

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

**КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ**

**КРАМСЬКА Юлія Володимирівна**

**БЮДЖЕТНІ РЕСУРСИ ТА ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ  
ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня  
«Магістр»  
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту та  
державного контролю  
Здирко Наталія Григорівна

ВІННИЦЯ – 2018

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів.

Об'єктом дослідження є процес проведення державного контролю за використанням бюджетних коштів на сільськогосподарському підприємстві ПСП «Поділля-Агро» с. Бірків Літинського району Вінницької області.

Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання: розкрити економічну сутність, мету та завдання державного фінансового контролю; його види, форми та методи; здійснити оцінку сучасного стану державного фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів; розкрити особливості організації та методики державного фінансового аудиту; розробити практичні пропозиції з удосконалення державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів.

За результатами дослідження розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої методики державного фінансового контролю.

Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов'язаних з державним фінансовим контролем за використанням бюджетних ресурсів. Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, бюджетні ресурси, бюджетні кошти, аудит ефективності, державний аудит, цільове фінансування.

Магістерська робота містить 145 сторінок, 15 таблиць, 26 рисунків, список використаних джерел включає 156 джерел, 8 додатків.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ	8
1.1. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю	8
1.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю	25
1.3. Бюджетні ресурси як об'єкт державного фінансового контролю	39
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ	49
2.1. Механізм формування та управління бюджетними ресурсами	49
2.2. Державний фінансовий аудит ефективності використання бюджетних коштів	62
2.3. Казначейський контроль бюджетних ресурсів	81
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ	91
3.1. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю	91
3.2. Публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю	119
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	128
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	130
ДОДАТКИ	145

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Державне регулювання соціально-економічних відносин в сільському господарстві спрямоване на зменшення негативного впливу об'єктивних чинників, що формують галузеві особливості виробництва, переробки і реалізації сільськогосподарської продукції та пов'язані з цим специфічні умови ведення господарської діяльності в агропромисловому комплексі. Інструментом державного впливу на процеси відтворення сільськогосподарського виробництва та забезпечення продовольчої безпеки в країні є надання бюджетних коштів сільськогосподарським підприємствам.

Бухгалтерський облік забезпечує управління організаційно-економічним механізмом державного фінансування, інформаційними ресурсами, необхідними для досягнення повноти вирішення стратегічних економічних, соціальних та екологічних проблем аграрного сектора. Процес використання державних коштів, призначених вирішити завдання успішного розвитку сільського господарства України, неможливий без постійного контролю за його законністю та раціональністю. Важлива роль бухгалтерського обліку і контролю в досягненні ефективності використання бюджетних коштів аграрного виробництва зумовлює потребу в глибокому та ґрунтовному дослідженні методичних засад формування обліково-контрольної інформації щодо стану державного фінансування сільськогосподарських підприємств.

Наукові дослідження щодо механізмів та форм державного фінансового контролю бюджетних коштів, спрямованих в аграрний сектор висвітлені у працях: В.Г.Андрійчука, М.Я. Дем'яненка, М.В.Калінчика, П.А.Лайка, Ю.Я.Лузана, В.М.Малеса, М.Й.Маліка, Л.В.Молдаван, Б.Й.Пасхавера, П.Т.Саблука, В.В.Юрчишина, М.Д.Янків та інших. Питання обліку і контролю використання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами досліджували: Ф.Ф.Бутинець, Л.В. Гуцаленко [33, 34,35], В.М.Жук, Н.Г. Здирко [35, 45], Є.В.Калюга, Г.Г.Кірейцев, В.М. Метелиця, В.М.Мурашко, Т.Ф. Плахтій [97], О.А. Подолянчук [98], Н.Л. Правдюк [105], В.М.Пархоменко,

М.С.Пушкар, В.В.Сопко, Л.К.Сук, Н.М. Ткаченко, В.Ю. Фабіанська [140], М.Г.Чумаченко, О.Д. Шевчук [151, 152] та інші.

Віддаючи належне дослідженням та науковим розробкам вітчизняних та зарубіжних вчених, варто зазначити, що окремі аспекти державного фінансового контролю, його класифікації, організації і методики проведення залишаються недостатньо опрацьованими, потребують систематизації і узагальнення, визначають актуальність теми дослідження.

**Мета і задачі дослідження.** Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- розкрити економічну сутність, мету та завдання державного фінансового контролю; його види, форми та методи;
- здійснити оцінку сучасного стану державного фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів; розкрити особливості організації та методики державного фінансового аудиту;
- розробити практичні пропозиції з удосконалення державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів.

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів державного фінансового контролю використання бюджетних ресурсів.

Об'єктом дослідження є процес проведення державного контролю за використанням бюджетних коштів на сільськогосподарському підприємстві ПСП «Поділля-Агро» с. Бірків Літинського району Вінницької області.

**Методи дослідження.** Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання обліку та контролю. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту державного контролю; групування – для класифікації контролю; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення державного контролю.

Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємств, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України, річні звіти Аудиторської служби України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності ПСП «Поділля-Агро» с. Бірків Літинського району Вінницької області.

**Практичне значення одержаних результатів.** На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності сільськогосподарських підприємств, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої організації та методики проведення державного фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів ПСП «Поділля-Агро».

**Особистий внесок здобувача.** Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов'язаних з державним фінансовим контролем за використанням бюджетних ресурсів.

**Наукова новизна** результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних підходів і практичних рекомендацій щодо удосконалення державного фінансового контролю в Україні.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження доповідались і обговорювались під час проведення студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю 29 березня 2018 року, м. Вінниця) [66].

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 145 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 15 таблиць, 26 рисунків і 8 додатків.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ

### **1.1. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю**

Контроль – це основний спосіб забезпечення законності і дисципліни в державному управлінні. Він є найважливішою функцією держави. Без організації та здійснення контролю ускладнюється ефективна робота державного апарату, інших державних та недержавних структур, оскільки будь-яке рішення у сфері державного управління закінчується контролем за їх виконанням, інакше вони не матимуть сенсу. Контроль є фактором, що дисциплінує поведінку службовців державного апарату та громадян як у сфері державного управління, так і в суспільстві взагалі [50, с. 36].

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасності їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, сприяє поширенню позитивної практики роботи. Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів із різними формами власності.

Перш ніж розглянути завдання та функції контролю, вважаємо за доцільне здійснити наукове обґрунтування змісту понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль».

Контроль, як відзначає В.К. Колпаков, є одним із найбільш поширених і дієвих засобів забезпечення законності. Його сутність полягає в тому, що

суб'єкт контролю здійснює перевірку й облік того, як контрольований об'єкт виконує покладені на нього завдання і реалізує свої функції [60, с. 622].

В українській мові використовується слово «контроль», яке походить від французького слова «controle», яке використовується для позначення зустрічного, вторинного запису з метою перевірки першого [1].

В англійській мові є подібне за звучанням слово «control», яке може застосовуватися для позначення стану управління, розпорядження, керівництва, регулювання, насилля, панування, влади [74, с. 170].

У своєму дослідженні І. В. Ващенко приходять до висновку, що слово контроль має свої витoki від латинських слів «gola» – згорток паперу із записами, документ, та «contra» – протиставлення, які висуваються проти тверджень, що є в цьому документі [18, с. 7].

Водночас Ващенко І. В. зазначає, що такі поняття як «контроль», «управління», «спостереження», «аналіз», «порівняння» функціонально пов'язані між собою, проте вони принципово відрізняються одне від одного. Так, контроль не може бути просто складовою процесу управління, він у певному розумінні є його альтернативою [18, с. 8].

В науковій літературі представлена велика кількість точок зору вчених теоретиків та практиків стосовно визначення поняття контроль (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

### **Визначення поняття «контроль» в науковій літературі**

Автор	Визначення
1	2
Юридична енциклопедія [154, с. 113]	Контроль – це перевірка виконання законів, рішень.
Філософський енциклопедичний словник [141, с. 46]	Контроль – це елемент управління економічними об'єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами
Бутинець Ф.Ф., Виновська Н.Г., Малюга Н.М. [13, с. 59]	Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.
Дікань Л.В. [38, с. 17]	Контроль – це спостереження, нагляд, перевірка з метою протидії чомусь небажаному.



1	2
Локтев О.М. [69, с. 46]	Контроль – це процес, що забезпечує функціонування об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень, спрямованих на успішне досягнення поставлених цілей.
Шевчук О.А. [150, с. 235]	Контроль – це одна із основних функцій управління, що припускає спостереження за керованими процесами, перевірку якості встановлення відхилень, збір необхідної інформації для оцінки ситуації.
Черненко Т.І. [148, с. 35]	Контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та використання управлінських рішень.
Піхоцький В.Ф. [93, с. 32]	Контроль – це заключний етап управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнені результати із запланованими.
Іванова І.М. [49, с. 16]	Контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності.
Савченко Л.А. [117, с. 46]	Контроль – це вивчення та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що коригують їх.

Джерело: узагальнено автором

За своєю сутністю контроль є обов'язковою складовою всього управлінського процесу. Без контролю управління не відбувається, контроль забезпечує зворотний зв'язок у самому процесі управління, дає нам інформацію про стан досліджуваного процесу або ж явища, дозволяє попередити, а також усунути правопорушення. Контроль є специфічним процесом, адже не може здійснюватися хаотично, не може існувати сам по собі, безпредметно, довільно.

Отже, контроль є складовою частиною (елементом) управління, сутність якого полягає у відслідковуванні стану справ на підконтрольному об'єкті, що забезпечує систематичну перевірку виконання Конституції та законів України, інших нормативно-правових актів, додержання дисципліни та правопорядку і зовні виявляється у втручанні контролюючих органів в оперативну діяльність підконтрольних об'єктів, наданні їм обов'язкових для виконання вказівок, припиненні, зміні чи скасуванні актів управління, вжитті заходів примусу щодо підконтрольних органів.

У науковій літературі чітко розмежування понять контролю та фінансо-

вого контролю, який є його складовою частиною, відсутнє.

Проте як зазначає О.А. Шевчук, останнім часом ведеться поглиблене вивчення та дослідження фінансового контролю як наукової категорії та інституту в чотирьох напрямках [150, с. 233]:

- інститут фінансового права;
- економічна категорія;
- теорія контрольної діяльності;
- інститут рахунково-ревізійної діяльності.

Щодо визначення поняття «фінансовий контроль», то в теорії фінансового права воно трактується по-різному. Кожен з науковців, визначаючи зміст цієї правової категорії, намагається наголосити на тих чи інших її особливостях. Так, Ю.М. Воронін під фінансовим контролем розуміє врегульовану правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування по перевірці формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави й органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявлення й попередження недоліків у роботі підконтрольних об'єктів [23, с. 16-23].

А.В. Зюнькін фінансовий контроль розглядає у декількох аспектах: як засіб забезпечення законності та фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням; як обстеження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин порівняно із заданими показниками; як діяльність державних органів і недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни під час мобілізації, розподілу та використання коштів і матеріальних цінностей [46, с. 24].

Автори підручників з фінансового права під загальною редакцією І.М. Пахомова визначають фінансовий контроль, як: один із видів фінансової діяльності держави щодо перевірки застосування встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі утворення, розподілу й використання грошових фондів

держави [142, с. 40];

Інші автори під загальною редакцією Грачова Є.Ю. визначають фінансовий контроль як регламентовану нормами права діяльність державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших господарюючих суб'єктів щодо перевірки своєчасності й точності фінансового планування, обґрунтованості й повноти надходжень доходів у відповідні фонди грошових коштів, правильності та ефективності їх використання [143, с. 37].

Найбільш повне визначення поняття «фінансовий контроль», запропоноване І.Б. Стефанюком, який під фінансовим контролем розуміє систему активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України зі стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення, розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконаленню управління економікою [133, с. 4].

Таке визначення поняття «фінансовий контроль» розкриває не тільки його фінансову, економічну складову як одну з форм управління фінансами, але й підкреслює його соціальну складову – задоволення державних, колективних та приватних потреб й інтересів.

Л. А. Савченко вказує, що фінансовий контроль є своєрідним видом контролю, який має свою складну структуру, а тому як результат проявляється у різних аспектах [117, с. 494]. Окремі дослідники зазначають, що фінансовий контроль за своєю суттю є діяльність, інші дослідники визначають його як функцію управління або ототожнюють його з наглядом.

Так, на думку О. Грачової, фінансовий контроль – це контроль з боку уповноважених державою органів і організацій за законністю дій під час збирання, розподілу і використання грошових фондів держави і муніципальних

утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян [29, с.82].

В.М. Радіонова вказує, що фінансовий контроль, з точки зору теорії фінансів, визначається як одна із функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності фінансування цих відносин на рівні конкретного керованого об'єкта з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень та ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно інформувати органи, які здатні вплинути на поліпшення ситуації [111, с. 37].

І.М. Іванова визначає фінансовий контроль як важливу функцію управління фінансами, який необхідно розглядати як багатогранну систему аналізу та перевірки законності, раціональності, доцільності процесів формування та використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління, оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень для досягнення на цій основі економічного зростання [49, с. 16].

Відповідно до визначення, зазначеного у юридичній енциклопедії, фінансовий контроль – це урегульована фінансово-правовими нормами діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі й використанні фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян [154, с. 364].

Загальноприйняте трактування фінансового контролю як категорії фінансової науки на сьогодні відсутнє. Та наведені нами визначення поняття фінансовий контроль не складають вичерпний перелік. Даний факт дослідники пов'язують з комплексним та інтегральним характером поняття, адже нині фінансовий контроль – це не лише перевірка дотримання фінансово-господарського законодавства, перевірка правильності ведення фінансової документації, попередження та виявлення порушень фінансової дисципліни. Це насамперед одна із найбільш важливих функцій управління фінансовими та як

результат і економічними процесами, що в свою чергу має визначений зміст, спеціальну спрямованість та специфічні способи здійснення.

Більшість дослідників визначаючи сутність поняття фінансового контролю говорить саме про державний фінансовий контроль. До такого висновку можна прийти аналізуючи коло суб'єктів та постійному при цьому вживання термінів «державні органи», «органи державної влади», «громадські органи», а також вектор їх дій безпосередньо на формування, розподіл і використання державних фондів грошових коштів, управління державним майном.

Окремі дослідники прямо зазначають те, що фінансовий контроль за своєю природою вже є державним. Так, наприклад, на думку М.П. Кучерявенко, фінансовий контроль можна характеризувати як спеціальний державний контроль, діяльність фінансових органів та їх посадових осіб по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і раціональності при мобілізації, розподілі та використанні централізованих і децентралізованих коштів фондів та пов'язаних з ними матеріальних ресурсів [25, с. 48].

Ми можемо критично ставитися до такого визначення, адже науковець до суб'єктів контролю відносить лише фінансові органи. Але дослідивши нормативно-правові акти України, які регулюють питання фінансового контролю, бачимо, що окремими повноваження в даній сфері наділені Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України тощо. Дані органи державної влади не можуть бути віднесеними до фінансових органів.

Розглянемо погляди на сутність державного фінансового контролю, наведені у науковій літературі. Так, С. Рябухін досліджує державний фінансовий контроль як об'єктивно зумовлену діяльність людини, мета якої – оцінити відхилення параметрів, що фактично реєструються, характеризують дії держави у фінансово-економічному просторі, від установлених норм [116, с. 65]. Також він наголошує на те, що не можна розглядати даний вид контролю як простий механізм відстеження частини або всього бюджетного процесу, а це в свою чергу і аналіз і моніторинг стану суспільства та економіки, спрямований на встановлення фінансової оцінки ефективності використання державою своїх

ресурсів [24, С.69].

Овсянников Л. вважає, що державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів [78, с. 6].

Грачова О.Ю. наголошує, що державний фінансовий контроль – це діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян [29, с. 72].

Гуцаленко Л.В. трактує державний фінансовий контроль як різновид фінансового контролю, який здійснюється чітко визначеними органами державної влади, та полягає у виявленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог законів держави на об'єкті, який є підконтрольним, а також за своєю суттю спрямований на забезпечення фінансової дисципліни, законності, раціональності в ході формування, розподілу, використання та володіння та передачу активів, які належать державі, а також використання коштів, які все ж залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку із отриманими пільгами за платежами до визначених бюджетів, державних позабюджетних фондів і кредитів [34, с. 44].

На думку Калюги Є., державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і є одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні [54, с. 14].

Під державним фінансово-економічним контролем Шохін С. розуміє багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями суспільних та державних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки доцільності господарських і фінансових операцій, законності та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів [153, с. 29].

Панкевич Л. В. [86, с. 34] вказує, що державний фінансовий контроль –

це встановлена чинним законодавством держави діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів з виявлення та попередження:

- різноманітних помилок та зловживань в управлінні матеріальними ресурсами, зокрема грошовими, та контроль за використанням об'єктів державної власності у господарській діяльності;
- порушення фінансового законодавства;
- недоліків організації системи управління фінансовою та господарською діяльністю державних органів, підприємств, установ, організацій [86, с. 34].

Аналіз наведених позицій науковців з приводу визначення сутності категорії «державний фінансовий контроль» дає нам можливість говорити про можливість систематизації підходів до обґрунтування вище вказаної категорії.

Підходи до тлумачення поняття «державний фінансовий контроль»

- процесний підхід;
- інституційний підхід;
- системний підхід;
- функціональний підхід.

Представники процесного підходу (державний фінансовий контроль досліджується як різновид управлінського процесу) розглядають та аналізують державний фінансовий контроль як ланцюг взаємозалежних та взаємопов'язаних видів діяльності органів державної влади, де в свою чергу, особливості інституційного оформлення розглядаються лише опосередковано [72, с. 97].

Наступний підхід – інституційний, в межах якого аналізуються та досліджуються норми, процедури, правила, організації державного фінансового контролю. Так, О.М. Горбунова [28, с. 37] та О.Ю. Грачева [29, с. 22] досліджують даний процес з точки зору цілеспрямованої та комплексної фінансової і правової діяльності різноманітних уповноважених органів, що в свою чергу базується на положеннях актів законодавства діяльність та функціонування органів і організацій з перевірки грошових коштів.

У межах системного підходу ми отримуємо можливість відстежити взає-

модію та взаємозв'язок суб'єктів, об'єктів, форм, методів, інструментів, а також інших складових цієї діяльності на всіх рівнях господарювання. Головною перевагою даного підходу є той факт, що завдяки ньому ми маємо можливість зрозуміти ієрархію та взаємну залежність складових відповідної державно-управлінської діяльності. У той же час залишаються невизначеними функціональні зв'язки та функції окремих елементів.

Вище вказаний підхід набув найбільшої популярності серед зарубіжних дослідників сучасності. Д. Ірвін під державним фінансовим контролем розуміє частину цілісної системи управління, яка включає в себе визначення стратегічних цілей, прогноз, планування, реєстрацію даних, складання бюджету і здійснення контролю [28, с. 17].

На думку З. Боді та Р. Мертон саме фінансовий контроль, на відміну від будь-якого іншого виду державного контролю, є у всіх сферах суспільного відтворення, та як результат супроводжує весь процес руху фондів грошових коштів та в тому числі включаючи стадію фінансових результатів [11, с. 431].

На відміну від попередніх підходів, в межах функціонального підходу звертається увага на дослідження функцій державного фінансового контролю. Так, Л.А. Савченко вказує, що державний фінансовий контроль – це функція держави, яка має змогу реалізуватися через окреслені напрями її діяльності в податковій, бюджетній, банківській сферах фінансових відносин [117, с. 17]. В.П. Дудко тлумачить державний фінансовий контроль як контроль, який спрямований на виявлення порушень в частині використання фінансових ресурсів, їх ліквідацію, обмеження та блокування протиправних фінансових операцій, а також здійснення заходів щодо відшкодування збитків, завданих державі та громадянам, у тому числі і суб'єктам господарювання [41, с. 28].

На нашу думку, державний фінансовий контроль – це функція державного управління, яка відображається у формі контролю за рухом державних коштів, майна і управління ними та реалізується у діяльності чітко визначених органів державної влади.

Систематизація поглядів учених-економістів на сутність категорії «конт-



роль» наведена на рис. 1.1.

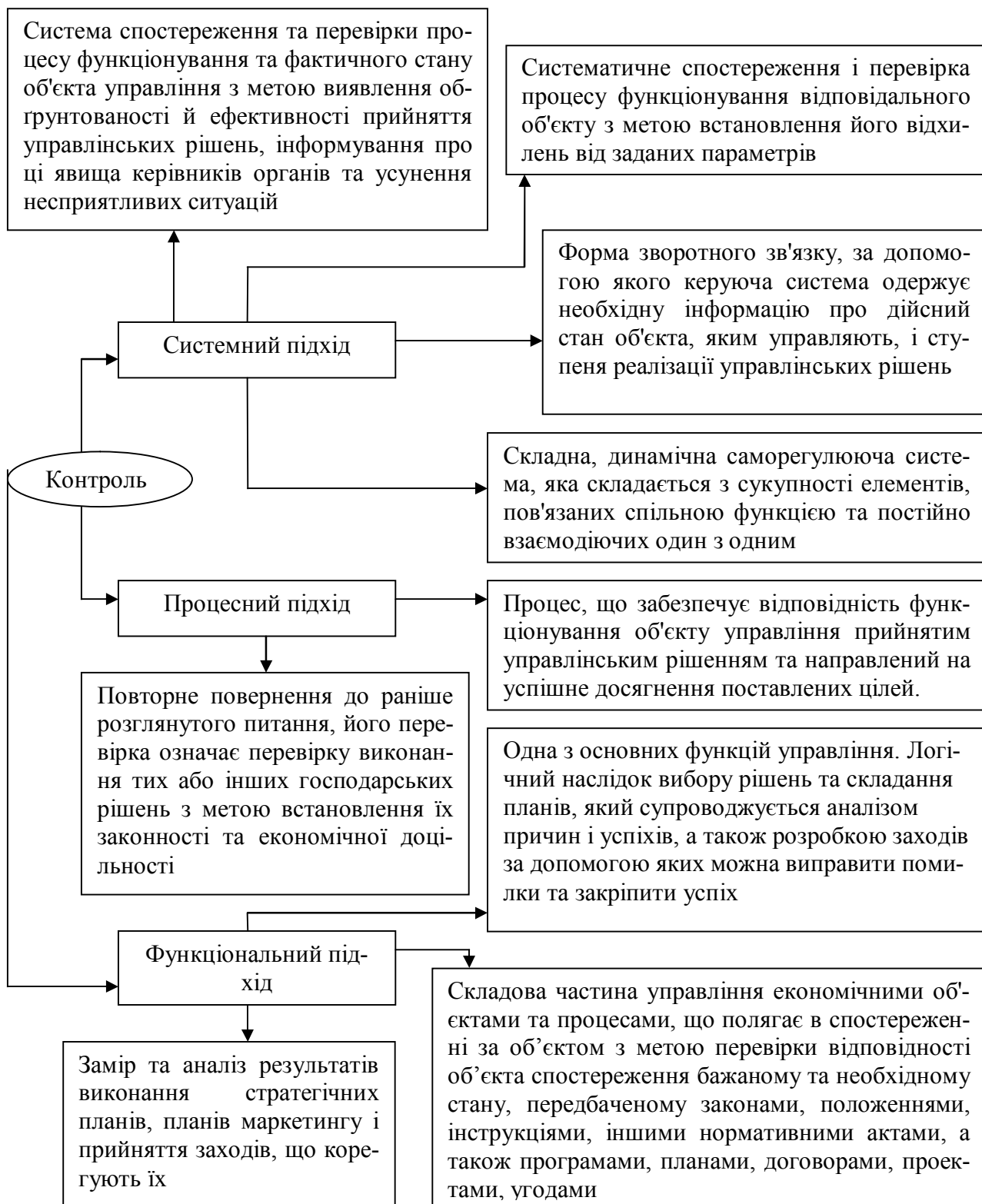


Рис. 1.1. Систематизація поглядів учених-економістів на сутність категорії «контроль»

Джерело: [67, с. 49]

Враховуючи факт відсутності єдиного загальноприйнятого визначення

поняття «державний фінансовий контроль» та загального трактування сутності категорії, в науковій літературі висловлюється позиція стосовно необхідності прийняття єдиного закону – Закону України «Про державний фінансовий контроль», який матиме змогу вирішити окремі проблеми функціонування та реалізації фінансового контролю в Україні.

Так, наприклад, Піхоцький В. акцентує свою увагу на тому факті, що з прийняттям такого закону будуть розв'язані безліч прогалин в даній сфері, зокрема [93, с. 31]:

- визначить поняття «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль»;

- окреслить об'єкти контролю в розрізі його суб'єктів, функції суб'єктів фінансового контролю, їх взаємодія між собою і з правоохоронними органами, методичне забезпечення, порядок звітності;

- створить цілісну систему державного фінансового контролю виконавчої влади, визначить статус та окреслить повноваження Міністерства фінансів як безпосереднього органу державного фінансового контролю;

- вирішить питання проблематики державного фінансового контролю за законністю діяльності у фінансовій сфері органів місцевого самоврядування;

- окреслить повноваження та функції органів місцевого фінансового контролю та основні засади діяльності у фінансовій сфері;

- унеможливить та усуне дублювання в системі органів державного фінансового контролю, шляхом чіткого окреслення та визначення функцій і повноважень кожного органу;

- визначить систему організації, яка перебуває в нерозривному зв'язку з державним контролем, недержавного фінансового контролю, яка виконується незалежними органами – аудиторами та аудиторськими фірмами, а також внутрішнього фінансового контролю суб'єктів господарювання.

Процеси впровадження міжнародних правових документів та міжнародних стандартів обліку та контролю непрості та неоднозначні. Світова спільнота ставить амбіційні завдання – впровадження міжнародних стандартів бухгал-

терського обліку, аудиту; розвиток національних підходів до аудиту та контролю; допомога всім органам, що виконують контроль та аудит. З цією метою створюються світові міжнародні організації, які видають міжнародні стандарти у сфері контролю та аудиту. Міжнародні нормативні акти щодо контролю та їх характеристику наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

### Характеристика міжнародних нормативних актів щодо регламентації державного фінансового контролю

Назва документа	Рік видання	Установа, що підготувала документ	Короткий зміст документа
1	2	3	4
INTOSAI (ISSAI INTOSAI GOV)	1953 р.	Міжнародна організація Вищих аудиторських органів (ВАО), членом якої є Рахункова палата України (РПУ)	Імплементовано основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів, які створені в основному для приватного сектору
Лімска Декларація керівних принципів контролю	жовтень 1977 р.	ІХ Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)	Містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її основних елементах
SAS 55 / SAS 78	1988 р., та внесені зміни у 1995 р.	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit)	Документ, що регламентує дії зовнішніх аудиторів відносно впливу внутрішнього контролю на планування і проведення аудиту фінансової звітності підприємства
SAC	1991 р., та внесені зміни у 1994 р.	Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control)	Документ, який надає підтримку внутрішнім аудиторам з питань контролю та аудиту інформаційних систем (IC) і технологій, впливу інформаційних технологій (IT) на систему засобів внутрішнього контролю
COSO	1992 р., та внесені зміни у 1994 р.	Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework)	Документ, що дає рекомендації менеджменту стосовно оцінки й удосконалення контролю. Організації можуть оцінити й визначити шляхи вдосконалення систем контролю. COSO визначає внутрішній контроль як процес, який здійснює рада директорів компанії, менеджмент, інший персонал

1	2	3	4
COBIT	1996 р.	Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем ISACA (the information System Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology)	Системний підхід, що забезпечує власників бізнеспроцесів інструментарієм для повного й ефективного контролю за безпекою інформаційних систем
ISA 315 / ISA 330	2005 р.	Міжнародна рада зі стандартів аудиту та надання гарантій (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) Міжнародної федерації з автоматичного управління (IFAC)	Аналогічний документ SAS, розроблений для міжнародної аудиторської спільноти щодо підтвердження фінансової звітності

Джерело: [33, с. 9]

Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснюється Рахунковою палатою і є державним зовнішнім фінансовим контролем. Паралельно також функціонує Урядовий (парламентський) контроль, який на даний час здійснюється органом державного фінансового контролю – Державною аудиторською службою України.

В лютому 2017 Кабінетом Міністрів України ухвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2021 рр. [110], в якій окрему роль відведено державному фінансовому контролю та визначено завдання (рис. 1.2).

Для модернізації системи державного фінансового контролю з урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України окреслено низку завдань, які необхідно вирішити, зокрема:

- подальший розвиток правового поля та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародними стандартами та найкращою практикою ЄС щодо аудиту у сфері державних фінансів;
- розбудова інституційного потенціалу органів Держаудитслужби;
- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері державного фінансового контролю;

– підвищення відповідальності керівників органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів за ефективність їхніх управлінських рішень та результативність діяльності.



Рис. 1.2. Завдання державного фінансового контролю України відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами

Отже, жодна держава не має змоги втілити у життя свою політику, не маючи у розпорядженні відповідних ресурсів, зокрема фінансових, за рухом та управління яких повинен здійснюватися чіткий, законодавчо оформлений контроль. На нашу думку, під державним фінансовим контролем необхідно розуміти функцію державного управління, яка відображається у формі контролю за рухом державних коштів, майна і управління ними та реалізується у діяльності чітко визначених органів державної влади. Побудова ефективної системи державного фінансового контролю повинна здійснюватись на центральному, регіональному та місцевому рівнях.

Отже, державний фінансовий контроль охоплює всі стадії управління бюджетними ресурсами і виявляється в таких основних видах державної діяльності:

- аналіз та перевірка обґрунтованості рішень з управління бюджетними ресурсами, в т.ч. рішень щодо формування, розпорядження та використання ресурсів; оцінка ризиків управління та прогноз його результатів;

- перевірка відповідності досягнутих у визначений період часу фінансових показників (результатів управління) соціально-економічного стану країни, господарської діяльності на всіх рівнях (країни, галузі, регіону підприємства) і в різних сферах економіки бажаному а необхідному (нормативному) значенню цих показників;

- визначення відхилень від заданого (бажаного) режиму управління бюджетними ресурсами й оцінка (соціальна та економічна) параметрів цих відхилень;

- забезпечення своєчасного та повного відновлення (відшкодування) неправомірно використаних бюджетних ресурсів і надходження доходів від їх використання до відповідних бюджетів, а також відшкодування заподіяного державі та суспільству збитку.

Державний фінансовий контроль у системі управління фінансами держави є однією зі стадій управлінського циклу і представляє собою систему нагляду, порівняння, перевірки та аналізу функціонування управлінського суб'єкта з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилень фактичних результатів від запланованих параметрів і нормативів та прийняття рішень щодо їх усунення.

Таким чином, державний фінансовий контроль спрямований на пошук резервів зростання фінансових ресурсів за рахунок зниження витрат матеріальних і трудових ресурсів на виробництво, правильне відображення в господарських операціях їхньої вартості, виявлення непродуктивних втрат.

Вплив фінансового контролю на процеси, пов'язані з функціонуванням

фінансів, виявляється через фінансові санкції та інші заходи з усунення виявлених недоліків. Матеріали фінансового контролю використовуються для прийняття управлінських рішень, а також для внесення змін у чинне фінансове законодавство.

Відмітимо, що особливість державного фінансового контролю в управлінні фінансовою діяльністю держави полягає в тому, що фінансовий контроль - це обов'язок і реалізація права держави здійснювати контроль; специфічний вид, невід'ємний елемент державного управління і джерело інформаційного забезпечення потреб органів державної влади та управління в процесі прийняття управлінських рішень; механізм зворотного зв'язку, завдяки якому можна отримати необхідну інформацію про виконання управлінських рішень; важливий елемент діяльності органів державної влади, спрямований на ефективне використання матеріальних і фінансових ресурсів держави; засіб отримання достовірної й повної інформації про реальний стан фінансів держави.

Контроль стає основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління бюджетними ресурсами, а також прийняття рішень щодо запобігання тим чи іншим порушенням.

Метою державного фінансового контролю є: встановлення фактичного стану справ шляхом спостереження, його аналіз щодо відповідності принципам, стандартам, нормам, нормативам та регламентам, встановленим чинним законодавством, визначення шляхів виправлення та/або запобігання виявлених відхилень задля підвищення загальної ефективності функціонування системи державних фінансів.

Досягнення мети і реалізацію завдань державного фінансового контролю можна віднести до загальнодержавних пріоритетів України, оскільки вирішення масштабних проблем соціально-економічного розвитку неможливе без підвищення ефективності системи державного управління. Це ставить питання про місце державного фінансового контролю загалом у системі державного управління через його співвіднесення з іншими галузями фінансового контролю України.

## **1.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю**

Теоретична база побудови системи державного фінансового контролю є неоднозначною та не враховує його нові форми, які виникають через розвиток інформаційних та інноваційних технологій. Зазначене призводить до проблемних питань визначення місця кожної з форм контролю у загальній системі державного фінансового контролю (далі - ДФК) [30, с. 104].

Як наслідок, за роки незалежності в Україні так і не було прийнято базовий закон, який би містив засади побудови системи державного фінансового контролю, врегулювання питання застосування видів, форм та методів ДФК.

Існують різні підходи до класифікації ДФК. Зокрема автори підручника «Ревізія та аудит» (Германчук П.К., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І.) [26] вважають, що основними видами фінансового контролю, залежно від суб'єктів його ініціювання і здійснення, є державний, муніципальний, господарський і громадський фінансовий контроль. Цей поділ охоплює всі суб'єкти його ініціювання та здійснення і відразу дає відповідь, хто організовує контроль і є основним користувачем його даних, що важливо з управлінського погляду: суб'єкти державного регулювання економіки (в особі глави держави, парламенту, уряду, інших органів державної влади і державних установ), органи місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання (як власники) чи громадяни (об'єднання громадян).

Суб'єктами державного фінансового контролю є юридичні особи, які від імені держави, відповідно до врегульованих правових норм, здійснюють моніторинг і інші форми контролю за діяльністю суб'єктів господарювання в частині дотримання ними встановлених обмежувальних параметрів щодо обігу фінансових ресурсів.

Суб'єктами муніципального фінансового контролю є тимчасові контрольні комісії, рішення про створення та порядок роботи яких приймають органи місцевого самоврядування відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Депутати, які входять до складу тимчасової контрольної комісії, та залучені комісією для участі в її роботі спеціалісти, експерти,



інші особи мають право на здійснення контрольних заходів у місцевих органах самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях з конкретно визначених органом місцевого самоврядування питань, що стосуються забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни та ефективності, раціональності й економності під час формування, володіння, використання та відчуження об'єктів права комунальної власності, а також повноти і своєчасності виконання зобов'язань перед місцевими бюджетами.

Господарський фінансовий контроль (контроль власника або органу управління суб'єкта господарювання) здійснюється через утворені власником органи (органом управління) – підрозділи, їхні фінансово-економічні служби в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на проведення аудиторської діяльності відповідно до законодавства. Об'єктами господарського фінансового контролю є операції винятково з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їхньому управлінні або повному господарському віданні, а також з їхніми зобов'язаннями.

Суб'єктами громадського фінансового контролю є об'єднання громадян. Він здійснюється у формі моніторингу їх структурними підрозділами поточної діяльності органів влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій і посадових осіб на предмет відповідності цієї діяльності нормам актів законодавства та державної фінансової дисципліни.

Водночас підтримуючи думку Стефанюка І.Б. [26], слід зазначити, що громадській державний контроль виходить за межі системи ДФК.

Щодо класифікації державного фінансового контролю залежно від часу його здійснення, його поділяють на такі види:

– попередній – той, що передуює прийняттю управлінського рішення (проведення контрольних заходів передуює здійсненню операцій з фінансовими ресурсами; цей контроль спрямований передусім на запобігання незаконним і неефективним витратам, втратам фінансових ресурсів, а також на недопущення

порушення законодавства в прийнятті управлінського рішення);

- поточний – здійснюється на стадії виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться безпосередньо під час здійснення операції з фінансовими ресурсами, що дає змогу виявляти й оперативно усувати порушення, мінімізуючи тим самим його наслідки);

- наступний – здійснюється після закінчення терміну виконання управлінського рішення (контрольні заходи проводяться по закінченню операцій з фінансовими ресурсами з метою встановлення рівня дотримання норм законодавства, а також виявлення прорахунків попереднього та поточного контролю).

Іншу модель класифікації видів ДФК представлено науковцями І. Дрозд та В. Шевчук, які розглядали види ДФК через елементи контролюючої системи: суб'єкт – контрольні дії – об'єкт [40, с. 33]. Розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний критерій системи ДФК, вчені виокремлювали такі види контролю:

- прямий (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори;
- представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців;
- ініціативний, який впливає з власної волі та розсуду його суб'єктів;
- примусовий (обов'язковий), зумовлений зовнішніми обставинами, які спонукають суб'єктів до його здійснення.

Щодо об'єкта контролю дослідники виокремлювали:

- економічний (господарський) контроль – спрямований на відстеження реальної економіки, тобто сфери створення і руху потоків товарів, робіт і послуг;

- фінансовий контроль – покликаний перевіряти віртуальну економіку, сферу фінансів (створення грошей та обігу грошових потоків).

Слід зазначити, що при цьому автори ці ж види контролю визначили і за іншим критерієм – за ступенем охоплення господарської сфери, а саме: виділено такі види контролю, як економічний, фінансовий, валютний, банківський.

За формою власності об'єктів контролю визначено незалежний, муніци-

пальний і державний контроль.

Водночас, як зазначив І. Стефанюк [132, с. 44], класифікація за таким критерієм суперечлива, оскільки проведення на державному підприємстві перевірки його діяльності приватною аудиторською фірмою не є ознакою здійснення державного фінансового контролю.

Третьою класифікаційною ознакою І. Дрозд та В. Шевчук вважали контрольні дії, які визначали зв'язок контролюючого суб'єкта з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю (табл. 1.3).

*Таблиця 1.3*

### **Класифікація видів контролю за ознакою «контрольні дії»**

<b>Контрольні дії як ознака класифікації</b>	<b>Вид контролю</b>
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
За строком здійснення	Попередній, поточний, наступний
За цільовою спрямованістю	Стратегічний, тактичний, оперативний
За характером контрольних заходів	Плановий, позаплановий
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	Повний, локальний, суцільний, вибірковий
За місцем здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний, дистанційний
За методикою здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
За технологією здійснення контрольних дій	Неавтоматизований, частково або повністю автоматизований

Джерело: [40, с. 33]

Внутрішній контроль реалізують спеціально створені для цього підрозділи у структурі суб'єкта контролю, а зовнішній контроль - спеціально створені державні контрольні органи та інші органи незалежного контролю в різних сферах господарської системи.

Водночас слід зазначити, що окремі науковці, зокрема Л. Савченко [114, с. 243], В. Дудко [115, с. 29] та інші, поділ фінансового контролю за критерієм на попередній, поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний, заключний) вважають не видом контролю, а його формою. Так, Л. Савченко [114, с. 243], класифікацію фінансового контролю за формами на попередній, поточний та наступний обґрунтування через норми Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів.

Однак, підтримуючи думку І. Стефанюка [132, с. 44], ефективний попе-

редній контроль є невід'ємною частиною надійної системи управління грошовими і матеріальними ресурсами, що здійснюється до контролю вищого органу управління або іншою контролюючою організацією. За іншими видами контролю перевіряються вже фактично здійснені дії. Отже, у Лімській декларації все ж таки йдеться про види, а не про форми контролю.

На підтримку позиції щодо віднесення попереднього, поточного та наступного контролю до видів ДФК Гуцаленко Л.В. [34, с. 5-11] здійснено класифікацію державного фінансового контролю за п'ятьма ознаками, а саме часом проведення, за характером взаємовідносин суб'єкта та об'єкта, за відношенням до власника, за інформаційним забезпеченням, за формами здійснення контролю (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Види державного фінансового контролю

Джерело: [34, с. 5-11]

Документальний контроль - це контроль, що дозволяє встановити суть і

достовірність господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, оперативному і статистичному обліку.

Фактичний контроль полягає в установленні дійсного реального стану об'єкта шляхом зважування, вимірювання, лабораторним аналізом та ін. методів. До об'єктів фактичного контролю відносять: гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готову продукцію, незавершене виробництво.

Щодо зовнішнього та внутрішнього контролю розгляд здійснюється щодо повноважень та за відношенням до власника.

Зокрема зовнішній контроль здійснюється визначеними Конституцією України та незалежними конституційними органами у межах наданих їм конституційних повноважень.

Внутрішній контроль проводиться в межах виконавчої гілки державної влади та поділяється на внутрішньовідомчий (контроль з боку міністерств, відомств, органів державного управління щодо діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій) та внутрішньогосподарський, який здійснюється власниками, апаратом управління підприємницьких структур відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств. Основна відповідальність за внутрішньогосподарський контроль лежить на службі головного бухгалтера.

З огляду на вказане І. Стефанюком [132, с. 45], було запропоновано нову класифікацію державного фінансового контролю за видами (табл. 1.4).

Водночас, на нашу думку, цю класифікацію доцільно доповнити щодо статусу суб'єктів контролю внутрішньогосподарським, адже контроль з боку керівника бюджетних установ чи державних підприємств є запорука підвищення ефективності роботи будь-якого суб'єкта господарювання.

У науковому середовищі триває дискусія і щодо поділу фінансового контролю за формами їх здійснення. Зокрема Ф. Бутинець за методом здійснення класифікує контроль на ревізію, перевірку, обстеження, інвентаризацію, аудит,

судово-бухгалтерську експертизу та економічний аналіз [2, с. 12]. Проте така класифікація суперечить її змісту, який говорить, що у поділі сукупності (множини) елементів на групи кожен з них повинен входити тільки до одного класу. У цьому разі теоретично заперечується можливість здійснення інвентаризації, обстеження та економічного аналізу під час проведення ревізії, що не відповідає існуючій практиці.

Таблиця 1.4

### Класифікація державного фінансового контролю за видами

Ознака класифікації	Вид контролю
Статус суб'єктів контролю	Парламентський, урядовий, відомчий
Спрямованість залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
Строк (час) здійснення по відношенню до стадії об'єкта контролю	Попередній, поточний, наступний
Ініціювання контролю	Ініціативний, обов'язковий (примусовий)
Виконання контролю ініціатором	Прямий (безпосередній), представницький (делегований)
Плановість контрольних заходів	Плановий, позаплановий
Обсяг охоплення об'єкта контрольними діями	Повний (суцільний), локальний (вибірковий)
Місце здійснення контрольних дій	Виїзний, камеральний
Методика здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
Предмет контролю	Бюджетний, податковий, митний, валютний, цінновий, банківський
Технологія здійснення контрольних дій	Ручний, автоматизований

Джерело: [132, с.45]

М. Білуха формами фінансово-господарського контролю визначає ревізії, тематичні перевірки, аудит [9, с. 52].

До форм здійснення державного фінансового контролю Гуцаленко Л. [101, с. 5-11] віднесено ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування та слідство.

Ревізія – це форма документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.

Основна мета ревізії – виявити господарські і фінансові порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, установити причини та умови, які їм сприяли, і винних у цьому осіб, ужити заходів до відшкодування завданого збитку, шкоди, розробити заходи по усуненню недоліків і порушень, а також притягнути до відповідальності (адміністративної чи кримінальної) осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія підприємницьких структур надає всебічну оцінку виробничій і фінансово-господарській діяльності підприємств, ефективності використання виробничого потенціалу, забезпеченню збереження господарських ресурсів, повноті нарахування та сплати податків до бюджету тощо.

Аудит – форма контролю, що є незалежною експертизою стану бухгалтерського обліку, фінансових звітів і балансів. Мета аудиту - підтвердити достовірність показників балансу і фінансової звітності, а також перевірити, чи ведеться бухгалтерський облік згідно з чинними в державі нормативно"правовими положеннями.

Тематична перевірка – це форма контролю окремих сторін чи тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій. Такі перевірки здійснюють вищестоящі і державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій.

Камеральні перевірки – форма фінансового контролю, яку застосовують в органах виконавчої влади при одержанні і перевірці показників звітності.

Фінансова експертиза – форма державного фінансового контролю, яка передбачає дослідження і оцінку законодавчих та інших нормативно"правових актів, фінансових й економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків та пропозиції для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

Службове розслідування – це форма контролю дотримання працівниками підприємств, організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини.

Слідство як форма контролю є процесуальними діями, у ході яких уста-

новлюється провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні тих чи інших порушень, пов'язаних з присвоєнням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями.

Слідство проводиться судово-слідчими правоохоронними органами і регулюється особливим процесуальним законодавством.

Водночас така класифікація не відповідає окремим аспектам законодавства України та науковим поглядам інших вітчизняних науковців та практиків.

Зокрема з 2005 року за Держфінінспекцією України, яка наразі перетворена на Державну аудиторську службу, законодавчо закріплено забезпечення державного фінансового контролю шляхом проведення інспектування, яке на практиці здійснюється у формі ревізій.

Крім того, наразі широко застосовуються контролюючими органами такий метод контролю як моніторинг, що є системою заходів, спрямованих на спостереження за фінансовими явищами і процесами та використовується для прийняття оперативних управлінських рішень.

І. Стефанюком [132, с. 45] було визначено класифікацію форм державного фінансового контролю за чотирма напрямками через критерії переліку сторін об'єктів контролю, які досліджуються на окремо взятому підконтрольному суб'єкті, та з урахуванням прийомів такого дослідження, а саме:

- моніторингова діяльність, яка здійснюється у формі візування і нагляду. Візування - це процедура погодження підготовлених проектів нормативно-правових актів, розпорядчих і видаткових документів, розрахунків і лімітів посадовими особами, які не були їх розробниками, на предмет їх відповідності нормам чинного законодавства, залишкам наявної на підприємстві продукції;

- аналітична діяльність, яка здійснюється у формі ідентифікації, ліцензування та експертизи;

- інспекційна діяльність, що проводиться у формі ревізії, перевірки та фінансових розслідувань;

- аудиторська діяльність, яка здійснюється у формі аудиту чи ревізії.

Піхоцьким В. [94, с. 121] до форм державного фінансового контролю



віднесено аудит, ревізію, експертизу, аналіз, перевірку та моніторинг. При цьому аудит розподілено на чотири форми:

– фінансовий аудит, який передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об'єкта контролю, щоб визначити, чи фінансово-господарські операції здійснюються відповідно до встановлених цілей та плану, чи дотримуються при них обмежувальні правила і норми, чи вони правильно відображаються в обліку та звітності. З визначення слідує, що метою фінансового аудиту є встановлення відхилень від стандартів використання фінансових і матеріальних ресурсів;

– аудит адміністративної діяльності за допомогою якого вивчають процедури прийняття і виконання управлінських рішень для досягнення цілей;

– аудит ефективності використання ресурсів – це форма контролю за якістю управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів;

– аудит законності.

Ознаки класифікації видів контролю часто розглядаються як критерії для виокремлення його форм. Щоб виробити єдиний підхід щодо визначення поняття «форма бюджетного контролю», необхідно проаналізувати основні погляди науковців. На думку Є. Калюги форма контролю виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дає змогу розкрити його зміст та вказує на техніку його здійснення [55, с. 51].

Деякі автори висловлюють позицію, що форма контролю – це передусім засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, охоплених контрольними діями. Тобто під формами контролю слід розуміти сукупність способів конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю. Так, під формами контролю більшість фахівців розуміють окремі аспекти виявлення його змісту залежно від часу здійснення контрольних дій. Так, виділяють попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний) контроль. Критерії виділення цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій з процесами

формування й використання фондів фінансових ресурсів. Разом з тим вони знаходяться у тісному взаємозв'язку і доповнюють один одного, відображаючи тим самим безперервний характер контролю.

Разом з тим, ми погоджуємося з К.В. Пивоваровим, що контроль не повинен обмежуватися такими поширеними і не завжди результативними формами його проведення як попередній, поточний і подальший контроль. Водночас чинники, що обумовлюють необхідність посилення державного фінансового контролю, дозволяють виокремити більш дієві його форми, такі як: попереджувальний, супровідний, додатковий та завершальний [89, с.197].

Цілком слушним є твердження І. Дрозд і В. Шевчука, що види контролю характеризуються низкою ознак, притаманних елементам контролюючої системи: суб'єкт – контрольні дії – об'єкт [40, с. 33].

Розглядаючи суб'єкт контролю як пріоритетний системоутворюючий критерій, виокремлюють такі види контролю:

- прямий (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори;
- представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців;
- ініціативний, який впливає з власної волі та розсуду його суб'єктів;
- примусовий (обов'язковий), зумовлений зовнішніми обставинами, які спонукають суб'єктів до його здійснення.

Проведений аналіз дав змогу встановити, що форма контролю має три складові: обґрунтування застосування методу контролю; безпосередньо метод контролю; узгодження і реалізація результатів контролю. Перша складова – обґрунтування можливості й доцільності дослідження об'єкта контролю відповідним методом. Це важливо з огляду на об'єктивний конфлікт інтересів між суб'єктом контролю і підконтрольним об'єктом. Друга складова форми контролю базується на його цілях – залежно від того, чого ми хочемо досягти, вибираємо в межах можливого метод контролю як сукупність найефективніших прийомів контролю на певний момент. І, нарешті, третя складова – це завершальні процедури контролю в межах відведеного на контрольний захід часу, пе-

редумовою яких є цілі і результати контролю.

Відтак форми державного фінансового контролю, які застосовуються на практиці є об'єднанням окремих методів, підібраних залежно від цілей, яких слід досягти контролем. А, отже, метод є способом досягнення як теоретичного, так і практичного результату.

Однак, огляд наукових підходів за дослідженою тематикою переконує, що єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного фінансового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає. Немає й однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідної державно-управлінської діяльності охоплюють поняття «форма» і «метод» її запровадження. Так метод розглядається як: спосіб досягнення мети, певним чином упорядкована діяльність; спосіб пізнання явищ і суспільного життя; систематизований спосіб досягнення теоретичного чи практичного результату, розв'язання проблем або одержання нової інформації.

Попри розбіжності у визначенні методу в опрацьованих джерелах спільним є призначення – вивчення з його допомогою предмета контролю. Отже, метод – це форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкта, що вивчається, система регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності.

Аналіз методів контролю показав, що їх поділяють за такими групами: філософські (загальні методи пізнання), загальнонаукові, запозичені з інших наук та спеціальні методи. Всі методи контролю поділяють на загальнонаукові та спеціальні.

Загальнонаукові методи базуються на принципах і категоріях загальнонаукової теорії пізнання і використовуються у переважній більшості галузей знань. Це аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація.

На відміну від загальнонаукових, спеціальні методи є результатом досягнень економічної науки і застосовуються у сфері фінансового контролю.

Ряд провідних вчених-економістів у своїх наукових працях основним ме-

тодом державного фінансового контролю визначають ревізію, вказуючи, що це система дій з контролю за економічною ефективністю, законністю і цілеспрямованістю здійснення господарської діяльності юридичними особами. Однак, з 2005 року за Держфінінспекцією України законодавчо закріплено забезпечення державного фінансового контролю шляхом проведення інспектування, яке на практиці здійснюється у формі ревізій. Тобто, як бачимо інспектування є прообразом ревізії. Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Разом з тим, у практиці діяльності контролюючих органів широко застосовуються такі методи контролю як моніторинг та експертиза. Так, моніторинг – це безперервне стеження за яким-небудь процесом з метою виявлення його відповідності бажаному результату або тенденцій розвитку. Експертиза полягає у вивченні будь-якого питання обізнаною особою-експертом з наданням відповідного висновку.

На наш погляд, межі зазначених вище методів державного фінансового контролю іноді призводять до неможливості проконтролювати окремі сфери діяльності господарюючих суб'єктів, які охоплює державний фінансовий аудит. Дотримання системності управління потребує ґрунтування контролю на засадах дедуктивного підходу, який охоплює макроекономічний рівень функціонування державних фінансів. Таким вимогам повністю відповідає державний фінансовий аудит, основною відмінністю фінансового аудиту від інших методів контролю є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій. Державний фінансовий аудит здійснюють з метою вжиття запобіжних заходів.

Форми державного фінансового контролю є базовою структурою відповідної державно-управлінської діяльності. Вони чітко розмежовуються в часі, але взаємопов'язані між собою. Методи є похідними від форм. Кожній формі відповідають кілька методів. Так, до попереднього державного фінансового контролю можна віднести метод економічного аналізу і фінансово-економічної експертизи проектів, що передують здійсненню господарських та фінансових операцій підприємств і країни в цілому. До поточного державного фінансового

контролю доречно віднести: моніторинг та державний фінансовий аудит, які здійснюються в процесі виконання фінансових планів, господарсько-фінансових операцій підприємств. До наступного державного фінансового контролю належать такі методи, як ревізія, перевірка, економічний аналіз та фінансово-економічна експертиза, що охоплює господарську і фінансову діяльність на всіх рівнях управління за звітний період та фінансовий рік в цілому.

Для реалізації функцій державного фінансового контролю використовуються специфічні методи, які є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить сукупність прийомів, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність фінансових операцій та процесів.

На практиці в контрольно-ревізійній роботі використовують загальні та спеціальні прийоми і способи контролю, які у свою чергу поділяють на дві групи: методичні прийоми фактичного та документального контролю. Дослідження предмета державного фінансового контролю різними прийомами і способами утворює метод контролю.

Документальний контроль полягає у встановленні суті і достовірності господарської операції за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, у яких вона знайшла відображення в бухгалтерському, податковому й статистичному обліку. Фактичний контроль полягає у встановленні реально-го стану об'єкта за допомогою лічби, вимірювання. Контроль фінансових операцій, а також первинних документів та облікових реєстрів здійснюється суцільним чи вибіркоким способом. На нашу думку, суцільний спосіб ефективніший, але має обмежене застосування через високі витрати праці.

Отже, державний фінансовий контроль ефективний тоді, коли він є комплексним та систематичним. Тому успішна реалізація фінансової політики держави можлива лише тоді, коли в ній поєднуються всі названі види, форми та методи державного фінансового контролю, застосування яких на сучасному етапі суспільного розвитку дасть можливість підвищити результативність державного фінансового контролю в Україні.

### 1.3. Бюджетні ресурси як об'єкт державного фінансового контролю

Вагомим чинником поглиблення дисбалансів державних фінансів України в умовах нестабільності фіскального простору є обмеженість бюджетних ресурсів та їхніх джерел, невідповідність фінансової теорії практиці. Між тим пізнання економічної природи бюджетних ресурсів можливе лише крізь призму їх комплексного аналізу, оскільки в самому цьому понятті закладено той оціночний момент, котрий певною мірою внутрішньо притаманний усім інституційним регулюючим механізмам та без якого не можна говорити про рівень розвитку економічної системи держави. Утім, нинішній стан фінансової науки й практики не повною мірою відповідає сучасним вимогам і стратегічним цілям суспільства. Зокрема, відсутні дослідження, пов'язані з обґрунтуванням і розробкою новітньої парадигми формування бюджетних ресурсів держави. Тому актуальним завданням сучасної фінансової науки є пошук можливих варіантів кореляції джерел фінансування суспільно необхідних видатків та обґрунтування найприйнятніших із них з метою оптимального задоволення економічних інтересів суспільства, суб'єктів господарювання, населення з урахуванням закономірностей фінансових явищ, їх об'єктивності та реальних можливостей держави [123, с. 72].

З огляду на важливу роль бюджетних ресурсів у економічних системах, їхню складність і багатогранність як адаптивного інституційного регулюючого механізму, метою дослідження є, по-перше, з'ясування місця та значення даної категорії в системі понятійно-категоріального апарату загальної теорії фінансів; по-друге, визначення концептуальних засад і структурної декомпозиції бюджетних ресурсів України як результату законодавчо встановленої кореляції джерел фінансування суспільних видатків.

Кожна наука має власний понятійний апарат, специфічні категорії, що є концентрованим виразом загальних, найістотніших ознак, якостей, закономірностей та взаємозв'язків діалектичного руху матеріальних і духовних зв'язків сфери її інтересів. Фінансова наука також оперує як загальноекономічними, так і специфічними категоріями, котрі в абстрактно-теоретичній формі характери-

зують важливі сторони фінансово-економічної діяльності держави. Причому ці категорії, по-перше, функціонують і розвиваються не ізольовано, а в тісному причинно-наслідковому взаємозв'язку та утворюють єдину систему; по-друге, така система характеризується чіткою ієрархічністю й супідрядністю елементів, що забезпечують її цілісність; по-третє, виникнення нових фінансових категорій, їх функціонування та еволюція зумовлені розвитком усієї системи.

Враховуючи викладене вище та погоджуючись із П. Єщенком та Ю. Палкіним, котрі класифікують економічні категорії, по-перше, як провідні категорії, що відображають основні економічні риси формації, усі стадії відтворення; по-друге, категорії, котрі стосуються лише однієї стадії руху суспільного продукту - безпосередньо виробництва, обміну, розподілу чи споживання [43, с. 27], віднесемо категорію «бюджетні ресурси», яка відображає результат розподілу й перерозподілу частини вартості ВВП між різними учасниками відтворювального процесу, до похідної фінансової категорії від економічної категорії «бюджет».

За своєю природою фінансова категорія «бюджетні ресурси» є універсально-логічною формою мислення, у якій відображено загальні фінансові зв'язки, властивості та відносини, що існують в об'єктивній дійсності. Як адаптивний інституційний регулюючий механізм, фінансова категорія «бюджетні ресурси» поєднує ресурси державного й місцевих бюджетів, котрі формуються на основі руху категорій податків, державних доходів, державного кредиту, державного боргу та інших, складніших, фінансових категорій, і віддзеркалює логічну форму сходження від простого до складного, від абстрактного до конкретного.

При формалізації фінансової категорії «бюджетні ресурси» вважаємо за доцільне звернути увагу на її об'єктивні ознаки, характерні для будь-якої економічної системи. Отже, бюджетні ресурси є: 1) продуктом вилучення частини вартості новоствореного продукту суспільства та його розподілу й перерозподілу відповідно до економічних, соціальних та політичних цілей; 2) базисом створення централізованих і децентралізованих бюджетних фондів; 3) важли-

вим інструментом регулювання економічних відносин суспільства; 4) специфічною фінансовою категорією зі стійкими внутрішніми властивостями, характерними формами вияву та закономірностями розвитку, причому ці відносини змінюються перманентно.

Обов'язковим етапом пізнання закономірностей функціонування, місця й ролі бюджетних ресурсів держави в розширеному відтворенні є теоретичне обґрунтування сутності цієї категорії. Українська фінансова наука активно використовує світові надбання та результати наукових досліджень радянського періоду, користується сучасними досягненнями зарубіжних фінансистів і має чималий власний доробок у галузі бюджету. Разом із тим вітчизняні економісти й досі не дійшли єдиної думки щодо визначення бюджетних ресурсів, їхнього змісту й методів впливу на забезпечення безперервності розширеного відтворення та задоволення інших суспільних потреб.

Так, О. Василик і К. Павлюк під категорією «бюджетні ресурси» розуміють «частину фінансових ресурсів держави, яка сконцентрована в бюджетах всіх рівнів, що входять до бюджетної системи України» [16, с. 38]. Подібним є бачення М. Грідчіної, В. Захожая, Л. Осіпчук, котрі водночас уніфікують характеристику бюджетних ресурсів, трактуючи їх як частину фінансових ресурсів держави, сконцентровану в бюджетах усіх рівнів [144, с. 77].

Згідно з Великим економічним словником бюджетні ресурси – це грошові кошти, що надходять до бюджетів усіх рівнів (федерального, регіональних, місцевих) як доходи [12, с. 1021].

П. Юхименко тлумачить бюджетні ресурси як грошові кошти, які надходять до державного бюджету України, місцевих бюджетів; основний складник фінансових ресурсів країни [145, с. 36]. Б. Карпінський і Т. Шири заміщують поняття «бюджетні ресурси» категорією «бюджетні кошти», під якими розуміють кошти, що включаються до бюджетів усіх рівнів незалежно від джерела їх формування [56, с. 367].

Разом із тим ряд науковців звужує економічний зміст категорії «бюджетні ресурси» до рівня державного бюджету. Так, А. Загородній і Г. Вознюк тра-



ктують ці ресурси як кошти, з яких формується державний бюджет та котрі становлять значну частину централізованих фінансових ресурсів держави [44, с. 496]. Л. Омелянович пов'язує бюджетні ресурси з формуванням бюджетної політики і використанням централізованого фонду грошових коштів, що призначений для задоволення потреб держави [81, с. 73]. Г. Осовська та О. Юшкевич пропонують таке визначення: «бюджетні ресурси – це бюджетні кошти, що надходять до державного бюджету у вигляді його доходів, складаючи значну частину централізованих фінансових ресурсів країни» [82, с. 31].

Отже, бюджетним ресурсам як фінансовій категорії приділяється значна увага, водночас цілісного розуміння цього складного економічного поняття немає. Кожен науковець характеризує ресурси бюджету з позиції завдань власних досліджень, упускаючи інші важливі аспекти. Крім того, у наведених дефініціях не зазначено мету формування таких ресурсів.

У Бюджетному кодексі України [14], основному законодавчому акті у сфері бюджетних відносин, також відсутня формалізація терміна «бюджетні ресурси», у ньому ця категорія ототожнюється з поняттям «бюджетні кошти». У Кодексі бюджетні кошти (кошти бюджету) трактуються як належні відповідно до законодавства надходження бюджету. У свою чергу, «надходження бюджету – це доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів»

Ю. Пасічник дещо звужує спектр надходжень до бюджету, визначаючи їх лише як доходи бюджету та кошти, залучені в результаті взяття боргових зобов'язань органами державної влади, органами влади АРК та органами місцевого самоврядування [87, с. 461].

Звертаємо увагу, що Кодексом регламентовано таке визначення доходів бюджету: «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюдже-

тних установ)».

Вважаємо, що надходження бюджету є ширшим поняттям, аніж доходи бюджету. Принципова відмінність між доходами й надходженнями пов'язана зі станом бюджету як фінансового плану та визначенням джерел його фінансування – надходження бюджету є більшими за обсягом від доходів саме на величину бюджетного дефіциту. На нашу думку, саме змістове наповнення поняття «надходження бюджету», формалізоване в Бюджетному кодексі України, максимально наближене до відображення економічної сутності фінансової категорії «бюджетні ресурси». Разом із тим істотна відмінність між ними полягає в тому, що у законодавчій термінології не врахована невід'ємна складова бюджетних ресурсів держави – кошти, мобілізовані в результаті проведення грошової емісії.

Економічну сутність фінансової категорії «бюджетні ресурси» доцільно виразити крізь призму фундаментального поняття «ресурс», під котрим зазвичай розуміють:

1. Запаси чого-небудь, які можна використати в разі потреби або які є в наявності для використання в такому разі.

2. Засіб, можливість, котрими можна скористатися за потреби.

Термін «ресурс» запозичений із французької мови (*ressource*), означає допоміжні засоби (дослівний переклад: кошти, цінності, запаси, а також можливість, джерела коштів (засобів), доходів) та пов'язаний зі стародавнім французьким словом «*ressourdre*» – підійматися, що походить від латинського «*resurgere*» – знову підійматися, розпрямлятися, знову виникати.

Слід зазначити, що для економічної науки характерне вживання терміна «ресурс» у множині, тоді як у однині він зазвичай вживається як технічна характеристика певного об'єкта. Наприклад, В. Новицький тлумачить ресурси як матеріальні й інформаційні об'єкти, джерела та передумови отримання необхідних людям матеріальних і духовних благ, котрі можна використовувати й реалізувати за наявних технологій і соціально-економічних відносин [77, с. 5].

Учений поділяє ресурси на види (групи, типи) відповідно до їхніх приро-

ди та функціональних особливостей [77, с. 31].

Найнаближенішою до категорії «бюджетні ресурси», але набагато ємнішою за змістовим наповненням, є категорія «фінансові ресурси», яку в економічній літературі трактують таким чином: грошові кошти, що створюються в процесі розподілу, перерозподілу й використання ВВП упродовж певного часу [5, с. 15]; доходи та грошові нагромадження, формування котрих відбувається в ході розподілу та перерозподілу [57, с. 16]; грошові кошти, що утворюються в процесі розподілу й перерозподілу ВВП, а також частини національного багатства [59, с. 559]; сукупність коштів, які перебувають у розпорядженні держави й суб'єктів господарювання [139, с. 87] та є джерелом їх виробничого й соціального розвитку; частина грошових надходжень і доходи, призначені для виконання фінансових зобов'язань та здійснення витрат із метою забезпечення потреб відтворення [37, с. 112]; грошові накопичення й доходи, котрі створюються в процесі розподілу та перерозподілу ВВП і зосереджуються в певних фондах для забезпечення безперервного розширеного відтворення та задоволення інших суспільних потреб [85, с. 11].

Найповнішим вважаємо трактування категорії «фінансові ресурси», надане А. Глущенком: фонди грошових коштів, що перебувають у розпорядженні держави, суб'єктів господарювання й населення, утворені в процесі розподілу вартості суспільного продукту в грошовій формі та призначені для забезпечення відтворювального процесу й задоволення загальнодержавних потреб [27, с. 10]. Таким чином, фінансові ресурси складаються з тих, що перебувають у розпорядженні органів державного управління й місцевого самоврядування, всіх видів і форм підприємницьких структур та населення. Держава розпоряджається ресурсами бюджету та різних видів централізованих і децентралізованих фондів, а також державних фінансових інститутів (центрального банку, державних страхових органів і кредитних установ). Друга частина фінансових ресурсів перебуває в підприємств, установ та організацій різних форм власності й видів діяльності, третя – в населення у формі вкладів, заощаджень і депозитів у банківській системі та в інших фінансових установах.

Основною складовою фінансових ресурсів держави є саме бюджетні ресурси, на них припадає в різних країнах і в окремі періоди від 40 до 70 % загальних фінансових надходжень. Це пов'язано з особливою роллю бюджету як фінансової бази діяльності уряду, що забезпечує розв'язання найважливіших економічних і соціальних завдань розвитку суспільства. Централізація значної частини фінансових ресурсів держави в бюджетах різних рівнів надає можливість проводити єдину фінансову політику, забезпечувати необхідний перерозподіл коштів між галузями економіки й територіями країни, задовольняти приблизно в однаковій мірі соціальні потреби, що гарантуються Конституцією.

Роль і значення бюджетних ресурсів у розширеному відтворенні можна оцінити лише в разі наявності чіткого теоретичного обґрунтування сутності цієї категорії. Як уже зауважувалось, у сучасній економічній літературі немає єдиної думки щодо дефініції бюджетних ресурсів, їхнього змісту та методів впливу на забезпечення безперервності розширеного відтворення. Наукове обґрунтування сутності цієї категорії вимагає конкретизації й висвітлення критеріїв, яким вона має відповідати, а саме: джерел створення, форм виявлення, цільового призначення.

Авторське визначення економічної сутності категорії «бюджетні ресурси» пропонується нами як результат логічного поєднання дефініцій «бюджетні кошти», «ресурс» і «фінансові ресурси держави» шляхом узагальнення й систематизації різних наукових підходів до їх формулювання. Отже, на нашу думку, за економічною сутністю бюджетні ресурси, з одного боку, є об'єктивним економічним явищем, пов'язаним із сукупністю специфічних фінансових відносин з приводу розподілу та перерозподілу частини вартості ВВП між учасниками відтворювального процесу, з другого – поновлюваним у результаті економічної діяльності держави запасом фінансових ресурсів, централізованим у бюджетній системі з метою асекурації безперервності розширеного відтворення та забезпечення суспільно необхідних видатків.

Вважаємо таке визначення економічної сутності бюджетних ресурсів держави найбільш точним і комплексним, оскільки в ньому обґрунтовано дже-

рела створення цих ресурсів, форми їх виявлення та цільове призначення. Так, показано, що джерелом їх формування, в загальному підсумку, є ВВП; вони сконцентровані в централізованих і децентралізованих бюджетних фондах; метою формування бюджетних ресурсів є їх спрямування на соціально-економічний розвиток суспільства. Причому за рівнем акумуляції доцільно виділити централізовані (формується на рівні центрального (державного) бюджету) та децентралізовані (формується на федеральному, регіональному й муніципальному рівнях та на рівні окремих адміністративно-територіальних утворень) бюджетні ресурси.

Формування та розподіл бюджетних ресурсів, призначених для виконання державою її функцій, є економічним підґрунтям існування останньої. Разом із тим статус кожного ресурсу передбачає наявність таких його властивостей, як рідкісність і цінність. Більше того, принцип обмеженості економічних ресурсів має всеосяжний характер, у зв'язку з чим у зарубіжній економічній літературі його називають фундаментальним, а проблему обмеженості ресурсів відносять до визначальних. Справді, усі види економічних ресурсів, котрі перебувають у розпорядженні суспільства, є обмеженими та недостатніми для задоволення всього спектра людських потреб, що загалом не обмежені, не насичувані й, більше того, з розвитком суспільства безперервно зростають і змінюються кількісно та якісно.

У цілому погоджуючись із цією тезою, вважаємо, що, з огляду на економічну природу та понятійне навантаження категорії «державний кредит», у цьому випадку формулювання «бюджетні доходи» коректніше замінити на «бюджетні ресурси». Уявлення щодо складу бюджетних ресурсів нашої держави дає таблиця, де наведено структуру доходів та основних джерел фінансування зведеного бюджету України. Наведені дані свідчать, що основою формування бюджетних ресурсів в Україні виступають податкова й позикова складові, причому з 2009 р. спостерігається значне зростання боргової складової джерел фінансування суспільних видатків, тоді як місцеві позики не відіграють помітної ролі в акумулюванні ресурсів бюджету. Структура бюджетних ресур-

сів у зведеному бюджеті України в динаміці наведено в Додатку А.

Щодо неподаткового механізму мобілізації бюджетних ресурсів погоджуємося з В. Дем'янишином, котрий наголошує на тому, що ключовою функцією неподаткових надходжень є збалансування бюджету, заповнення недоомобілізованої за рахунок податків частини доходів [36, с. 59]. Потреба у відшкодуванні податкових надходжень, яких бракує, неподатковими платежами зумовлена неможливістю держави мобілізувати необхідний обсяг податків і зборів у зв'язку з обмеженими розмірами об'єктів оподаткування.

У цьому контексті слушним є висновок Ц. Огня про те, що подібна ситуація не може бути оцінена як позитивне явище, вона «є свідченням низької ефективності діяльності податкових органів у процесі мобілізації податків до бюджету та непрогресивності діючої системи оподаткування. Не одержуючи необхідної суми податків, держава змушена вишукувати інші джерела формування доходів і, перш за все, у формі неподаткових надходжень» [79, с. 181].

Отже, встановлення оптимального співвідношення податкових і боргових джерел формування бюджетних ресурсів є важливим напрямом подолання дисбалансів державних фінансів України. За низьких темпів зростання ВВП обмежуються можливості для обслуговування й погашення державного боргу за рахунок примноження податкових надходжень від розширення бази оподаткування. Більше того, стагнаційні тенденції розвитку відтворення не те макроекономічне середовище, за якого доцільно підвищувати рівень оподаткування. Чергового, не завжди на прийнятних умовах, запозичення не уникнути. І якщо при цьому не раціоналізувати перерозподільчі процеси, боргова ситуація вийде з-під контролю. Фінансову піраміду боргових зобов'язань не можна будувати нескінченно – у разі критичного навантаження боргових платежів на державний бюджет запозичення доведеться припинити. За таких обставин оподаткування не лише фінансово забезпечує обслуговування та погашення боргів, а й перетворюється на єдиний інструмент продукування суспільних благ.

Бюджетні ресурси є важливою складовою системи пізнання бюджетних відносин та тісно пов'язані з економічним станом і розвитком держави. Вони

поєднують історичні процеси з їх логічним наповненням, відображають динамізм економічного буття, перебувають у русі та постійно змінюються. Дослідження відповідної фінансової категорії засвідчило її неоднозначність і складність та водночас вагомість у економічному, соціальному й політичному житті країни. Бюджетні ресурси тісно пов'язані з іншими фінансовими та економічними категоріями, мають як схожі, так і характерні риси. Суперечливі трактування цієї категорії, зміни в поглядах учених на економічну сутність і значимість цих ресурсів у суспільному відтворенні підтверджують їх багатогранну й різноаспектну будову.

За умов нестабільності фіскального простору економічна сутність, зміст та значення бюджетних ресурсів набувають якісно нових ознак, кількісно різноманітних властивостей і характеристик, підходів та трактувань.

На сучасному етапі одним із найважливіших завдань державного управління є забезпечення фінансування суспільних видатків бюджетними ресурсами, обмеженість котрих є основною причиною дисбалансів системи державних фінансів в умовах падіння темпів економічного зростання та збільшення обсягів споживання. Інституційні перетворення вітчизняної соціально-економічної системи вимагають підвищення ефективності формування ресурсів бюджету без істотного зниження рівня оподаткування й необґрунтованого збільшення позикового забезпечення функціонування держави. Україна зможе поступово наростити економічний і фіскальний потенціал, розпочавши якісно нове соціально-ринкове державотворення, лише в разі обґрунтованого, взаємоузгодженого використання податкових та позикових форм фінансування оптимально розподілених на соціальні, капітальні й трансформаційні цілі видатків бюджету.

Кінцева результативність фіскальної політики уряду залежить від ефективності підходів до формування бюджетних ресурсів держави, тому важливим напрямом подальших досліджень вважаємо збалансування податково-боргових стратегій акумуляції ресурсів бюджету шляхом визначення суспільно необхідної й можливої на сучасному етапі інституційних перетворень межі оподаткування та оптимального рівня зовнішніх і внутрішніх державних запозичень.

## РОЗДІЛ 2

### СУЧАСНИЙ СТАН ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ

#### 2.1. Механізм формування та управління бюджетними ресурсами

Дефініція «механізм управління бюджетними ресурсами» в сучасній фаховій науковій літературі розкрита недостатньо, а нормативно-правове її трактування відсутнє [149, с. 167].

Важливою економічною категорією, яка частково відображає сутність досліджуваної дефініції, є механізм державного управління фінансами. Однак ця категорія не спроможна повністю відобразити характерні особливості механізму управління бюджетними ресурсами. Розглянемо структурно-логічну схему механізму державного управління фінансами (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Структурно-логічна схема механізму державного управління фінансами

Джерело: [149, с. 167]



Як видно з рис. 2.1, механізм державного управління фінансами включає: механізм управління в бюджетній сфері та механізм управління податковими надходженнями. Всі складові цих механізмів пов'язані між собою та залежать один від одного. Так від ефективності управління фінансами установ, організацій, які діють не в бюджетній сфері, та управління приватними фінансами залежить ефект механізму управління податковими надходженнями, від чого, в свою чергу залежатиме наповнення бюджетів фінансовими ресурсами.

З огляду на зазначене, під механізмом управління бюджетними ресурсами пропонуємо розуміти фінансово-економічні відносини, що виникають під впливом діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також нормативно-правових важелів, і забезпечують формування та використання фінансових ресурсів шляхом застосування форм, методів та важелів, надаючи можливості підвищення результативності функціонування системи управління фінансовими ресурсами окремих адміністративно-територіальних одиниць і країни в цілому.

Розглянемо складові елементи механізму управління бюджетними ресурсами (рис. 2.2).

З рис. 2.2 видно, що головними складовими елементами механізму управління бюджетними ресурсами, є: цільове, функціональне, методичне, інструментальне, організаційне управління та нормативно-правове регулювання.

Пропонований механізм узагальнено віддзеркалює найістотніші аспекти функціонування системи управління бюджетними ресурсами: визначення головних стратегічних цілей та їх дотримання (цільовий, нормативно-правовий аспекти), виконання функцій (функціональний), інформаційно-аналітичне забезпечення (інформаційний, інструментальний), науково-методичного забезпечення (організаційно-методичний). При комплексному використанні виокремлених елементів цього механізму можливо досягти результативності системи управління на всіх рівнях соціально-економічного розвитку країни.

Проте, як показують результати дослідження практичного досвіду, за сучасних умов господарювання діючий механізм управління бюджетними ресур-

сами спрацьовує не завжди ефективно.



Рис. 2.2. Складові елементи механізму управління бюджетними ресурсами

Джерело: [149, с. 168]

Згідно зі ст. 19 Бюджетного кодексу України визначено чотири стадії бюджетного процесу: складання, розгляд, виконання, підготовка та розгляд звіту про виконання і прийняття рішень щодо нього.

Стадії бюджетного процесу відбуваються послідовно, і цей порядок не

може бути змінений. Відповідно до Бюджетного кодексу України виокремлено положення, що стосуються управління бюджетними ресурсами, які узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Положення Бюджетного кодексу України щодо управління  
бюджетними ресурсами**

Розділ	Глава	Стаття	Пункт	Коментар
1	2	3	4	5
1	1	2	10	бюджетний процес – регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства
1	1	2	42	програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу
1	4	2	2	на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства
1	4	2	3	учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами)
1	4	22	7	головний розпорядник здійснює управління бюджетними коштами у межах встановлених йому бюджетних повноважень та оцінку ефективності бюджетних програм, забезпечуючи ефективне, результативне і цільове використання бюджетних коштів, організацію та координацію роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі
2	8	42	1	Кабінет Міністрів України забезпечує виконання Державного бюджету України. Міністерство фінансів України здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5
2	8	42	3	Розпорядники бюджетних коштів забезпечують управління бюджетними асигнуваннями і здійснення контролю за виконанням процедур та вимог
2	10	62	1	Рахункова палата протягом двох тижнів з дня офіційного подання Кабінетом Міністрів України річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України готує та подає до Верховної Ради України висновки про виконання закону про Державний бюджет України з оцінкою ефективності управління коштами державного бюджету, а також пропозиції щодо усунення порушень, виявлених у звітному бюджетному періоді
3	12	78	1	Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи відповідних місцевих рад або сільські, селищні, міські (міст районного значення) голови (якщо відповідні виконавчі органи не створені згідно із законом) забезпечують виконання відповідних місцевих бюджетів. Місцеві фінансові органи здійснюють загальну організацію та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координують діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету
5	17	110	1	До повноважень Рахункової палати належить здійснення контролю за надходженням та використанням коштів Державного бюджету України, у тому числі за утворенням, обслуговуванням і погашенням державного боргу, ефективністю управління коштами державного бюджету, використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету

Джерело: [149, с. 170]

Критичний аналіз табл. 2.1 приводить до висновку, що головний фінансовий, нормативно-правовий документ країни не повною мірою відображає засади управління бюджетними ресурсами, що істотно уповільнює дію його механізму.

Активні управлінські дії щодо формування інститутів бюджетної системи з метою покращення процесів мобілізації бюджетних ресурсів притаманні виключно державі. Стратегія розбудови формальних інститутів бюджетної системи передбачає, насамперед, врегулювання та вдосконалення механізмів формування бюджетних ресурсів держави у розрізі джерел. Системний підхід до

такого регулювання враховує як характер інститутів, що продукують зміни в бюджетному механізмі, так і специфіку регулюючих норм і правил, а також спосіб їх впровадження. Тому висхідним моментом подолання дисбалансів у системі державних фінансів є науково обґрунтована та практично адаптована до стратегічних загальнодержавних цілей концепція формування бюджетних ресурсів, закріплена законодавчо.

На управління бюджетними ресурсами покладається ряд функцій (рис. 2.3), які одночасно застосовуються на всіх стадіях бюджетного процесу.



Рис. 2.3. Класифікація функцій управління бюджетними ресурсами

Джерело: [149, с. 171]

Вітчизняне законодавство у сфері регламентування процесів формування бюджетних ресурсів держави доцільно оптимізувати з урахуванням таких умов:

- наукове обґрунтування, яке базується на всебічному використанні об'єктивних економічних законів та закономірностей розвитку суспільства;
- урахування особливостей сучасного стану соціально-економічного розвитку країни, екологічних та демографічних умов, національних традицій і менталітету, внутрішніх та зовнішніх векторів впливу;
- вивчення і використання попереднього досвіду господарської та фінансової розбудови національної економіки;
- урахування власних помилок і помилок інших держав при інституцій-

ній реструктуризації окремих напрямів фіскальної політики;

– використання системного і комплексного підходів при формуванні всіх напрямів реалізації засад фіскальної політики та розробці законодавства тощо

Сьогодні, в результаті відсутності на законодавчому рівні положень щодо особливостей управління бюджетними ресурсами та виокремлення функцій, які при цьому діють, головні розпорядники використовують звужений спектр функцій, що є властивими управлінню фінансами в цілому (рис. 2.4).

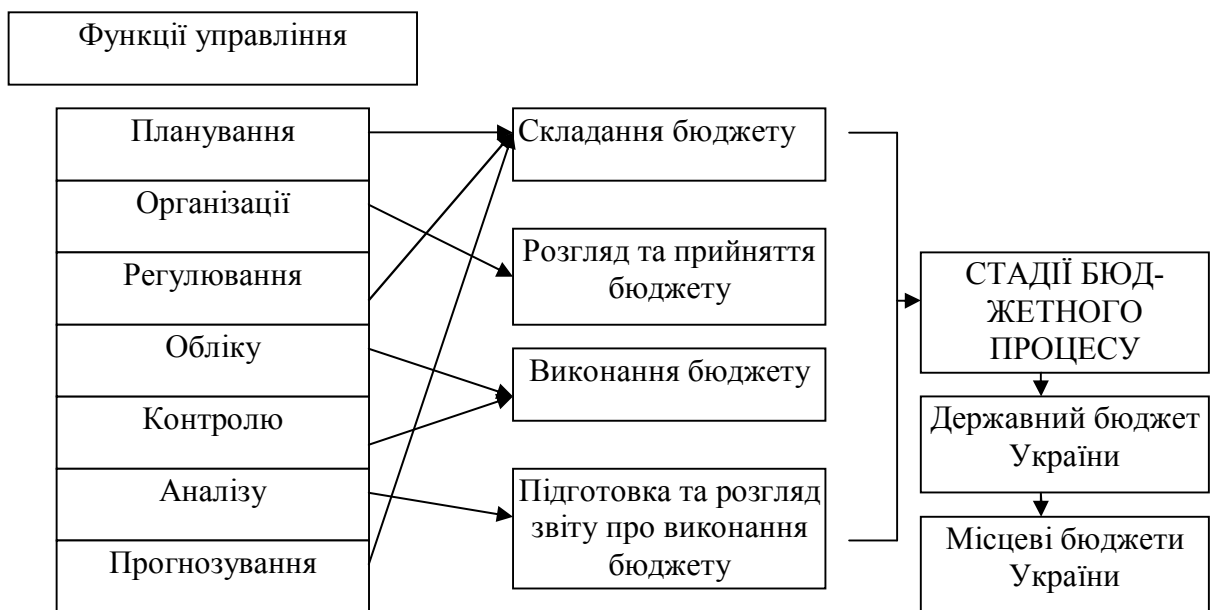


Рис. 2.4. Логічна схема діючих функцій управління бюджетними ресурсами країни

Джерело: [149, с. 171]

Вважаємо, що ефективнішим є застосування в управлінні бюджетними ресурсами функцій, згідно класифікації рис. 3 та із врахуванням стадій бюджетного процесу (рис. 2.5). Такий підхід дозволить поліпшити не лише стан управління бюджетними ресурсами, але й механізм дії цього управління.

Як видно з рис. 2.5, на кожній стадії бюджетного процесу доцільно використовувати кілька функцій управління. Так, на стадії складання проектів бюджету належить задіяти функції планування, організації, регулювання, контролю, аналізу, стимулювання, управління міжбюджетними відносинами.

Розгляд проекту та ухвалення закону про Державний бюджет України

(рішення про місцевий бюджет) повинні відбуватися на основі функцій планування, організації, регулювання, контролю та аналізу. При виконанні бюджету, включаючи внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), також необхідно застосовувати функції планування, організації, регулювання, обліку, контролю, аналізу, управління доходами, управління витратами, управління державним кредитом, управління державним боргом, управління міжбюджетними трансфертами.



Рис. 2.5. Логічна схема пропонованих функцій управління бюджетними ресурсами за сучасних умов господарювання

Джерело: [149, с. 175]

Підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього мають здійснюватися на основі функцій планування, організації, регулювання, обліку, контролю, аналізу, стимулювання, управління міжбюджетними трансфертами.

Що стосується механізму управління бюджетними ресурсами, то він повинен включати види бюджетного менеджменту, що дозволить посилювати дію цього механізму та виявляти прогалини які при цьому виникають. На

рис. 6 запропоновано алгоритм застосування видів бюджетного менеджменту в бюджетному процесі. В основу запропонованого алгоритму покладено методологічний підхід, який полягає в тому, що всі стадії бюджетного процесу є єдиним об'єктом регулювання і розвитку країни в цілому.

Види бюджетного менеджменту поділено на дві групи: властиві всім стадіям бюджетного процесу (загального призначення) і ті, що властиві певній його стадії (спеціального призначення). Як свідчить рис. 2.6, ці види бюджетного менеджменту відображають його у всіх проявах.

Запропонований алгоритм є ключовим моментом підвищення ефективності механізму управління бюджетними ресурсами (рис. 2.6).

Виходячи із представленого алгоритму, сучасний механізм управління бюджетними ресурсами повинен включати сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на формування і використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів, які знаходяться в розпорядженні органів державної влади (рис. 2.7).

Запропонований підхід до механізму бюджетного менеджменту в сучасних умовах господарювання відрізняється від існуючого послідовністю дій і врахуванням етапів.

Першим є етап підготовки, що включає визначення цілей і завдань управління бюджетними ресурсами, вивчення пріоритетних методів управління, дослідження нормативно-правового регулювання, визначення інформаційного та інструментального забезпечення, яке може стати додатковим засобом в напрямі досягнення бажаного результату, аргументування важелів впливу на забезпечення поступового переходу від одного етапу управління до іншого, які забезпечать його виконання.

На другому етапі застосовують методичне управління, нормативно-правове регулювання, інструментальне та функціональне управління. Головна перевага даного етапу полягає в тому, що він передбачає відповідальність кожного учасника бюджетного процесу, надаючи при цьому право самостійного вибору та прийняття рішень, пов'язаних з формуванням та використанням фі-



нансових ресурсів бюджетної сфери.

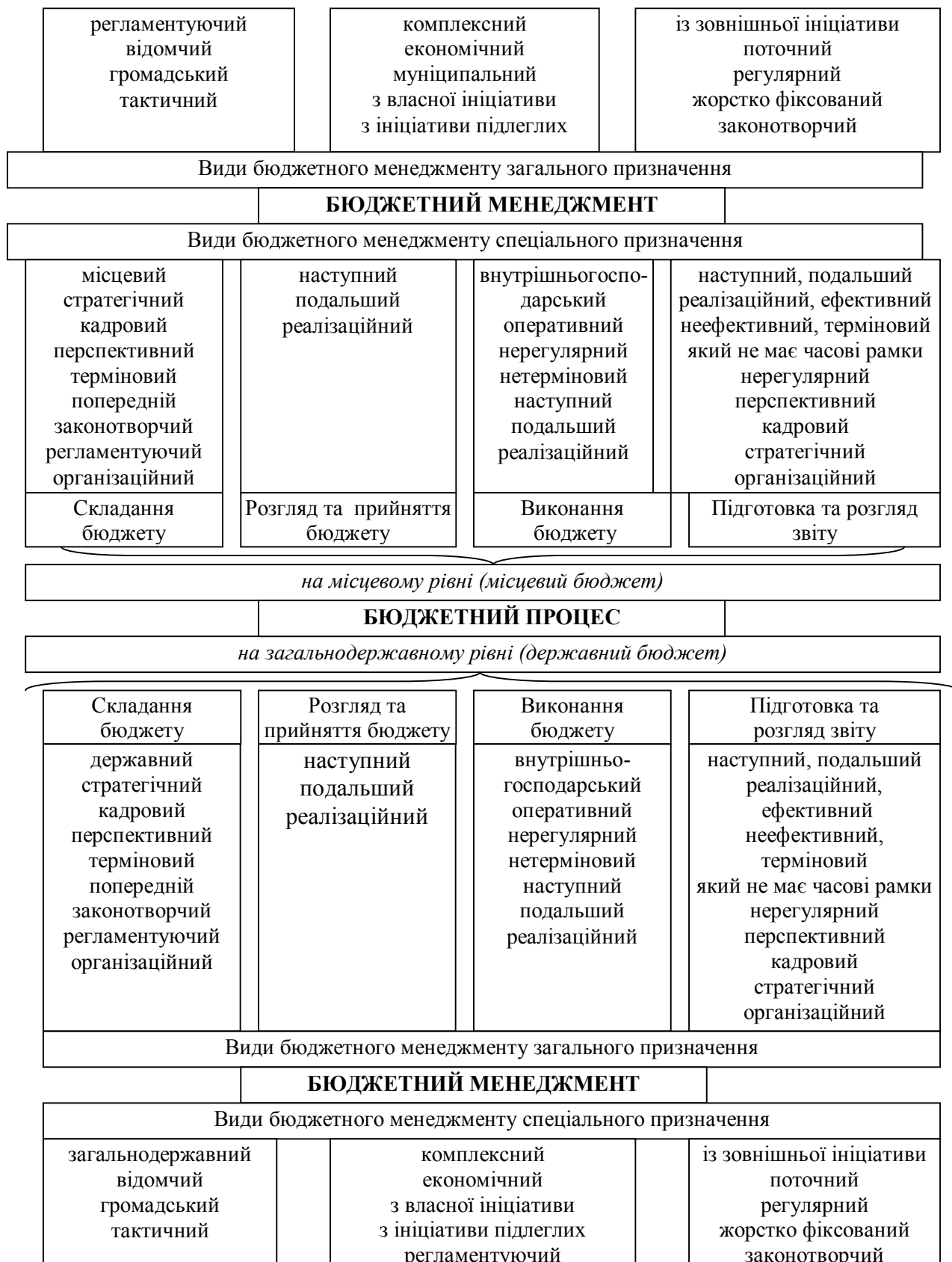


Рис. 2.6. Алгоритм застосування видів бюджетного менеджменту в бюджетному процесі. Джерело: розроблено авторами.

Джерело: [149, с. 175]

Третій етап пов'язаний з аналізом та передбачає повсякденну оцінку роботи розпорядників бюджетних коштів, що зумовить їх до виваженого прийняття ефективних рішень.

Четвертим є етап систематизації даних та визначення результатів. Він дає можливість встановити ефективність прийнятих рішень щодо формування та використання фінансових ресурсів бюджету та вжити заходи щодо ліквідації негативних явищ, які при цьому виникають.

П'ятий етап передбачає виявлення ефекту від механізму бюджетного менеджменту.

Розроблений механізм дає можливість завчасно порівняти цілі та завдання з конкретними результатами управління. Поряд із цим впровадження механізму бюджетного менеджменту в практику дозволить поліпшити сучасний стан системи управління бюджетними ресурсами; знизити ризики неефективного їх формування та використання; активізувати участь громадськості у бюджетному процесі; попереджати виникнення дефектів управління бюджетними ресурсами.

Результати проведеного дослідження свідчать, що в Україні є достатні умови для удосконалення управління бюджетними ресурсами.

Ослабленість сучасного стану управління значною мірою потребує остаточного демонтажу рудиментів тоталітарної системи і побудови сучасних управлінських механізмів, не обтяжених минулим.

Реформування нинішньої системи управління бюджетними ресурсами сприятиме диверсифікації напрямів, форм і засобів управління, наданню системного характеру дії бюджетного менеджменту.

Модернізація управління бюджетними ресурсами передбачає застосування бюджетного менеджменту на всіх стадії бюджетного процесу. На цій основі пропонується удосконалення законодавчої бази, розроблення методології з наступною реалізацією та впровадженням в бюджетний процес видів бюджетного менеджменту, що сприятимуть забезпеченню результативності управління бюджетними ресурсами.

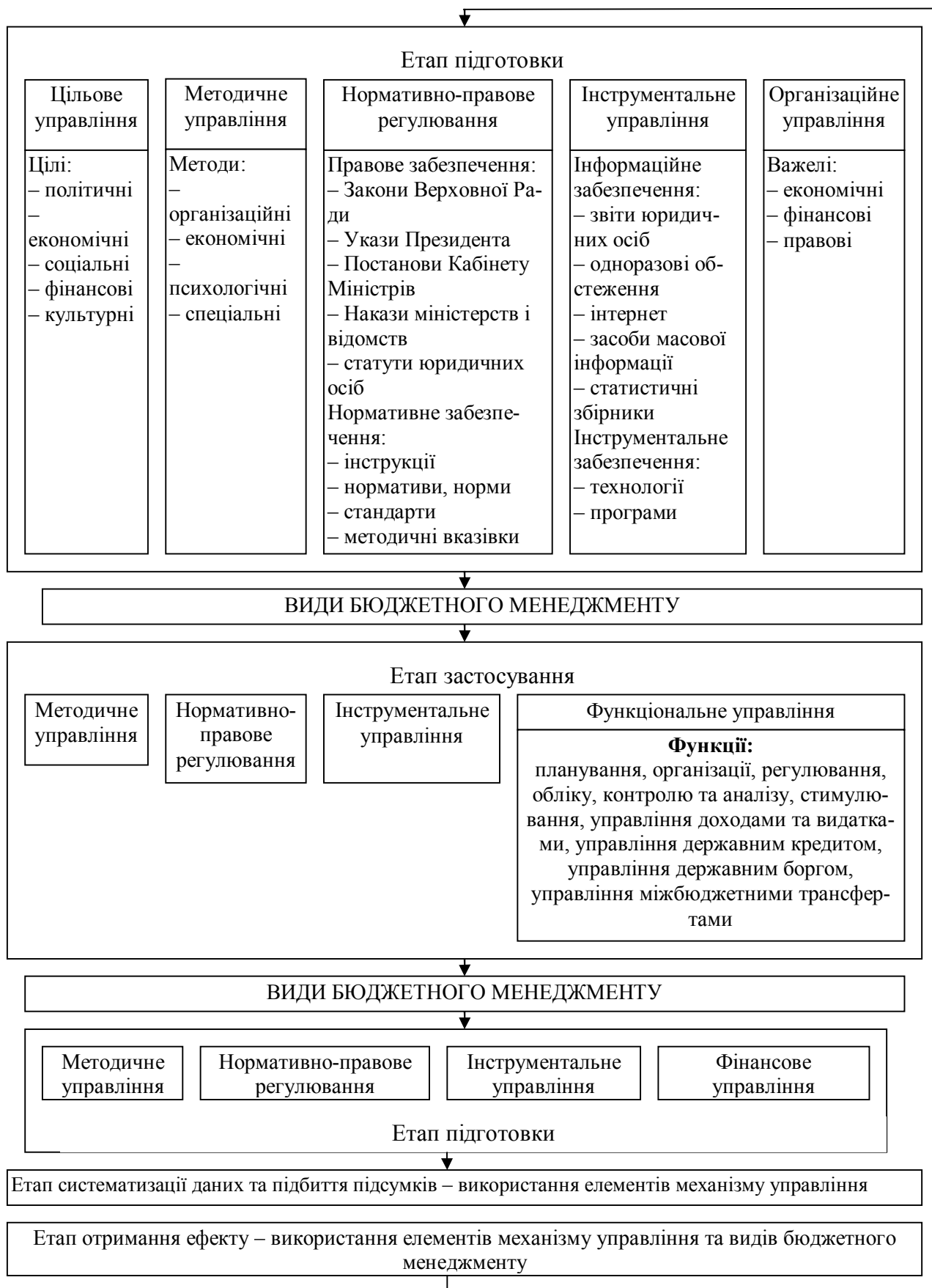


Рис. 2.7. Механізм бюджетного менеджменту в сучасних умовах господарювання

Джерело: [149, с. 175]

Бюджетні ресурси є важливою складовою системи пізнання бюджетних відносин і знаходяться у тісному зв'язку з економічним станом і розвитком держави. Вони поєднують історичні процеси з їх логічним наповненням, відображають динамізм економічного буття, знаходяться в русі та постійній зміні у відповідності до явищ, що відбуваються.

За економічною сутністю, бюджетні ресурси, з одного боку, є об'єктивним економічним явищем, пов'язаним із сукупністю специфічних фінансових відносин з приводу розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту між учасниками відтворювального процесу, з іншого – поновлюваним у результаті економічної діяльності держави запасом фінансових ресурсів, централізованим у бюджетній системі з метою асекурації безперервності розширеного відтворення та забезпечення суспільно необхідних видатків. Їх обмеженість є однією з основних причин дисбалансів системи державних фінансів в умовах падіння темпів економічного зростання.

В процесі формування бюджетних ресурсів можливості податкового забезпечення функціонування держави зіставляються з потенційним фіскальним ефектом економічно виправданого державного запозичення та загальним обсягом видатків бюджету, а сама стратегія підпорядковується умові сприяння стабільному зростанню ВВП за рахунок активізації ведення підприємницької діяльності та (або) розширення меж фінансової активності держави. Оподаткування діалектично поєднується з борговим інструментарієм наповнення бюджету задля ефективного фінансування суспільно необхідних видатків та забезпечення оптимального функціонування соціально-економічної системи держави. Інституційні перетворення вітчизняної соціально-економічної системи вимагають підвищення ефективності формування ресурсів бюджету без істотного зниження рівня оподаткування та необґрунтованого збільшення позикового забезпечення функціонування держави. Разом з тим, в умовах трансформаційних перетворень загальний вектор об'єктивно зумовлених тенденцій еволюції джерел формування бюджетних ресурсів України засвідчує наявність глибинних дисбалансів у вітчизняному фіскальному просторі.

## 2.2. Державний фінансовий аудит ефективності використання бюджетних коштів

У результаті еволюційного розвитку державного фінансового контролю стандартами аудиту INTOSAI було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через дві форми контролю:

- фінансовий аудит правильності та відповідності (regularity audit);
- аудит адміністративної діяльності (performance audit) (Додаток Б).

Система державного фінансового контролю в Україні представлена на рис. 2.8.

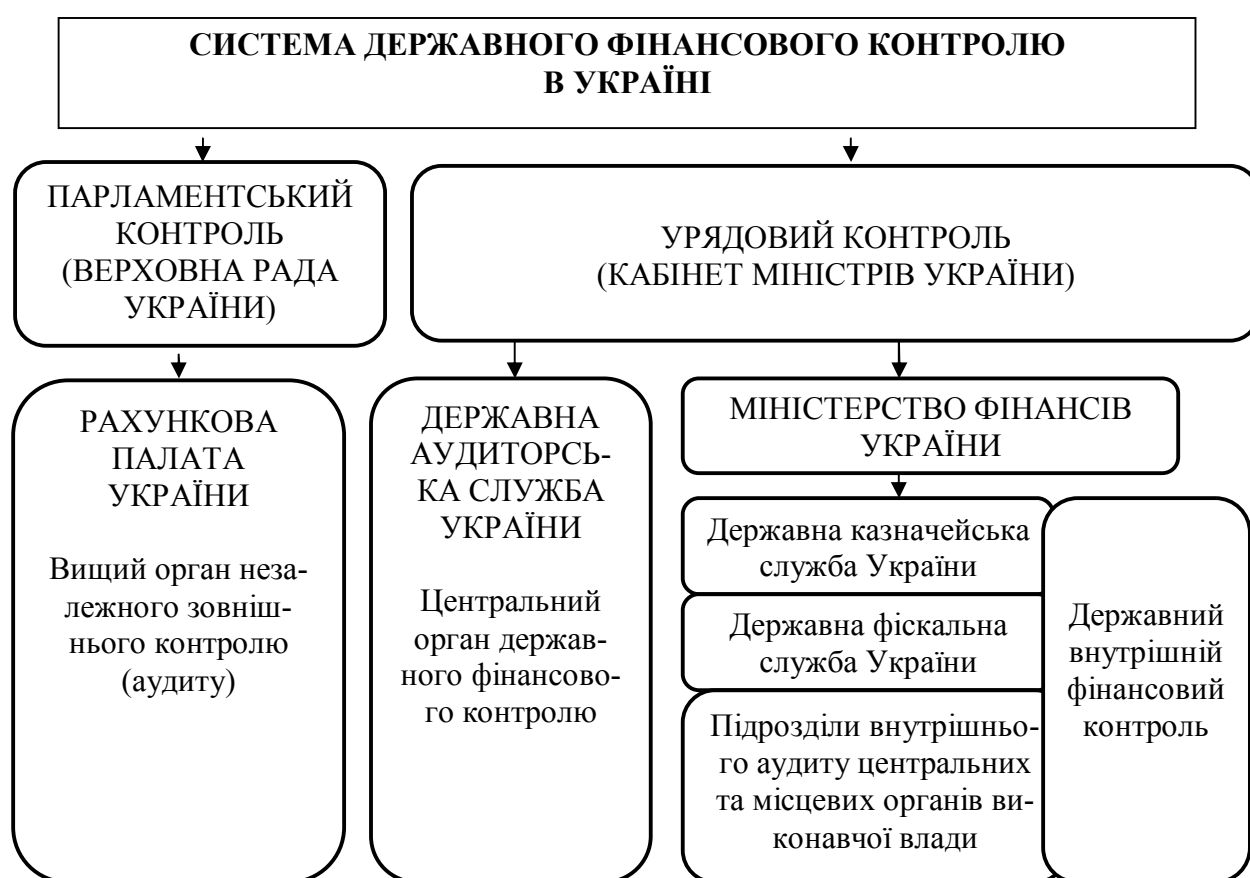


Рис. 2.8. Система державного фінансового контролю в Україні

Джерело: побудовано за даними Держаудитслужби [109]

Головним контролюючим органом за рухом бюджетних коштів є Рахункова палата України, основним завданням якої є організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини держбюджету та контроль за виконанням та фінансуванням загальнодержавних програм економічного,

науково-технічного, соціального й національно-культурного розвитку, охорони довкілля. Визначальним суб'єктом виконавчої влади є Державна аудиторська служба України (далі - Держаудитслужба).

Основними нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держаудитслужби, є Бюджетний кодекс України, Закон України від 26 січня 1993 року №2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року №43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України». Головні завдання Державної аудиторської служби України наведено на рис. 2.9.

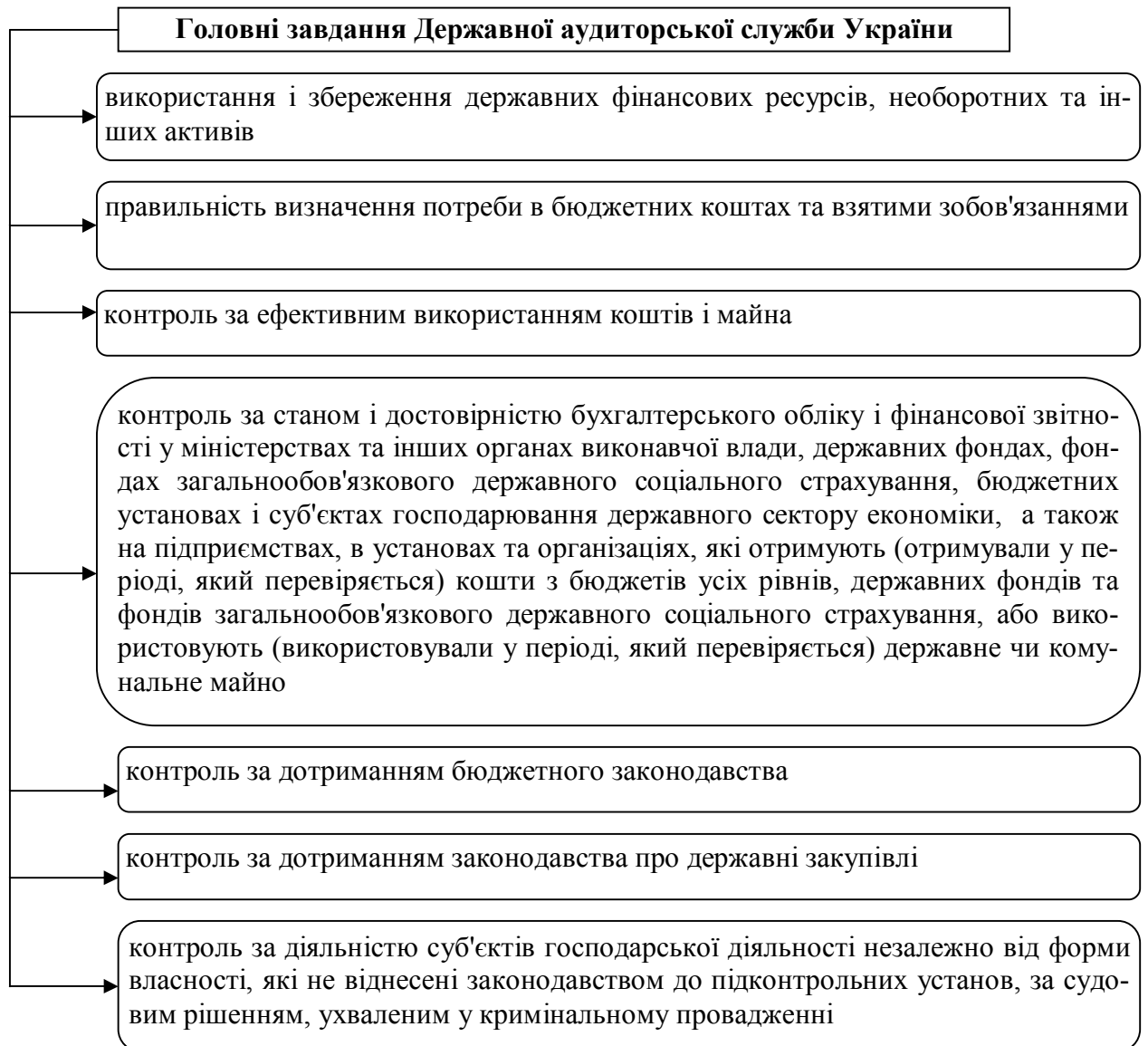


Рис. 2.9. Головні завдання Державної аудиторської служби України

Джерело: [33, с. 15]

Згідно з Концепцією [144] повноваження органів Держаудитслужби щодо здійснення державного фінансового контролю є одним із елементів системи управління державними фінансами, а тому базові етапи розвитку та модернізації діяльності органів Держаудитслужби мають бути вбудовані у вітчизняні реформи у сфері державних фінансів та державного внутрішнього фінансового контролю, відбуватися взаємоузгоджено з їх кроками та результатами.

Певні кроки в модернізації діяльності органів державного фінансового контролю (Держфінінспекції) Уряд зробив у 2015 році. Зокрема, з метою підвищення ефективності урядового контролю, розвитку та посилення функції аудиту, підвищення його дієвості як інструменту Уряду для попередження порушень, усунення виявлених порушень і недопущення їх надалі, оцінки ефективного, законного, цільового, раціонального, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів у 2015 році розпочато реформування діяльності органів державного фінансового контролю шляхом реорганізації в Держаудитслужбу. Зокрема, утворено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого (на сьогодні) спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України, реорганізувавши Державну фінансову інспекцію, та прийнято низку інших нормативно-правових актів, що регламентують її діяльність. Розподіл функцій аудиту та інспектування здійснюється шляхом організаційної зміни структури підрозділів Держаудитслужби, зокрема шляхом створення відділів аудиту за відповідними галузевим спрямуванням.

У 2016 році реорганізовано територіальні органи Держфінінспекції шляхом оптимізації та утворення міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби. Зокрема, із 27 територіальних органів передбачено утворення 5-ти офісів Держаудитслужби, а саме: Північний офіс Держаудитслужби; Північно-східний офіс Держаудитслужби; Південний офіс Держаудитслужби; Західний офіс Держаудитслужби; Східний офіс Держаудитслужби. Наразі зазначені міжрегіональні територіальні підрозділи Держаудитслужби утворені та розпо-

чали свою діяльність.

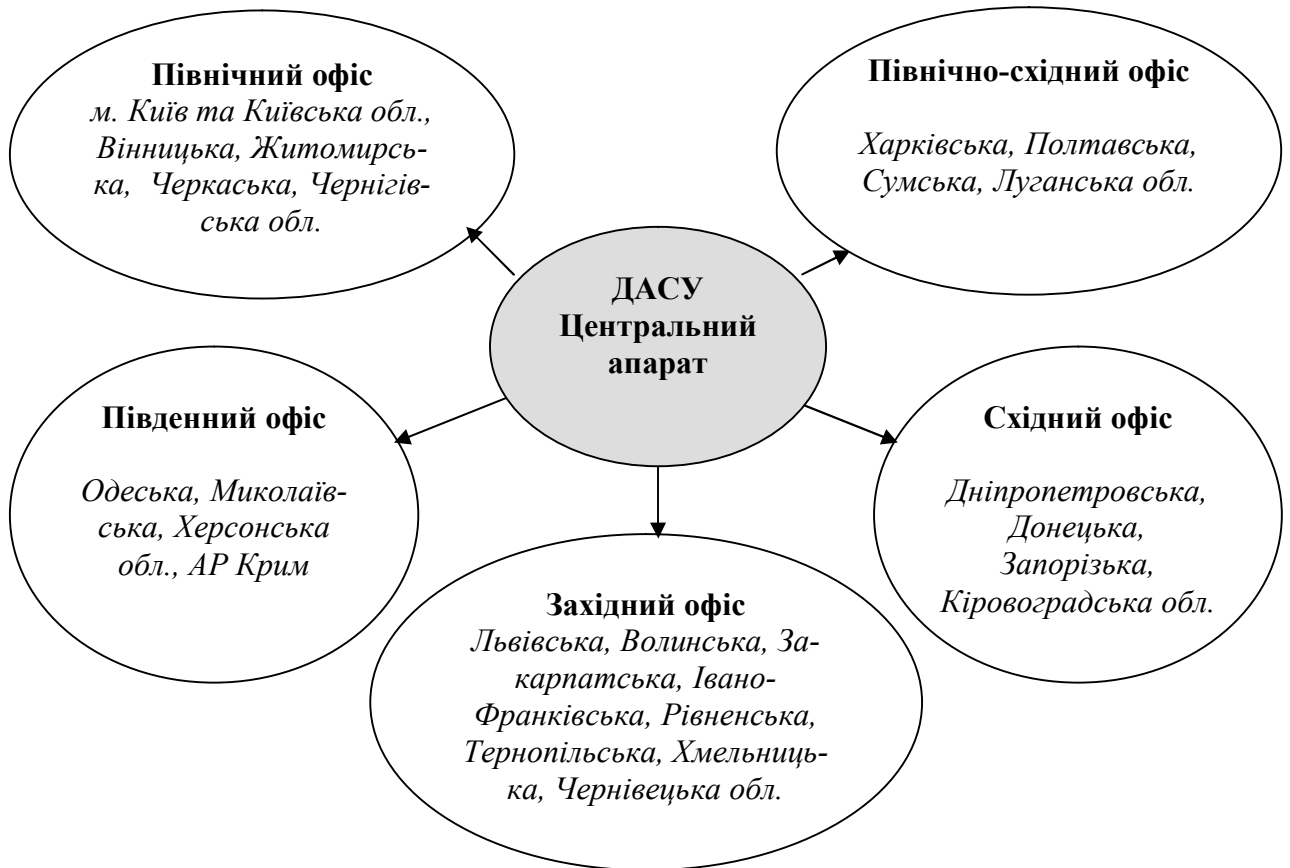


Рис. 2.10. Система органів державної аудиторської служби

Джерело: узагальнено автором

Наразі в практиці органів Держаудитслужби запроваджено чотири види аудиту:

- аудит виконання бюджетних програм;
- аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- аудит виконання місцевих бюджетів;
- аудит окремих господарських операцій.

Кожен із зазначених видів аудиту містить аспекти та елементи (з методик різних видів аудиту), що визначені в міжнародній практиці і термінології, та є комбінованим аудитом, що спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних фінансів, досягнення економії та їх цільового використання органами державної влади та суб'єктами господарювання державного та комунального секторів, правильності ведення ними бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної



та іншої звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Тобто завдання будь-якого із зазначених аудитів – не фрагментарно, а комплексно визначати якість управління державними фінансами у відповідних сферах і напрямках, усунення виявлених порушень, попередження і недопущення надалі, що на міжнародному рівні є доволі позитивною практикою.

Водночас колізії та прогалини вітчизняного законодавства щодо регулювання процесу організації і здійснення аудиту органами Держаудитслужби не сприяють створенню якісної системи його нормативно-правового та методологічного забезпечення. Отже необхідним є усунення прогалин законодавства та його подальший розвиток шляхом стандартизації процедур організації та здійснення аудиту, удосконалення механізму, зокрема методичного інструментарію його проведення, уніфікації термінології аудиту та його модернізація з урахуванням європейських стандартів або кращого світового досвіду.

Крім того, доцільно звернути увагу на те, що на відміну від вітчизняної в міжнародній практиці ефективно реалізуються різні види аудиту, зокрема, фінансовий аудит, ІТ-аудит, аудит коштів і грантів ЄС, аудит державних програм та аудит інвестиційних проектів тощо. Запровадження цих видів аудиту у національній практиці органів Держаудитслужби є актуальним, доцільним та спричинено їх вагомністю у системі державних фінансів та подальшим впливом на підвищення рівня соціально-економічного розвитку країни та євроінтеграційними прагненнями країни.

За даними Державної аудиторської служби, крім державного фінансового аудиту та інспектування існує ще перевірка і моніторинг закупівель (рис. 2.11).

Концепцією визначено основні напрями реформування органів державного фінансового контролю в Держаудитслужбу, зокрема:

- кардинальна видозміна функції інспектування, підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства та налагодження взаємодії з OLAF;

- розвиток та посилення функції державного фінансового аудиту (далі –

аудит), підвищення його результативності як інструменту Уряду для здійснення ефективного державного фінансового контролю;

– розвиток та посилення попереднього та поточного контролю для попередження і недопущення порушень та неефективного використання державних ресурсів.



Рис. 2.11. Впроваджені інструменти державного фінансового контролю Держаудитслужбою

Джерело: побудовано автором за даними Держаудитслужби

Незважаючи на ефективність проведення державного фінансового аудиту, в питаннях його організації та проведення є чимало недоліків, які перешкоджають досягненню загального результату – забезпечення законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Серед таких проблем варто відзначити:

1) відсутність чіткого розмежування внутрішнього і зовнішнього держа-

вного фінансового аудиту;

2) відсутність єдиних стандартів проведення державного фінансового аудиту, які визначали б єдині підходи до організації та проведення державного фінансового аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків, рекомендацій;

3) відсутність єдиних методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації державного фінансового аудиту.

Наявність відповідного програмного забезпечення з проведення державного фінансового аудиту (внутрішнього і зовнішнього) сприяло б підвищенню його ефективності, а також значно спростило б роботу аудиторів та полегшило би процес документообігу;

4) недостатня кількість висококваліфікованих кадрів, задіяних у проведенні державного фінансового аудиту;

5) відсутність єдиних критеріїв оцінки ефективності проведення державного фінансового аудиту.

Головна відмінність аудиту ефективності від ревізії та аудиту достовірності виконання результативних показників виконання бюджетної програми полягає у призначенні кожної з цих форм контролю.

По-перше, в ході ревізії чи аудиту достовірності увага акцентується на законності операцій, правильності і достовірності відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій та статистичній звітності, тобто вивченні минулих фактів.

Натомість у ході аудиту ефективності державні аудитори повинні з'ясувати якість прийнятих рішень щодо управління бюджетними коштами та іншими державними ресурсами, оцінити рівень віддачі від їх використання, визначити резерви раціонального та ефективного їх використання, тобто орієнтуватися на перспективу діяльності.

По-друге, результатом ревізії є висновки щодо розмірів допущених фінансових порушень, встановлення винних осіб, і як наслідок, їх покарання та відшкодування заподіяних збитків, оскільки ревізії спрямовані на те, щоб виявляти відхилення від встановлених норм і правил, визначати рівень фінансо-

вих втрат, забезпечувати їх повернення та засвідчити громадськості про невідворотність покарання за такі порушення.

Аудит достовірності, хоча й не має такої каральної функції, як ревізія (бо спрямований виключно на визначення економічності виконання програми і достовірності її результативних показників, а право на встановлення осіб, винних у порушення, і доцільності притягнення їх до відповідальності залишає головному розпоряднику бюджетних коштів), також меншою мірою забезпечує мобілізацію наявних резервів.

Відтак завданням аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів (державних ресурсів) і аналіз причин не досягнення поставлених завдань. Бюджетні кошти (ресурси) в даному випадку виступають як інструмент досягнення певних благ для суспільства. Результатом дослідження є висновок про те, чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів в неефективну програму або які зміни необхідно внести для покращення управління.

По-третє, результати ревізії оформляються двостороннім документом (актом), яким фіксуються тільки документально підтверджені факти, а їх об'єктивність підтверджується підписами ревізора і керівника та бухгалтера перевіреного об'єкта. Не допускається включення до акту висновків і пропозицій та не підтверджених документами даних про фінансово-господарську діяльність об'єкта, що ревізується.

Натомість аудиторський звіт містить інформацію про виконання бюджетної програми, зібрану в ході дослідження з різних джерел (інформування органів влади, статистичні дані, результати ревізій і анкетування). Підписується звіт тільки контролером, оскільки цей документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не одного розпорядника бюджетних коштів.

По-четверте, процедура проведення контрольних дій передбачає обов'язковий вихід на підконтрольний об'єкт, роботу з наявними документами.

Результати проведеного нами порівняльного аналізу цих форм контролю наведено у Додатку В.

Модель контролю надходження і використання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами представлено на рис. 2.12.

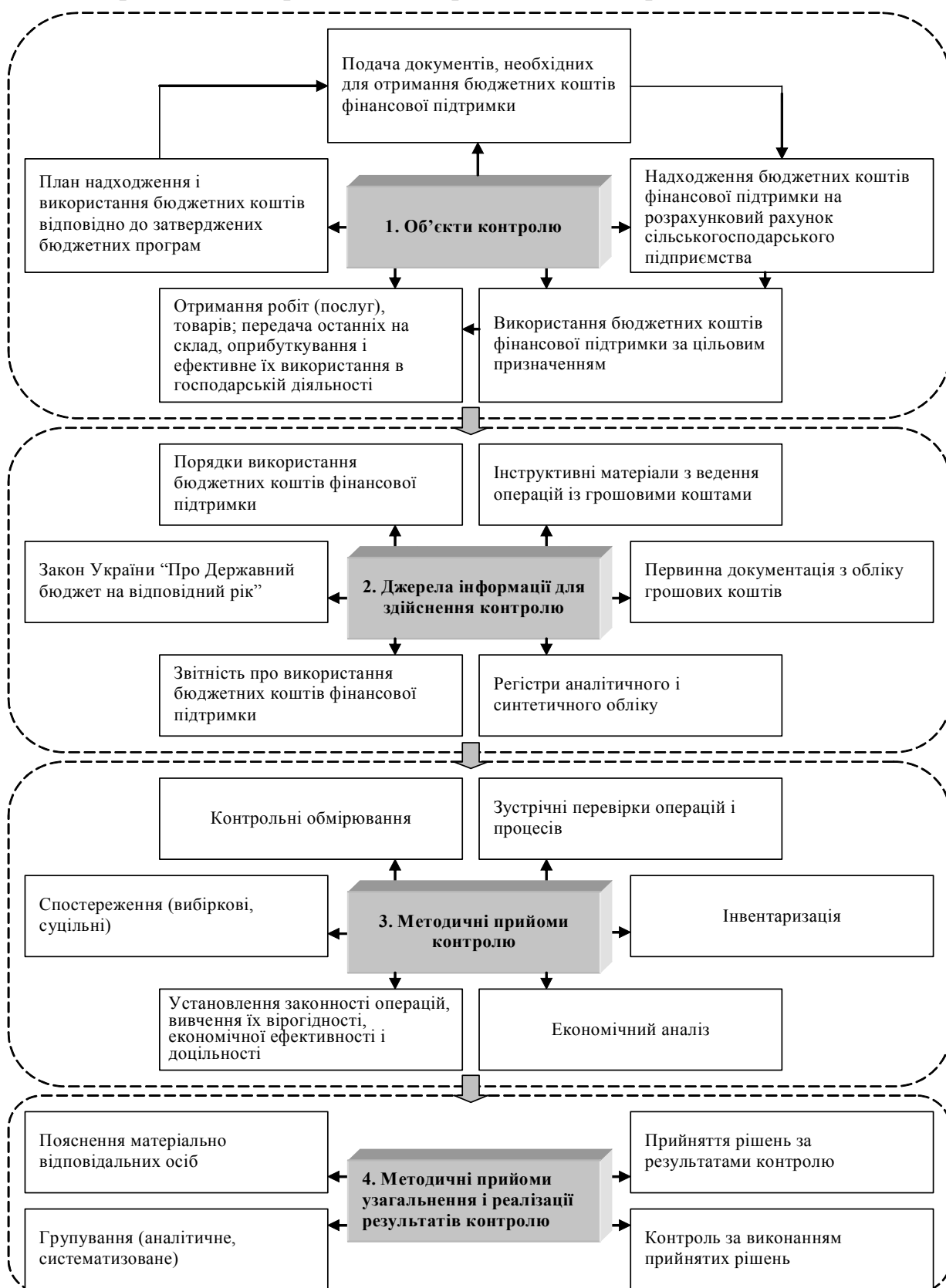


Рис. 2.12. Модель контролю надходження і використання бюджетних коштів сільськогосподарськими підприємствами

Державна аудиторська служба щомісячно надає звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Міністерству фінансів України.



Рис. 2.13. Взаємодія Державної аудиторської служби з іншими контролюючими органами

Джерело: [106]

Методичні особливості аудиту ефективності бюджетних коштів наведено в Додатку Д. Завдання суб'єктів контролю за використанням бюджетних коштів наведено в Додатку Е.

У різних країнах використовують міжнародні аудиторські стандарти, що позитивно впливає як на вдосконалення і розвиток аудиторської діяльності, так і на якість аудиторських перевірок, а також сприяє інтеграції передових досягнень аудиту в національні аудиторські системи.

Рахункова палата України на даному етапі свого функціонування зацікавлена в розвитку державного аудиту, який би спирався на багатий зарубіжний досвід з урахуванням українських особливостей.

Одним із важливих завдань є запровадження у діяльність нових методик аудиту.

Фактично, на сьогодні контрольні заходи Рахункової палати виконуються виходячи з напрацювань Колегії та практичного досвіду працівників Палати, які здійснюють контроль за використанням державних коштів.

Впровадження норм аудиту, які використовуються внутрішні органи фінансового контролю і водночас враховують особливі потреби Рахункової палати України та досвід її функціонування, є дуже важливим чинником і мають певні переваги, зокрема: допомагають привернути увагу суб'єктів контролю до вдосконалення процедур, підвищення їх доходів, скорочення витрат; вище керівництво отримує незалежну інформацію про діяльність установ, фахові рекомендації щодо прийняття управлінських рішень відповідальними особами, шляхи оптимізації витрачання державних ресурсів; громадянське суспільство отримує вичерпну інформацію щодо витрачання суспільних коштів.

Передовий світовий досвід свідчить про те, що ті ресурси, які вкладаються в модернізацію державного аудиту, сприяють досягненню результату протягом нетривалого часу. Тому реформування державного фінансового контролю має відбуватися за рахунок розширення функцій, систематизації та структурування його об'єктів, введення наукових рекомендацій у нормативне забезпечення державного аудиту, який має стати істотно новою, цілісною системою

Оскільки більшість Вищих органів фінансового контролю не уповноважені накладати санкції та не можуть давати доручення органам виконавчої влади за результатами перевірок, вони мають можливість у цьому випадку покластися на підтримку законодавчих органів. Це передбачає, зокрема, необхідність створення у Верховній раді України спеціального Комітету, що розглядатиме та прийматиме рішення за кожним звітом Рахункової палати.

Практика перевірок контролюючими органами свідчить про системність

та повторюваність бюджетних правопорушень.

За даними Держаудитслужби [128, 129, 130], у 2017 році здійснено 8303 контрольних заходи (в т.ч. 2181 контрольно-аналітичних перевірок та 6122 зустрічних звірок), що на 45% менше, ніж у 2015 році (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

### Загальні відомості про здійснення державного фінансового контролю

Показник	Роки			Відхилення, 2017 р. ± 2015 р.
	2015	2016	2017	
1. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	4002	2668	2181	-1821
- ревізій фінансово-господарської діяльності	3692	2361	1809	-1883
- державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	18	17	38	20
- державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	24	19	60	36
- державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	97	86	189	92
- перевірок державних закупівель	101	147	63	-38
- оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади	8	11	0	-8
2. Проведено зустрічних звірок	16320	10308	6122	-10198

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Фінансові порушення були встановлені в частині недоотримання фінансових ресурсів (34,4% у 2017 році) та проведення отримувачами витрат з порушенням законодавства (65,6% у 2017 році) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Відомості про виявлені фінансові порушення, млн. грн.

Показник	Роки			Відхилення, 2017 р. ± 2015 р.
	2015	2016	2017	
1. Недоотримано фінансових ресурсів	790,5	1298,1	642,9	-147,6
2. Проведення витрат з порушенням законодавства, у тому числі:	3079,9	1315,5	1227,8	-1852,1
- нецільові витрати ресурсів	82,1	164,4	81,1	-1
- незаконні витрати ресурсів	2737,2	1071,0	1122,6	-1614,6
- недостачі коштів і матеріальних цінностей	260,6	80,1	24,1	-236,5
Разом фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	3870,4	2612,6	1870,7	-1999,7

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]



Виходячи з даних табл. 2.3, можна дійти висновку, що найбільшу частку витрат з порушення законодавства займають незаконні витрати ресурсів, хоча у 2017 році вони зменшились на 1614,6 млн.грн. порівняно з 2015 роком. Зменшення виявлених порушень в динаміці за три роки (рис. 2.14) пояснюється не покращенням фінансової дисципліни, а зменшенням кількості проведених контрольних заходів з 4002 у 2015 році до 2181 заходів у 2017 році.

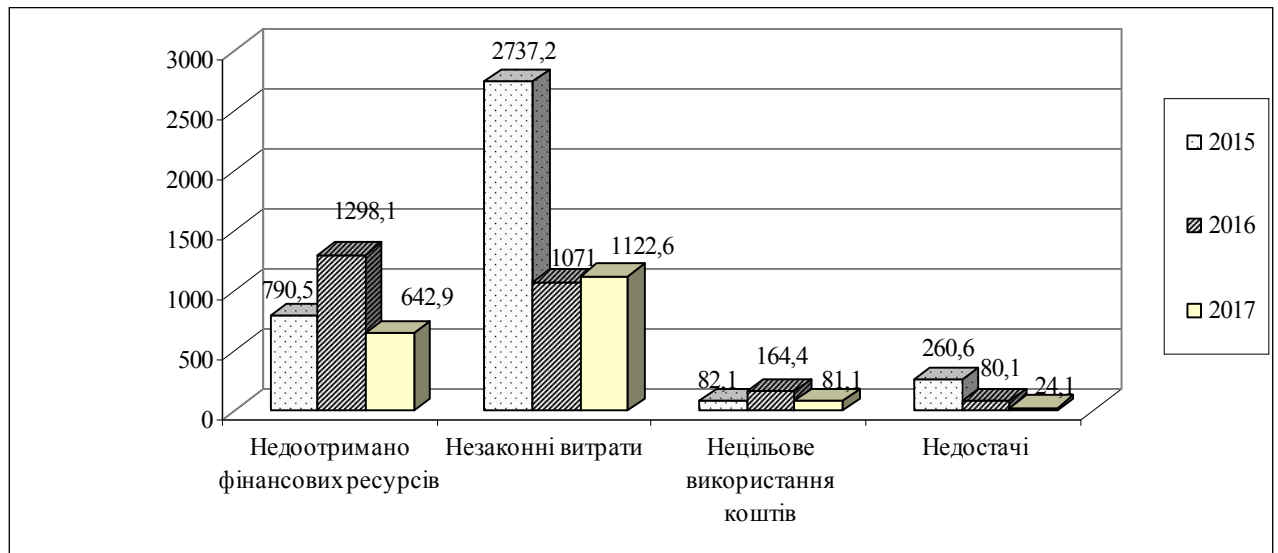


Рис. 2.14. Склад та динаміка фінансових порушень за 2015-2017 рр, млн.грн.

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Скорочення сум недоотриманих державних фінансових ресурсів за 2015-2017 роки на 147,6 млн. грн. свідчить про підвищення ефективності прийняття управлінських рішень керівництвом суб'єктів, що підлягали перевірці. Меншою складовою категорією фінансових порушень є недостачі коштів і матеріальних цінностей, сума яких має позитивну тенденцію до скорочення у 2017 році на 236,5 млн.грн. порівняно з 2015 роком. Найменшу частку порушень становлять нецільові витрати ресурсів, сума яких у 2017 році становила 81,1 млн. грн., що на 1 млн.грн. менше, ніж у 2015 році.

Варто розмежовувати поняття нецільового та незаконного використання ресурсів, оскільки для кожного виду порушення передбачені окремі заходи для його усунення, а також окремо визначені види відповідальності.

До незаконних витрат прийнято відносити витрачання ресурсів з порушенням усіх вимог законодавства, крім тих, що встановлюють обов'язковість витрачання бюджетних коштів за цільовим призначенням. Під нецільовими витратами державних ресурсів варто розуміти наявність відхилення фактичного використання коштів від тієї мети, яку сформульовано у бюджетному призначенні, асигнуванні (тобто це не є факт наявності будь-якого порушення законодавства при їх використанні).

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 (рис. 2.15).

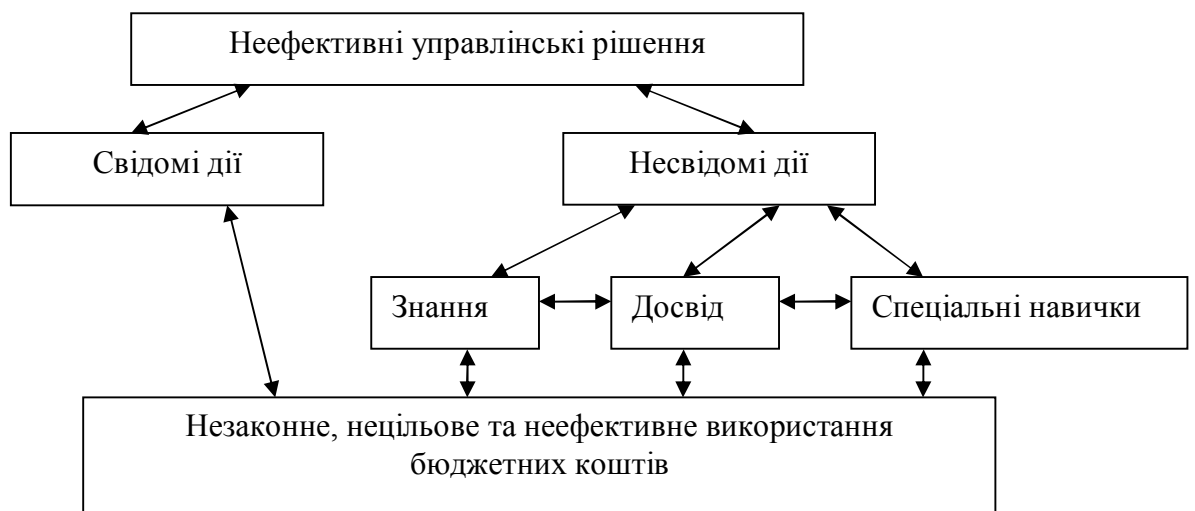


Рис. 2.15. Фактори, що формують неефективні управлінські рішення та їх результат

Джерело: узагальнено авторами

На рис. 2.15 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 керівників 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.

Свідомі дії є наслідком чітко спланованих організаційно-методичних заходів, спрямованих на заволодіння бюджетними коштами або отримання вигоди окремими особами чи групами зацікавлених людей.

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 недостатнім рівнем знань, досвіду, окремих професійних навичок не спроможні вчасно приймати виважені, обґрунтовані рішення.

Оцінка структури фінансових порушень за 2017 рік (рис. 2.16) дає можливість дійти висновку, що найбільшу частку (60%) займають незаконні витрати ресурсів, недоотримання фінансових ресурсів становить 34,4%, нецільове використання коштів - 4,3%, і найменшу частину порушень становлять недостачі державних ресурсів - 1,3%.

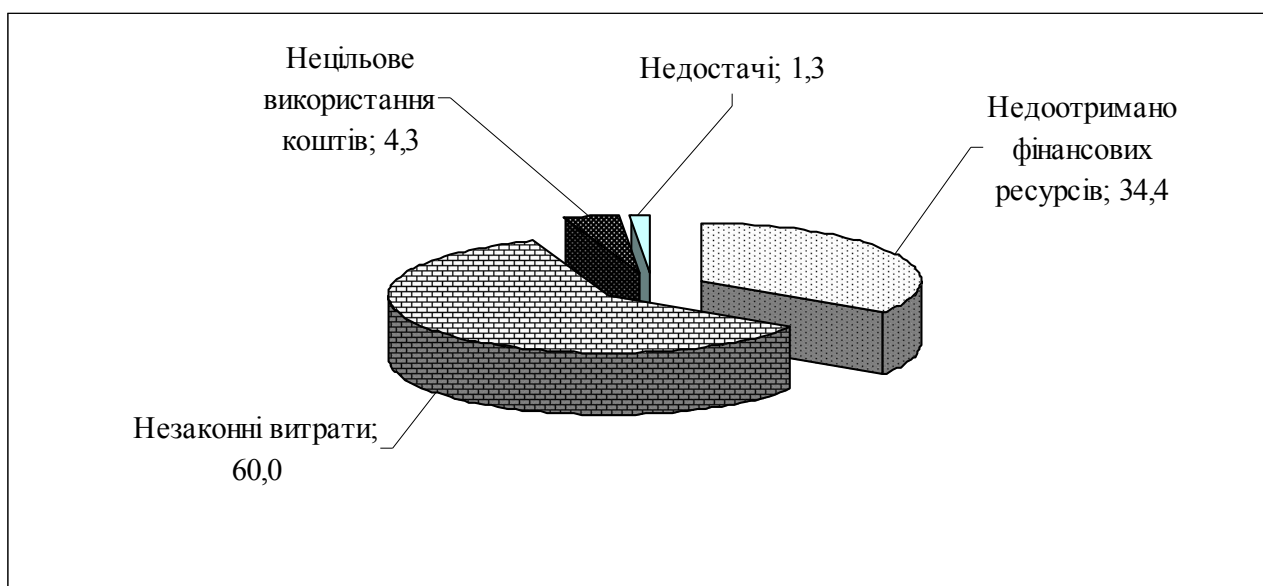


Рис. 2.16. Структура фінансових порушень, 2017 р., %

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

За наслідками виявлених фінансових порушень органами Державної аудиторської служби були вжиті відповідні контрольні заходи, до яких належать:

передача матеріалів перевірок до правоохоронних органів; досудові розслідування; притягнення осіб до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності; призупинення бюджетних асигнувань та зменшення бюджетних призначень розпорядникам коштів; пред'явлення позовів до суду щодо відшкодування втрат ресурсів; направлення до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

### Вжиті заходи за результатами перевірок

Показник	Кількість (фактів, об'єктів контролю)			
	Роки			Відхилення, 2017 р. ± 2015 р.
	2015	2016	2017	
1	2	3	4	5
1. Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій та перевірок	1952	1451	1263	-689
2. Кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами проведених контрольних заходів	1053	669	577	-476
3. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення за переданими матеріалами контрольних заходів	342	189	281	-61
4. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності	10214	5449	4142	-6 072
5. Притягнуто осіб до дисциплінарної відповідальності	2010	1081	845	-1 165
6. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб	868	771	583	-285
7. Призупинено бюджетних асигнувань	314	139	106	-208
8. Зупинено операцій з бюджетними коштами	2403	1194	881	-1 522
9. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	301	114	98	-203
10. Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів	576	143	74	-502
11. Ініційовано позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом	508	376	586	78
12. Направлено до Державної служби фінансового моніторингу інформацій про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом	90	90	114	24

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Зменшення вжитих заходів за результатами перевірок спричинено зменшенням самих перевірок, оскільки у 2017 році було проведено 2181 ревізій фінансово-господарської діяльності, що на 1821 менше, ніж у 2015 році, а також

6122 зустрічних звірок, що на 10198 менше, ніж у 2015 році.

Однак, варто зазначити, що ефективність державного фінансового контролю не може замірятися кількістю проведених перевірок чи кількістю об'єктів, що підлягали контролю, чи кількістю рішень, прийнятих за результатами контролю. І навіть кількість накладених санкцій не може бути підставою для визнання контролю ефективним і дієвим. Основним критерієм є досягнуті реальні результати - нормальне, належне функціонування підконтрольного об'єкта в майбутньому, недопущення ним порушень фінансової дисципліни.

Одним із основних напрямів підвищення ефективності є не лише зменшення кількості перевірок, а й підвищення їх якості, дієвості, проведення комплексних перевірок. Таким шляхом сьогодні мають розвиватися органи фінансового контролю. Аналізуючи стан усунення фінансових порушень, варто зазначити, що відсоток відшкодованих витрат протягом досліджуваного періоду має тенденцію до зменшення (рис. 2.17).

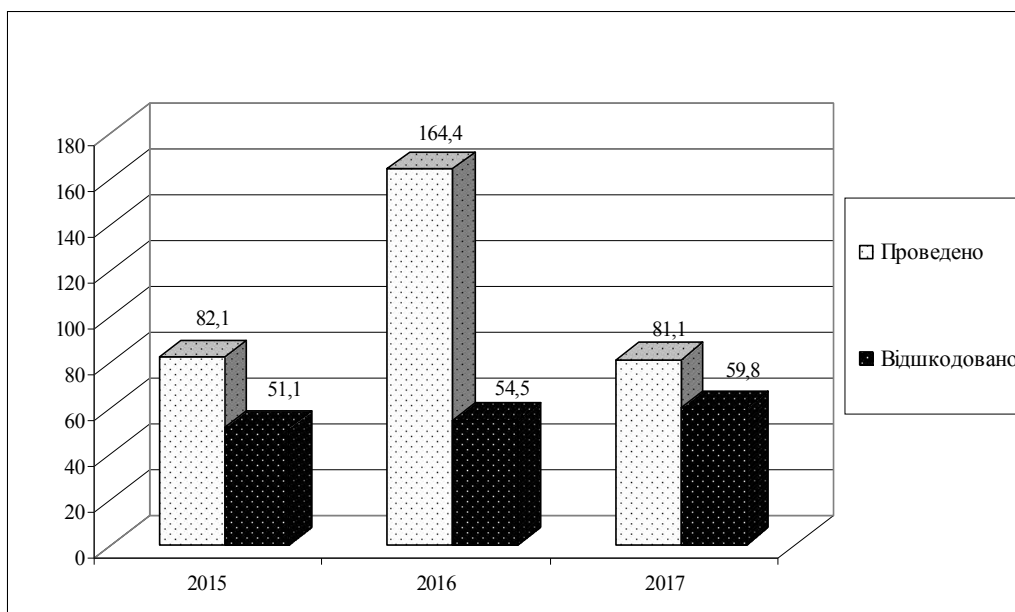


Рис. 2.17. Частка відшкодованих до бюджету нецільових витрат порівняно з проведеними за 2015-2017 роки, млн.грн.

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Нецільове використання бюджетних ресурсів може передбачати два види порушень: 1) нецільове використання бюджетних коштів, яке призводить до втрати бюджетних ресурсів (адекватні вигоди не отримуються), тобто незадо-

волення жодних потреб отримувачів коштів; 2) нецільове використання бюджетних коштів, яке не призводить до втрати бюджетних ресурсів, тобто не задовольняються потреби отримувачів (придбання непотрібного) або задовольняються не ті потреби, на які виділялися кошти.

Дані рис. 2.17 свідчать, що у 2015 році було відшкодовано близько 62,2 %, 33,2% та 73,7% проведених нецільових витрат протягом 2015 р., 2016 р. та 2017 років відповідно.

Аналітична оцінка частки відшкодованих до бюджету незаконних витрат державних ресурсів за 2015-2017 роки представлена на рис. 2.18.

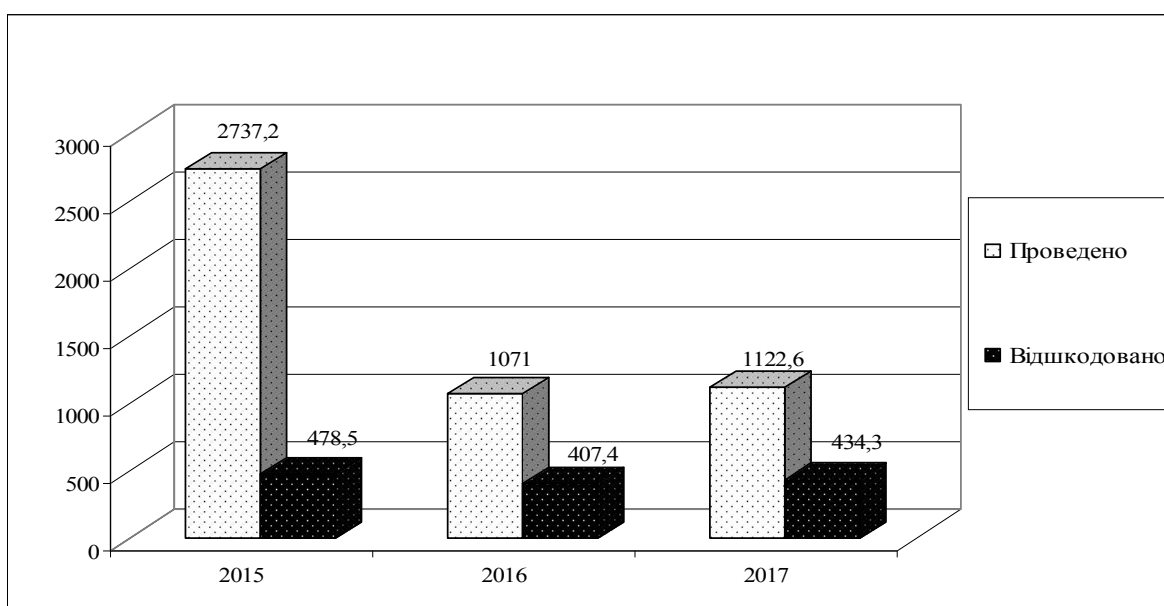


Рис. 2.18. Частка відшкодованих до бюджету незаконних витрат державних ресурсів порівняно з проведеними за 2015-2017 роки, млн.грн.

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Аналізуючи дані рисунку, можна зазначити, що у 2015, 2016 та 2017 роках спостерігаємо покращення ситуації з відшкодування до бюджету незаконних витрат державних ресурсів порівняно з проведеними, оскільки із встановлених витрат було відшкодовано 17,5 %, 38,0% та 38,7% відповідно. Така ситуація свідчить про покращення фінансової дисципліни, однак потрібно підсилити контрольні функції з боку Державної аудиторської служби.

Оцінюючи частку відшкодованих до бюджету недостач державних ресурсів за 2015-2017 роки (рис. 2.19), варто зазначити, що за три останні роки

збільшилася частка відшкодування їх до бюджету. Так, якщо у 2015 році було відшкодовано 7,5%, то в 2017 році – 36,1%.

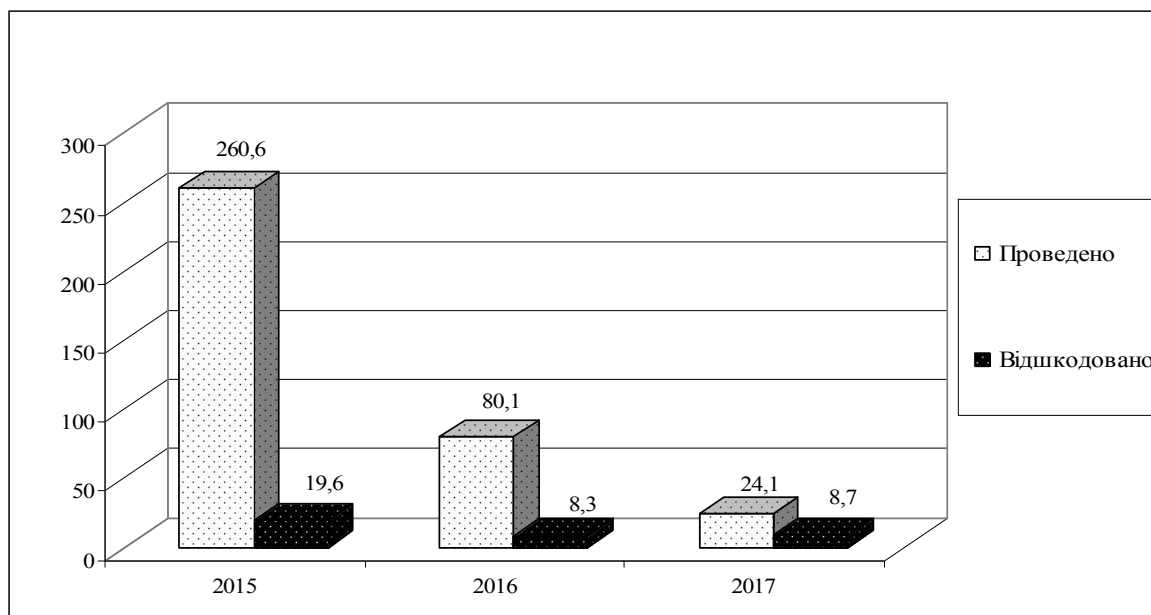


Рис. 2.19. Частка відшкодованих до бюджету недостач порівняно з проведеними за 2015-2017 роки, млн.грн.

Джерело: Статистичні звіти Державної аудиторської служби [128, 129, 130]

Для забезпечення належного рівня ДФК, його ефективності та дієвості варто було б: постійно підвищувати рівень професійних якостей державних контролерів щодо планування, проведення та документування результатів перевірок; збільшувати чисельність підрозділів контролю і ревізії та здійснювати їх укомплектацію. Для уникнення конфлікту інтересів при здійсненні контролю чіткого розподілу потребують функції державних перевіряючих.

З метою здешевлення кредитних ресурсів, з державного бюджету через Міністерство аграрної політики та продовольства України виділені кошти для ПСП «Поділля-Агро» с. Бірків Літинського району Вінницької області в сумі 30 тис.грн. за програмою «Здійснення фінансової підтримки підприємств АПК через механізм здешевлення кредитів» (компенсація відсотків за кредит на безоплатній та безповоротній основах). Внаслідок перевірки порушень не встановлено (Додаток Ж ). Отже, в даному підпункті ми розкрили питання особливостей та стану державного фінансового аудиту ефективності використання бюджетних коштів як однієї з форм державного фінансового контролю.

### **2.3. Казначейський контроль бюджетних ресурсів**

Бюджетний кодекс, законодавчі та інші нормативно-правові акти, наділили органи Казначейства України значними повноваженнями із контролю за рухом і використанням бюджетних та позабюджетних коштів.

Повноваження органів Казначейства відносно контролю за дотриманням бюджетного законодавства регламентуються статтею 112 Бюджетного кодексу України [130] та Положенням про Державну Казначейську службу України, затверджених Постановою КМУ від 15 квітня 2015 року № 215 [146]. Відповідно до вимог цих документів Казначейство України здійснює в межах повноважень контроль за: веденням бухгалтерського обліку надходжень та витрат державного та місцевих бюджетів; складенням та поданням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів фінансової і бюджетної звітності; бюджетними повноваженнями під час зарахування надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі); відповідністю платежів узятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням; дотриманням правил за операціями з бюджетними коштами в іноземній валюті; дотриманням порядку проведення лотерей з використанням електронних систем прийняття сплати за участь у лотереї в режимі реального часу; дотриманням розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, іншими клієнтами вимог законодавства у сфері закупівель в частині наявності, відповідності та правильності оформлення документів.

У межах своїх повноважень органи Казначейства забезпечують організацію та координацію діяльності розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів, інших учасників бюджетного процесу, здійснюють контроль за виконанням ними своїх повноважень, застосовують або здійснюють заходи впливу за порушення бюджетного законодавства.

Метою фінансового контролю, який здійснюється органами Державної



казначейської служби України, є зменшення кількості та обсягів порушень бюджетного законодавства і недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням; взяття зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів понад обсяги виділених бюджетних асигнувань.

Теорія і практика казначейського контролю базується на положеннях загальної теорії фінансового контролю. Але, слід зазначити, що казначейський контроль, як окрема галузь знань, має свій предмет, метод і специфічні прийоми дослідження. Досягнення своїх цілей казначейський контроль забезпечує тільки йому притаманними способами. Він користується обліковою інформацією і інструментарієм бухгалтерського обліку, прийомами економічного аналізу. Основним завданням такого контролю є забезпечення своєчасного й повного надходження доходів до бюджету; законності та своєчасності фінансування заходів, передбачених видатковою частиною бюджету; належного виконання розпорядниками бюджетних коштів своїх зобов'язань; фінансової дисципліни в усіх органах управління, які беруть участь у виконанні бюджету.

Відтак, можна з впевненістю сказати, що органи казначейства здійснюють контроль за виконанням бюджетів на всіх етапах формування та використання бюджетних коштів, починаючи з відкриття бюджетних рахунків, прийняття зобов'язань, попередньої перевірки та оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів і завершуючи підготовкою звітності про виконання бюджетів.

Казначейський контроль, як вид фінансового контролю, має як загальні, так і специфічні відмінності від фінансового контролю. Прерогативою казначейської системи стало забезпечення ефективного контролю за цільовим, раціональним використанням бюджетних коштів, що сприяло досягненню необхідної відповідності касових видатків нормам, встановлених законом про бюджет на поточний фінансовий рік. Крім того, в Бюджетному кодексі визначено, що обсяг прийнятих зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів, оплата яких проводиться за рахунок коштів бюджету, повинен відповідати обсягу доведених до них бюджетних асигнувань; встановлена відповідальність розпорядни-

ків та одержувачів бюджетних коштів за їх цільове використання.

Разом з тим бюджетне законодавство містить окремі положення, що не становлять цілісної нормативної основи для правового регулювання казначейського контролю в рамках органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджету. Такий стан багато в чому пояснюється відсутністю концепції державного фінансового контролю, а також нормативно-правового акта, що закріплює найбільш загальні концептуальні засади державного фінансового контролю, що розвиваються в законодавстві по окремих його видах (бюджетному, валютному, податковому).

Для з'ясування особливостей казначейського контролю насамперед необхідно мати чітке уявлення про сутність відповідного терміну. В свою чергу для характеристики сутності казначейського контролю з точки зору концептуального підходу необхідна систематизація основних принципів, цілей, завдань, об'єкта, предмета, методів, форм. Аналіз понятійно-термінологічного апарату казначейського контролю робить актуальним проведення чітких меж між видами, формами, об'єктом, суб'єктом і методичними прийомами казначейського контролю.

Предметом казначейського контролю є кошти державного та місцевих бюджетів як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу і використання; фінансові ресурси, що виділяються у вигляді субсидій, субвенцій та інших міжбюджетних трансфертів, що мають цільове призначення і надаються з державного бюджету місцевим бюджетам

Об'єктом казначейського контролю є фінансово-господарські операції, що проводяться розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів; виконання кошторисів бюджетних установ; ведення зведеного реєстру учасників бюджетного процесу; ведення бюджетного обліку; складання та подання звітності за операціями з бюджетними коштами.

Державна казначейська служба України як інструмент реалізації основних принципів державного фінансового контролю базується на єдності правової бази, грошової системи, порядку ведення обліку і звітності.

Розглянемо докладніше організацію казначейського контролю, необхідність і важливість якого визначається його місцем в загальній системі органів державного фінансового контролю за державними фінансами. Місце казначейського контролю в системі фінансових дисциплін характеризується тим, що це міжгалузєва функціональна фінансова дисципліна, виникнення якої обумовлено необхідністю задовольняти потреби практики в казначейському контролі як спеціалізованої функції управлінської діяльності. Виходячи з цього, можна говорити про специфічні цілі, завдання, функції, види, форми та методи здійснення казначейського контролю.

Казначейському контролю як особливої сфери наукових знань притаманний певний метод дослідження її специфічного предмета. Під методом казначейського контролю слід розуміти способи, шляхи досягнення даного виду контролю - ефективного і цільового формування та витрачання державних фінансових ресурсів. Особливість казначейського контролю полягає в тому, що метод його проведення - санкціонування, тобто він проводиться на стадії попереднього використання бюджетних коштів і є попереднім і поточним. Казначейський контроль не заснований на звітах і підсумкових результатах, а відбувається в самому процесі виконання бюджету і дозволяє не тільки проаналізувати порушення, а головне не допустити або запобігти його. При застосуванні методу казначейського контролю враховуються вимоги законності, достовірності, доцільності та ефективності бюджетних витрат, а також вимоги бюджетного обліку, методологічних прийомів економічного аналізу та іншої інформації в поєднанні з дослідженнями фактичного стану об'єктів контролю.

У процесі контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів органи Державної казначейської служби України здійснюють попередній контроль на стадії санкціонування дозволу на витрачання бюджетних коштів; поточний контроль у процесі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів; наступний - на стадії складання бухгалтерських балансів та звітів про виконання бюджетів.

В основі методики казначейського контролю лежить нормативний підхід,

тобто перевірка бюджетної організації на предмет дотримання правил фінансових і господарських операцій з бюджетними коштами. Досягнення своїх цілей казначейський контроль забезпечує тільки йому притаманними способами із застосуванням спеціальних джерел даних і прийомів нормативно-правового, документального, логічного і облікового контролю. Казначейський контроль на відміну від інших видів контролю (фінансового, бюджетного, податкового, митного та ін.) має обмежений спектр діяльності, оперує технологією проходження бюджетних коштів через систему рахунків, що відкриті в органах казначейства, і процедурою превентивного контролю при касовому виконанні бюджетів.

Таблиця 2.5

**Довідка щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів**

№ п/п	Показники	2015	2016	2017
1.	Попереджено порушень бюджетного законодавства, допущених розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів всього:			
	кількість	11012	12375	15637
	млн.грн	3679,5	5114,5	8703,1
2.	У тому числі: з виконання державного бюджету:			
2.1	в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань, кількість	2186	2531	2859
	млн.грн	1992,9	1612,9	3554,8
2.2	при прийнятті до виконання платіжних доручень, кількість	138	160	127
	млн.грн	105,6	107,2	35,3
3	з виконання місцевих бюджетів:			
3.1	в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань, кількість	8084	9022	12176
	млн.грн	1552,4	3330,7	4902,8
3.2	при прийнятті до виконання платіжних доручень, кількість	604	662	457
	млн.грн	28,6	63,7	210,2
4.	Інші випадки порушень бюджетного законодавства, кількість	5405	5506	6703
	млн.грн	6774,5	16236,1	10964,9

Джерело: [71, с. 247]

В даному контексті важливе методологічне значення має принцип превентивності казначейського контролю. Якщо органи державного фінансового ко-

нтролю виконують превентивні перевірки періодично, то органи казначейства на попередній і поточній стадіях проводять суцільний і безперервний контроль за бюджетними коштами, що виводить його на новий якісний рівень. Такий підхід дозволяє своєчасно виявляти і попереджувати порушення бюджетного законодавства, призупиняти спроби нераціонального та неефективного використання бюджетних коштів. Однак контроль не може обмежуватися тільки реєстрацією окремих вад. Вважаємо, основне призначення контролю повинно полягати в забезпеченні органічного поєднання попередження, виявлення й ліквідації вад та порушень. З цією метою при здійсненні касових видатків працівники казначейства перевіряють всі бухгалтерські, фінансові та інші документи, що підтверджують право та законність проведення витрат. У випадку виявлення порушень складається попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогами усунення виявлених порушень. Так, органами Казначейства України у 2015 року попереджено 11012 порушень бюджетного законодавства допущених розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 3 679,5 млн. грн, у 2016 року попереджено 12 375 порушень на загальну суму 5114,5 млн. грн, у 2017 року за оперативними даними попереджено 15 637 порушень на загальну суму 8703,1 млн грн. (табл. 2.6).

Слід зазначити, що зростання кількості та обсягів попереджень є, з одного боку, негативною тенденцією порушень бюджетного законодавства, що могли відбутись, а з іншого, свідчить про результативну роботу органів Державної казначейської служби з виявлення подібних випадків та попередження їх настання.

У 2015 року розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів усунуто 10 711 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 3 544,8 млн. грн, у 2016 року усунуто 11 833 порушення бюджетного законодавства на загальну суму 4 877, 5 млн. грн, у 2017 року усунуто 15203 порушень бюджетного законодавства на загальну суму 7 791,8 млн. грн. (табл. 2.6).

**Усунуто порушень бюджетного законодавства**

№ п\п	Показники	2015	2016	2017
1.	Усунуто порушень бюджетного законодавства, кількість	10711	11833	15203
	млн.грн	3544,8	4877,5	7791,8
2.	У тому числі: з виконання державного бюджету:			
2.1	в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань, кількість	2152	2441	774
	млн.грн	1910,6	1489,6	3436,6
2.2	при прийнятті до виконання платіжних доручень, кількість	137	159	111
	млн.грн	105,5	106,7	32,9
3	з виконання місцевих бюджетів:			
3.1	в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань, кількість	7826	8583	11871
	млн.грн	1502,1	3218,8	4132,0
3.2	при прийнятті до виконання платіжних доручень, кількість	596	650	447
	млн.грн	26,6	62,4	190,3
4.	Інші випадки порушень бюджетного законодавства, кількість	5025	4866	6168
	млн.грн	1819,7	4492,3	8219,9

Джерело: [71, с. 247]

Наведені дані свідчать про те, що органи Казначейства України, здійснюючи попередній і поточний контроль у процесі обслуговування бюджетних коштів, по суті здійснюють запобіжний захід щодо можливих зловживань і порушень у використанні бюджетних коштів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Органи Державної казначейської служби України створили механізм контролю, який забезпечує достатньо високу ступінь виявлення і попередження фінансових порушень.

В умовах застосування казначейського методу виконання бюджетів органи Казначейства України практично налагодили механізм контролю, що забезпечує досить високу ступінь виявлення і припинення фінансових порушень. При цьому не можна не враховувати той факт, що ефективність казначейського контролю щодо попередження нецільового витрачання коштів залежить і від якості його проведення, в значній мірі визначається кваліфікацією, відповіда-

льністю, уважністю і принциповістю фахівців органів Казначейства, які здійснюють контроль, з одного боку, і професійною компетенцією головних бухгалтерів і фахівців бухгалтерій бюджетних установ, з іншого боку.

Слід зазначити, що казначейський контроль базується на великій кількості тісно пов'язаних контрольних процедур, чітке виконання яких забезпечує системність, поелементність, попередність, динамізм, оперативність, результативність, що перетворюють його в складову управління бюджетним процесом.

Системність контролю полягає в тому, що здійснювані казначейством контрольні дії не відокремлені одна від одної, а сформовані в єдину систему, функціонування якої спрямовано на досягнення однієї мети і проявляється у виконанні кожним територіальним органом казначейства делегованих йому завдань і забезпечується взаємодією різних рівнів органів казначейства.

Системність контролю логічно базується на його суцільності, тобто охопленні контролем усіх операцій і рішень пов'язаних зі здійсненням бюджетних видатків. Варто зауважити, що казначейський контроль за своєю природою унеможливорює вибірковість.

Важливою рисою казначейського контролю є його поелементність. Тобто контроль, спрямований на окремо взятий елемент системи - показники кошторисів, плани асигнувань, суми взятих зобов'язань, перераховані кошти, здійснені видатки, обсяги доходів. Контролюючи кожний такий елемент означає не тільки наглядати за станом фінансових ресурсів, а й управляти ними.

Однією з ключових рис здійснюваного у процесі обслуговування бюджету казначейського контролю є його попередність. Вона базується на тому, що переважно більшість контрольних процедур, які проводять органи казначейства, має попередній характер, контрольні ж дії ретроспективного характеру зустрічаються досить рідко. Це співвідношення у практичному застосуванні двох згаданих видів контролю, власне, й характеризує існуючу систему казначейського контролю.

Важливою характеристикою сучасного контролю у процесі казначейського обслуговування державного бюджету є його динамізм. Таку можливість

контроль отримав лише тоді, коли став здійснюватися єдиним органом – Державною казначейською службою України, що взяла на себе відповідальність за казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів в цілому.

Застосування таких підходів забезпечує ефективність казначейського контролю, його органічність та дієвість.

Таким чином, казначейський контроль, з точки зору автора, - це різновид здійснюваного спеціально уповноваженим виконавчим органом державної влади відповідно до законодавчо наділеними повноваженнями в бюджетному секторі економіки державного фінансового коштів за реалізацією державної бюджетної політики, ефективним управлінням доходами і витратами, державними позабюджетними фондами в процесі виконання бюджету, підвищенням оперативності у фінансуванні державних програм, надходженням, цільовим, економічним витрачанням державних і місцевих коштів. Дане визначення дає загальне уявлення про специфіку і сутність категорії «казначейський контроль» і потребує правового закріплення на законодавчому рівні.

Теоретичне осмислення сутності казначейського контролю дозволило зазначити, що казначейський контроль, відображаючи рух державних фінансів, проявляється в перевірці повноти, своєчасності зарахування та перерахування доходів від податків, зборів та інших надходжень в бюджетну систему України та витрачання їх за цільовим призначенням. У той же час даний вид контролю здійснюється через діяльність органів казначейства незалежно від суб'єктів господарювання. Це дозволяє суспільству визначити, чи вчасно бюджетні кошти надходять в розпорядження суб'єктів господарювання і наскільки ефективно та результативно використовуються.

Узагальнюючи викладене, з точки зору системного підходу можна виділити наступні елементи механізму казначейського контролю (табл. 2.7).

Доцільно зазначити, що цілісне уявлення про результативність державного казначейського контролю повинно виходити з узгодженості його завдань з перспективними цілями бюджетної політики держави, впливу зовнішніх та внутрішніх факторів.



### Елементи механізму казначейського контролю

№ п/п	Елементи	Зміст елементів
1.	Принципи	Основні правила, що застосовуються при проведенні казначейського контролю
2.	Предмет контролю	кошти державного та місцевих бюджетів як на етапі їх формування, так і на етапах розподілу і використання, фінансові ресурси, що виділяються у вигляді субсидій, субвенцій та інших міжбюджетних трансфертів, що мають цільове призначення і надаються з державного бюджету місцевим бюджетам
3.	Об'єкт контролю	фінансово-господарські операції, що проводяться розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів що уповноважені на витрачання бюджетних коштів у відповідності з встановленими цілями, система бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів, бюджетне законодавство
4.	Суб'єкт контролю	Система органів Державної казначейської служби України
5.	Метод контролю	Санкціонування
6.	Процес контролю	Порядок дій при санкціонуванні операцій по сплаті платіжних доручень коштами бюджетів
7.	Технологія контролю	Чітка послідовність контрольних дій по етапам і термінам - системність, поелементність, суцільність, динамізм, оперативність, результативність.
8.	Форми контролю	Попередній, поточний та наступний
9.	Результат контролю	Виявлення або попередження порушень бюджетного законодавства
10.	Оцінка результативності контролю	Методологічні інструменти, що дозволяють оцінити ефективність казначейського контролю: адміністративні, економічні, соціально-психологічні

При подальшому розвитку теоретико-методологічних основ казначейського контролю особлива увага повинна бути приділена таким напрямкам, як: 1) розробка методичного забезпечення організації більш ефективного попереднього і поточного контролю за цільовим і раціональним витрачанням коштів бюджетними організаціями з використанням сучасних інформаційних технологій для автоматизованого виявлення відхилень і помилок в фінансових документах розпорядників та одержувачів бюджетних коштів від встановлених нормативів; 2) вдосконалення механізмів мобілізації, обліку та використання бюджетних коштів; 3) розробка методичного забезпечення стандартизації процедур контролю та методичних документів контролю.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ

#### 3.1. Удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю

Досвід подолання економічної кризи багатьма розвинутими країнами свідчить про те, що саме в умовах кризи відбувається пошук нових механізмів для її подолання. Так в Німеччині, Великобританії, Австрії, США, Швейцарії та багатьох інших країнах саме впровадження контролінгу дозволило забезпечити ефективність функціонування як господарюючих суб'єктів, так і економіки країни в цілому. Дослідження теоретичних і прикладних аспектів досвіду використання контролінгу, свідчить про набагато ширші його можливості та необхідність виходу за межі окремого суб'єкта та переходу на рівень державного управління, особливо в частині управління бюджетними ресурсами. Ускладнюється такий перехід тим, що методика контролінгу запозичена з закордонної практики, а тому потребує адаптації у відповідності до вітчизняного бюджетного процесу [20, с. 26].

В Україні бюджетний процес характеризується функціонуванням більшої частини складових, які необхідні для впровадження системи контролінгу, проте вони залишаються відокремленими одна від одної та потребують координації та узгодження між собою. Однією з таких складових є інформаційна складова, яка є основою функціонування в цілому всієї системи контролінгу в системі бюджетного управління та дозволяє ефективно використовувати його засоби. Якщо на рівні суб'єкта господарювання основою інформаційного наповнення залишається фінансова, управлінська та статистична звітність, то на рівні держави структура цієї складової є більш широкою. А враховуючи те, що наповнення бюджету пов'язане частково з відрахуванням податків фізичними і юридичними особами, то така складова має бути більш відкритою і прозорою, що, в свою чергу, сприятиме розумінню платниками податків напрямків використання податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів. Відкритість інфор-

мації про державний бюджет передбачено і бюджетним кодексом України, де відповідно до ст. 28 інформація про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів підлягає обов'язковій публікації не пізніше 1 березня року, що настає за роком звіту, а головні розпорядники коштів державного бюджету до 15 березня року, що настає за звітним, здійснюють публічне представлення та публікацію інформації про бюджет за бюджетними програмами та показниками, бюджетні призначення щодо яких визначені їм законом про Державний бюджет України, відповідно до вимог та за формою, встановленими Міністерством фінансів України.

Розуміння сутності інформаційного наповнення управління бюджетними ресурсами залежить від того, що прийнято розуміти під контролінгом.

Дискусійність питання сутності контролінгу на сьогодні дозволяє виділяти окремі школи та підходи, проте з позиції інформаційного наповнення системи контролінгу в управлінні бюджетними ресурсами цікавими є, на нашу думку, пропозиції щодо розмежування контролінгу за такими аспектами його сприйняття як: система управління, філософія (концепція управління), його інструмент чи то функціональний підрозділ. Дотримуючись такого підходу, можна зазначити, що змістовний аспект впливає як на структуру системи контролінгу в цілому, так і на структуру її інформаційного забезпечення. В управлінні бюджетними ресурсами структуру системи контролінгу можна представити у вигляді рис. 3.1.

Інформаційне наповнення системи контролінгу функціонально призначене обслуговувати кожну з наведених в системі контролінгу управління бюджетними ресурсами складових. Так, зокрема, визначення цілей управління бюджетними ресурсами визначається шляхом аналізу отриманої інформації про соціально-економічний стан країни в цілому та в розрізі окремих ключових складових. При цьому інформація представляється у формі звітів Державної служби статистики України, звітів відповідних міністерств тощо. На підставі такої інформації визначаються пріоритетні показники та їх значення, які планується досягнути шляхом формування бюджету на наступні 1-3 роки. На під-

ставі отриманих даних визначаються плани і програми розвитку, які представляють наступну складову інформаційного наповнення, проте на практиці досить часто набувають суто формального значення і не містять інформації, що дозволяє визначити рівень їх виконання без інших уточнюючих документів.

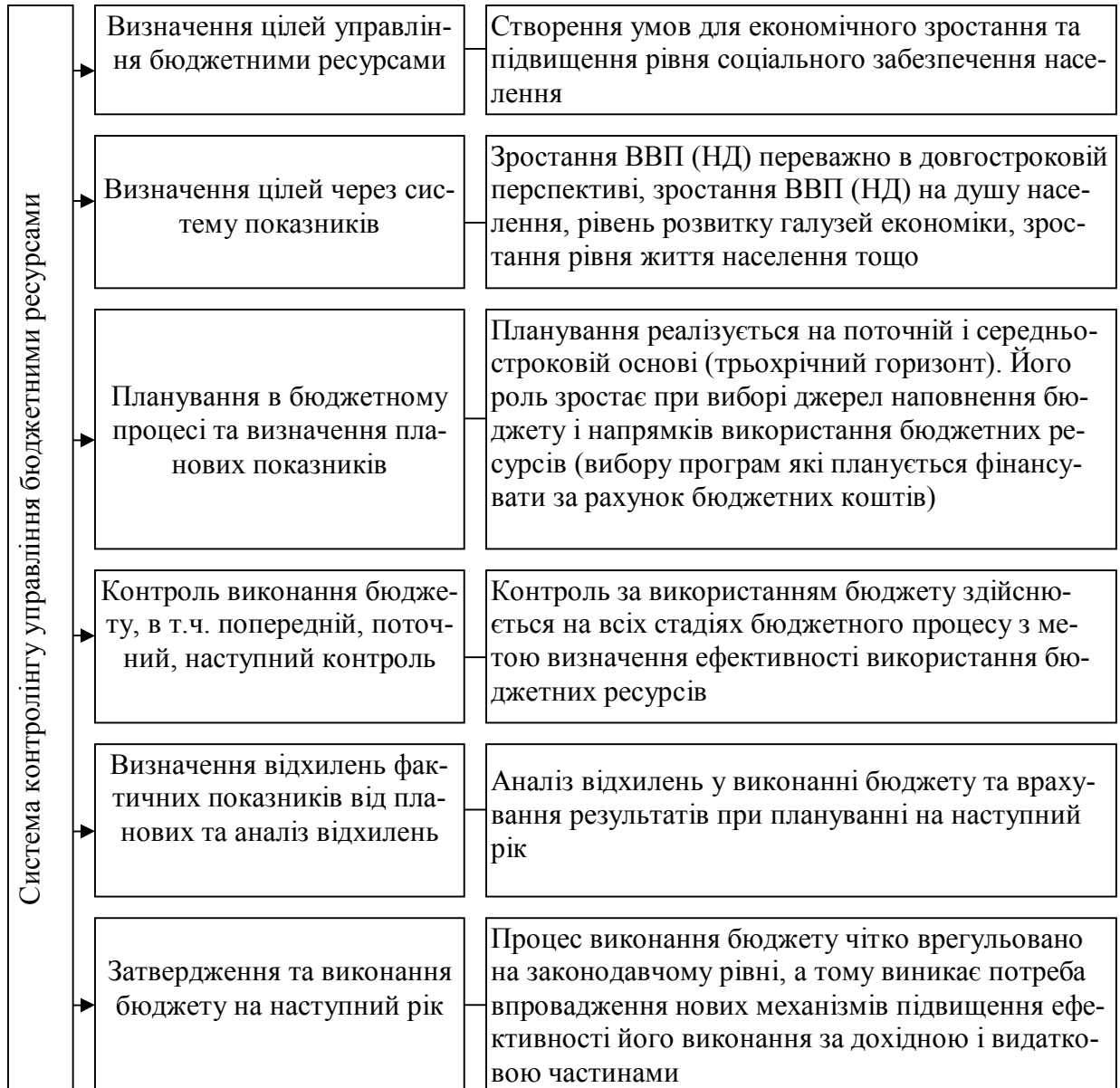


Рис. 3.1. Структура системи управління бюджетними ресурсами

Джерело: [20, с. 26]

Функціонування системи контролінгу можливе за умови детальної розробки ефективної архітектури кожної з цих складових, при цьому інформаційне наповнення є основою кожної з них. Зміст інформаційного наповнення системи контролінгу управління бюджетними ресурсами має відповідати основним загальноприйнятим критеріям до інформації: доцільність, спів ставність,

своєчасність, достовірність, релевантність, корисність, зрозумілість. Проте в системі контролінгу найважливішою рисою для інформації виступає релевантність. Так в роботі релевантними вважаються ті дані, які безпосередньо пов'язані з певним рішенням і за якими має місце інформація з наступних напрямків: умова за яких приймаються рішення, цільові критерії, набір можливих альтернатив (які рішення можуть бути прийняті) та наслідки вибору кожної з альтернатив. Бюджетний процес не є виключенням, оскільки також передбачає вибір альтернатив та їх оцінку виходячи зі стратегії розвитку країни та тих цілей, які визначаються як пріоритетні.

На мікрорівні основою інформаційного наповнення системи контролінгу є управлінська звітність.

На макрорівні перелік таких документів суттєво збільшується, а тому виникає проблема стандартизації та уніфікації форм, що дозволять забезпечити співставність окремих показників та відкритість інформації щодо досягнення цілей в результаті використання бюджетних ресурсів. Складові інформаційного наповнення процесу контролінгу управління бюджетними ресурсами можна представити у вигляді наступної таблиці.

*Таблиця 3.1*

### **Складові інформаційного забезпечення процесу управління бюджетними ресурсами**

<b>Інформаційне забезпечення процесу управління бюджетними ресурсами</b>	
<p><b>Планова складова:</b> Бюджетна резолюція, Державної програми активізації розвитку економіки, Програми соціально-економічного розвитку, Програми економічних реформ, Закон України «Про державний бюджет України», Стратегія розвитку системи управління державними фінансами Інструктивні листи про особливості складання розрахунків до проектів бюджетів на наступний бюджетний рік тощо</p>	<p><b>Звітна складова:</b> Уточнена інформація про виконання Державного бюджету України, Звіт про використання коштів державного фонду регіонального розвитку, Звіт про повернення кредитів до Державного бюджету України та розподіл надання кредитів з Державного бюджету України, Звіт про стан державного боргу і гарантованого державою боргу, Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України тощо.</p>

Джерело: [20, с. 26]

Наявність значної кількості планових і звітних документів створює труднощі у сприйнятті інформації та ускладнює процес її аналізу. При цьому зни-

жується рівень спів ставності та корисності інформації, та ускладнюється процес впровадження контролінгу в бюджетний процес.

Планову складову інформаційного забезпечення можна групувати за такими напрямками як: стратегічна, тактична та оперативна. В свою чергу в складі звітної складової залежно від змісту інформації можна виділити такі її види як: комплексна підсумкова, тематична та аналітична.

Зниження рівня якості інформаційного наповнення, в значній мірі, залежить і від рівня компетенції фахівців, які його формують. В наш час проблемам підготовки відповідних кадрів приділяється значна увага, проте практичний досвід інформаційного наповнення системи контролінгу управління бюджетними ресурсами потребує суттєвих напрацювань.

Інформаційна підтримка процесу управління бюджетними ресурсами має супроводжуватися постійно інформацією про стан справ та зміни і відхилення у бюджетному процесі, а також надавати можливості прийняття поточних рішень, які дозволять здійснювати коригування протягом виконання бюджету та здійснювати планування та прогнозування у майбутньому. За таких умов особливого значення набуває інформатизація процесу управління бюджетними ресурсами та забезпечення системи контролінгу необхідними даними для прийняття рішень в розрізі визначених цілей. Вона дозволить не тільки здійснювати інформаційну підтримку системи контролінгу, але і забезпечить рівень її аналітичності та підвищить ефективність процесу бюджетного планування.

Впровадження системи контролінгу управління бюджетними ресурсами не можливе без ефективного її інформаційного наповнення, сучасний стан якого, в свою чергу, потребує розробки комплексних підходів до його реформування. Низький рівень аналітичності і спів ставності інформаційного наповнення знижує ефективність рішень, що приймаються з метою досягнення стратегічних і тактичних цілей держави.

Вирішення окремих проблем не дозволяє забезпечити можливості функціонування системи контролінгу в бюджетній сфері. А тому, з метою ефективного впровадження її в процес управління бюджетними ресурсами, виникає

необхідність, в першу чергу, удосконалення його інформаційної складової та підвищення її якісних характеристик шляхом забезпечення чіткої її відповідності всім структурним елементам системи такого контролінгу.

Безперечно ефективність діяльності будь-якого контролюючого органу держави, зокрема органу державного фінансового контролю, значною мірою залежить від володіння необхідною інформацією для проведення контрольних заходів.

В умовах сьогодення надання такої інформації органами державної влади супроводжується труднощами (неякісне формування інформації) та затягуванням строків, визначених у відповідних запитах, або ненадання чи надання недостовірної інформації, що призводить як до затягування контрольних заходів, так і погіршення їх ефективності та об'єктивності через неможливість об'єктивно та оперативно перевірити інформацію, отриману під час проведення контрольного заходу чи одного з його елементів (зустрічна звірка, збір інформації). Тож безпосередній доступ (у режимі користування) до відповідних баз даних різних державних органів (Державна служба фінансового моніторингу України, Державна фіскальна служба України, Державна реєстраційна служба України та інші) або формування єдиної інформаційно-аналітичної бази державного фінансового контролю значно поліпшить якість проведених ними контрольних заходів [33, с. 21].

Частиною другою статті 5 Закону України “Про адміністративні послуги” встановлено, що адміністративні послуги визначаються виключно законом. Відсутність такого законодавчого визначення для Держаудитслужби позбавляє її можливості виконувати визначені для служби функції в частині надання адміністративних послуг та надавати суб'єктам господарювання допомогу в підвищенні ефективності їх діяльності.

Концепцією [144] визначено основні проблеми, що потребують розв'язання для забезпечення якості функціонування системи державних фінансів системи загалом та розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі - ДВФК) (рис. 3.2).

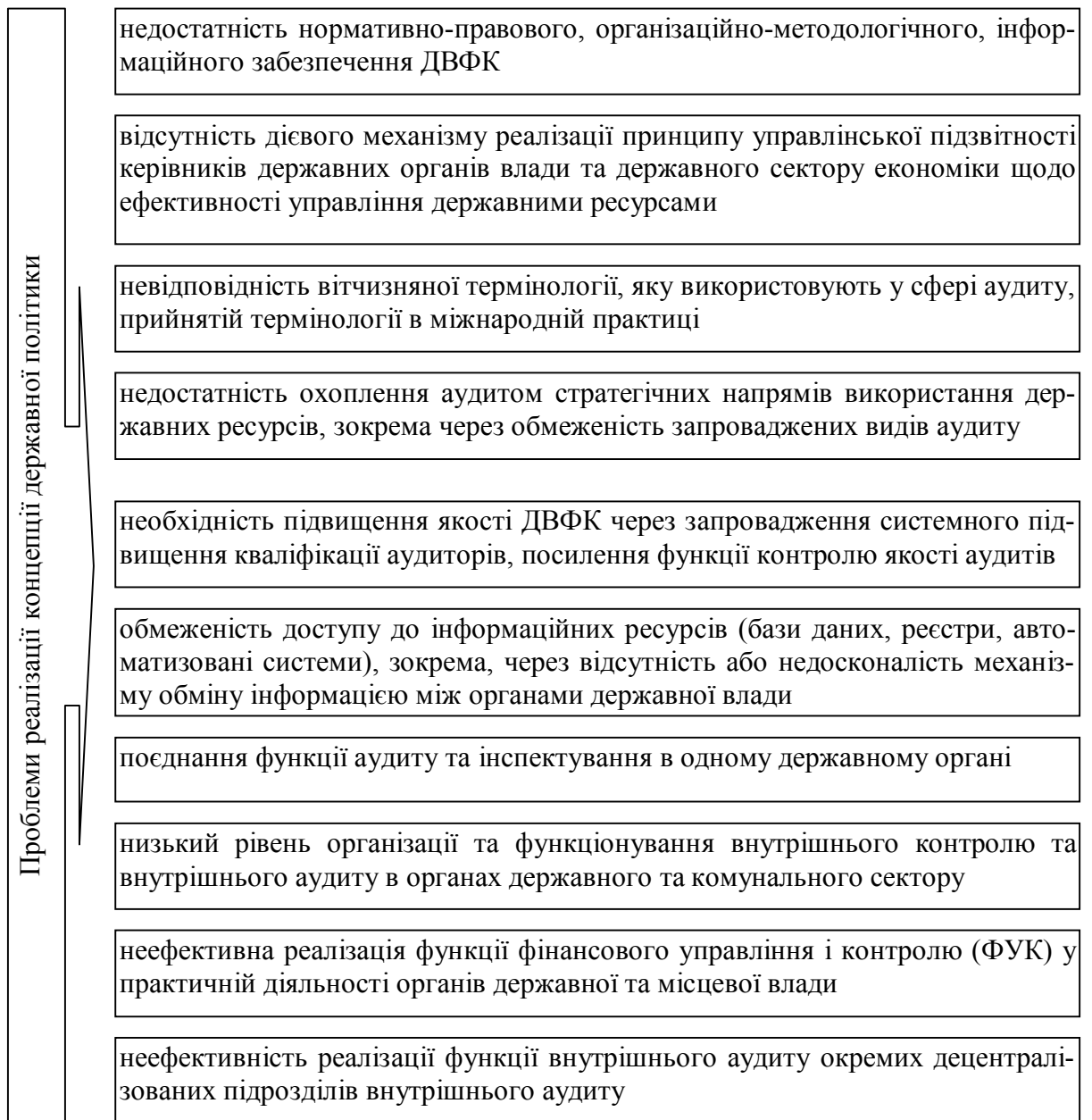


Рис. 3.2. Проблеми реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю

Джерело: [33, с. 21]

Комплексне розв'язання зазначених проблем можливе за умови вжиття на державному рівні заходів, спрямованих на реформування та підвищення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю, шляхом:

- формування та удосконалення нормативно-правової бази державного внутрішнього фінансового контролю (організаційна структура, методологія, термінологія);
- прийняття закону про діяльність органу державного фінансового конт-



ролю, яким зокрема внести зміни в чинне законодавство щодо державного фінансового контролю;

- формування та прийняття стандартів та методик державного фінансового аудиту за новими видами (аудит інвестиційних проектів, фінансовий аудит, IT-аудит, аудит використання міжнародної технічної допомоги);

- удосконалення методологічної бази діючих видів аудиту, стандартизації їх проведення;

- визначення та унормування переліку та механізму надання органами Держаудитслужби адміністративних послуг;

- нормативне запровадження обов'язкових дієвих механізмів застосування базових принципів фінансового управління і контролю у практичній діяльності органів державної влади;

- організаційна консолідація функцій неефективних децентралізованих підрозділів внутрішнього аудиту та передачі цих функцій Держаудитслужбі;

- зміцнення кадрового потенціалу, зокрема удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів шляхом:

- розроблення та реалізації навчальних програм підвищення кваліфікації для державних фінансових аудиторів;

- розробка та впровадження сертифікації державних фінансових аудиторів;

- продовження проведення навчальних заходів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- проведення семінарів, навчань, конференцій, брифінгів, круглих столів, пілотних проектів, зокрема щодо розвитку діючих та впровадження нових видів аудиту;

- удосконалення інформаційного забезпечення системи державного фінансового контролю, зокрема шляхом створення єдиної інформаційно-аналітичної бази державного фінансового контролю;

- створення аналітичної підсистеми об'єктів контролю з модулем ризикоорієнтованого відбору;

– створення підсистеми проведення заходів державного фінансового контролю з періодично оновлюваним модулем результатів контрольних заходів інших державних органів (Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба, Антимонопольний комітет України, Національна комісія з цінних паперів та фінансових послуг, Державна служба фінансового моніторингу);

– поетапного розмежування функції аудиту та інспекційної функції на два органи (після забезпечення превалювання функції аудиту). Розвиток інспектування як дієвого інструменту боротьби із проявами шахрайства.

Питання розвитку системи державного фінансового контролю на центральному, регіональному та місцевому рівнях включено окремим розділом до Проекту середньострокового плану пріоритетних дій уряду до 2020 року.

При цьому визначено, що метою реалізації цього пріоритету є забезпечення ефективного попереднього та поточного державного фінансового контролю за діяльністю органів державної влади та органів місцевого самоврядування при управлінні та використанні бюджетних ресурсів. Зокрема, спрямування державного фінансового контролю на підвищення рівня ефективного, законного, цільового, раціонального, результативного використання та збереження фінансових (матеріальних) ресурсів держави, необоротних та інших активів, досягнення росту економії бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, усунення виявлених порушень, недоліків і запобігання їм надалі в процесі їх діяльності, підвищення відповідальності керівників органів державного сектору за ефективність діяльності, зокрема через врахування пропозицій та рекомендацій, наданих органами Держаудитслужби за результатами аудитів, а також зменшення перевірного тиску на об'єкти контролю шляхом зміни ідеології, підходів та акцентів здійснення державного фінансового контролю в середньостроковій перспективі, а саме:

– розвиток правового поля та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю шляхом гармонізації з визнаними міжнародними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС, INTOSAI) та методологією, а також найкращою практи-

кою ЄС щодо аудиту в сфері державних фінансів;

- підсилення інституційної основи попереднього та поточного державного фінансового контролю шляхом розвитку аудиту, його видів і напрямів (аудиту виконання місцевих бюджетів, аудиту виконання бюджетних програм, аудит коштів і грантів ЄС, аудит державних (регіональних) програм та аудит інвестиційних проектів, IT-аудит, тощо);

- розбудови інституційного потенціалу органів державного фінансового контролю (Держаудитслужби), як основи зміцнення системи управління державними фінансами, забезпечення їх правової і організаційної незалежності та статусності, належного рівня фінансового забезпечення та зміцнення кадрового потенціалу;

- удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів у сфері державного фінансового контролю шляхом розроблення та реалізації навчальних програм з підвищення кваліфікації та можливої сертифікації;

- підвищення відповідальності керівників органів державної влади та органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання державного та комунального секторів за ефективність їх управлінських рішень та результативність діяльності;

- запровадження звітування міністрів у парламенті про стан використання бюджетних ресурсів та забезпечення виконання вимог і впровадження пропозицій органів Держаудитслужби, наданих за результатами контрольних заходів.

Для розв'язання проблем, пов'язаних із неефективним використанням коштів місцевих бюджетів в Україні, доцільно було б ужити таких заходів:

- запровадити постійний моніторинг як ефективності використання бюджетних коштів, так і оцінювання ефективності діяльності головних розпорядників та розпорядників нижчого рівня; передбачити у бюджетних програмах розрахунок результативних показників (економічних, соціальних, екологічних тощо), яких треба досягнути в результаті їх виконання (причому як у кількісному, так і в якісному вираженні) та за напрямами і строками;

– з метою розмежування повноважень між державними і місцевими бюджетами потрібно внести зміни до БК, якими встановити, що делеговані повноваження місцевими органами влади здійснюватимуться в межах ресурсів, виділених Міністерством фінансів України на виконання делегованих повноважень;

– доцільно внести зміни до ПК України в частині віднесення плати за землю до місцевих податків, а також дозволити органам місцевого самоврядування регулювати ставки місцевих податків і зборів, що дозволить підвищити фінансову спроможність органів місцевого самоврядування, а отже, послабити трансфертну залежність від «центру»;

– з метою вдосконалення механізмів фінансування видатків слід спростити процедури здійснення запозичень до місцевих бюджетів, знявши обмеження щодо здійснення органами місцевого самоврядування запозичень до бюджетів розвитку;

– оптимізувати мережу закладів культури, охорони здоров'я, освіти, що дозволить виконати завдання підвищення ефективності використання бюджетних коштів [21, с. 45].

Процеси, що відбуваються у сфері державного фінансового контролю, різні за своєю природою і неоднозначно, а часом суперечливо впливають на формування його системи. Основна особливість таких процесів останніх років полягає в тому, що вони мають переважно не самостійний, а похідний характер, зумовлені не стільки природою контролю як функції управління суспільними фінансами і стратегією його посилення, скільки потребами перетворень, здійснюваних у контрольованих сферах.

Аналізуючи ефективність системи фінансового контролю у державному управлінні України, варто наголосити на низці серйозних проблем у його становленні та здійсненні. Система державного фінансового контролю в Україні не має достатнього правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, інституційного та методологічного забезпечення.

До недоліків законодавчого характеру можна віднести недостатнє зако-

нодавче забезпечення формування в державі цілісної системи фінансового контролю. Це стосується переліку органів і суб'єктів, яким делеговано право на здійснення спеціалізованого державного фінансового контролю, а також статусу, функцій і повноважень органів та суб'єктів державного фінансового контролю, їх взаємовідносин й підзвітності.

Крім того, нормативно-правові акти, які визначають діяльність спеціальних органів фінансового контролю, є суперечливими, що об'єктивно зумовлено їх застарілістю та невідповідністю вимогам сьогодення.

Залишається недосконалою якість нормативно-правових актів з бюджетного контролю. Нечіткість формулювання норм призводить до неправильного їх тлумачення при здійсненні контрольних заходів, реалізації прав та обов'язків суб'єктів контролю. Однією з причин таких юридичних колізій є недостатня участь контролюючих органів у процесі розробки нових і вдосконалення існуючих нормативно-правових актів щодо державного фінансового контролю, формування, розподілу та використання бюджетних коштів, здійснення заходів із запобігання фінансових порушень.

Організаційними недоліками можна вважати відсутність чіткого переліку органів, на яких покладено здійснення в Україні державного фінансового контролю, та їх повноважень, а відтак, нереалізованість наданих органам державного фінансового контролю повноважень з організації і здійснення контролю. Незважаючи на те, що Конституцією України та чинними нормативно-правовими актами частково регламентовано повноваження та функції цих органів у сфері державного фінансового контролю, загального рамкового нормативно-правового акта, який би визначав завдання того чи іншого виду контролю й моделював систему контролюючих інституцій відповідно до поставлених завдань, наразі немає. Наслідком цього є дублювання та паралелізм у роботі контролюючих органів різних рівнів, надмірне перевантаження деяких об'єктів ревізіями та перевітками.

Основним недоліком методологічного характеру є відсутність базової методології проведення державного фінансового контролю (специфічних про-

цесуальних норм) і слабкість її теоретичних і методологічних основ, що спричиняє масові фінансові порушення в Україні. Поряд із тим, відсутність специфічних процедурних стандартів здійснення державного фінансового контролю призводить до безсистемності та хаотичності у підходах контролюючих органів до трактування аналогічних правопорушень і визначення відповідальності за них. До того ж, методологічна проблема пов'язана з недостатньою з'ясовністю природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю. Як показує світовий досвід, система дієвого державного фінансового контролю має складатися із двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного – зовнішнього. У нашій державі спостерігаються спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю або їх субпідпорядкування.

Разом із тим діяльність органів державного фінансового контролю ускладнюється і внаслідок надто низького рівня належного попереднього та поточного контролю як із боку органів управління, так і розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів.

Наступна проблема полягає в тому, що на сьогодні відсутня система здійснення контролю за використанням державних коштів. У Бюджетному кодексі України встановлено, що фінансовий контроль, аудит та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів мають здійснюватись на всіх стадіях бюджетного процесу. Тобто контроль має бути нерозривним на всьому бюджетному ланцюгу: з початку формування бюджетних запитів, затвердження відповідних бюджетів та кошторисів, фінансування витрат, оплати рахунків і фактичного використання коштів. На жаль, контроль бюджетних запитів має обмежений характер і не завжди підкріплюється матеріалами перевірок щодо раціонального формування мережі установ конкретної галузі, відшукування додаткових можливостей, власних джерел фінансування окремих програм та установ.

До того ж, у системі управління нашої держави практично повністю відсутній належний державний фінансовий контроль за: використанням державної

та комунальної власності; фінансовими ресурсами місцевих органів влади і самоврядування; дохідною частиною бюджету країни [70].

Недоліками функціонування системи державного фінансового контролю в Україні також є те, що: переважна більшість контрольно-перевіркових процедур має фіскальний характер. На практиці найчастіше використовують ревізію та перевірку. Ці методи дають змогу лише виявити фінансові порушення, констатувати негативні явища, але не дають змогу запобігти їм чи вивчити причини їх виникнення; існує низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень. Сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків; система державного фінансового контролю не виконує попереджувально-профілактичної функції; недостатньо продумане впровадження заходів і форм фінансового контролю, що застосовуються у зарубіжних країнах; існують порушення в процедурі поділу бюджетних коштів між бюджетами та фондами різних рівнів.

Однією з проблем стосовно державного фінансового контролю є проблема кадрів органів державного фінансового контролю, стандарти їхньої діяльності, заробітна плата, умови праці та оплата від ряджень. Існують проблеми і в організації професійної підготовки та перепідготовки персоналу. Отже, варто розробити навчальні програми із питань внутрішнього контролю та програми сертифікації внутрішніх аудиторів із урахуванням міжнародного досвіду.

Понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю, яка застосовується у законодавстві, науковій та практичній діяльності в Україні, не узгоджується з понятійною базою, визначеною документами ЄС.

Зокрема, поняття «фінансове управління і контроль», визначене базовими документами ЄС, вживається в Україні як «внутрішньогосподарський (управлінський) контроль». Поняттю «фінансовий контроль» найбільше відповідає широке за змістом поняття «фінансове управління». «Державний аудит» в Україні розуміється як різновид або форма державного фінансового контролю,

проте поняття «внутрішній аудит» не має аналогів.

На сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю у країнах ЄС. Складовими зазначених систем у країнах ЄС є фінансове управління і контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація на центральному рівні. Не здійснюється незалежний фінансовий контроль ефективності реалізації економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями.

Слід підкреслити, що у розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому й адекватному забезпеченню. Виходячи з цього, потрібно удосконалювати нормативно-правове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, фінансове й матеріально-технологічне забезпечення, кожне з яких, по суті, є певним ресурсом, який уможливорює здійснення контрольної діяльності. Причому кожен із зазначених різновидів забезпечення повинен бути підпорядкований певній меті, мати обґрунтовану структуру, базуватись на чітко визначених принципах, відповідати сьогоденним і перспективним потребам контролюючих органів.

А відтак, кожна із забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю має перебувати під постійним моніторингом для своєчасного виявлення існуючих проблем, недоліків, невирішених питань і внесення (за потреби) необхідних коректив.

Аналіз впливу фінансового контролю на ефективність організації економіки держави, оцінка узагальнень змісту фінансового контролю як фінансово-економічної категорії, оцінка контрольних функцій, які здійснюються різними функціональними контрольними органами у державі, дають змогу зробити висновки про те, що в Україні уже давно назріла потреба у розробці та прийнятті закону «Про фінансовий контроль в Україні».

Потребує організаційного та законодавчого ви рішення питання про кількість і тривалість фінансових перевірок за рік: фінансовий контроль має бути організований таким чином, щоб не створювати додаткових труднощів у виро-



бничо-господарській діяльності суб'єктів господарювання [70].

На нашу думку, понятійна база державного внутрішнього фінансового контролю має ґрунтуватися на вимогах ЄС до управління державними фінансами, а також базових документах Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. Застосування такої понятійної бази відповідатиме процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

З поміж іншого, основними напрямками вдосконалення бюджетного контролю в сучасних умовах економіки України повинні стати: створення єдиного правового поля розвитку системи бюджетного контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій; формування нових та вдосконалення чинних процедур бюджетного контролю; удосконалення методів бюджетного контролю; оптимізація організаційних структур бюджетного контролю.

Відтак, ми переконані в тому, що існує потреба в створенні цілісної дієвої системи внутрішнього державного контролю. Цього, на нашу думку, можна досягти двома шляхами. Суть першого полягає в тому, що Міністерство фінансів має не тільки відігравати ключову роль у розробці проекту бюджету, розподілі коштів серед галузевих міністерств, а й мати право прямо втручатися навіть на стадії попереднього контролю. Здійснюватися це повинно через службовців міністерства фінансів, які є в кожному галузевому міністерстві. Виходячи із зазначеного, міністру фінансів має бути підпорядкована централізована Генеральна фінансова інспекція, яка повинна і здійснювати наступний контроль всіх бюджетних витрат урядових установ. Крім того, галузеві міністерства повинні мати власні контрольні підрозділи.

Згідно із другим підходом відповідальність за контроль витрачання бюджетних коштів та використання державної власності повинна покладатися на керівника галузевого міністерства. А централізована служба контролю міністерства фінансів має відповідати за те, щоб у кожній урядовій установі було запроваджено власну контрольну службу та здійснювалися б ефективний державний фінансовий контроль.

На наше переконання, під час організації внутрішнього контролю мають бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також установлені межі їхніх повноважень, згідно з покладеними обов'язками. Не можна допускати, щоб одна особа контролювала всю операцію з початку до кінця. Контрольні заходи допоможуть керівнику установи переконатися, що управлінські вказівки виконуються, здійснюються на всіх рівнях управління і в усіх заходах, підрозділах та функціях.

Слід зауважити на необхідності зміни ідеології та мети контролю. Активна роль контролю в управлінні економікою проявляється в тому, що він не має обмежуватися тільки констатацією допущених відхилень, акцент слід перенести на попередження нецільового, незаконного та неефективного витрачання державних коштів. Відповідні шляхи спрямовані на активізацію та поліпшення якості системи державного внутрішнього фінансового контролю та його гармонізацію до міжнародного досвіду в цій сфері діяльності.

У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. зазначається, що елементом структури внутрішнього фінансового контролю є оцінка ризиків. Таким чином, система управління ризиками має забезпечити організацію ефективного фінансового контролю на основі принципу вибірковості, що дозволить контролюючим органам зосередити увагу на найбільш важливих і пріоритетних напрямках роботи і, відповідно, сприятиме ефективному використанню ресурсів, а також виявленню і прогнозуванню порушень фінансового законодавства.

Ми переконані в тому, що для ефективно оцінки ризиків органами державного фінансового контролю необхідно: створити відповідну правову базу, розробити стандарти визначення ризиків та правила їх оцінки; запровадити планування контрольних заходів за принципом оцінки ризиків діяльності об'єктів контролю (а це, у свою чергу, потребує розробки методології управління ризиками); сформувати інформаційний каталог ризикових фінансово-господарських операцій; визначити перелік ризикових операцій, які слід взяти до уваги при складанні програми аудиту.

Керівництво має визначити ризики, що можуть вплинути на управління й потім управляти цими ризиками з метою забезпечення впевненості в тому, що вони не вплинуть на досягнення управлінської мети та цілей діяльності.

Управління ризиками повинно бути прозорим, скоординованим, ефективним та базуватися на довірі суспільства.

Відтак, варто розглянути елементний склад механізму державного фінансового контролю на основі використання системного підходу шляхом виділення обов'язкових структурних елементів (мета, контролюючий суб'єкт, підконтрольний суб'єкт, предмет, кадрове, нормативно-правове, методологічне, організаційне, інформаційно-комунікаційне, технічне та наукове забезпечення) з метою подальшого вдосконалення системи фінансового контролю в Україні.

Безперечно, ефективний державний внутрішній фінансовий контроль сприяє державному управлінню в разі зміни середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. У зв'язку з цим, з метою вдосконалення системи державного управління, упровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін, необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю для приведення його у відповідність до потреб сьогодення.

З метою розвитку державного внутрішнього фінансового контролю варто передбачити впровадження та розвиток централізованого та децентралізованого внутрішнього аудиту, а також централізованого та децентралізованого інспектування. В цілому, потреба в інспектуванні на сьогодні в Україні є виправданою і зумовлена надзвичайно низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері, відсутністю системного контролю та аудиту, проте, його проведення через значний проміжок часу, після прийняття управлінських рішень та здійснення операцій з бюджетними коштами ускладнює, а в багатьох випадках унеможлиблює усунення порушень.

Водночас, існуюча системи контролю державного сектора має бути проаналізована та порівняна на відповідність міжнародним стандартам і «кращому досвіду» ЄС, який дуже різниться й залежить значною мірою від традицій,

правової та політичної систем, характерних для певної країни.

Однією з передумов належного сприйняття, розуміння й відповідального ставлення до реформування системи контролю в державних структурах є відкритість і прозорість діяльності відповідних державних органів. На нашу думку, слід ґрунтовно підійти до перегляду завдань і функцій інституцій, які забезпечуватимуть реформування та подальше функціонування національної системи державного внутрішнього фінансового контролю. При цьому треба зауважити, що реформування державного внутрішнього фінансового контролю має відбуватися поетапно. Це потребує не тільки зміни законодавства і прийняття нормативно-правових актів, а й проведення необхідної роз'яснювальної роботи, розробки дієвих методів управління державними ресурсами й майном.

У цьому контексті першочерговими мають бути такі заходи: законодавче врегулювання питань формування системи державного внутрішнього фінансового контролю, основною метою якого є забезпечення здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, їх гармонізації для забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності і прозорості; визначення на основі наукового обґрунтування структури системи державного внутрішнього фінансового контролю, відповідних процедур регламентації її функціонування; встановлення механізму запровадження внутрішнього аудиту в державних органах; забезпечення тісного зв'язку системи державного внутрішнього фінансового контролю з бюджетним процесом; формування дієвої системи моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємств, які перебувають у державній або комунальній власності, для підвищення їх прибутковості й конкурентоспроможності; створення сучасних ринкових інституцій із питань державного внутрішнього фінансового контролю.

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням досвіду країн-кандидатів у члени ЄС передбачається провести протягом декількох років трьома етапами. На першому етапі варто передбачити: проведення обговорень та консультацій за участю представників органів

державної влади та громадськості для забезпечення належного сприйняття, розуміння та відповідального ставлення до подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю; утворення у Мінфіні підрозділу з питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінки ефективності систем внутрішнього контролю, спрямування та координації централізованого внутрішнього аудиту; розроблення Мінфіном за участю Рахункової палати та інших центральних органів виконавчої влади, європейських експертів проектів відповідних законодавчих актів, їх схвалення Кабінетом Міністрів України та подання до Верховної Ради України; підготовки Мінфіном за участю європейських експертів стандартів та інструкцій з внутрішнього контролю, Кодексу етики внутрішнього аудитора; визначення Мінфіном критеріїв розрахунку чисельності працівників служб внутрішнього контролю; розроблення Мінфіном та за участю європейських експертів методології управління ризиками, стратегії навчання і підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього контролю; підготовче навчання працівників Мінфіну, Державної казначейської служби, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю з урахуванням міжнародного досвіду; реалізацію в окремих міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади пілотних проектів із запровадження нової моделі системи внутрішнього контролю; розроблення Мінфіном порядку звітування про внутрішній контроль.

Під час здійснення заходів другого етапу варто передбачити: запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю; проведення навчання керівників та працівників органів державного і комунального сектору з питань внутрішнього контролю з урахуванням міжнародного досвіду; утворення служб внутрішнього контролю в державних органах з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит; проведення навчання працівників служб внутрішнього контролю з урахуванням міжнародного досвіду; подальше навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх контролерів за участю підготовлених викладачів (тренерів); запро-

вадження сертифікації внутрішніх контролерів з урахуванням міжнародного досвіду; запровадження щорічного звітування про функціонування системи внутрішнього контролю; удосконалення методології та розроблення посібника з питань внутрішнього контролю; створення Мінфіном та Держфінінспекцією єдиної бази даних внутрішнього контролю в державних органах; утворення на базі підрозділу Держфінінспекції з питань гармонізації внутрішнього контролю окремого органу у складі Мінфіну; відокремлення від структури Держфінінспекції підрозділу, який здійснює інспектування, у тому числі за зверненнями правоохоронних органів і судів, та протидіє фінансовому шахрайству і корупції, утворення на його базі окремого державного органу, уповноваженого взаємодіяти з Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством; підготовку пропозицій щодо здійснення у подальшому Держфінінспекцією централізованого внутрішнього контролю; забезпечення відкритості і прозорості діяльності усіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, посилення їх взаємодії з громадськістю та засобами масової інформації.

Під час здійснення заходів третього етапу потрібно забезпечити підбиття підсумків двох етапів реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, визначення пріоритетів її подальшого розвитку на центральному та місцевому рівні відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку країни. З огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний внутрішній фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

На наше переконання, за таких підходів національна система державного внутрішнього фінансового контролю забезпечуватиме ефективність сучасної фінансової системи та формування довгострокових чинників соціально-економічного розвитку країни. Отже, вдосконалення фінансового контролю це складний процес, на його шляху стоїть низка перешкод – починаючи від необхідності прийняття відповідних нормативно-правових актів, які б здійснювали регулювання процесу реформування і завершуючи потребою перепідготовки

кадрів органів контролю та керівників бюджетних установ.

На нашу думку, до основних недоліків щодо розвитку державного фінансового контролю в Україні можна віднести:

1) недостатність чисельності підрозділів контролю в Державній аудиторській службі, а також незабезпечення організаційної та/або функціональної незалежності таких підрозділів.

2) недосконалість внутрішньої та зовнішньої методологічної бази з питань проведення державного фінансового контролю.

3) недоліки в частині повноти аудиторських дій, якості документування проведених перевірок та обґрунтованості висновків за їх результатами.

4) відсутність належної нормативно-правової бази в частині здійснення ДФК.

Необхідна трансформація системи державного контролю, яка має відбуватися на засадах утворення органу контролю, якому б підпорядковувались всі інші органи державного контролю як по лінії законодавчої, так і по лінії виконавчої влади. Найбільш доцільною є пропозиція щодо створення єдиного колегіального органу (наприклад, Бюро державного контролю), до складу якого б входили представники існуючих на сьогодні органів ДФК. Бюро державного контролю має зайняти головне місце у створенні інтегрованої системи зовнішнього та внутрішнього державного контролю, впровадженні міжнародних стандартів державного контролю, їх уніфікації та гармонізації з національним законодавством, як одного з значних факторів, що суттєво впливатиме на якість заходів контролю та суттєвого зниження рівня корупції.

До недоліків, які призводять до погіршення якості результатів фінансового контролю держави належать: відсутність єдності в системі органів фінансового контролю, зокрема в питаннях координації при проведенні перевірок і контрольних заходів; відсутність єдиного методологічного координаційного центру в галузі державного фінансового контролю.

Іноді поділ контрольних функцій між різними органами виконавчої влади є штучним, що дає привід думати про їх об'єднання в майбутньому. Особ-

ливо це стосується органів Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби, Держфінмоніторингу, оскільки вони не тільки користуються однією і тією ж інформацією, але часто виконують однакові функції. Одним зі способів такого об'єднання може стати створення єдиної глобальної інформаційної системи.

Єдина система державного фінансового контролю України має включати інформацію, що надходить від відповідних державних установ (табл. 3.2):

Таблиця 3.2

### Зміст вхідної інформації в єдину систему державного фінансового контролю України

№ п/п	Вхідні потоки інформації в єдину систему контролю	Склад інформації
1	2	3
1	Від Державної фіскальної служби, Міністерства фінансів, Державного казначейства України	відомості про надходження доходів і виконання різних рівнів бюджету, відомість розподілу регулюючих податків і платіжні документи до неї, рішення про надання та скасування пільг по платниках податків, видах податків, термінів наданих відстрочок, дані про вартість ліцензій, дані про страхування майна та відповідальності
2	Від Державної фіскальної служби України	відомості про податковий облік платників податків, про порушення податкового законодавства, про сплату штрафних санкцій, про надходження податкових платежів, про заборгованість зі сплати податків, про надані податкові пільги, перелік структурних підрозділів платників податків
3	Від Національного Банку України	відомості про безготівкові платежі, у тому числі відповідні платіжні документи, про стан банківських рахунків, про підсумки періодичних перевірок комерційних банків
4	Від органів Міністерства внутрішніх справ України	відомості про фізичних осіб (адресні дані, склад сім'ї), про виявлені правопорушення, про виявлені в результаті оперативно-слідчої діяльності банківські рахунки
5	Від органів Державного комітету статистики	статистична інформація, статистичні коди
6	Від органів Державного комітету земельних ресурсів	дані про земельну власність
1	2	3
7	Від Фонду державного майна	відомості про приватизацію власності
8	Від Державної служби зайнятості	відомості про джерела доходів, про зайнятість
9	Від органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади	дані про реєстрацію організацій, про придбання ліцензій, реєстри місцевих зборів і платежів

Джерело: узагальнено авторами на основі [95, с. 141]



Створення єдиної інформаційної бази, забезпеченої можливостями вільного доступу кожного з відповідних державних органів, дозволить оптимізувати процеси взаємодії, співпраці і комплексної оцінки економічної ситуації на макрорівні. Система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб.

Погоджуємося з позицією Виговської Н.Г, що доцільним було б прийняття Закону «Про державний фінансовий контроль» [19, с. 224]. У Законі мають враховуватися особливості фінансового контролю за державною власністю та за власністю суб'єктів господарювання. У додатках до Закону доцільно навести «Перелік термінів та визначень», де будуть інтерпретовані основні поняття фінансового контролю.

З метою сприяння чіткому розмежуванню функціональних сфер державного фінансового контролю, уникнення дублювання функцій та створенню єдиної системи державного контролю в Україні, яка буде здатна протидіяти зловживанням та попереджувати втрати фінансових ресурсів, вважаємо за доцільне запропонувати орієнтовну структуру Закону «Про державний фінансовий контроль в Україні» (табл. 3.3).

Підтримуючи думку вчених, що усунення зазначених недоліків вимагає застосування комплексних заходів, варто зазначити, що в першу чергу слід провести оновлення законодавства в галузі фінансового контролю, забезпечити прийняття нових нормативних актів, таких як Закон України «Про фінансовий контроль», та внесення змін до вже існуючих. Також необхідно розробити Концепцію вдосконалення системи фінансового контролю, в якій можна було б передбачити створення системи державного фінансового контролю, що відповідала б потребам держави на сучасному етапі та включала б схему реалізації сукупності заходів методологічного, організаційного і правового характеру.

**Запропонована структура Закону  
«Про державний фінансовий контроль в Україні»**

Запропоновані розділи Закону	Питання, що розкриваються в статтях
1	2
Розділ I. Загальні положення	Загальні положення, цілі і завдання Закону, визначення основних понять (сутність державного фінансового контролю, його мета, завдання та функції; предмет та об'єкти державного фінансового контролю)
Розділ II. Принципи та вимоги до проведення державного фінансового контролю	Принципи, вимоги та критерії ефективності державного фінансового контролю
Розділ III. Види державного фінансового контролю, методи та форми його проведення	Види державного фінансового контролю за різними класифікаційними ознаками; методи та форми проведення
Розділ IV Суб'єкти державного фінансового контролю	Органи державного фінансового контролю, їх статус, правові основи діяльності, порядок створення та фінансування, сфери діяльності, взаємовідносини з іншими контрольними структурами; їх функції, завдання, розмежування повноважень і відповідальності між ними
Розділ V Прикінцеві положення	Встановлення відповідальності за порушення, встановлені за результатами державного фінансового контролю, порядок набрання чинності закону.

Джерело: запропоновано авторами

Шляхами удосконалення державного фінансового контролю в Україні є розробка єдиного законодавчого акту в сфері державного фінансового контролю та закріплення повноважень Рахункової палати України як єдиного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні.

Органам влади необхідно здійснити низку системних заходів, які б дозволили стабілізувати фінансово-бюджетну дисципліну на місцевому рівні: розробити та прийняти закон про фінансовий контроль та кодекс етики аудиторів; підготувати зміни до Бюджетного кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення; створити внутрішній державний аудит в органах місцевої виконавчої влади, при цьому, розмежувати функції інспектування (ревізії) та аудиту; посилити відповідальність керівників на всіх рівнях

управління та чітко встановити її межі в законодавстві; розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади [120].

Підсумовуючи вищезазначені думки науковців, слід відмітити, що діяльність всіх без виключення контролюючих суб'єктів має ґрунтуватися на принципі ефективності. Складовими ефективності контролю мають бути результативність, дієвість та економічність контрольної-перевірочної роботи. Для цього повинна бути розроблена Методика оцінки окремих критеріїв ефективності процедур вітчизняного державного фінансового контролю.

Також важливим питанням є реалізація принципу відповідальності сторін на всіх стадіях контрольного процесу.

Таким чином, можна узагальнити, що удосконалення системи державного управління в Україні та її адаптація до міжнародних вимог і стандартів передбачає формування нових підходів до організації та здійснення державного фінансового контролю, який в умовах децентралізації влади та делегування повноважень і відповідальності безпосереднім виконавцям передбачає посилення ролі внутрішнього фінансового контролю. Вирішення даних завдань можливо лише за умови реорганізації системи державного контролю та наявності відповідного наукового, методичного, а головне, кадрового забезпечення органів державної влади.

Проведене дослідження відповідно до його мети надало підстави дійти наступних висновків:

1. Діяльність органів ДФК не відповідає сучасним запитам щодо гарантування інтересів держави та громадянського суспільства та корелюється з загальною оцінкою діяльності усіх органів державної влади. Головні причини такої оцінки полягають у:

– зниженні рівня зацікавленості керівних органів державної влади у проведенні контролю за розподілом та витрачанням фінансових ресурсів, окрім контролю за повнотою та своєчасністю формування доходної частини державного та місцевих бюджетів;

- низькому рівні відшкодування державі завданих збитків;
- недостатній превентивності заходів контролю, внаслідок чого обсяг та види фінансових порушень мають тенденцію до зростання.

2. Державний контроль має відповідати низці вимог, які визначаються інтересами держави. Йдеться, насамперед, про забезпечення ефективності діяльності, як органів що складають її владний апарат, так і всієї системи в цілому. Важливою умовою забезпечення ефекту від функціонування органів державного контролю є системність, оптимальність і збалансованість їх контрольних дій. Невиконання хоча б однієї з цих умов веде до неефективного функціонування усієї системи державного контролю, а також, у подальшому, й системи державного управління.

3. Суттєве удосконалення діяльності органів ДФК може бути досягнуто завдяки:

- усвідомленню парламентом та урядом важливості здійснення державного контролю, як єдиного інструменту забезпечення центрів прийняття управлінських рішень державного значення інформацією про фактичний стан справ у національній економіці;

- реалізації концепції превентивного контролю, що сприятиме оптимізації заходів контролю, економії бюджетних коштів на їх проведення та утримання органів державного контролю, формуванню необхідної доказової бази з метою подальшого відшкодування державі завданих збитків, а також зменшенню кількості та обсягів фінансових порушень у майбутньому;

- централізації ДФК, що дозволить консолідувати зусилля в частині контролю повноти формування, законності, доцільності та ефективності розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави та суб'єктами господарювання державної форми власності, усунути факти дублювання заходів контролю, створити єдину інформаційну бази про заходи контролю та їх результати, оптимізувати витрати на утримання органів ДФК. Реалізація зазначених пропозицій дозволить удосконалити державний фінансовий контроль та забезпечити достатній рівень фінансової безпеки країни.

У ході дослідження стану обліку та звітності щодо отримання і використання бюджетних коштів виявлено ряд недоліків та аргументовано такі пропозиції щодо їх усунення: для посилення інформаційної складової обліку запропоновано форму документа аналітичного обліку «Картка обліку коштів державного фінансування» (Додаток З).

Запропоноване удосконалення організації обліку дозволять посилити інформаційне забезпечення управління та контролю за раціональним та ефективним використанням державного фінансування. Однак у ході вивчення стану обліку державного фінансування сільськогосподарських підприємств виявлено необхідність вдосконалення не лише організації, а у методики обліку, зокрема організації аудиту ефективності за етапами, яких виокремлено лише чотири в Методиці проведення Державною фінансовою інспекцією України державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання. Виходячи з цього, нами запропоновані вдосконалення до Методики рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми (Додаток И).

Одним з напрямків вдосконалення відображення цільового фінансування у звітності є розробка та впровадження додаткових форм, які б включали інформацію щодо джерел, обсягів отримання та напрямів використання коштів державного фінансування сільськогосподарських підприємств.

Запропонована форма фінансової звітності «Звіт про використання коштів державного фінансування», наведена у додатках, забезпечить формування звітної інформації щодо обсягів отримання та напрямів використання коштів цільового фінансування з метою подальшого статистичного узагальнення та аналізу використання коштів державного бюджету, спрямованих на підтримку сільськогосподарських товаровиробників (Додаток К).

Успішність процесів обліку бюджетних коштів на всіх рівнях залежить від рівня інформаційного забезпечення, тобто від можливостей підприємства отримати повну, достовірну, об'єктивну інформацію, що допоможе організувати ефективний, законний облік операцій з надходження і витрачання державних коштів.

### **3.2. Публічний аудит як перспективний механізм модернізації державного фінансового контролю**

В умовах сьогодення для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, у тому числі органів державного фінансового контролю, аудит розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, але і як функція вдосконалення системи контролю та управління в цілому [39, с. 52].

Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту, аудит – це «невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів».

Аудит є соціальним феноменом, що має практичне значення. Його виникнення зумовлене необхідністю індивідів чи окремих груп отримувати або підтверджувати інформацію про діяльність, яка лежить в площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Функція аудиту повинна розглядатися як функція суспільного контролю, що забезпечує механізм моніторингу за діяльністю і реалізацію принципу підзвітності.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22.05.1993 р. «аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти, й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам» [107].

Гостра потреба модернізації суспільства в Україні вимагає створення дієвого інституту публічного аудиту.

Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід’ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, законодавчо не закріплена.

Виникнення публічного аудиту пов'язано, передусім, з об'єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну і достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості державного управління та контролю.

Вивчення досвіду розвинутих країнах світу свідчить про те, що публічний аудит є одним із провідних інститутів громадянського суспільства, важливим елементом сучасного публічного управління і виступає невід'ємною частиною системи суспільно-економічного регулювання та контролю. Він має багато спільного з державним аудитом, але в жодному разі ці поняття не можна ототожнювати.

Тому перед тим, як дати визначення публічному аудитуму вважаємо за доречним розглянути сутність державного аудиту, який представляє собою конституційно встановлену систему зовнішнього, незалежного контролю від імені суспільства за діяльністю органів державної влади з управління національними ресурсами країни (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Тобто він не включає контроль на місцевому рівні влади, що в свою чергу забезпечує публічний аудит.

Проаналізувавши та узагальнивши визначення як терміну «аудит», так й окремих підходи до визначення терміну «публічний аудит» вважаємо, що «публічний аудит» – це сукупність взаємообумовлених дій щодо зовнішнього незалежного публічного оцінювання, аналізу результативності й ефективності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, визначення відхилень від планових (нормативних) соціально-економічних показників виконання програм та заходів державного та локального (місцевого) рівня, що здійснюються незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління (державного та місцевого) за участю представників громадськості чи на їх замовлення.

Комплексний підхід до визначення сутності та спрямованості публічного аудиту в системі публічного та державного управління подано на рис. 3.3.

Місією публічного аудиту є інформування суспільства про результати

незалежної професійної оцінки діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління та фінансового контролю.



Рис. 3.3. Комплексний підхід до визначення сутності та спрямованості публічного аудиту в системі публічного та державного управління

Джерело: [39, с. 52]

Метою публічного аудиту є підвищення прозорості, ефективності та результативності управлінських рішень у публічній сфері, відповідальності та підзвітності органів публічної влади суспільству.

Виходячи з цього, на публічний аудит у цивілізованому суспільстві покладено виконання функцій діагностики, яка передбачає дослідження певної сфери діяльності органів влади, фіксування суперечностей, недоліків та проблем, яка їм притаманна, надання інформації про отримані результати суспільству, а також виконання соціально-регулятивної ролі.



Світовий досвід показує, що предметом публічного аудиту виступає достовірна й об'єктивна інформація про діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей, яка розглядається в контексті законності, достовірності, доцільності, ефективності та результативності.

Предмет публічного аудиту конкретизується його об'єктом, в загальному яким є діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей (рис. 3.4).

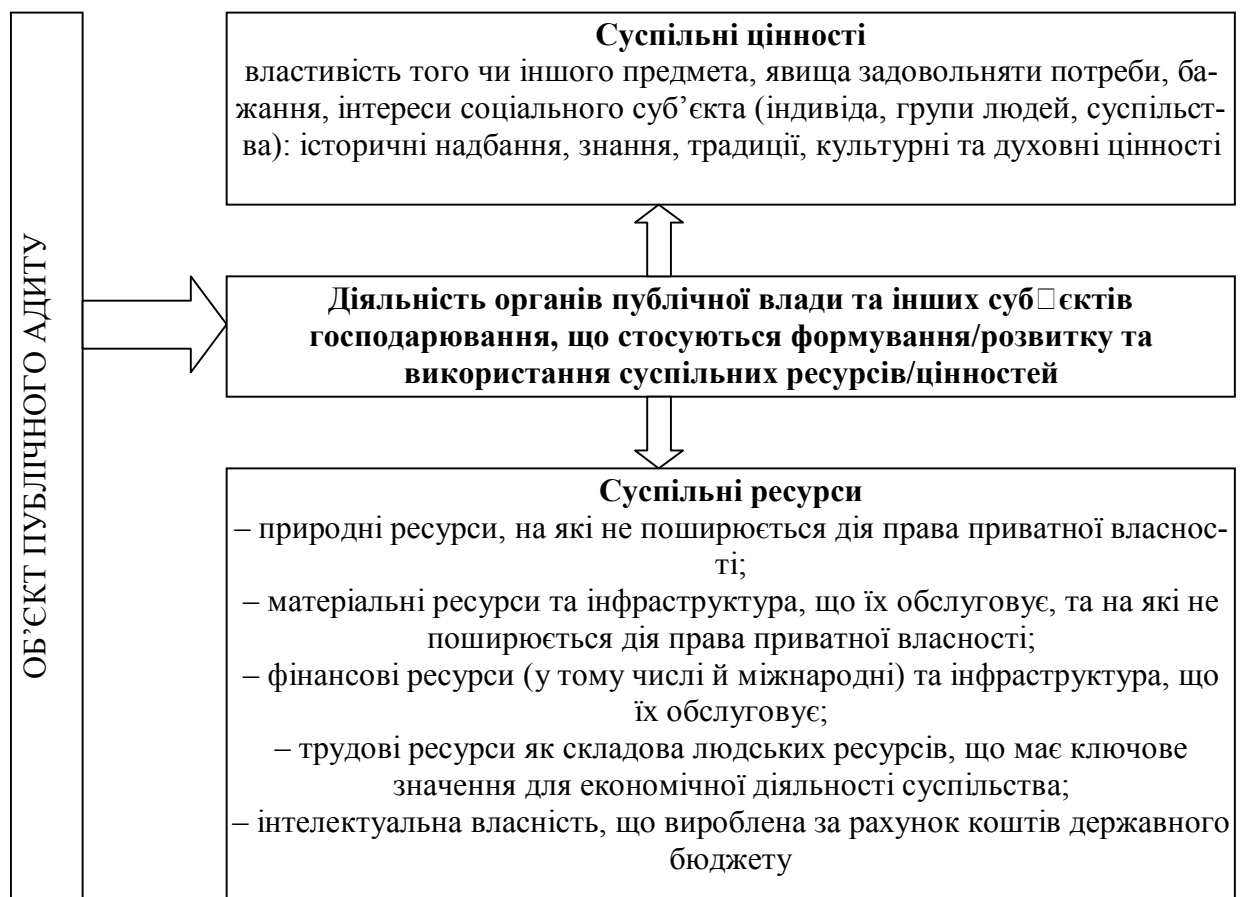


Рис. 3.4. Загальний об'єкт публічного аудиту

Джерело: [39, с. 53]

Але залежно від цілей та виду публічного аудиту, який проводиться основним його об'єктом може бути:

- виконання державного (місцевого) бюджету;
- використання державних фінансових ресурсів;
- адміністративна діяльність органів публічної влади;

- діяльність стратегічних господарських комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт і зв'язок тощо);
- використання державної та комунальної власності;
- виконання бюджетних програм тощо.

Інститут публічного аудиту у свою чергу являє собою сукупність правил, норм, механізмів, відносин, традицій тощо у системі зовнішнього незалежного оцінювання від імені суспільства діяльності держави, що ґрунтуються на конституційних засадах і базуються на цивілізаційних і формаційних цінностях суспільства та виступає важливим елементом сучасного публічного управління, який розглядають як один із провідних інститутів громадянського суспільства у системі суспільно-економічного регулювання.

В європейських країнах інститут публічного аудиту, забезпечуючи ефективний контроль суспільства за станом державного управління, відповідає принципам законності, незалежності та об'єктивності, прозорості та гласності і підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами. І згідно вимог Лімської декларації, яка остаточно закріпила основні принципи і завдання державного аудиту в демократичному суспільстві, не повинен бути заполітизованим.

Складовими публічного аудиту як цілісної системи суспільних взаємовідносин є:

1) законність дій органів публічної влади: встановлення правильності та доцільності публічних рішень органу державної/місцевої влади, виявлення та аналіз причин недотримання норм чинного законодавства та нормативно-правових актів органом публічної влади чи посадовою особою;

2) ефективність: діяльності органу державної/місцевої влади: перевірка та оцінювання доцільності та відповідності обраних методів вирішення суперечностей та/або проблеми та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органу публічної влади;

3) результативність діяльності органу державної/місцевої влади: встановлення можливого рівня досягнення органом публічної влади наперед визна-

чених цілей та причин відхилення фактичних результатів діяльності від наперед визначених цілей.

В контексті дослідження важливим є визначення суб'єктів публічного аудиту, які, на думку автора даної роботи, можна об'єднати в такі групи:

1. Користувачі результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори аудиту, наділені певними повноваженнями, які потенційно можуть безпосередньо не брати участі в діях щодо перевірки/оцінювання, а лише користуватимуться результатами цього аудиту. До них належать представники громадянського суспільства, тобто громадянин зі своїми громадянськими правами і організації-асоціації, об'єднання, рухи і громадські інститути, інші зацікавлені установи.

2. Суб'єкти, які безпосередньо проводять публічний аудит, визначають його методологію, розробляють технологію й інструменти дослідження, відповідають за збирання даних, їх аналіз, підготовку звіту про результати оцінювання. Такими суб'єктами є: незалежні українські чи міжнародні аудиторські установи/організації, громадські організації, які є професійними учасниками ринку аудиторських послуг, аналітичні, консалтингові фірми та дослідницькі інститути. Вони в своїй єдності та спільності цілей та інтересів мають створювати передумови утвердження та зміцнення позицій інститут публічного аудиту та виконання усіх функцій та завдань, які на нього покладені суспільством.

В цивілізованому демократичному суспільстві публічний аудит, з одного боку, визначає суперечності (конфлікти) інтересів у суспільстві, а з іншого – стає спонукальним фактором прийняття ефективних рішень для вирішення проблем суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери та прийняття стратегічних рішень з усунення і в подальшому недопущення суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, політичній, соціальній та інших сферах.

SWOT-аналіз результатів досліджень Strengths. Необхідність створення та забезпечення належного рівня функціонування інституту публічного аудиту в Україні зумовлена тим, що це забезпечить:

1) проведення незалежної експертно-аналітичної оцінки ефективності та результативності діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, реалізації ними функцій державного управління та фінансового контролю;

2) своєчасне виявлення та попередження фактів порушень посадовими особами суспільних цінностей та інтересів, обов'язків, покладених на них законодавством України, а також зловживань службовим становищем;

3) розроблення комплексу засобів та способів усунення виявлених порушень та відхилень, недопущення їх у майбутньому;

4) дотримання усіма учасниками соціально-економічних та політичних відносин принципів демократизму, відкритості влади та пріоритетів прав людини;

5) надання важливої для суспільства інформації про результативність та ефективність державного управління та контролю тощо.

На сьогодні проведення публічного аудиту в Україні не може обмежуватися тільки перевіркою фінансової звітності органів державної влади та місцевого самоврядування, його спрямованість має поширюватися на всі сфери публічного управління і забезпечувати відкритість та прозорість усієї інформації, яка формується на усіх рівнях державного управління та фінансового контролю. Завдяки цьому публічний аудит сміло можна розглядати як вектор модернізації системи державного управління та фінансового контролю в Україні за широкої участі представників громадськості.

При цьому важливо враховувати і той факт, що публічний аудит не лише забезпечує довіру між усіма учасниками відносин, але і породжує конфлікт інтересів цих учасників, що може проявлятися в розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта (органу публічної влади), невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому («розходження (розрив) в очікуваннях»), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання засад незалежності та нейтральності.

Починаючись як ініціатива інститутів громадянського суспільства, ін-

ститут публічного аудиту в обов'язковому порядку має заручатися підтримкою держави та органів місцевого самоврядування.

Відповідно до цього, в світовій практиці проведення публічного аудиту ґрунтується на двох підходах (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Підходи проведення публічного аудиту

Орієнтація на результати публічного управління	Орієнтація суперечності та/або проблеми суспільства, що вирішуються системою публічного управління
Вирішує суперечність/проблему: співставлення отриманих результатів реалізації державної політики (програми/проекту) із запланованими (які очікувалися) цілями та завданнями, пошук відхилень від норм чи стандартів, прийнятих під час розробки проекту реалізації державної політики (програми/проекту) та надання рекомендацій, спрямованих на їх усунення	Вирішує суперечність/проблему: актуалізація та усвідомлення суперечності та/або проблеми у суспільстві, що якраз і стане початковим етапом аудиту, а не його завершенням; надання рекомендацій для розв'язання актуалізованих проблем та стратегічних рішень для розв'язання суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери

Джерело: [39, с. 54]

Зарубіжний досвід побудови та забезпечення ефективного функціонування інституту публічного аудиту як перспективного механізму модернізації державного управління визначає необхідність для України:

- розробки цілісної концепції публічного аудиту з урахуванням складних економічних умов, соціальної кризи і військових дій на сході України, яка б відповідала європейським стандартам та принципам;

- проведення наукових досліджень з питань необхідності формування відповідної законодавчої та нормативно-правової бази функціонування інституту публічного аудиту (визначення ключових понять, повноважень та функцій, статусу, функціональної незалежності тощо);

- гармонізації чинної законодавчої бази в Україні та практики її застосування, спільних прав і зобов'язань до міжнародних стандартів, обов'язкових до виконання в державах-членах ЄС;

- узгодження фахової термінології, що використовується у національних нормативних актах з державного аудиту та фінансового контролю, з вимогами

директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту;

– впровадження в практику державного управління та фінансового контролю сучасних технологій (у тому числі інформаційних) та методів публічного аудиту, апробованих світовою практикою;

– забезпечення та дотримання принципу незалежності організаційних структур і посадових осіб, що здійснюють публічний аудит, їх підзвітності і відповідальності за його проведення та наслідки для суспільства та держави;

– застосування тих інструментів, що можуть гарантувати публічність, гласність та відкритість результатів публічного аудиту, забезпечення вільного доступу громадськості до його результатів та ін.

Модернізація системи державного управління та фінансового контролю в Україні в умовах європейської інтеграції актуалізує проблему створення повноцінного інституту публічного аудиту, який є відносно новим для України, а ідея його створення поки що має концептуальний характер і перебуває тільки на початковій стадії свого становлення та розвитку. Тому його основні теоретичні засади знаходяться лише на стадії наукового обґрунтування. Відповідно системних наукових розробок, які б ставили собі за мету довести цінність публічного аудиту діяльності органів публічної влади як механізму модернізації системи державного управління, в Україні поки що не існує.

В Україні існує необхідність побудови інституту публічного аудиту як цілісної системи громадського контролю та нагляду за реалізацією функцій та повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування з питань державного управління та фінансового контролю використання коштів державного та місцевих бюджетів, державного та комунального майна. Це забезпечить ефективне й цільове використання суспільних ресурсів, зменшить масштаби фінансових порушень та розкрадань публічних коштів, сприятиме покращенню загального економічного й соціального клімату в Україні та зміцнення її міжнародного іміджу.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі розкрито теорію і практику державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в Україні. Запропоновано вирішення задач, що полягає в обґрунтуванні становлення і розвитку аудиту бюджетних програм як підсистеми державного фінансового контролю, діяльність якої спрямовується на економніше, продуктивніше та результативніше використання коштів Державного та місцевих бюджетів.

1. Чинна в Україні контролююча система містить потенціал, достатній для запровадження нових форм державного фінансового контролю, що застосовуються і підтвердили свою ефективність у світовій практиці. Доведено, що ця система є середовищем становлення й розвитку в Україні державного фінансового аудиту, зокрема, аудиту ефективності виконання бюджетних програм, спрямованого на охоплення контролем макроекономічного рівня державних фінансів.

2. Світова практика є важливим джерелом запозичення прогресивного досвіду запровадження новітніх форм державного фінансового контролю. Практично вивчений зарубіжний досвід свідчить про поширеність у світовій практиці переважно двох форм державного аудиту - фінансового аудиту правильності і відповідності та аудиту адміністративної діяльності.

Критичний аналіз цього досвіду та можливостей його адаптації до умов національної практики дозволяє зробити висновок про прийнятність застосування в Україні такої форми контролю як державний фінансовий аудит, що в свою чергу охоплює: аудит бюджетних програм, державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ, державний фінансовий аудит діяльності державних підприємств, внутрішній аудит діяльності бюджетних установ та державних підприємств.

3. Упродовж останніх років з ініціативи та за безпосередньою участю здобувача відбувається становлення й розвиток аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Доведено, що він являє собою відносно автономну підси-

стему державного фінансового контролю. Обґрунтовані його місце серед інших форм та роль, яку він відіграє в управлінні фінансами держави. Його запровадження призводить до зміни існуючої парадигми державного фінансового контролю: пріоритетним стає державний фінансовий аудит, якому, у свою чергу, підпорядковується і з якого випливає інспектування у формі ревізії.

4. Державний фінансовий аудит відрізняється від інших форм контролю своїми об'єктами та предметною областю дослідження. Показано, що одним із найважливіших його об'єктів є видатки Державного та місцевих бюджетів, які здійснюються у форматі бюджетних програм.

Доведено, що державний фінансовий аудит як новітня форма контролю, має специфічну для національної практики предметну область. Необхідність оцінювання процесу втілення програм зумовлює розвиток в Україні аудиторських досліджень ефективності їх виконання.

З'ясовано сутність ефективності виконання бюджетних програм, структурізовано такі якісні складові цього явища, як економія, продуктивність, результативність і досліджено кожну з них. Обґрунтовано, запропоновано і впроваджено систему відповідних показників, що використовуються у практичному здійсненні аудиту.

5. Результативне функціонування аудиту бюджетних програм значною мірою залежить від його планування. Це обумовило обґрунтування імплементації планування аудиту в плановий процес контрольно-ревізійної роботи. Враховуючи ієрархічну будову органів контролю, запропоновані процедури аудиту за етапами його проведення.

Передовий світовий досвід свідчить про те, що ті ресурси, які вкладаються в модернізацію державного аудиту, сприяють досягненню результату протягом нетривалого часу. Тому реформування державного фінансового контролю має відбуватися за рахунок розширення функцій, систематизації та структурування його об'єктів, уведення наукових рекомендацій у нормативне забезпечення державного аудиту, який має стати істотно новою, цілісною системою.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/sutnistj>.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф., Виговська Н.Г., Петренко Н.І., Шигун М.М. / Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Ж.: ПП "Рута", 2001. – 416 с.
3. Бабух І. Б. Напрямки підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів міста / І. Б. Бабух, І. І. Гавриш // Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. - 2015. - Вип. 750. - С. 111-116
4. Бадовська І. С. Теоретичний підхід до визначення сутності соціальних пільг в умовах обмеженості бюджетних ресурсів / І. С. Бадовська // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2013. - № 3. - С. 175-180
5. Базилевич В. Д. Державні фінанси / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик ; за заг. ред. В. Д. Базилевича. – К. : Атіка, 2004. – 368 с.
6. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю / Ю. Баранюк // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 150–166
7. Баранюк Ю. Р. Оцінка підходів до класифікації державного фінансового контролю / Ю. Р. Баранюк // Бізнес Інформ. - 2017. - № 11. - С. 395-401.
8. Бардаш С. В. Трансформація концептуальних засад державного фінансового контролю / С. В. Бардаш // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 83-90
9. Білуха Т.М. Теорія фінансово-господарського контролю та аудиту: підручник. – К.: «Вища школа», 1994. – 364 с.
10. Бобух С. Ефективність розподілу бюджетних ресурсів / С. Бобух // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2017. - № 3. - С. 5-16
11. Боди З. Финансы: учеб. пособие / З.Боди, Р. Мертон. – М.: Издат.

дом «Вільямс», 2007. – 592 с.

12. Большой экономический словарь / под ред. А. Азрилияна. – М. : Ин-т нов. экономики, 2007. – 1472 с.

13. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н. М. Малюга. – Житомир: ПП – Рута, 2002. – 544 с.

14. Бюджетний кодекс України: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

15. Василенко А. О. Аналіз трудових ресурсів бюджетних установ / А. О. Василенко // Управління розвитком. - 2014. - № 4. - С. 51-54

16. Василик О. Д. Державні фінанси України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Вища шк., 1997. – 383 с.

17. Вахович І. М. Механізм вдосконалення системи бюджетного регулювання депресивних регіонів на етапі розподілу фінансових ресурсів / І. М. Вахович, І. М. Пушкарчук, М. І. Купира // Економічний форум. - 2017. - № 4. - С. 184-189

18. Ващенко І.В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України: автореф. дис.. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І.В. Ващенко. – К., 2005. – 22 с.

19. Виговська Н.Г. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України / Н.Г. Виговська, А.Ю. Славицька // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 4. - С. 219-228

20. Винниченко Н. В. Проблеми інформаційного наповнення системи контролінгу в управлінні бюджетними ресурсами / Н. В. Винниченко. // Ефективна економіка. - 2014. - № 5. - С.25-32

21. Возняк Г. В. Використання бюджетних ресурсів регіонів: проблеми і способи їх розв'язання / Г. В. Возняк, І. С. Музика // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2013. - Вип. 1. - С. 42-52

22. Возняк Г. В. Планування та ефективне використання бюджетних ресурсів регіонів як інструменти модернізації управління публічними фінансами / Г. В. Возняк // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2014. - Вип. 10(2). - С. 164-171
23. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль в социальной сфере / Ю.М. Воронин // Экономист. – 2001. – № 1. – С. 16-23.
24. Воронкова О. М. Бюджетно-податкове планування на регіональному рівні: ресурсний аспект / О. М. Воронкова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 14. - С. 242-245
25. Воронова Л.К., Кучерявенко М.П. Финансовое право: навчальний посібник / Л. К.Воронова, М.П, Кучерявенко – Харьков: Легас, 2003. – 360 с.
26. Германчук П.К., Стефаник І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
27. Глущенко А. С. Фінанси / А. С. Глущенко ; Харків. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Х., 2010. – 190 с.
28. Горбунов О.Н. Финансовое право: учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачев и др. – М.: ТК Велби; Изд-во Проспект, 2004. – 536с.
29. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: навчальний посібник / Е.Ю. Грачева, П. П. Толстопятенко, Е.А. Рыжкова. – М.: Изд. дом —Камерон, 2004. – 272 с.
30. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності / С. Є. Гребень // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 22. - С. 103-108.
31. Гринецька С. М. Управління бюджетними соціальними ресурсами регіону / С. М. Гринецька // Вісник економічної науки України. - 2014. - № 2. - С. 21-26
32. Гупаловська М. Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю / М. Б. Гупаловська. // Ефективна економіка. - 2015. - № 11.

33. Гуцаленко Л. В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Л. В. Гуцаленко, О. В. Вахновська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 6. - С. 7-23.
34. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М. М. Коцупатрий – К.: Центр наукової літератури, 2011. – 424 с.
35. Гуцаленко Л.В., Здирко Н.Г. Обліково-контрольне забезпечення прямої державної підтримки фермерських господарств. Монографія // Вінниця: Видавництво ПП ТД «Едельвейс і К», 2014. – 234 с.
36. Дем'янишин В. Г. Неподатковий механізм мобілізації доходів бюджету / В. Г. Дем'янишин // Науковий вісник Національного університету ДПС України. Серія : економіка і право. – 2007. – № 4 (39). – С. 53–60
37. Дєєва Н. М. Державні фінанси і бюджетний процес / Н. М. Дєєва ; ДРІДУ НАДУ. – Д., 2006. – 260 с.
38. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245с
39. Долбнева Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудита як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні / Д. В. Долбнева // Technology audit and production reserves. - 2017. - № 1(4). - С. 49-54.
40. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч.посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К.: ТОВ "Імекс"ЛТД", 2007. – 304 с.
41. Дудко В.П, Контроль у системі державного регулювання економіки: теорія та організація: монографія / В.П. Дудко. – Чернівці: Прут, 2006. – 368с.
42. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: підручник / В.П. Дудко. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Чернівці: Прут, 2008. – 624 с.
43. Єщенко П. С. Сучасна економіка / П. С. Єщенко, Ю. І. Палкін. – К. : Вища шк., 2005. – 325 с.
44. Загородній А. Фінансово-економічний словник / А. Загородній, Г.

Вознюк. – Л. : Вид-во НУ “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.

45. Здирко Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні / Н. Г. Здирко // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160

46. Зюнькін А.Г. Фінансове право: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. ]– 4-те вид., допов. – К. : ДП«Видавничий дім«Персонал», 2008. – 568 с.

47. Ирвин Д. Финансовый контроль / Д. Ирвин; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 256 с.

48. Іванова А. І. Адаптація зарубіжного досвіду з формування ефективної системи державного фінансового контролю / А. І. Іванова // Облік і фінанси. - 2017. - № 3. - С. 72-77

49. Іванова І.М. Проблеми створення та розвитку муніципального фінансового контролю в Україні / І.М. Іванова // Стратегічна панорама. – 2005. - №3. – С. 14-17

50. Ігонін Р. В. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю / Р. В. Ігонін // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. - 2017. - Т. 28(67), № 1. - С. 35-39.

51. Казюк Я. М. Державне управління системою перерозподілу бюджетних ресурсів в Україні / Я. М. Казюк // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. - 2013. - № 1. - С. 40-48

52. Казюк Я. М. Повноваження учасників бюджетного процесу з управління бюджетними ресурсами на місцевому рівні / Я. М. Казюк. // Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування. - 2013. - № 2. - С. 28-34

53. Казюк Я. Теоретичні основи механізму державного управління бюджетними ресурсами / Я. Казюк // Публічне управління: теорія та практика. - 2014. - Вип. 3. - С. 137-142

54. Калюга Є.В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.06.04./ Є.В. Калюга. – К., 2002. – 34 с.

55. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360с.
56. Карпінський Б. А. Фінанси: термінологічний словник / Б. А. Карпінський, Т. Б. Шира. – К. : ВД “Професіонал”, 2008. – 608 с.
57. Карпінський Б. А. Фінансова система / Б. А. Карпінський, О. В. Герасименко. – К. : ЦУЛ, 2003. – 184 с
58. Коваленко Я. М. Моніторинг та оцінка ефективності бюджетних програм як складові ресурсного циклу ЦОВВ / Я. М. Коваленко // Ефективність державного управління. - 2016. - Вип. 4. - С. 336-343
59. Ковальчук С. В. Фінанси / С. В. Ковальчук, І. В. Форкун. – Л. : Новий Світ – 2000, 2006. – 568 с.
60. Колпаков В.К. Адміністративне право України: [підручник] / В.К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 1999. – 736 с.
61. Коментарі до Методики проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання // Державна фінансова інспекція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47704;jsessionid=5CBV03D233C40A23D7F74B74F9422607>
62. Кондюх О. І. Прагматизм і проблематика податкової складової формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 14(1). - С. 267-274
63. Кондюх О. І. Теоретико-методологічні засади формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Облік і фінанси. - 2015. - № 2. - С. 88-92
64. Кондюх О. І. Теоретичні підвалини формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 4(1). - С. 43-45
65. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 121–129.
66. Крамська Ю.В. Державний аудит використання бюджетних коштів

/ Ю.В. Крамська // Програма студентського наукового семінару на тему: «Особливості функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» за результатами роботи гуртків кафедри аудиту та державного контролю: «Майбутній аудитор», «Майбутній контролер» та «Експерт», 29 березня 2018 року

67. Кривцова Т. О. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання / Кривцова Т. О., Владімірова Н. П. // Ефективна економіка. – 2015. - №2. – С. 48-54

68. Кушнірчук Ю. М. Реалізація фіскального потенціалу податків на економічні ресурси з метою зміцнення бюджетної безпеки / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.1. - С. 273-281

69. Локтев О. Державний фінансовий контроль: визначення та класифікація / О. Локтев // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2011. - № 3. – С. 45-50.

70. Маляренко О. Є. Пропозиції до методики нормування питомих витрат паливно-енергетичних ресурсів у бюджетних установах / О. Є. Маляренко, А. І. Симборський // Проблеми загальної енергетики. - 2011. - Вип. 2. - С. 40-48

71. Микитюк І. С. Казначейський контроль як складова системи державного фінансового контролю / І. С. Микитюк // Економічний вісник університету. - 2018. - Вип. 37(1). - С. 245-251

72. Миргород-Карпова В. В. Теоретичні засади та проблематика визначення сутності державного фінансового контролю в Україні / В. В. Миргород-Карпова // Правові горизонти. - 2017. - Вип. 5. - С. 95-104

73. Мороз Є. С. Щодо наукової розробленості питань участі органів державного фінансового контролю в адміністративно-деліктному процесі України / Є. С. Мороз // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. - 2017. - № 6. - С. 90-96.

74. Мюллер В.К. Англо-русский словарь / В.К. Мюллер. – М.: Советская энциклопедия, 1971. – 912 с.

75. Наркізова Т. М. Бюджетні ресурси як складова системи державних

фінансів в умовах сьогодення / Т. М. Наркізова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2015. - № 2. - С. 132-139

76. Настенко М. О. Державний фінансовий контроль як засіб правового регулювання діяльності суб'єктів господарювання / М. О. Настенко // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. - 2016. - Вип. 6(2). - С. 91-94

77. Новицький В. Є. Економічні ресурси цивілізаційного розвитку / В. Є. Новицький ; Нац. авіац. ун-т. – К., 2004. – 266 с.

78. Овсянников Л. Закон о государственном финансовом контроле: все-таки нужен президентский контроль / Л. Овсянников // Президентский контроль. – 1998. – № 9. – С. 5-9.

79. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Ц. Г. Огонь ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2003. – 580 с

80. Олексіч Ж. А. Формування єдиної системи державного фінансового контролю / Ж. А. Олексіч. // Ефективна економіка. - 2017. - № 6

81. Омелянович Л. Бюджетна система: інтегрований навчальний комплекс / Л. Омелянович ; Донецьк. нац. ун-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 2008. – 237 с.

82. Осовська Г. Економічний словник / Г. Осовська, О. Юшкевич, Й. Завадський. – К. : Кондор, 2009. – 358 с.

83. Павлушенко Т. О. Особливості планування та використання бюджетних ресурсів вищими навчальними закладами / Т. О. Павлушенко // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 26(1). - С. 211-217

84. Павлушенко Т. О. Оцінка раціональності використання бюджетних ресурсів вищими навчальними закладами в Україні / Т. О. Павлушенко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 4(2). - С. 70-75

85. Павлюк К. В. Фінансові ресурси держави : монографія / К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 1997. – 176 с.

86. Панкевич Л. В. Бюджетний менеджмент / Л. В. Панкевич. – К.: Знання, 2006. – 293 с.



87. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2002. – 495 с.
88. Петренко П. С. Щодо удосконалення системи державного фінансового контролю для побудови ефективної держави / П. С. Петренко // Економіка і прогнозування. - 2016. - № 4. - С. 132-143
89. Пивоваров К. В. Дієві форми фінансового контролю у системі державного управління [Електронний ресурс] / К. В. Пивоваров . – Режим доступу: <http://irbis-nbuv.gov.ua>
90. Пивоваров К. В. Шляхи удосконалення системи фінансового контролю в державному управлінні України / К. В. Пивоваров. // Державне управління: удосконалення та розвиток. - 2016. - № 4.
91. Пинская М. Р. Роль налогов в повышении качества управления бюджетными ресурсами / М. Р. Пинская // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). - 2013. - № 1. - С. 150-155
92. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту : постанова Кабінету Міністрів України : від 25 березня 2006 року, № 361 (із змінами та доповненнями) // Офіційний вісник України. – 2006. – № 13. – С. 868
93. Піхоцький В.Ф. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні / В.Ф. Піхоцький // Економіст. Фінансовий сектор. – 2016. - № 1. – С. 31-34.
94. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. – Рукопис [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.lnu.edu.ua/thesis/pihotskiy"volodymyr"fedorovych/](http://www.lnu.edu.ua/thesis/pihotskiy)
95. Піхоцький В.Ф. Система інформаційного забезпечення контролюючих органів як інструмент підвищення державного фінансового контролю в Україні / В.Ф. Піхоцький // Регіональна економіка. - 2016. - № 1. - С. 138-143
96. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового ко-

нтролю – через державний аудит / Ю. В. Піхоцький // Бізнес Інформ. - 2016. - № 2. - С. 306-311

97. Плахтій Т. Ф. Якість в бухгалтерському обліку: економічний аспект / Т. Ф. Плахтій // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2016. - № 1. - С. 51-61

98. Подолянчук О. А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О. А. Подолянчук, І. С. Захарчук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(4). - С. 135-140

99. Пожар Т. О. Сучасний стан та проблеми фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю в Україні / Т. О. Пожар // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Сер. : Економіка і менеджмент. - 2012. - № 1. - С. 58-63

100. Позняковська Н. М. Виникнення та розвиток державного фінансового контролю в Україні / Н. М. Позняковська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2017. - Вип. 1. - С. 18-27

101. Позняковська Н. М. Розвиток державного фінансового контролю в Україні / Н. М. Позняковська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2016. - Вип. 2. - С. 184-189

102. Положенням про Державну Казначейську службу України, затверджених Постановою КМУ від 15 квітня 2015 року № 215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

103. Поплевічева Н. Г. Роль держави у зниженні ризиків тінізації бюджетних фінансових ресурсів / Н. Г. Поплевічева // Інвестиції: практика та досвід. - 2011. - № 20. - С. 129-133

104. Попова Л. М. Основні засади державного фінансового контролю в Україні / Л. М. Попова // Право.ua. - 2017. - № 3. - С. 157-162.

105. Правдюк Н. Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н. Л. Правдюк, Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. - 2017. - № 3. - С. 52-58

106. Презентація роботи Державної аудиторської служби: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131380>
107. Про аудиторську діяльність Закон України» № 3125-XII від 22.05.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
108. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 26 січня 1993 року, № 2939-XII (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.
109. Проект концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного внутрішнього контролю на період до 2020 року. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>.
110. Радионов Ю. Д. Бюджетные средства как инвестиционный ресурс Украины / Ю. Д. Радионов // Экономика Украины. - 2014. - № 9. - С. 35-53
111. Радионова В.М., Швейников В.И. Финансовый контроль: учебник / В.М. Радионов, В.И. Швейников – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
112. Радіонов Ю. Д. Бюджетні кошти як інвестиційний ресурс України / Ю. Д. Радіонов // Економіка України. - 2014. - № 9. - С. 35-53
113. Рак Г. В. Напрями вдосконалення контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ / Г. В. Рак // Європейські перспективи. - 2013. - № 10. - С. 197-203
114. Рак Г. В. Організаційно-методичне забезпечення процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні / Г. В. Рак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(2). - С. 88-93
115. Ротар Д. Правове регулювання порядку мобілізації фінансових ресурсів до спеціальних фондів коштів бюджетних установ / Д. Ротар // Юридична Україна. - 2012. - № 7. - С. 34-38
116. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов: ученик / С.Н. Рябухин. – М.: Наука, 2004. – 138 с.
117. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю: навчальний

посібник / Л.А. Савченко. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.

118. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія / Л.А. Савченко. – Ірпінь: Академія державної податкової Служби України, 2001. – 407 с.

119. Сідельникова Л. П. Диспропорції податкової складової бюджетних ресурсів держави та шляхи їх усунення / Л. П. Сідельникова // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. - 2013. - Вип. 23. - С. 183-188

120. Сідельникова Л. П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Фінанси України. - 2015. - № 9. - С. 45-60

121. Сідельникова Л. П. Організаційно-правові засади формування бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Бізнес Інформ. - 2015. - № 10. - С. 335-340

122. Сідельникова Л. П. Прагматизм формування податкової компоненти бюджетних ресурсів держави / Л. П. Сідельникова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2014. - Вип. 6(5). - С. 73-76

123. Сідельникова Л. П. Розбудова бюджетних ресурсів у контексті еволюції державотворення / Л. П. Сідельникова // Фінанси України. - 2014. - № 8. - С. 70-84

124. Сілецький Я. В. Проблеми державного споживання бюджетних ресурсів / Я. В. Сілецький // Наукові праці НДФІ. - 2005. - Вип. 4. - С. 182-188

125. Соколов В. М. Державний фінансовий контроль в Україні: ефективність інституційного дизайну / В. М. Соколов, Г. М. Коломієць, М. В. Соколова // Бізнес Інформ. - 2017. - № 1. - С. 193-199.

126. Ставнича М. М. Перспективи використання програмно-цільового методу в умовах обмеженості бюджетних ресурсів регіону / М. М. Ставнича // Економіка і регіон. - 2013. - № 6. - С. 15-19

127. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для

Рахункової палати України Проектом TASIS «Аудит державних фінансів». Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1140201>

128. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2015 рік. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/108789>

129. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2016 рік. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128452>

130. Статистичний звіт Державної аудиторської служби за 2017 рік. [Електронний ресурс] – Retrieved from: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220>

131. Стефанюк І. Б. Оцінка діяльності органів державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. - 2018. - № 1. - С. 100-111.

132. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики / І.Б. Стефанюк // Вісник КНТЕУ [Текст]. – 2011. – № 4. – С. 42-51.

133. Стефанюк І.Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І.Б. Стефанюк // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 7. – С. 3-6.

134. Стойка В. О. Окремі аспекти здійснення державного фінансового контролю в Україні / В. О. Стойка, С. О. Стойка, Т. В. Баланова // Економічні горизонти. - 2017. - № 2. - С. 60-65

135. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

136. Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Финансовые услуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38

137. Сурдіна А. А. Сутнісно-понятійний підхід до осмислення змісту державного фінансового контролю / А. А. Сурдіна // Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління. - 2011. - № 2. - С. 215-221

138. Тарасенко І. О. Управління фінансовими ресурсами бюджетної установи / І. О. Тарасенко, Д. І. Коваленко, Н. П. Максимець // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 94-99
139. Теорія фінансів / П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник та ін. ; за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : ЦУЛ, 2010. – 576 с.
140. Фабіяньська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці / В. Ю. Фабіяньська // Агросвіт. - 2017. - № 9. - С. 62-68
141. Философский энциклопедический словарь / Е.Ф. Губский, Г.В. Кораблева, В.А. Лутченко. – М.: Инфа-М, 1997. – 576 с.
142. Финансовое право : [учебник] / [П. Н. Говенко, А. И. Иванский, Л. В. Кузнецова и др.]; под ред. И. Н. Пахомова. – Х. : ООО «Одиссей», 2003. – 448 с.
143. Финансовое право: [учебник] / [Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф. и др.]; отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2003. – 536 с.
144. Фінанси (теоретичні основи) / М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін. ; Міжрегіон. акад. управління персоналом ; за наук. ред. М. В. Грідчіної, В. Б. Захожая. – К., 2004. – 312 с.
145. Фінансово-економічний словник / С. В. Бойко та ін. ; за заг. ред. П. І. Юхименка. – Біла Церква : Освіта, 2012. – 365 с.
146. Чайковская Н. В. Внедрение механизмов конкуренции за бюджетные ресурсы в рамках бюджета принимаемых обязательств на муниципальном уровне / Н. В. Чайковская, И. В. Терентьева // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 7. - С. 264-274
147. Чекановський В. П. Роль децентралізації фінансових ресурсів у системі модернізації бюджетної системи України / В. П. Чекановський // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 17. - С. 49-53
148. Черненко Т.І. Сутність та форми контролю в кредитних споживчих кооперативах / Т.І. Черненко, Л.М. Соніна // Бухгалтерський облік. – 2008. -

№18. – С.34-38.

149. Шевчук В. О. Механізм управління бюджетними ресурсами: проблеми та перспективи удосконалення / В. О. Шевчук, Т. Г. Бондарук, Н. Ю. Мельничук // Облік і фінанси. - 2016. - № 3. - С. 166-175

150. Шевчук О.А. Природа фінансового контролю / О.А. Шевчук // Фінансовий простір. – 2015. - №2 (18). – С. 233-237

151. Шевчук О.Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні / О.Д. Шевчук, І.Л. Мукоїд // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – № 4 (70). Том 2. – 2012. – С. 230–234.

152. Шевчук О.Д. Стан та сучасний розвиток державного фінансового контролю / О.Д. Шевчук, О.Ю. Павленко // Економічні та юридичні науки: Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету – Вінниця, ПП “Едельвейс і К”, 2015. – С. 59-64

153. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: теория и практика применения в России: учебное пособие / С. О. Шохин, Л. И. Вороница. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 240 с.

154. Юридична енциклопедія / ред. Ю. С. Шемшученко [та ін.] ; НАН України, Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького. - К. : Вид-во "Українська енциклопедія" ім. М.П.Бажана, - 2004. - 768 с.

155. Якимчук І. М. Кредит як ресурс бюджетної політики підприємства / І. М. Якимчук, Є. Б. Геллер // Містобудування та територіальне планування. - 2013. - Вип. 49. - С. 113-118

156. Ямненко Т. М. До питання правового регулювання реалізації завдань державного фінансового контролю у сфері грошового обігу / Т. М. Ямненко // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. - 2017. - Т. 28(67), № 1. - С. 52-60

## **ДОДАТКИ**