиту ефективності бюджетної програми за рахунок

коштів державного бюджету на регіональному рівні готується інформація про участь у дослідженні, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів (обласних, районних, міських) складається аудиторський звіт.

За результатами дослідження у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь у дослідженні використання бюджетних коштів, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовою особою, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовою особою одержувача бюджетних коштів.

Аудиторський звіт повинен бути написаний відповідно до специфіки користувачів, для яких він призначений.

Аудиторський звіт має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною. Звіт не повинен містити обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

Інформацію рекомендується подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, пропонується оформлені як додатки до звіту.

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиторському дослідженні) передається для обговорення зацікавленим сторонам. Не виключено, що оцінка стану виконання програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження розпорядника бюджетних коштів (виконавця) мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) пропонується оформляти протоколом, в якому фіксують незгоду сторін.

Основними етапами використання висновків та пропозицій аудиту ефективності виконання бюджетних програм є:

- направлення аудиторського звіту (інформації про участь у дослідженні) або інформації про результати дослідження головному розпоряднику коштами бюджетної програми, відповідальному виконавцю програми, центральним та/або місцевим органам виконавчої влади тощо для прийняття відповідних рішень;

- облік стану впровадження наданих пропозицій, отриманого економічного ефекту.

Використання результатів аудиторського дослідження відрізняється від використання матеріалів ревізій. Так, за результатами аудиту:

- не пред'являються обов'язкові до виконання вимоги (приписи) підконтрольним суб'єктам господарювання, оскільки така форма контролю передбачає насамперед зацікавленість відповідального виконавця у найкращому використанні бюджетних коштів, виділених на виконання бюджетної програми, та самостійне впровадження відповідальним виконавцем вироблених контролерами-аудиторами рекомендацій (розробку і затвердження заходів, визначення відповідальних службових осіб за виконання цих заходів та терміни їх виконання, контроль за повним і своєчасним виконанням заходів);

- не складаються протоколи про бюджетні правопорушення.

З тих же причин:

- не застосовуються фінансові санкції та заходи впливу, передбачені Бюджетним кодексом України, а саме – не призупиняються та не зменшуються бюджетні асигнування, не зупиняються операції з бюджетними коштами,

- не складаються протоколи про адміністративні правопорушення – порушення законодавства з фінансових питань, порушення законодавства про бюджетну систему України і порушення порядку ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності при ліквідації юридичної особи;

- не передаються аудиторські звіти до правоохоронних органів для притягнення до відповідальності винних осіб;

- не ініціюється притягнення до дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб;

- не ініціюється пред'явлення цивільних позовів до винних осіб.

Аудиторський звіт за результатами аудиту ефективності виконання бюджетної програми, яка фінансується з Державного бюджету, надсилається для реагування:

- головному розпоряднику бюджетних коштів (якщо він водночас не є відповідальним виконавцем бюджетної програми);
- Міністерству фінансів України;
- Кабінету Міністрів України;
- Верховній Раді України або її комітетам;
- іншим органам державної влади, причетним до виконання бюджетної програми.

Аналогічно використовуються аудиторські звіти щодо бюджетних програм, які фінансуються з місцевих бюджетів. Такі аудиторські звіти направляються до:

- головного розпорядника бюджетних коштів;
- місцевого фінансового органу;
- місцевого органу виконавчої влади;
- органу місцевого самоврядування;
- інших органів, причетних до виконання програми.

Аудиторський звіт надсилається з супровідним листом, у якому акцентується увага на проблемах, розв'язання яких залежить від конкретного адресата, та наводяться рекомендації – яких саме заходів доцільно вжити адресату для покращення ситуації. Адресат може детально ознайомитися з результатами, викладеними в аудиторському звіті (аудиторському висновку).

Потрібне надання пропозицій методологічного та нормативно-правового характеру, які мають бути використані при розгляді та затвердженні конкретної бюджетної програми на наступні бюджетні роки, а також при розгляді та затвердженні аналогічних бюджетних програм, що реалізуються іншими відповідальними виконавцями.

Засобам масової інформації пропонується надавати адаптовані для широ-

кого кола споживачів дані про результати аудиту ефективності виконання бюджетних програм. При цьому форму подачі даних може обирати як орган, що здійснював аудит, так і засіб масової інформації.

За результатами аудиту рекомендується проводити брифінги, прес-конференції, розміщують повні аудиторські звіти (чи лише аудиторські висновки) або прес-релізи на веб-сторінках, висвітлюють результати аудиту на сторінках друкованих ЗМІ (у тому числі на сторінках заснованих ними видань).

У разі необхідності результати аудиту виносяться на розгляд колегій відповідального виконавця та/або головного розпорядника бюджетних коштів. Якщо відповідальний виконавець не є головним розпорядником бюджетних коштів, доцільно провести спільну їх колегію.

Важливим етапом реалізації матеріалів аудиту є здійснення моніторингу за впровадженням наданих пропозицій і рекомендацій. Такий моніторинг здійснюється шляхом:

- участі ревізорів в роботі колегій, нарад, семінарів, що проводяться за результатами здійсненого аудиту;

- отримання від відповідального виконавця та головного розпорядника бюджетних коштів інформації про результати розгляду пропозицій і рекомендацій та вжиті для їх реалізації заходи (з термінами виконання);

- аналізу прийнятих нормативно-правових актів;

- аналізу затверджених у наступні роки бюджетних програм.

Процес впровадження наданих рекомендацій і пропозицій є тривалим і може здійснюватися впродовж декількох років. З огляду на це пропонується здійснювати безперервний моніторинг пропозицій і рекомендацій аж до повного їх впровадження або прийняття органом, що здійснював аудит, разом з відповідальним виконавцем бюджетної програми (або головним розпорядником бюджетної програми, якщо він не є одночасно відповідальним виконавцем) спільного рішення про недоцільність подальшої реалізації рекомендацій (пропозицій). Такі випадки можуть бути обґрунтовані змінами оперативних цілей або результативних показників бюджетної програми, зміною відповідального

виконавця, прийняттям нормативно-правових актів тощо.

Деякі пропозиції можуть бути прийняті до впровадження через значний проміжок часу (можливо, навіть через кілька років). Співвідношення запроваджених пропозицій до наданих є найважливішим критерієм якості роботи контролюючого органу. Ця якість залежить від таких основних чинників:

- якості програми аудиту та вміння залучити до спільної співпраці тих, кого контролюють;
- достовірності та повноти зібраної інформації;
- точності і неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків;
- реальності, конкретності та корисності наданих пропозицій;
- переконливості опису в звіті висновків і рекомендацій та правильності визначення користувачів, кому направлено аудиторський звіт.

Відтак критеріями якості здійсненого аудиту пропонується вважати:

- у поточному бюджетному році - співвідношення прийнятих до реалізації пропозицій і рекомендацій відповідальним виконавцем бюджетної програми (головним розпорядником бюджетних коштів) до наданих пропозицій і рекомендацій за результатами аудиту;
- у наступних бюджетних роках – співвідношення фактично впроваджених до наданих пропозицій і рекомендацій (у разі прийняття спільного рішення про недоцільність подальшої реалізації наданих пропозицій для визначення якості аудиту відповідно коригується їх кількість).

Аудит ефективності передбачає, що контролюється не тільки законність і достовірність використання ресурсів за призначенням, а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення про їх використання взагалі. З огляду на те, що забезпечити повне усунення наслідків порушень за результатами фінансового аудиту неможливо, результати аудиту ефективності набувають зростаючого значення для підвищення ефективності економіки України.

Про необхідність подальшого розгортання нової форми контролю свідчать науково доведені та практично апробовані нами наступні її переваги.

Перше. Результати аудиту дають змогу Міністерству фінансів України та головним розпорядникам бюджетних коштів виявляти негативні тенденції виконання бюджетних програм та глибше аналізувати їх, з'ясовуючи: чи формуються і виконуються бюджетні програми на засадах узгоджених із законодавством цілей і стратегічних пріоритетів? Чи реально визначені показники продукту й ефективності у паспортах бюджетних програм?

Друге. При плануванні витрат на наступний бюджетний рік результати аудиту надають можливість відкоригувати потреби бюджетної програми або ліквідувати її як таку, що працює неефективно.

Третє. Результати аудиту стають основою прийняття головними розпорядниками бюджетних коштів рішень, спрямованих на досягнення поставлених цілей з урахуванням рекомендацій аудиторів щодо оптимізації затрат, залучення резервів чи уточнення показників, за якими можна оцінювати ефективність вкладення ресурсів. Ці результати свідчать, що в більшості бюджетних програм головні розпорядники коштів не планують конкретних результатів, яких необхідно досягати на кожному етапі виконання програм, не визначають джерел фінансових заходів тощо, внаслідок чого бюджетні кошти витрачаються безсистемно.

Четверте. При формуванні проекту бюджету в умовах дефіциту результати аудиту надають можливість зменшити кількість неефективних бюджетних програм, сконцентрувавши увагу на найпріоритетніших напрямках і в одного виконавця. Так, за результатами аудиту з'ясовано, що непослідовність політики та відсутність перспективного планування в окремих галузях економіки України бюджетні кошти розпоршуються між великою кількістю об'єктів, що не дає змоги вчасно завершити вже розпочаті заходи та отримати конкретні результати.

Отже, в даному пункті ми дали характеристику особливостям узагальнення державного контролю у формі аудиту ефективності.

РОЗДІЛ 4

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Учинення значної частини злочинів у бюджетній сфері обумовлюється можливістю службових осіб державних структур здійснювати з використанням свого службового становища незаконні фінансові операції з коштами бюджету як при визначенні напрямків використання бюджетних коштів, так і при отриманні та використанні цих коштів. Використовуючи своє службове становище, розпорядники та одержувачі бюджетних коштів не тільки мають об'єктивну можливість незаконного вилучення коштів із бюджету, але й активно намагаються уникнути відповідальності за вчинені злочини. Кількість кримінальних справ, порушених за ознаками складу злочину, предметом якого є бюджетні кошти, а суб'єктами є керівники державних установ, виявляються і розслідуються лише в поодиноких випадках. Ми вважаємо, що один із основних факторів низького розкриття цих злочинів – активна протидія органам досудового слідства з боку службових осіб, винних у вчиненні викрадень бюджетних коштів, що ускладнює виявлення, розслідування та судовий розгляд кримінальних справ зазначеної категорії. А це, у свою чергу, призводить до серйозних труднощів у збиранні доказів та дослідженні обставин, що підлягають доказуванню у кримінальних справах, неповноти досудового слідства, призначення судами винним покарання, яке не відповідає характеру їх злочинних діянь, закриття кримінальних справ за реабілітуючими підставами, залишення злочинців на волі [47, с. 148].

Проблема протидії розслідуванню злочинів не нова, вона існує з моменту зародження процесу розслідування та судового розгляду. Подолання створених перешкод розслідуванню злочинів впливає з самої сутності слідчої діяльності, яка характеризується зіткненням протилежних інтересів, особливою психологічною атмосферою розслідування, для якої характерним є подолання опору з боку осіб, не зацікавлених в успішному розслідуванні справи.

Протидія розслідуванню злочину може бути визначена як система цілеспрямованих дій, спрямована на створення перешкод повному, всебічному та об'єктивному розкриттю злочинів, що вчиняються в умовах вже розпочатого розслідування.

При розслідуванні викрадень бюджетних коштів протидія розслідуванню з боку службових осіб може виражатися у різноманітних діях із застосуванням ресурсів публічної влади та суспільної думки щодо досягнення своєї мети: ухилення від явки в правоохоронні органи, дача неправдивих свідчень, приховування та знищення документів – слідів злочину, підкуп службових осіб контролюючих та слідчих органів, здійснення тиску на осіб, від поведінки та свідчень яких залежить встановлення об'єктивної істини у справі (свідка, слідчого, експерта, суд). Протидія з боку таких осіб через їх високий освітній рівень, інтелектуальний та економічний потенціал, доступ до секретної інформації, особисті зв'язки з іншими високопосадовими службовими особами, надає їм можливість впливати на слідчого та його керівництво, та становить особливу небезпеку для розслідування викрадень бюджетних коштів.

Посадова злочинність набуває характеру організованої корупції, являє симбіоз монополії влади одного керівника, дискреційних повноважень службових осіб у прийнятті рішень. Корупція виходить за межі службових злочинів, вона вміщує фаворитизм, протегування, службове заступництво, численні та різноманітні форми протиправного привласнення публічних прав та засобів для їх використання [47, с. 148].

Для дослідження проблем протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів придатна, на наш погляд, класифікація її прийомів та способів, запропонована А. Ф. Волобуєвим, який класифікує їх за спрямованістю застосування на такі групи:

- 1) прийоми протидії, спрямовані на знищення, утаювання, маскування або фальсифікацію інформації (її носіїв) як джерел доказів;
- 2) прийоми протидії, спрямовані на утворення несприятливих зовнішніх умов розслідування;

3) прийоми протидії, спрямовані на утворення несприятливих внутрішніх умов розслідування [89, с. 72].

Окремі прийоми з названих груп протидії розслідуванню розглянуті також Р. Л. Степанюком при дослідженні злочинних порушень бюджетного законодавства [104, с. 130].

Матеріали вивчених кримінальних справ не повною мірою відображають, яким чином здійснювалась протидія, тому окремі висновки стосовно форм і способів протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів зроблені за результатами анкетування та інтерв'ювання слідчих та оперативних працівників, за результатами яких можна виділити такі форми протидії розслідуванню:

1. Прийоми протидії, спрямовані на знищення, утаювання, маскування або фальсифікацію документів як джерел доказів. Для викрадень бюджетних коштів основними джерелами доказів є бухгалтерські, банківські (казначейські) документи, що відображають операції з бюджетними коштами, тому поширеним способом протидії є спроби злочинців знищити, приховати або фальсифікувати документи в умовах уже розпочатого розслідування з метою не допустити, щоб відповідна доказова інформація була використана в процесі розслідування. Подолання цієї форми протидії розслідуванню має полягати у невідкладному проведенні виїмок та проведенні комплексу оперативно-розшукових заходів (далі – ОРЗ), спрямованих на виявлення місць знаходження документів та встановлення осіб, у яких вони можуть знаходитись, а також певних заходів організаційного характеру (одержання консультацій обізнаних осіб, вивчення відповідної нормативної та навчальної літератури, ознайомлення з особливостями діяльності даного органу, установи), з метою забезпечення збереження необхідних документів.

Оскільки більшість незаконних операцій з бюджетними коштами виконується за допомогою комп'ютерної техніки, окремо слід відзначити знищення електронних носіїв інформації. Запобіганню цієї форми протидії сприяє проведення комплексу слідчих та оперативно-розшукових заходів, спрямованих на виявлення та вилучення комп'ютерної інформації що знаходиться в

комп'ютерах, їх комплектуючих. Зокрема, шляхом невідкладного та грамотно-го проведення виїмки та огляду електронних носіїв інформації; вилучення протоколів та резервних копій на вінчестері. За наявності протоколів можна відновити стерту інформацію на вінчестері (магнітному носії); допиту спеціалістів, що обслуговують файловий сервер, у якому відбулося знищення інформації. Дискети, диски, чорнові записи програм, журнали реєстрації роботи на комп'ютері та деякі інші документи підлягають вилученню [54, с. 28-29].

2. Використання корумпованих працівників правоохоронних органів для протидії розслідуванню. Однією з істотних особливостей службових осіб, які обіймають керівні посади в бюджетних установах є наявність корупційних зв'язків не тільки із працівниками органів влади і управління, але й із представниками правоохоронних органів Дії цих осіб особливо небезпечні, оскільки корумпованими в більшості випадків є службові особи правоохоронних органів, які обіймають керівні посади: керівники слідчих підрозділів та слідчі, керівники прокуратури різних рівнів, підлеглі працівники прокуратури, судді. Перешкоди розслідуванню з їх боку можуть полягати в таких діях (бездіяльності): скасування постанови про порушення кримінальної справи, інших постанов слідчого; штучне затягування порушення кримінальної справи прокурором під виглядом недостатності зібраних доказів; надання вказівок на проведення окремих слідчих дій, виконання яких вимагає багато часу; неодноразова передача кримінальної справи від одного слідчого до іншого; відмова в санкціонуванні проведення обшуків, відсторонення обвинуваченого від посади та інших дій слідчого; відмова в продовженні терміну досудового слідства; необґрунтоване припинення кримінальної справи; необґрунтоване обвинувачення слідчого в порушенні закону, усунення його від проведення досудового слідства. Нейтралізувати такі прийоми протидії дуже складно, і нерідко, як свідчить опитування слідчих, цього зробити не вдається. При виявленні такої протидії з боку службових осіб правоохоронних органів особі, яка проводить розслідування, необхідно задіяти можливості служби внутрішньої безпеки; звернутися до керівництва, якому безпосередньо підпорядковані корумповані особи. При

наданні слідчому прямих вказівок чи пропозицій щодо тих чи інших рішень у кримінальній справі рекомендується такий прийом блокування протидії, як вимога формального документального підтвердження вказівок і пропозицій посадової особи. Але це, безперечно, потребує високого професіоналізму і громадської мужності, оскільки такий крок може потягти за собою службові ускладнення.

3. Здійснення «тиску» на свідків злочинних дій. Указана форма протидії використовується з метою примушування свідків дати неправдиві показання або відмовитись від раніше даних правдивих показань. Такий вплив на свідків з метою протидії слідству здійснюється шляхом пропонування матеріальної винагороди за неправдиві свідчення (підкуп) та шляхом перешкоди з'явленню свідка, спонукання його до дачі неправдивих показань шляхом погроз вбивством, насильства, знищення майна його або близьких родичів, розголошення відомостей, що їх ганьблять. Для подолання цього способу протидії розслідуванню пропонується: демонстрація під час допиту свідка реальної можливості притягнення його до кримінальної відповідальності за дачу завідомо неправдивих показань, застосування інших тактичних прийомів допиту, спрямованих на виявлення неправди й одержання правдивих показань; встановлення осіб, котрі здійснювали підкуп свідка (шляхом слідчих дій і ОРЗ).

Ефективним способом попередження злочинного впливу на свідків може бути і запропоноване С. О. Сафроновим роз'яснення підозрюваному або обвинуваченому, що перешкоджання явці свідків, спонукання їх до відмови від дачі показань, підкуп цих осіб або погроза помстою за раніше дані показання, а так само готування або замах на вчинення цих дій є злочином [99, с. 90].

При виявленні погроз свідку слідчому необхідно: 1) застосувати передбачені законодавством заходи забезпечення безпеки учасників кримінального процесу способами та в порядку; 2) ізолювання підозрюваного за допомогою обрання щодо нього запобіжного заходу – взяття під варту; 3) встановлення осіб, котрі здійснювали злочинний вплив на свідка (шляхом слідчих дій і ОРЗ).

4. Використання корумпованих працівників органів державної влади й

управління. Особливістю викрадень бюджетних коштів є те, що самі злочинці часто обіймають високі посади в органах державної влади чи місцевого самоврядування і можуть використовувати своє становище для здійснення впливу не тільки на слідчого, а й на керівництво правоохоронних органів. Чим вища посада, тим ширші можливості через державні органи відкрито чинити опір органам досудового слідства шляхом створення ряду несприятливих обставин, що уповільнює, часом припиняє, а іноді й паралізує процес розкриття і розслідування злочинів [47, с. 152].

Підставою для подолання протидії слідству корумпованих представників влади є правові норми, які регулюють процесуальну та оперативно-розшукову діяльність щодо виявлення та розслідування вказаних злочинів, тактичне та обмірковане застосування яких може перешкодити спробам втручання у процес розслідування корумпованих службових осіб. Крім того, в таких випадках необхідно, щоб розслідування проводили слідчі прокуратури та органів внутрішніх справ більш високого рівня підпорядкування. З урахуванням вищенаведених труднощів правоохоронці повинні володіти тактико-психологічною методикою розслідування таких злочинів, яка має включати організацію і планування, тактико-психологічні рекомендації з проведення оперативно-слідчих операцій і комбінацій.

5. Протиправні дії стосовно слідчого або інших осіб, які тією чи іншою мірою беруть участь у розслідуванні (оперативних працівників, експертів тощо). Такі дії можуть виражатись у здійсненні тиску в різноманітних формах на службових осіб органів дізнання та досудового слідства з метою прийняття ними неправомірних рішень (несправедливих, необґрунтованих) стосовно осіб, притягнутих до відповідальності. Зокрема, це може проявлятися у спробах дати хабара цим особам. Досить часто використовується такий метод протидії, як дискредитація службових осіб, які ведуть розслідування шляхом подання скарг на їх дії та рішення (фактично – наклеп), а також у погрозах життю та здоров'ю слідчого, оперативних робітників або членів їх сімей. Протистояти спробам підкупу слідчих та працівників органів дізнання можна лише за таких умов:

належного матеріального забезпечення працівників правоохоронних органів; створення слідчо-оперативних груп із найбільш кваліфікованих і принципових працівників; здійснення систематичного контролю за ходом розслідування у кримінальних справах цієї категорії з боку керівників слідчих підрозділів, прокуратури, служби внутрішньої безпеки; відмови від боротьби за формальні показники, яка змушує практиків працювати на показники у звітах, а не боротися зі справжньою злочинністю; безумовного притягнення до відповідальності працівників, винних у хабарництві, корупції.

Погрози членам слідчо-оперативної групи, членів їхніх сімей, близьких їм людей застосовуються злочинцями у випадках, коли інші засоби протидії не дали результатів. У разі наявності їх ознак увесь хід розслідування повинен супроводжуватися вирішенням такого тактичного завдання, як забезпечення безпеки, порядок застосування якого врегульовано Законом України від 23 грудня 1993 р. «Про державний захист працівників суду та правоохоронних органів».

6. Утворення негативної суспільної думки щодо процесу розслідування. Така протидія полягає у використанні ЗМІ з метою створення позитивного образу злочинця та негативного висвітлення дій правоохоронних органів. У науковій літературі з метою нейтралізації тиску на слідство з боку засобів масової інформації, на наш погляд, досить аргументовано пропонується застосування правоохоронними органами тактики випередження в поданні офіційної інформації, що не дасть можливості сформуванню негативну суспільну думку [2, с. 14-15], чому сприятиме організація належної взаємодії слідчого із ЗМІ.

До тактичних прийомів подолання, а також запобігання можливій протидії розслідуванню із використанням ЗМІ слід віднести акцентуацію події злочину. Організуюючи прес-конференції, брифінги, зустрічі з журналістами з подальшим оприлюдненням їх у ЗМІ, слідчий підвищує авторитет правоохоронних органів, зміцнює віру громадян у справедливість закону, утримує свідків або потерпілих від бажання відмовитись від дачі показань тощо. Якщо такі інформаційні заходи з висвітлення розслідування злочинів будуть не одноразовими, а систематичними, то статус події злочину зміниться, вона набуде біль-

шої соціальної ваги, чим може значно зменшити, а також попередити можливість протидії розслідуванню злочину.

Підсумовуючи викладене, потрібно відзначити, що проаналізовані способи протидії розслідуванню викрадень бюджетних коштів і методи їх подолання, звичайно, не вичерпують усіх ситуацій, що виникають на практиці, але можуть стати орієнтиром для прийняття слідчим відповідних рішень у ході розслідування викрадень бюджетних коштів. Подолання протидії значною мірою обумовлюється високим професіоналізмом та особистими моральними якостями як слідчого, так і службових осіб правоохоронних органів, які здійснюють керівництво та контроль за розслідуванням.

Основні недоліки та напрями їх усунення у сфері державного контролю використання бюджетних коштів в Україні такі:

1. В Україні нині існує надмірно розгалужена та недостатньо дієздатна система органів, які мають контрольні-перевірні функції, що призводить до їх дублювання, отже, й дублювання завдань та результатів окремих перевірок. Тобто сама система державного фінансового контролю наразі потребує удосконалення, яке вже здійснюється в межах адміністративної реформи. Проте ця реформа недостатньо підготовлена та науково не обґрунтована й здебільшого не виключає реалізацію малоефективного сценарію за методом «спроб і помилок». Вона фрагментарна й спрямована переважно на реорганізацію окремих служб і відомств з метою посилення їх фіскальної, а не контрольної функції. Тому одним із основних напрямів удосконалення державного фінансового контролю є: по-перше, здійснення функціонального обстеження державних контролюючих органів для усунення фактів дублювання їхньої діяльності; по-друге, створення спочатку описової, потім імітаційної моделі інституціональних змін у цій сфері й лише після їх апробації впровадження їх у реальну практику.

У контексті вдосконалення інституційного механізму державного фінансового контролю процедури державних закупівель за бюджетні кошти важливо забезпечити дотримання законодавства у сфері держзакупівель і припинення

розтрати бюджетних коштів на всіх рівнях, включаючи підприємства, які мають підтримку з державних або місцевих бюджетів. З цією метою органам, які здійснюють такий контроль, необхідно надати такі функції: контролю за дотриманням вимог законодавства на всіх стадіях проведення державних закупівель; складання протоколів про адміністративні порушення, пов'язані з порушеннями законодавства у сфері державних закупівель; запобігання проявам корупції у сфері закупівель; подання відповідних матеріалів до правоохоронних органів; розгляду заяв фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб про факти порушення законодавства про державні закупівлі.

Все це дасть можливість більш дієво контролювати доцільність і цілеспрямованість витрачання бюджетних коштів.

2. З метою вдосконалення контролю за бюджетними видатками також було б доцільно створити на громадських засадах окремих інститутів експертів незалежного й громадського контролю у сфері державних закупівель з наданням йому повноважень незалежної експертизи законності й цільового використання бюджетних коштів.

3. Важливим напрямом удосконалення державного контролю є також підвищення ступеня відповідальності керівників органів державного контролю перед парламентом та громадськістю, посадових осіб за порушення бюджетної дисципліни та належного відшкодування фінансових втрат внаслідок неправильних управлінських рішень. У цьому контексті слід зазначити, що чинна система санкцій за порушення фінансової дисципліни та бюджетного законодавства недостатньо дієва. Наприклад, широко застосовуються безособові штрафні санкції для державних організацій за нецільове використання бюджетних коштів. Вважаємо за доцільне в кожному порушенні визначати конкретних посадових осіб, що несуть відповідальність за управлінські рішення, які призвели до втрат фінансових ресурсів.

Усі ці заходи дадуть можливість забезпечити належний ефективний контроль та аналіз цін у сфері державних закупівель, дотримання одного з головних принципів державних закупівель – ефективного витрачання державних

коштів на засадах конкуренції та уникнути фактів придбання товарів, робіт і послуг за завищеними цінами.

Роль і місце системи незалежного й громадського контролю за державними закупівлями полягають у такому: забезпечення вільного та безперешкодного доступу всіх зацікавлених осіб до інформації про державні закупівлі з метою сприяння попередньому, поточному та послідовному контролю у цій сфері; організація належного громадського моніторингу на всіх стадіях державних закупівель; висвітлення процедур закупівель за державні кошти в засобах масової інформації, доведення до громадськості фактів резонансних порушень і зловживань з боку органів влади та замовників торгів; дієва участь у підготовці нормативно-правової бази, що регулює сферу державних закупівель, підготовка й надання методичних рекомендацій і роз'яснень для учасників та замовників торгів, контролюючих та правоохоронних органів; налагоджена взаємодія з учасниками процесу державних закупівель щодо забезпечення дотримання основних принципів закупівель за державні кошти.

До того ж часткове або повне усунення громадськості від участі в контрольних функціях у сфері державних закупівель містить низку ризикових факторів, що негативно впливають на її існування, обмежують основні принципи здійснення державних закупівель – добросовісну конкуренцію та недискримінацію учасників; призводять до втрати державними контролюючим та правоохоронними органами суттєвих важелів запобігання корупційним проявам та зловживанням державними коштами; призводять до виведення з під дії Закону питомої частки всіх державних закупівель країни; обмежують прозорість здійснення закупівель через зменшення кількості документів, що оприлюднюються замовниками торгів, можливість усім зацікавленим суб'єктам безперешкодно отримувати інформацію про оголошення торгів та про їх результати. У таких умовах, з урахуванням того, що в Україні будується громадянське суспільство, демократія та соціально-орієнтований ринок, роль незалежних громадських організацій тільки посилюється.

Усі ці заходи дадуть можливість забезпечити аналіз цін у сфері, належ-

ний та ефективний контроль державних закупівель, дотримання головного принципу державних закупівель – ефективного витрачання державних коштів на засадах конкуренції та уникнути фактів придбання товарів, робіт і послуг за завищеними цінами.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. На основі аналізу звітів органів державної влади, до завдань та функцій яких Законом проголошено координацію та контроль системи державних закупівель розроблено класифікатор типових порушень законодавства під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти використання якого в роботі допоможе замовникам їх уникнути.

Запропоновано у контексті удосконалення інституційного механізму державний фінансовий контроль процедури державних закупівель за бюджетні кошти надати органам, які здійснюють такий контроль певні функції: контроль за дотриманням вимог законодавства на всіх стадіях проведення державних закупівель; складання протоколів про адміністративні порушення, пов'язані з порушеннями законодавства у сфері державних закупівель; запобігання проявам корупції у сфері закупівель; подання відповідних матеріалів до правоохоронних органів; розгляд заяв фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб про факти порушення законодавства про державні закупівлі.

З метою вдосконалення контролю за бюджетними видатками варто було б створити на громадських засадах окремий Інститут експертів незалежного й громадського контролю з наданням йому повноважень незалежної експертизи законності й цільового використання бюджетних коштів.

Визначено роль і місце системи незалежного й громадського контролю за бюджетними коштами та запропоновано: надати незалежним громадським організаціям право бути присутніми у якості спостерігачів на засіданнях комітетів з конкурсних торгів; зобов'язати державні, казенні, комунальні підприємства, а також господарські товариства, що перебувають під контролем органів державної влади, оприлюднювати базову інформацію щодо їхніх закупівель за власні кошти; зобов'язати розпорядників бюджетних коштів оприлюднювати з

певною періодичністю інформацію про результати закупівель, які є нижчими за закупівельні порогови, встановлені профільним законом.

Нині в умовах фінансово-економічної кризи питання ефективності використання державних коштів набувають ще більшої актуальності, оскільки накопичення більшості життєвих проблем потребує ефективного використання цих коштів. Важливим чинником формування ефективних бюджетних відносин є законодавство – саме від нього залежить їх характер [58, с. 334].

Між тим у Бюджетному кодексі (як у старій, так і в новій редакції) є лише загальне визначення принципу ефективності. Тоді як потрібні чітке законодавче тлумачення поняття «ефективність», перелік показників, що входять до критерію ефективності, та прописаний механізм оцінки ефективності, а також неефективного використання бюджетних коштів.

Варто зазначити, що, ні в Бюджетному кодексі, ні в інших законах України немає чітких показників критерію, а також визначення терміну «ефективність використання бюджетних коштів», як і того, за яким принципом чи механізмом слід визначати неефективне використання коштів. За відсутності законодавчого врегулювання цих питань кожен учасник бюджетного процесу й не тільки в довільній формі дає власне тлумачення, визначення ефективності чи неефективності використання бюджетних коштів. Таким чином поширюється суб'єктивне тлумачення цих термінів із застосуванням окремо взятих відповідних правил, стандартів, критеріїв, що іноді призводить до суперечностей і неточностей у тлумаченні даних складних економічних категорій. Отже, ці питання потребують якнайшвидшого відповідного законодавчого врегулювання, що стосується як загальних підходів, так і ефективності використання бюджетних коштів у різних галузях і сферах суспільного життя.

Бюджетним кодексом передбачено, що принцип ефективності є одним із ключових, на яких ґрунтується бюджетна система України. Разом із тим досягти справедливого розподілу суспільного багатства, так само як і дотримуватися принципу ефективності учасникам бюджетного процесу, щоб забезпечити відповідне використання бюджетних коштів, поки що не вдається.

Аналіз звітних даних показав, що визначальним у неефективному використанні коштів є людський фактор, оскільки саме від виважених, кваліфікованих, обґрунтованих рішень посадовців залежать ефективність і результативність використання коштів. Інакше, як свідчить досвід, бюджетних порушень і втрат не уникнути.

Детальний аналіз структури виявлених Рахунковою палатою випадків неефективного використання бюджетних коштів свідчить, що найпоширенішими є такі види порушень:

- прийняття необґрунтованих управлінських рішень;
- недоліки у плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування;
- надміру завищена оплата виконаних будівельних робіт.

Ст. 26 Бюджетного кодексу (нова редакція) передбачено посилити внутрішній контроль та персональну відповідальність головних розпорядників і розпорядників нижчого рівня в особі їх керівників за ефективне й результативне управління бюджетними коштами. Те, наскільки позитивними будуть ці кроки та який результат ми матимемо, покаже час.

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм та іншої інформації, що міститься в бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів і про виконання паспортів бюджетних програм. Однак, на превеликий жаль, неефективне використання бюджетних коштів є досить поширеним явищем у бюджетному процесі. Воно негативно позначається на розвитку не тільки окремих галузей економіки, а й соціальної сфери, оскільки не будуються та не ремонтуються вчасно й у запланованих обсягах будинки, школи, дитячі садки, лікарні, дороги, мости, ще більше розпорошуються бюджетні кошти, знижується рівень соціального захисту населення, зростає кількість об'єктів незавершеного будівництва й таке інше.

Аналіз фактів бюджетних порушень показав, що однією з основних причин такого негативного явища в бюджетному процесі, як неефективне викори-

стання бюджетних коштів, є некомпетентні, безвідповідальні рішення головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня та одержувачів у особі їх керівників [59, с. 76]. Саме необґрунтовані, суб'єктивні, непрофесійні дії посадовців, а також неналежне прогнозування і планування призводять до неефективного використання коштів і відповідних соціально-економічних наслідків, а іноді й прямих втрат бюджету.

Певний вплив на ефективність використання коштів має й такий зовнішній чинник, як суспільні відносини, що відображають рівень громадянських свобод і корупції у країні.

З точки зору економіки, наслідки неефективного використання бюджетних коштів із часом набирають великих масштабів, адже конкретну позицію плану не виконано, поставлених цілей і стандартів не досягнуто, а згодом, щоб виконати намальоване, знадобиться в декілька разів більше грошей, ніж було потрібно вчора чи сьогодні [59, с. 76].

Неефективність використання бюджетних коштів доводить, що це негативне явище не менш шкідливе для бюджетно-фінансової системи держави, ніж скажімо, їх нецільове використання. Нецільове використання коштів визнане в новій редакції Бюджетного кодексу бюджетним порушенням, а неефективне – ні.

Якщо порівнювати обсяги виявлених фактів неефективного й разом узятото незаконного, у т. ч. нецільового, використання бюджетних коштів, то побачимо, що неефективне використання коштів переважає за обсягом.

Дослідивши стан, структуру неефективного використання бюджетних коштів, його обсяги і вплив на соціально-економічний розвиток країни, приходимо до висновку, що ця проблема потребує негайного розв'язання, оскільки стримує поступовий, динамічний розвиток економіки, соціальної сфери країни.

Ефективне використання бюджетних коштів передбачає повне, цільове їх використання відповідно до затверджених параметрів бюджетного розпису й кошторису витрат. На жаль, у сфері державних фінансів досі не налагоджена

чітка система дієвих заходів для запобігання непрозорим і неефективним процедурам використання державних коштів.

Додаткове навантаження на бюджет створює й об'єктивний фактор, а саме нестабільна економічна ситуація, зокрема зміна цінової кон'юнктури протягом року, що зумовлює подорожчання вартості товарів, робіт, послуг.

Зокрема, ефективне функціонування бюджетного механізму можливе тільки за умови створення належної законодавчої й нормативної бази.

Від того, наскільки ця база враховуватиме об'єктивні економічні закони й закономірності розвитку суспільства, особливості відповідного етапу розвитку держави, інші внутрішні й зовнішні чинники, залежатиме рівень соціально-економічного розвитку держави, її фінансовий стан, можливості й перспективи. Без чітких важелів, і в першу чергу законодавчого впливу, усі намагання підвищити ефективність використання фінансових ресурсів країни марні [59, с. 76].

Напрямами удосконалення здійснення функцій та повноважень розпорядників бюджетних коштів, їх взаємодії з іншими учасниками бюджетного процесу, на наш погляд, є:

- підвищення якості планування, орієнтованого на кінцевий результат. Від того, наскільки якісно буде здійснюватися планування, залежатиме обґрунтованість підготовки і прийняття рішення, які охоплюють всі сфери фінансово-господарської діяльності установи;

- запровадження в процесі оперативного управління бюджетними коштами системи електронного документообігу з елементами санкціонування електронних документів між розпорядниками бюджетних коштів, місцевими фінансовими органами та органами Казначейства України;

- підвищення рівня професійної підготовки та бюджетно-правової відповідальності розпорядників бюджетних коштів;

- підвищення відповідальності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів щодо недопущення ними порушень бюджетного законодавства в процесі здійснення видатків;

- удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю та аудиту в бюджетних установах, створення єдиного інформаційного простору і інформаційної системи для забезпечення надійності і прозорості інформації державного фінансового контролю.

Щодо удосконалення обліку та контролю бюджетних коштів, варто зазначити, що питанням, яке потребує вдосконалення, є велика розгалуженість субрахунків на рахунку 31 «Рахунки в банках». Так, для акумулювання коштів пільгового ПДВ – один спецрахунок, для розрахункових відносин за товарними операціями – другий, для отримання бюджетних коштів – третій і т.д. Практика свідчить, що на підприємствах можуть бути відкриті рахунки третього та четвертого порядків, що ускладнює облік для фермерських господарств та перешкоджає проведенню контролю. На нашу думку, доцільно відкрити рахунок 32 «Рахунок отримання бюджетних коштів», який включатиме два субрахунки 321 «Грошові кошти прямої підтримки» та 322 «Грошові кошти пільгового ПДВ». За дебетом відображатиметься надходження бюджетних коштів, за кредитом – їх використання. Відкриття рахунку сприятиме поліпшенню інформаційності обліку в частині державної підтримки та формуванню узагальненої інформації в фінансовій звітності. Пропозиції щодо внесення змін до Плану рахунків та НП(С)БО 1 наведено в додатку.

Система обліку є основним інструментом накопичення даних про рух коштів у процесі управління державним фінансуванням сільськогосподарських підприємств, на основі яких формуються управлінські рішення. Ведення обліку господарських операцій, пов'язаних з отриманням та використанням бюджетних коштів, вимагає накопичення, обробки та узагальнення інформації за напрямками: бухгалтерський облік біологічних активів, облік витрат, здійснених за рахунок бюджетних коштів, формування статистичної звітності. У ході дослідження стану обліку бюджетних коштів для посилення інформаційної складової обліку пропонуємо форму документа аналітичного обліку «Картка обліку коштів державного фінансування» (додаток).

ДОДАТКИ