

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**

На правах рукопису

**Письменна Тетяна Валеріївна**

УДК 336.148:37.014.543

**БЮДЖЕТНИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИДАТКАМИ НА ОСВІТУ  
ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЙОГО РОЗВИТКУ**

*Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит*

**Дисертація**  
**на здобуття наукового ступеня**  
**кандидата економічних наук**

**НАУКОВИЙ КЕРІВНИК:**  
**Дем'янишин Василь Григорович,**  
*доктор економічних наук, професор*

**ТЕРНОПІЛЬ – 2011**

## Зміст

<b>Вступ.....</b>	<b>4</b>
<b>Розділ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАТКАМИ НА ОСВІТУ.....</b>	<b>12</b>
1.1. Концептуалізація бюджетного контролю у сфері освіти .....	12
1.2. Нормативно-правова регламентація бюджетного контролю за видатками на освіту.....	33
1.3. Методологія бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти.....	52
Висновки до 1-го розділу.....	72
<b>Розділ 2. ПРАГМАТИЗМ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ПЛАНУВАННЯМ І ВИКОРИСТАННЯМ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ У СФЕРІ ОСВІТИ .....</b>	<b>74</b>
2.1. Практика бюджетного контролю за плануванням видатків на освіту.....	74
2.2. Аналіз результатів бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів в освітній сфері.....	97
2.3. Оцінка дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту .....	119
Висновки до 2-го розділу.....	139
<b>Розділ 3. СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАТКАМИ НА ОСВІТУ.....</b>	<b>143</b>
3.1. Напрямки реформування бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти .....	143
3.2. Оптимізація взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту.....	162
3.3. Вплив бюджетного контролю на результативність бюджетних програм у сфері освіти.....	181
Висновки до 3-го розділу.....	197
<b>Висновки.....</b>	<b>201</b>
<b>Список використаних джерел .....</b>	<b>206</b>
<b>Додатки .....</b>	<b>238</b>

**Перелік умовних скорочень**

ДФА	– державний фінансовий аудит;
ВОКДФ	– Вищий орган контролю державних фінансів;
ЄС	– Європейський союз;
ДВФК	– державний внутрішній фінансовий контроль;
КПКВ	– код програмної класифікації видатків;
АР Крим	– Автономна республіка Крим;
ГоловКРУ України	– Головне контрольно-ревізійне управління України;
КРУ	– контрольно-ревізійне управління;
ДКРС	– державна контрольно-ревізійна служба;
КРП	– контрольно-ревізійний підрозділ;
INTOSAI	– International Organization of Supreme Audit Institutions.

## Вступ

**Актуальність теми.** У системі державних гарантій право громадян на освіту має велику цінність. Роль освіти проявляється не тільки у формуванні фундаменту для розвитку особистості, а й в забезпеченні соціального добробуту, економічного розвитку країни загалом. Тому виконання завдань державної політики в сфері освіти, тим більше в умовах її реформування, є вкрай важливим, проте ускладненим обмеженістю бюджетних коштів. З огляду на це, спрямовані на функціонування і розвиток системи освіти бюджетні ресурси необхідно використовувати за критеріями законності, цільового призначення, ефективності, раціональності, економності та результативності. У випадках їхнього недотримання доцільно активізувати потенціал бюджетного контролю.

Першочергова потреба в побудові нової системи бюджетного контролю за видатками на освіту шляхом зміни пріоритетів у його здійсненні обґрунтовується низьким рівнем бюджетної дисципліни в сферах планування бюджетних видатків і використання бюджетних коштів. Крім цього, основні завдання, які покладаються на бюджетний контроль за видатками на освіту, не відповідають вимогам сьогодення. Реформована відповідно до європейських стандартів система бюджетного контролю насамперед має забезпечувати обґрунтоване планування й ефективне використання бюджетних коштів у сфері освіти.

Висвітленню теорії фінансового контролю, зокрема державного фінансового та бюджетного, приділяли значну увагу вітчизняні та зарубіжні вчені. З другої половини XIX ст. і до середини XX ст. природу та проблеми розвитку фінансового і державного фінансового контролю досліджували А. Альський, І. Бліох, Б. Бор'ян, Н. Вейцман, О. Погребінський, Е. Понтович, М. Ровінський, М. Сперанський, В. Татарінов, М. Чечулін й інші. У 70–90-х рр. XX ст. вчені-економісти І. Белобжецький, М. Белов, М. Білуха,

Е. Вознесенський та інші науковими здобутками збагатили теорію контролю, зокрема фінансового.

Проблематику державного фінансового та бюджетного контролю розглядали в своїх працях сучасні українські науковці та практики В. Андрущенко, І. Басанцов, Т. Боголіб, О. Василик, П. Германчук, М. Головань, В. Дем'янишин, Т. Єфименко, О. Кириленко, С. Клімова, І. Микитюк, К. Павлюк, В. Піхоцький, М. Романів, Н. Рубан, М. Сивульський, В. Симоненко, І. Стефанюк, В. Федосов, І. Чугунов, М. Шутов, С. Юргелевич, С. Юрій та інші. Вагомий внесок у дослідження цієї проблематики зробили такі російські вчені: О. Александрова, О. Бубнова, О. Грачова, Т. Зирянова, О. Лебедєва, М. Мельник, О. Нікуліна, Л. Овсянніков, О. Овчиннікова, О. Рум'янцев, О. Шуліко й інші. Сучасними зарубіжними дослідниками практичних аспектів фінансового контролю є А.-Ж. Коен, Ч. Ларссон, Е. МакДональд, Л. Олофсон, Г. Фербер, Х. Хавенс, О. Яльмарссон та інші.

Незважаючи на значну кількість наукових напрацювань з проблематики фінансового контролю, ряд питань потребує розвитку в теоретичному і практичному аспектах. Відсутність єдиного підходу до формулювання понятійного апарату в сфері фінансового контролю є підґрунтям для продовження дискусій у цьому напрямку. До невирішених наукових завдань відноситься обґрунтування теоретичних і методологічних засад бюджетного контролю у сфері освіти. Практику бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти ускладнюють різні проблеми, внаслідок чого бюджетні правопорушення мають масштабний характер. Тому необхідним є обґрунтування підходів до реформування бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні. Актуальність окресленої проблематики, науково-теоретична та практична важливість її дослідження зумовили вибір теми дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація є складовою науково-дослідних робіт, що виконувалися кафедрою фінансів Тернопільського національного економічного університету, а саме:

держбюджетної прикладної розробки на тему “Реформування фінансового механізму вищої освіти” (державний реєстраційний номер 0106U000531), держбюджетного фундаментального дослідження на тему “Концептуальні засади розвитку бюджетного процесу в умовах демократичних та економічних перетворень” (державний реєстраційний номер 0109U000048), а також науково-дослідної роботи на тему “Фінансова політика в стратегії соціально-економічного розвитку України” (державний реєстраційний номер 0105U000861), у межах яких автором розроблено рекомендації щодо реформування бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів на освіту.

**Мета і завдання дослідження.** *Мета* дисертаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних основ бюджетного контролю за видатками на освіту та визначенні напрямків його розвитку.

Відповідно до цієї мети було передбачено вирішення таких основних *завдань*:

- обґрунтувати теоретичні основи бюджетного контролю за видатками на освіту;
- проаналізувати нормативно-правову базу в сфері бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні;
- визначити форми, методи, методичні прийоми та способи бюджетного контролю за плануванням і використанням бюджетних коштів на освіту;
- дослідити практику бюджетного контролю за плануванням видатків державного та місцевих бюджетів на освіту;
- здійснити аналіз результатів бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти;
- визначити систему показників дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту;
- розробити підходи до реформування бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти;

– сформулювати пропозиції щодо покращення взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту;

– обґрунтувати напрямки впливу бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів на планування бюджетних видатків на освіту.

*Об'єктом дослідження* є процес бюджетного контролю за видатками на освіту.

*Предмет дослідження* – теоретичні та практичні засади бюджетного контролю за плануванням і використанням бюджетних коштів на освіту.

*Методи дослідження.* У процесі дослідження використано загальнонаукові та конкретно-наукові методи теоретичного й емпіричного рівнів. За допомогою таких методів, як історичний, аналізу та синтезу, дедукції та індукції, формулювання гіпотез, створення теорії, узагальнення, обґрунтовано теоретико-концептуальні основи бюджетного контролю за видатками на освіту. З метою вивчення практики бюджетного контролю за плануванням і використанням бюджетних коштів у сфері освіти застосовано методи спостереження, групування аналітичних показників, порівняння, графічного аналізу. Для визначення напрямків розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту використано методи ідеалізації, абстрагування, аналогії, узагальнення, а також математичний метод обробки й аналізу даних.

*Інформаційну базу* дисертації формують Конституція України, законодавчі та нормативно-правові акти України у сферах фінансів, бюджету й освіти, дані Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України, Державної служби статистики України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних дослідників з проблематики фінансового контролю.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних засад бюджетного контролю за видатками на освіту та розробленні рекомендацій щодо його розвитку в довгостроковій перспективі. До найважливіших результатів дослідження належать наступні:

*вперше:*

– запропоновано формулювання поняття “бюджетний контроль за видатками на освіту” як урегульованої нормами права діяльності контролюючих органів на стадіях складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів за видатками шляхом застосування спеціальних форм, методів, методичних прийомів і способів, яка спрямована на забезпечення обґрунтованості планування й ефективності використання бюджетних коштів у сфері освіти;

*удосконалено:*

– підхід до визначення складу показників дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту. Сформовано систему показників діяльності контролюючих органів на стадіях планування і використання бюджетних коштів у сфері освіти, які характеризують здійснення ними заходів впливу на порушників бюджетного законодавства. На відміну від традиційного підходу, за якого такі показники не були належно впорядковані, новий підхід, який базується на запропонованому трактуванні сутності бюджетного контролю за видатками на освіту, полягає в побудові їхньої системи, що дасть змогу розкрити участь контролюючих органів у забезпеченні його дієвості;

– засади взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту, які полягають у покращенні співпраці Державної фінансової інспекції України з Рахунковою палатою України, Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, контрольно-ревізійними підрозділами міністерств і відомств шляхом поширення й активізації практики здійснення спільних і одночасних контрольних заходів, продовження взаємоінформування про результати контрольної діяльності, а також застосування нових форм взаємодії;

– формульний підхід до визначення обсягу бюджетних коштів на виконання бюджетних програм у сфері освіти в плановому періоді, який запропоновано розраховувати за допомогою коефіцієнтів, що характеризують результати та дієвість бюджетного контролю за використанням бюджетних



коштів на освіту. Новий підхід дасть змогу забезпечити стимулюючий вплив бюджетного контролю на підвищення результативності бюджетних програм у сфері освіти та посилити його роль у попередженні бюджетних правопорушень;

*дістало подальший розвиток:*

– теоретичні засади бюджетного контролю за плануванням і використанням бюджетних коштів у сфері освіти, які полягають у розмежуванні підходів щодо аналізу бюджетних запитів, експертизи, моніторингу й аналізу виконання бюджетних програм, ревізії, перевірки, державного фінансового аудиту, оцінки, розслідування, вивчення та обстеження для упорядкування їхньої класифікації за ознаками форм, методів, методичних прийомів і способів бюджетного контролю;

– напрямки реформування бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні шляхом розроблення рекомендацій щодо вдосконалення нормативно-правової бази діяльності контролюючих органів, поповнення методології бюджетного контролю, а також забезпечення результативності та дієвості контрольних дій. Це дасть можливість забезпечити обґрунтованість планування бюджетних видатків та ефективність використання бюджетних коштів у сфері освіти.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки та пропозиції дослідження мають практичне значення, що підтверджує їхнє застосування у процесі реалізації стратегії розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні.

Сформульовані рекомендації щодо підвищення результативності бюджетного контролю за видатками на освіту при здійсненні експертизи проекту Державного бюджету України, а також аналітичного спостереження за динамікою видатків на фінансування бюджетних програм у сфері освіти та за ходом і результатами їхнього виконання, отриманим економічним ефектом; забезпечення продуктивної співпраці та взаємоузгодженої роботи Рахункової палати України й інших органів державного фінансового контролю знайшли

практичне застосування у роботі департаменту з питань науки та гуманітарної сфери Рахункової палати України (довідка № 05-23/121 від 14. 10. 2010 р.).

Запропоновані в дисертації заходи щодо забезпечення розвитку централізованого внутрішнього аудиту у сфері освіти шляхом активізації його проведення, продовження практики інспектування у формі ревізій і перевірок діяльності розпорядників бюджетних коштів у цій сфері; оптимізації взаємодії Головного контрольно-ревізійного управління України й інших контролюючих органів у ході здійснення бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів на освіту застосовані у практичній роботі департаменту контролю у сфері освіти Головного контрольно-ревізійного управління України (довідка № 21-14/358 від 15. 10. 2010 р.).

Практичні рекомендації стосовно підвищення результативності бюджетного контролю за видатками на освіту при здійсненні аналізу бюджетних запитів, а також контрольної функції за дотриманням бюджетного законодавства в процесі використання бюджетних коштів на освіту застосовано у діяльності головного фінансового управління Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 5-01/60-2-940 від 22. 10. 2010 р.).

Окремі положення дисертації використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-24/2261 від 18. 10. 2010 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є одноосібно виконаною науковою роботою. Одержані за результатами дослідження способом особистого наукового пошуку висновки теоретичного та практичного змісту є науковим доробком автора.

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення і практичні результати дисертаційної роботи апробовані на шести міжнародних (“Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 2005–2009 рр.), “Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки” (м. Тернопіль, 2008 р.)), одній всеукраїнській (“Актуальні проблеми

фінансової системи України” (м. Черкаси, 2009 р.) і шести внутрішньовузівських (“Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період” (м. Тернопіль, 2006–2008 рр.), “Проблеми розвитку фінансової системи України на сучасному етапі” (м. Тернопіль, 2008 р.), “Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи” (м. Тернопіль, 2009 р.), “Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності” (м. Тернопіль, 2010 р.)) науково-практичних конференціях, а також одержали позитивну оцінку під час обговорення на наукових семінарах кафедри фінансів Тернопільського національного економічного університету.

**Публікації.** За темою дисертаційної роботи опубліковано 23 одноосібні наукові праці загальним обсягом 8,51 д. а., з них 10 праць, в яких викладено основні наукові результати дисертації, обсягом 6,01 д. а.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг роботи становить 202 сторінки друкованого тексту. Дисертаційна робота вміщує 7 таблиць на 4 сторінках, 21 рисунок на 16 сторінках, 45 додатків, розміщених на 132 сторінках. Список використаних джерел охоплює 250 найменувань на 31 сторінці.

## Розділ 1

# КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАТКАМИ НА ОСВІТУ

### 1.1. Концептуалізація бюджетного контролю у сфері освіти

Еволюцію державного фінансового контролю в період, коли Україна перебувала в складі Російської імперії та до набрання нею незалежного статусу, супроводжувала часта зміна контролюючих органів (додаток А). Створення нових, переорганізація чи ліквідація діючих органів державного фінансового контролю були спричинені ускладненням завдань, які ставилися перед Українською державою на певному етапі її розвитку. За таких обставин змінювалися підходи до призначення державного фінансового контролю та виконуваних ним функцій.

На території Російської імперії, до складу якої входила Україна, відповідно до “Положення про місцеві контрольні установи в імперії” від 3 січня 1866 р. контрольні функції здійснювало Управління державного контролю. В свою чергу, Україна не мала власних органів фінансового контролю. Ситуація змінилася, коли в березні 1917 р. розпочав працювати Тимчасовий уряд. Відтоді Тимчасовий уряд (березень – грудень 1917 р.), Українська Центральна Рада (березень 1917 р. – квітень 1918 р.), уряд гетьмана Павла Скоропадського (квітень – листопад 1918 р.) та Українська директорія на чолі з Симоном Петлюрою (грудень 1918 р. – лютий 1919 р.) основне завдання контролюючих органів убачали в забезпеченні цільового використання фінансових ресурсів і кредитів, одержаних від іноземних держав, на потреби війська й утримання органів влади.

На всіх етапах становлення та розвитку державного фінансового контролю здійснювався бюджетний контроль як найбільш важливий його різновид. У якості свідчень слугує те, що впродовж досліджуваного періоду функція контролю за виконанням бюджету реалізовувалася вповноваженими контролюючими органами в різних формах: перевірки виконання державного

бюджету; контролю за законністю, правильністю та доцільністю проведених видатків; наступного документального контролю за доходами та видатками державного бюджету; контролю за виконанням союзного, республіканських і місцевих бюджетів; документальних ревізій стану виконання республіканських і місцевих бюджетів; контролю за виконанням державного бюджету.

Еволюцію наукової думки в сфері фінансового контролю в період з другої половини XIX століття та до середини XX століття забезпечували А. Альський, І. Бліох, Б. Бор'ян, Н. Вейцман, О. Погребінський, Е. Понтович, М. Ровінський, М. Сперанський, В. Татарінов і М. Чечулін. Їх наукові праці присвячені дослідженню природи фінансового контролю, складу та повноважень контролюючих органів; проблем розвитку державного фінансового контролю в царській Росії; сутності фінансового контролю і особливостей радянського фінансового контролю; практики господарського та фінансового контролю в СРСР (додаток Б).

У 60-х рр. XX століття дефініція фінансового контролю та пов'язані з нею дискусійні питання займали центр уваги творців наукової думки. Зокрема, М. Малєїн досліджував фінансовий контроль як діяльність фінансових, кредитних і господарських органів (організацій), що регулюється нормами права. Так, ним з'ясовано, що такий вид діяльності спрямований на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової та касової дисципліни під час виконання планів і зводиться до перевірки законності, обґрунтованості, а також раціональності грошових затрат [99]. На основі поданого визначення можна стверджувати про неоціненне значення фінансового контролю, зважаючи на те, що він охоплює різні підвиди, в тому числі бюджетний контроль.

У 70–80-х рр. XX століття Е. Вознесенський, М. Белов та І. Белобжецький разом зі спеціалістами інших галузей науки дискутували на предмет наповнення змістом поняття “контроль”. Наукові ідеї радянських творців фінансової думки в сфері контролю вже згруповані в кілька напрямів. Проте, за

результатами аналізу їх теоретичних напрацювань виникла необхідність у довершенні вже сформованого погляду на групування наукових ідей.

Зокрема, юристи, соціологи й економісти, досліджуючи контроль як сферу діяльності органів державного та господарського управління, відстоювали позицію трактування контролю як методу чи форми управлінської діяльності. На думку Е. Вознесенського, соціалістичний контроль – це окрема функція управлінської діяльності, яка полягає в систематичній перевірці об'єктів контролю та націлена на успішне вирішення завдань комуністичного будівництва [28, 13-14]. Як можемо бачити, автор визначення показує особистий погляд на проблему тлумачення соціалістичного контролю та, таким чином, його позиція відрізняється від тієї, згідно з якою контроль визначається як метод або форма управлінської діяльності.

Інший напрям у розкритті змісту поняття “контроль” заснували дослідники, які взяли на озброєння арсенал кібернетичної термінології. Так, вони вбачають у системі контролю систему взаємодіючих між собою суб'єкта й об'єкта управління. Суб'єкт як ініціатор контрольних дій справджує прямий вплив на об'єкт шляхом прийняття управлінських рішень. Проте, система управління буде функціонувати ефективно та безперебійно тільки в разі наявності зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом, за допомогою якого управляюча підсистема отримує інформацію про дійсний стан об'єкта та повноту виконання ним управлінських рішень, здійснює систематичний контроль за результатами функціонування системи управління [121, 28-29, 34-36].

Правова ідея сутності контролю закладена в трактуванні його як регулярної перевірки дотримання господарського та фінансового законодавства, націленої на виявлення порушень державної дисципліни. Прихильник такої позиції М. Белов зміст контролю зводить до перевірки виконання господарських рішень з метою з'ясування їх законності й економічної доцільності [13, 5]. З його думкою не цілком погоджується І. Белобжецький, який стверджує, що необхідно ширше визначати поняття

“господарський контроль” за допомогою такої сутнісної його ознаки як наявність зворотних зв’язків, які виявляються в активному впливі контролю на забезпечення раціонального використання ресурсів, усунення перешкод на шляху оптимального функціонування різних ланок управління [11, 8].

Дослідники теорії та практики управління переконані, що контролю належить пасивна роль спостереження за виконанням управлінських рішень. Такий підхід ґрунтується на розгляді контролю з позиції перевірки виконання управлінського рішення, а не як цілеспрямованого та відносно відособленого виду управлінської діяльності. Тому всі прибічники такої позиції трактують контроль як завершальну стадію управлінського циклу. Як вважає Г. Попов, контроль є заключним етапом процесу управління, якому передують розробка цілі управління, прогнозування та планування, організація та регулювання [164, 123]. В наукових колах існують переконання в тому, що контроль здійснюється за реалізацією поставленої цілі, за виконанням окремих заходів і за досягненням попередньо завбаченої ефективності рішень [130, 88]. Поняття контролю, на думку В. Афанасьєва, необхідно тлумачити як певний вид роботи, яка полягає в здійсненні спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта прийнятим управлінським рішенням, а також виявленні результатів впливу суб’єкта на об’єкт, допущених відхилень від вимог цих рішень [6, 125]. Так, Г. Петров наділяє суб’єкта й об’єкта в системі управління відповідною роллю, кажучи, що суб’єкт в управляючій системі розробляє та приймає рішення, здійснює контроль за його виконанням, а об’єкт виконує рішення та звітує про його виконання [136, 234].

У 70-х рр. ХХ століття радянські вчені Е. Вознесенський та І. Белобжецький полемізували між собою на предмет доцільності існування поняття “фінансовий контроль” чи поняття “фінансово-господарський контроль”. У зміст фінансового контролю Е. Вознесенський вкладає діяльність державних і громадських органів, яка зводиться до перевірки обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою додержання планових пропорцій в розширеному

соціалістичному відтворенні [28, 43]. По-іншому мислить І. Белобжецький, тому сукупність господарських і фінансових відносин і процесів, які виникають у сфері матеріального виробництва та невиробничій сфері, називає об'єктом фінансово-господарського контролю та висловлює думку з приводу того, що планові пропорції в розширеному соціалістичному відтворенні регулюються за допомогою економічних законів соціалізму [11, 11]. В свою чергу, М. Білуха також оперував поняттям фінансово-господарського контролю та переконував у тому, що сфера застосування цього виду контролю поширюється на виробничі відносини та продуктивні сили в галузі господарської діяльності, а його завдання полягають у перевірці господарських операцій, зокрема використання сировини у виробництві, випуску продукції та її собівартості, збереженості цінностей, чи всієї господарської діяльності об'єднання, галузі [16, 41].

У продовження розпочатої дискусії радянські вчені-економісти поширюють думки, зміст яких зводиться до того, що господарський та фінансовий контроль є окремими галузями соціалістичного контролю. Так, Ф. Бутинець висловлює своє бачення в тому, що господарський контроль опосередковує виробничі відносини, пов'язані з процесом створення продукту, а фінансовий контроль здійснюється у вартісній формі, за допомогою грошей [24, 8]. В свою чергу, М. Сичов переконаний в тому, що фінансовий контроль охоплює виробництво, розподіл, обіг і споживання товарно-матеріальних цінностей в грошовій оцінці [232, 21], тому такий вид контролю має бути всестороннім, охоплювати не тільки фінансові, кредитні, але й виробничі показники [232, 280].

Таким чином, якщо в 60-х роках XIX століття – 50-х роках XX століття творці наукової думки досліджували поняття “державний контроль”, то в 70–90-х роках XX століття в центрі їхньої уваги були дефініції фінансового контролю, господарського контролю та фінансово-господарського контролю. За результатами аналізу запропонованих радянськими вченими-економістами визначень зроблено висновок про те, що фінансовий контроль, господарський контроль і фінансово-господарський контроль здійснюються на рівні



господарюючих суб'єктів. Проте, нашу цікавість викликало визначення фінансового контролю, запропоноване Е. Вознесенським, зміст якого зводиться до проведення перевірки вповноваженими органами обґрунтованості процесів формування та використання централізованих грошових фондів. Автор цієї дефініції обґрунтовує доцільність існування одного з найважливіших видів фінансового контролю – бюджетного контролю.

У 90-х рр. ХХ століття термін “контроль” викликав посилену цікавість у зарубіжних творців наукової думки. Зокрема, з їх числа А. Робсон запевняє, що контроль передбачає не лише виявлення помилок конкретних працівників, їхніх успіхів, аналіз причин, а й визначення заходів, які могли б виправити помилки та закріпити успіхи [199]. Хоча подане визначення відносить термін “контроль” до сфери діяльності господарських суб'єктів, проте його можна застосовувати й в сфері роботи державних установ і організацій. У свою чергу, застосовуване Д. Ірвіном поняття “фінансовий контроль” також відноситься до сфери діяльності підприємств, проте окремі завдання фінансового контролю обґрунтовують його значення в процесі використання фінансових ресурсів державними установами й організаціями. Так, до їх числа віднесена перевірка правильності витрачання грошових коштів і матеріальних цінностей, утворення та використання фондів спеціального призначення, законності господарських операцій, а також ведення бухгалтерського обліку [71].

Сучасні російські вчені в своїх працях демонструють посилений інтерес до тлумачення понять фінансового контролю, державного фінансового контролю та бюджетного контролю. За результатами аналізу запропонованих ними визначень доречно констатувати про відсутність єдиної думки на проблему однозначного та загальноприйнятого визначення цих понять. Як доказ цьому, найбільш поширені їх думки зводяться до розуміння під фінансовим контролем діяльності державних органів і органів місцевого самоврядування [30, 19-20], діяльності спеціально створених контролюючих органів [35, 16], цілеспрямованої діяльності державних інститутів [72, 75]. Окрім таких існують й інші думки російських учених, згідно з якими

фінансовий контроль – це функція системи управління фінансовими відносинами [200, 16], а також функція контрольних органів [101, 16]. Попри розмаїтість наукових поглядів на сферу застосування фінансового контролю доцільно виділити думку О. Шуліко, згідно з якою фінансовий контроль – це вид контролю, який задіяний в будь-якій сфері діяльності, опосередкованій рухом грошових коштів [246, 7] (табл. В.1 додатку В).

За результатами систематизації наукових ідей з приводу з'ясування сутності державного фінансового контролю доречно констатувати, що більшість сучасних російських науковців укладають у зміст досліджуваного поняття діяльність [5, 24; 96, 54] або систему контрольних дій [35, 16; 123, 86; 246, 9] органів державної влади й управління всіх рівнів. Одночасно, вони неоднаково визначають сферу застосування державного фінансового контролю, яка, на їх погляд, поширюється на управління державними грошовими й іншими ресурсами, нематеріальними об'єктами державної власності [5, 24] або ж розповсюджується на формування, розподіл і використання ресурсів у всіх ланках фінансової системи країни [96, 54]. Поміж таких думок доцільно виділити погляд О. Грачової, згідно з яким сфера дії державного фінансового контролю є масштабною, оскільки такий вид контролю застосовується на всіх каналах руху грошових коштів, які пов'язані з формуванням державних ресурсів, повнотою та своєчасністю їх надходження та цільовим використанням [35, 16] (табл. В.2 додатку В).

Не зважаючи на чисельність наукових думок щодо тлумачення бюджетного контролю, дане поняття не можна вважати достатньо дослідженим. Так, погляди сучасних російських науковців не відзначаються особливою різноманітністю, тому що під бюджетним контролем вони розуміють здійснювані державними органами заходи [210, 31-32; 126, 5; 246, 14-15], які пов'язані з перевіркою законності, доцільності й ефективності використання грошових ресурсів Російської Федерації [210, 21-32], формування, розподілу та використання грошових фондів суб'єктів Російської Федерації та місцевих органів управління [126, 5], а також формування, розподілу та використання

грошових фондів Російської Федерації, суб'єктів Федерації й органів місцевого самоврядування [246, 14-15]. Крім цих міркувань, існує наукова думка, згідно з якою бюджетний контроль – це контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу [35, 165] (табл. В.3 додатку В).

Проблемі тлумачення фінансового контролю сучасні українські науковці та практики відводять у своїх працях центральне місце. Попри розмаїтість наукових поглядів на досліджувану проблему заслуговують на увагу дефініції фінансового контролю, авторами яких є О. Василик, Н. Вітвицька, М. Зварич, М. Коцупатрий, П. Могиляк, Л. Панкевич, М. Романів, І. Стефанюк, М. Фенченко, Б. Хомічак та І. Чумакова. Ці вітчизняні вчені вбачають зміст фінансового контролю в сукупності спостережень і перевірок [205; 27, 342], сукупності контрольних заходів [231, 4], комплексній та цілеспрямованій фінансово-правовій діяльності органів фінансового контролю [39, 18], а також системі заходів держави та цілеспрямованій діяльності законодавчих і виконавчих органів публічної влади та недержавних організацій [26, 251, 266-267]. Крім цього, вони по-різному означають сферу застосування фінансового контролю, яка, за їх міркуваннями, може розповсюджуватися на формування та використання фондів фінансових ресурсів [205]; діяльність об'єкта управління [27, 342]; формування, розподіл і використання фінансових ресурсів об'єкта контролю [231, 4]; формування, розподіл, володіння, використання та відчуження активів [39, 18]; операції, пов'язані з рухом державних коштів; мобілізацію, розподіл і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів; формування, володіння та використання фінансових ресурсів [26, 251, 266-267, 270] (табл. Д.1 додатку Д).

Через відсутність однозначного та єдиного визначення поняття “державний фінансовий контроль” наукова думка в цій сфері має дискусійну природу. Проте, в наукових колах досягнуто повної згоди тільки з приводу визначення державного фінансового контролю як однієї з найважливіших функцій державного управління [248, 138; 33, 133; 81; 247, 15; 161, 75; 214, 13].

В період ринкових реформ і демократизації суспільного життя помилково занижувати роль державного фінансового контролю в системі державного управління, оскільки він націлений на зміцнення фінансової дисципліни в процесі використання коштів бюджетів усіх рівнів, управління державним і комунальним майном.

Будучи прибічником позиції визначення державного фінансового контролю як функції державного управління, В. Симоненко вважає контроль завершальною стадією циклу управління й, одночасно, “предтечею” нового циклу управління. На його думку, в процесі державного управління здійснюються функція планування, яка передбачає визначення цілей та заходів з їх досягнення, функція мотивації, що проявляється в зацікавленості осіб у досягненні цілей, а також функція контролю, яка спрямована на з’ясування ступеня досягнення цілей [214, 13]. Отже, аргументована думка вченого вносить ясність у визначення державного фінансового контролю як функції державного управління, а сама позиція єднає нових прихильників.

Сучасні українські науковці та практики, зокрема І. Басанцов, П. Германчук, Н. Вітвицька, Л. Клець, С. Клімова, М. Коцупатрий, Н. Рубан, І. Стефанюк, М. Фенченко та І. Чумакова, є авторами дефініцій державного фінансового контролю, які вважаються цінними з позиції наукової новизни. Так, їхні думки зводяться до розуміння під державним фінансовим контролем діяльності спеціально створених контролюючих органів [81], управлінської функції держави [31, 22-23], діяльності органів державної влади й управління всіх рівнів [26, 264], сукупності контрольних заходів [80, 439-440], особливого виду діяльності державних органів [7]. Погляди згаданих вітчизняних учених розходяться також з приводу визначення сфери застосування державного фінансового контролю, яка, будучи масштабною, може бути розповсюджена на використання суб’єктами господарювання фінансових ресурсів [31, 22-23], формування, розподіл, володіння, використання та відчуження активів, які належать державі [39, 18], управління державними грошовими й іншими матеріальними ресурсами [26, 264], формування та використання державних

фінансових ресурсів [80, 439-440] або планування, надходження, розподіл і використання державних ресурсів [7] (табл. Д.2 додатку Д).

Розвиток теорії бюджетного контролю зумовлює постійна проблема нестачі бюджетних коштів для повноцінного виконання пріоритетних завдань бюджетної політики держави. Під впливом таких обставин науковий пошук дослідників цієї проблематики привів до виникнення незастосовуваних раніше понять “державний фінансовий контроль бюджетних ресурсів” і “державний фінансовий контроль за виконанням бюджетних програм”. Так, як вважають Є. Мних, Г. Кравченко та Н. Барабаш, державний фінансовий контроль бюджетних ресурсів треба означувати найважливішим видом контролю, який здійснюється державою. За міркуваннями названих українських учених, ефективний фінансовий контроль за управлінням бюджетними ресурсами – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації для забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу [102, 5]. Під іншим нововведеним поняттям “державний фінансовий контроль за виконанням бюджетних програм” Н. Рубан розуміє сукупність контрольних дій, спрямованих на виявлення резервів і шляхів підвищення ефективності виконання бюджетних програм [207, 7-8], а Т. Єфименко та І. Стефанюк доповнюють, що, крім зазначеного, такі контрольні дії спрямовані на забезпечення результативності діяльності розпорядників бюджетних коштів [43, 129].

Серед інших понять, які нещодавно поповнили науковий обіг, необхідно виділити поняття контролю ефективності. Зокрема, ним активно оперує В. Андрущенко та вкладає в його зміст методи, за допомогою яких забезпечується раціональне використання державних фінансових ресурсів, що перебувають у розпорядженні бюрократичного апарату [236, 801]. На думку автора цього визначення, головне завдання контролю ефективності зводиться не до критики попередньої діяльності, формальної перевірки виправдувальних документів, а, скоріше, полягає у з’ясуванні проблем формування бюджетної політики, аналізу та перспективного фінансового планування, складання і

реалізації програм, забезпечення ефективного бюджетного менеджменту в цілому [236, 802].

У працях сучасних українських учених поняття “бюджетний контроль” не є достатньо дослідженим. Так, якщо проблемами здійснення бюджетного контролю цікавиться кожен дослідник цієї проблематики, то його тлумаченням займаються тільки окремі з них, зокрема В. Андрущенко, І. Благун, М. Бучкович, Р. Воронко, В. Дем’янишин і О. Романенко (табл. Д.3 додатку Д). За міркуваннями В. Андрущенко, бюджетний контроль є “функцією насамперед державної влади, яка за допомогою сукупності законодавчих норм і владних інституцій, призначених для нагляду за легітимністю й доцільністю діяльності фінансово-господарських суб’єктів державного сектору, здійснює перевірки змісту і результатів фінансово-розпорядчих дій усіх органів влади та операцій з виконання бюджету” [236, 796]. Цінне значення бюджетного контролю полягає у забезпеченні ним реалізації цілей державної фінансової політики, належного виконання функцій держави, поліпшення фінансово-економічних показників, зростання державних доходів і ефективного їх використання [236, 783].

На переконання О. Романенко, під поняттям “бюджетний контроль” слід розуміти систему заходів, що здійснюються органами державної влади, органами влади АР Крим і органами місцевого самоврядування, та які спрямовані на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу на всіх його стадіях [236, 438]. При визначенні цього поняття автор керувалася положенням статті 19 Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 р. № 2542-III, відповідно до якого під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання здійснюються фінансовий контроль та аудит і оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Своє бачення на досліджувану проблему мають І. Благун, Р. Воронко та М. Бучкович, які під поняттям “бюджетний контроль” розуміють сукупність заходів, що здійснюють уповноважені контролюючі органи з метою перевірки законності, доцільності й ефективності формування та використання грошових

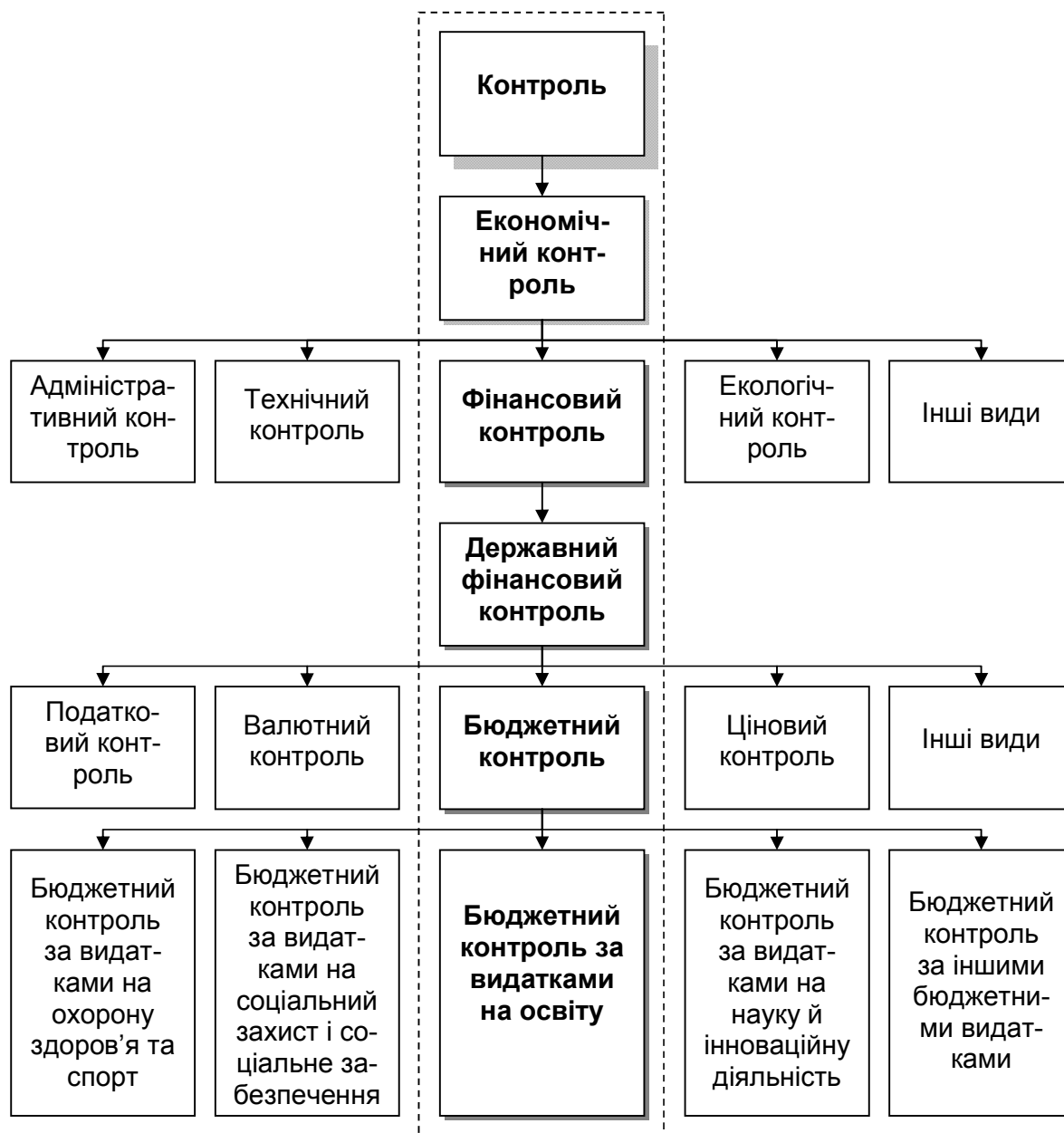
фондів держави, органів місцевого самоврядування, а також установ, що фінансуються з бюджетів різних рівнів [17, 155]. Вимагає уваги наукова позиція В. Дем'янишина, згідно з якою, по-перше, бюджетний контроль є матеріальним вираженням контрольної функції бюджету; по-друге, бюджетний контроль є складовою фінансового контролю; по-третє, бюджетний контроль охоплює лише ті розподільчі процеси, що стосуються формування та використання централізованого фонду грошових коштів держави; по-четверте, бюджетний контроль є об'єктивно зумовленою складовою процесу економічної діяльності й однією з функцій управління бюджетною системою [37, 362-364].

На підставі синтезу наукових ідей сучасних вітчизняних науковців на проблему тлумачення понять “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль” і “бюджетний контроль” зроблено висновок про те, що нескладний за своїм змістом термін “контроль” може бути кількох видів залежно від об'єкта контролю. Слідом за їх думкою, об'єктом фінансового контролю є фінансові ресурси, державного фінансового контролю – державні фінансові ресурси, а бюджетного контролю – тільки бюджетні кошти.

Проте, об'єкт контролю є ключовим, але не єдиним критерієм, за яким здійснюється поділ контролю на види. Так, у якості ще одного критерію, на підставі якого українські вчені розрізняють за наповненим змістом поняття “фінансовий контроль” і “державний фінансовий контроль”, є суб'єкт контрольної діяльності. Відповідно до цього критерію фінансовий контроль здійснюють органи державної влади, місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання та громадяни, а державний фінансовий контроль – лише органи державної влади. Проте, в переважній більшості поданих визначень державного фінансового контролю суб'єкти контрольної діяльності не конкретизуються, а об'єднуються під назвами вповноважені органи, спеціально створені контролюючі органи, державні органи.

На нашу думку, об'єкт контролю є основним критерієм, за яким можна простежити логічний зв'язок між сутнісним наповненням понять “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль” і “бюджетний контроль” (рис.

1.1). Вважаємо, що бюджетний контроль виконує роль найбільш важливого виду державного фінансового контролю та, в свою чергу, йому властивий поділ на різні підвиди, зокрема на бюджетний контроль за видатками на охорону здоров'я та спорт, соціальний захист і соціальне забезпечення, освіту, науку й інноваційну діяльність.



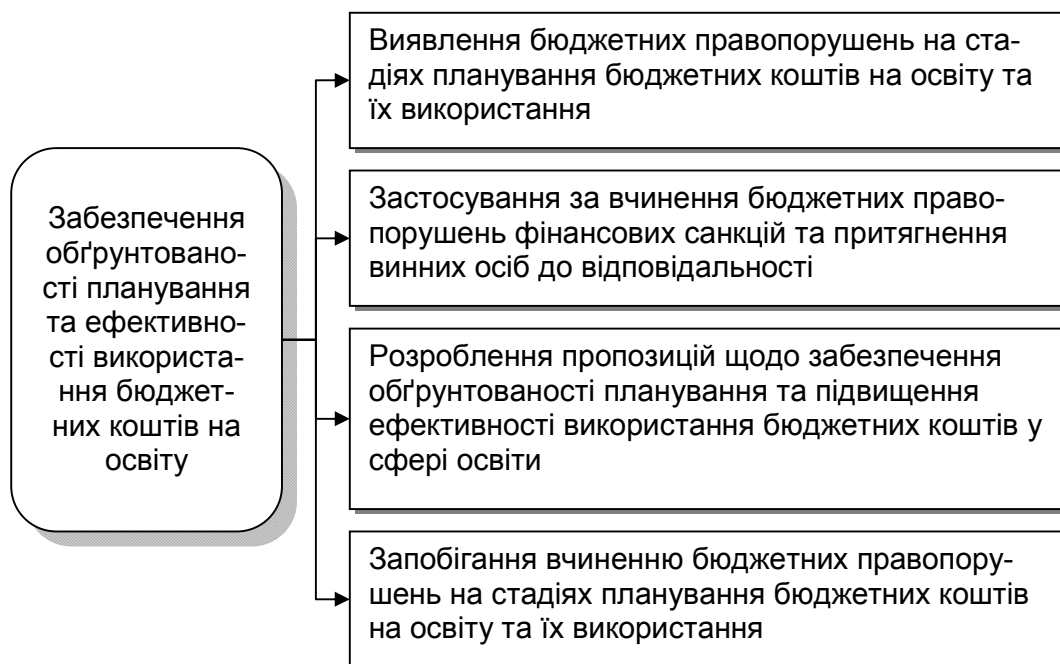
**Рис. 1.1.** Схема логічного зв'язку між поняттями “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль”, “бюджетний контроль” і “бюджетний контроль за видатками на освіту”

Примітка. Побудовано автором.



Проблема чіткого визначення цілей фінансового контролю та державного фінансового контролю має важливе значення, тому про її вирішення дбають усі сучасні українські дослідники цієї проблематики. Зокрема, за їх міркуваннями, виняткова ціль фінансового контролю полягає в “сприянні збалансованості між потребою у фінансових ресурсах і розміром грошових фондів” [26, 269]. Вітчизняні науковці в своїх працях [39, 18-19; 26, 265; 80, 440] запевняють, що першорядна ціль державного фінансового контролю зводиться до викриття порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії в процесі формування та використання державних фінансових і матеріальних ресурсів; забезпечення дотримання таких принципів як законність, доцільність й ефективність розпорядчих і виконавчих дій з приводу управління державними фінансовими ресурсами, матеріальними цінностями та нематеріальними об’єктами; забезпечення процесу ефективного управління фінансовими ресурсами держави в усіх сферах виробництва та розподілення суспільного продукту. Крім зазначеного, на їх бачення, контроль того чи іншого виду спрямований на притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків.

На нашу думку, процитовані визначення цілей фінансового контролю та державного фінансового контролю можуть застосовуватися для означення тієї основної мети, на досягнення якої може спрямовуватися бюджетний контроль. Проте, єдина зміна повинна стосуватися тільки підконтрольного об’єкта, який різниться для цих видів контролю. Попри простоту такого підходу та зручність у застосуванні вважаємо, що його результати не будуть цінними в порівнянні з результатами аналізу пропонованих дослідниками цієї проблематики визначень цілей саме бюджетного контролю. Вважаємо, що тільки суб’єктивний погляд на досліджувану проблему може забезпечити цінність визначення цілі бюджетного контролю за видатками на освіту за критерієм новизни (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Ціль і завдання бюджетного контролю за видатками на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

Зважаючи на те, що повнота досягнення цілей будь-якого виду контролю залежить від точності формулювання виконуваних ним завдань, то, відповідно, цій проблемі сучасні українські науковці приділяють особливу увагу. Так, вони вважають, що виконувані державним фінансовим контролем завдання повинні зводитися до “забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі” [39, 19]. На нашу думку, сформульовані завдання державного фінансового контролю доцільніше означити його ціллю.

Серед чисельних завдань бюджетного контролю, які пропонують у своїх працях [17, 155; 31, 108-109; 236, 438] сучасні українські науковці, доцільно виокремити основні з них: дотримання процедури складання, розгляду, затвердження та виконання бюджету; дотримання бюджетного та податкового законодавства; виявлення бюджетних правопорушень і вжиття заходів для їх припинення; накладення стягнень і застосування заходів до порушників

бюджетного законодавства; запобігання ухваленню рішень, які можуть призвести до вчинення бюджетних правопорушень; розроблення пропозицій стосовно попередження бюджетних правопорушень і підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. На наше переконання, завдяки виконанню бюджетним контролем за видатками на освіту основних завдань, які сформульовані на рис. 1.2, буде гарантовано досягнення його мети, що полягає в забезпеченні обґрунтованості планування й ефективності використання бюджетних коштів на освіту.

За результатами аналізу напрацювань сучасних українських науковців з дослідження складу та змісту принципів фінансового контролю та державного фінансового контролю доречно засвідчити про дискусійний характер обраної ними проблеми (додаток Е). Проте, О. Василик, І. Дрозд і В. Шевчук сходяться на думці, згідно з якою фінансовий контроль повинен відповідати принципам законності, об'єктивності, розподілу контрольних повноважень, превентивності контрольних дій та відповідальності. В свою чергу, Н. Вітвицька, Л. Клець, М. Коцупатрий, М. Фенченко та І. Чумакова вважають, що державний фінансовий контроль не повинен порушувати таких принципів як законність, об'єктивність і системність. У свою чергу, В. Симоненко, О. Барановський та П. Петренко пропонують оновити систему названих вище принципів контрольної діяльності принципом, зміст якого зводиться до невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства.

На нашу думку, здійснення різних видів контролю повинне перевірятися на предмет виконання єдиних принципів. Вважаємо, що кожен з пропонованих згаданими вище вітчизняними науковцями принципів контрольної діяльності може зайняти своє місце в їх загальній системі. Проте, серед усього розмаїття доцільно виокремити основні принципи бюджетного контролю, виконання яких повинне бути першочерговим, у тому числі, під час організації та здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту (рис. 1.3). Запропонований нами склад принципів бюджетного контролю за видатками на освіту обумовлений наявними проблемами, які супроводжують процес планування та використання

бюджетних коштів у сфері освіти, а також посиленими вимогами, що сьогодні пред'являються до бюджетного контролю загалом.



**Рис. 1.3. Принципи бюджетного контролю за видатками на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

В умовах розвитку суспільних відносин зростає роль держави в розподільчих процесах, регулюванні перетворень в економіці та соціальній сфері. За таких обставин збільшення бюджетних видатків можна розцінювати як невідворотний факт. З іншого боку, встановлення пріоритетів у бюджетному

фінансуванні видатків потрібне, а його необхідність підсилюється наявністю проблеми нестачі бюджетних коштів для виконання державою та місцевою владою покладених на них функцій.

Як свідчить практика реалізації бюджетної політики, її пріоритети зводяться або до забезпечення соціалізації бюджету, тобто зростання обсягів соціальних видатків, або до формування, так званого, “бюджету розвитку”. Так, М. Азаров, Е. Лібанова та Ф. Ярошенко критерієм соціальної спрямованості бюджетної політики вважають збільшення видатків бюджетів на освіту, охорону здоров’я, соціальний захист і соціальне забезпечення. Ці видатки зведеного бюджету України визначаються авторами як соціальні видатки, видатки соціального спрямування, а освіту, охорону здоров’я, соціальний захист і соціальне забезпечення вони відносять до галузей соціальної сфери [3, 84-89].

Відповідно до статті 1 Конституції України наша держава наділена статусом “соціальної” [87]. Конституційні положення визначають соціальні стандарти та соціальні гарантії, практичне втілення яких свідчить про дієздатність держави в соціальній сфері. Закладену в Конституції України ідею підтримують і розвивають дослідники теорії державного управління О. Таршина, В. Бедратий та Д. Плеханов, які в своїх наукових працях [233, 63-65; 10, 66-68; 163, 89-91] доводять, що зміст соціальної функції держави зводиться до здійснюваних нею заходів у таких галузях соціальної сфери як освіта, охорона здоров’я, соціальний захист і соціальне забезпечення.

Політика держави в сфері освіти повинна бути націлена на виконання попередньо розроблених і обґрунтованих пріоритетів. Лише за умови застосування моніторингу досягнення цих пріоритетів можна сподіватися на успіх державної політики в освітній сфері. Так, М. Азаров, Е. Лібанова та Ф. Ярошенко називають освіту “базовою галуззю для переходу до інноваційної моделі розвитку економіки” [3, 61], “засобом відтворення і нарощування людського потенціалу, дієвим чинником модернізації економіки” [3, 335].

Судячи з цих думок, завдяки досягненню пріоритетів державної політики в сфері освіти буде дійсним розвиток економіки держави на інноваційній основі.

Варта уваги теза про те, що пріоритети політики держави в сфері освіти вимагають систематичного коригування, внесення змін до них. Задля окреслення стратегічного курсу розвитку освітньої сфери необхідно передусім здійснити інвентаризацію стану освіти, а потім розробити стратегію та перспективні напрямки розвитку сфери освіти. В політичних колах побутує думка, відповідно до якої освіта визначається як соціальна, невиробнича та затратна сфера, а не як сфера стратегічних інвестицій, які формують фундамент майбутнього розвитку країни. Тому в пріоритетах державної політики першорядний статус повинні мати завдання, які пов'язані з розвитком освітньої сфери як вкрай важливої умови економічного, політичного поступу та європейської інтеграції [125].

В умовах розбудови України в статусі демократичної, соціальної та правової держави місія системи освіти зводиться до формування індивіда, адекватного громадянському суспільству. Відповідно, державна політика в сфері освіти змінює своє спрямування, зважаючи на те, що ускладнюються її стратегічні цілі, існує необхідність у застосуванні належного арсеналу засобів для їх досягнення [79, 67-70]. Як аргумент зазначеному, в період суспільно-політичних і економічних реформ політика держави в сфері загальної середньої освіти націлена на підвищення її якості [82, 75-76].

У своїй праці [3, 54-68] М. Азаров, Е. Лібанова та Ф. Ярошенко освіту називають “галуззю”, “сферою”, “системою”. Навіть автори законодавчого акту “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-ХІІ не вважають за необхідне однойменно називати освіту, тому означають її галуззю та визнають пріоритетною сферою соціально-економічного, духовного та культурного розвитку суспільства. В Законі України “Про освіту” система освіти асоціюється з сукупністю навчальних закладів, наукових, науково-методичних і методичних установ, науково-виробничих підприємств, державних і місцевих органів управління освітою та самоврядування в галузі освіти [63]. Зокрема, в

систему освіти включені навчальні заклади дошкільної, загальної середньої, позашкільної, професійно-технічної, вищої та післядипломної освіти (додаток Ж).

Відповідно до Закону України “Про освіту” державні навчальні заклади, установи, організації та підприємства, які входять до системи освіти, фінансуються за рахунок коштів з відповідних бюджетів, галузей народного господарства, державних підприємств і організацій. Перелік цих основних джерел фінансування системи освіти може доповнюватися джерелами, віднесеними до категорії додаткових, а серед них: кошти, одержані за навчання, підготовку, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів; плата за надання додаткових освітніх послуг; кошти, одержані за науково-дослідні роботи та послуги, виконані навчальним закладом на замовлення підприємств, установ, організацій та громадян; доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, підприємств, цехів і господарств, від надання в оренду приміщень, споруд, обладнання; дотації з місцевих бюджетів; дивіденди від цінних паперів; валютні надходження; добровільні грошові внески, матеріальні цінності, одержані від підприємств, установ, організацій, окремих громадян; інші кошти [63].

На виконання положень Закону України “Про освіту” на практиці повинна бути забезпечена ситуація спрямування бюджетних асигнувань на освіту в розмірі, не меншому 10% національного доходу, а також валютних асигнувань на основну діяльність [63]. Тобто, в законодавчому порядку передбачено, що держава повинна забезпечувати фінансову підтримку системи освіти, тому першість у її фінансуванні має належати коштам відповідних бюджетів. Звідси слідує, що держава відповідальна за виконання пріоритетів у сфері освіти, які зводяться до створення гідних умов для функціонування та розвитку системи дошкільної, загальної середньої, позашкільної, професійно-технічної та вищої освіти в Україні (додаток З).

Підсумовуючи зазначене вище, зауважимо, що на сьогодні існують передумови, які спричиняють об’єктивну потребу в організації та здійсненні

бюджетного контролю за видатками на освіту. По-перше, Україна має статус соціальної держави. По-друге, пріоритети сучасної бюджетної політики зводяться до соціалізації бюджету, тобто збільшення обсягів видатків бюджетів на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист і соціальне забезпечення. По-третє, розвиток освіти є стратегічним ресурсом подолання кризових процесів, поліпшення життя людей, забезпечення національних інтересів, зміцнення авторитету та конкурентоспроможності України на міжнародній арені. По-четверте, держава відповідальна за створення належних умов для функціонування та розвитку системи освіти, тому повинна забезпечувати фінансову підтримку державних навчальних закладів, установ, організацій та підприємств за рахунок коштів з відповідних бюджетів. По-п'яте, проблема нестачі бюджетних коштів для повноцінного досягнення пріоритетів у сфері освіти має характер хронічної.

Отже, зважаючи на те, що на сьогодні існують вагомі причини для здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту, який би відповідав критеріям результативності та дієвості, теорія бюджетного контролю, в свою чергу, вимагає чіткого та повного тлумачення поняття “бюджетний контроль за видатками на освіту”. Тому, вважаємо за правильне розуміти під поняттям “бюджетний контроль за видатками на освіту” врегульовану правовими нормами діяльність уповноважених на здійснення контрольної функції органів на стадіях планування бюджетних видатків на освіту та виконання державного та місцевих бюджетів за видатками на освіту з застосуванням спеціальних форм, методів, методичних прийомів і способів, яка націлена на забезпечення обґрунтованості планування та ефективності використання бюджетних коштів у сфері освіти. Запропонована дефініція бюджетного контролю за видатками на освіту поглибить теорію бюджетного контролю, більше того, наявність чіткого та повного формулювання цього поняття сприятиме здійсненню аналізу всіх проблем, які супроводжують практику бюджетного контролю за видатками на освіту, та визначенню конкретних заходів для їх результативного вирішення.



## **1.2. Нормативно-правова регламентація бюджетного контролю за видатками на освіту**

Сучасна система державного фінансового контролю в Україні функціонує на підставі чисельних законодавчих та інших нормативно-правових документів. Назріла проблема полягає в тому, що досі не розроблено Концепції становлення та розвитку єдиної системи державного фінансового контролю в Україні, а чинні законодавчі й інші нормативно-правові документи хоча регламентують діяльність контролюючих органів, проте іноді спричиняють паралелізм і дублювання в їхній роботі. Відповідно, аналогічна проблема відсутності досконалого правового поля супроводжує здійснення бюджетного контролю, а також одного з найважливіших його різновидів – бюджетного контролю за видатками на освіту.

Так, законодавча та нормативно-правова база, яка регламентує здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту, сформована на основі Конституції України, а також включає кодекси України, закони України, постанови Кабінету Міністрів України, спільні накази Державного казначейства України та Головки КРУ України, накази Міністерства фінансів України та накази Головки КРУ України. Їх положення впорядковують діяльність розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, формують правове підґрунтя для здійснення видатків бюджетів на освіту, а також визначають контрольні повноваження органів бюджетного контролю за видатками на освіту (додаток И).

Окрім законодавчих актів та інших нормативно-правових документів, які регламентують здійснення бюджетного контролю загалом, а також бюджетного контролю за видатками на освіту зокрема, правову базу формують законодавчі та нормативно-правові документи, що використовуються безпосередньо під час проведення контрольних заходів. Наприклад, у додатку К містяться основні законодавчі та нормативно-правові документи, які використовуються органами

ДКРС (з квітня 2011 року – Державна фінансова інспекція України) в процесі проведення ревізії у вищих навчальних закладах.

На виконання відповідних положень Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI та Закону України “Про освіту” в сфері освіти функціонує система розпорядників бюджетних коштів, яка сформована з головних розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів, а також відповідних розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (далі – розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти) (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Система розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти**

Примітка. Побудовано автором.

Згідно з Бюджетним кодексом України учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями з управління бюджетними коштами [25], тобто їх роль виконують розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, яким надаються бюджетні асигнування для реалізації програм і здійснення заходів в освітній сфері за рахунок коштів бюджетів. Склад розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти формується за критерієм обсягу наданих їм прав і обов'язків.

У наказі Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі” від 14 грудня 2001 р. № 574 (далі – Наказ № 574) містяться положення, згідно з якими розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти мають статус відповідальних виконавців освітніх бюджетних програм. Зокрема, таким статусом можуть володіти як головний розпорядник бюджетних коштів у сфері освіти – за освітніми бюджетними програмами, виконання яких забезпечується його апаратом, так і розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня в сфері освіти, що вповноважені виконувати освітні бюджетні програми в системі головного розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти. Доречно наголосити на тому, що статус відповідальних виконавців вимагає від розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти посиленої відповідальності за виконання однієї чи кількох освітніх бюджетних програм [117].

Відповідно до Закону України “Про освіту” Міністерство освіти і науки України (нині – МОНмолодьспорту України) вповноважене приймати участь у визначенні державної політики в галузі освіти, професійної підготовки кадрів, формувати та розміщувати державне замовлення на підготовку спеціалістів з вищою освітою, розробляти програми розвитку освіти, а міністерства та відомства, яким підпорядковані навчальні заклади, – брати участь у здійсненні державної політики в галузі освіти, професійної підготовки кадрів [63]. Більше того, згідно з Бюджетним кодексом України згадані вище учасники бюджетних правовідносин володіють статусом головних розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти [25]. Так, такий статус дає право Міністерству освіти і

науки України визначати мінімальні нормативи фінансового забезпечення навчальних закладів.

На виконання положень Закону України “Про освіту” Міністерство освіти і науки АР Крим (нині – МОНмолодьспорту АР Крим) має повноваження на керівництво освітою, а місцеві органи державної виконавчої влади та органи місцевого самоврядування реалізують державну політику в галузі освіти, що, серед іншого, проявляється у визначенні ними потреб, обсягів і розробленні пропозицій щодо державного замовлення на підготовку робітничих кадрів для регіону, а також встановленні, не нижче визначених Міністерством освіти і науки України мінімальних нормативів, обсягів бюджетного фінансування навчальних закладів, установ та організацій системи освіти, що є комунальною власністю, та забезпечення фінансування витрат на їх утримання [63]. Окрім цього, відповідно до Бюджетного кодексу України названі вище учасники бюджетних правовідносин володіють статусом головних розпорядників коштів місцевих бюджетів у сфері освіти [25].

Згідно з Бюджетним кодексом України видатки державного бюджету включають бюджетні призначення, які встановлені законом про Державний бюджет України на конкретні цілі, пов’язані з реалізацією програм і заходів, а видатки місцевих бюджетів включають бюджетні призначення, встановлені рішенням про місцевий бюджет, на визначені цілі, що пов’язані з реалізацією програм і заходів [25]. Так, на виконання відповідних положень Бюджетного кодексу України з державного та місцевих бюджетів здійснюються видатки на освіту (додаток Л).

На вимогу відповідних положень Конституції України, Законів України “Про дошкільну освіту” від 11 липня 2001 р. № 2628-III, “Про загальну середню освіту” від 13 травня 1999 р. № 651-XIV, “Про позашкільну освіту” від 22 червня 2000 р. № 1841-III, “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР, “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III держава гарантує доступність і безоплатність дошкільної, повної загальної середньої, професійно-технічної, вищої освіти в державних і комунальних навчальних

зкладах, а також створює необхідні умови для функціонування та розвитку навчальних закладів системи освіти.

Відповідно до Закону України “Про дошкільну освіту” дошкільна освіта іменується сферою, яка забезпечує розвиток, виховання та навчання дитини. Реалізація державної політики в сфері дошкільної освіти ґрунтується на тезі, зміст якої зводиться до того, що держава визнає пріоритетну роль дошкільної освіти та створює належні умови для її здобуття, інакше кажучи, забезпечує безоплатність навчання та виховання, надає дотації на утримання дітей в дошкільних закладах [56]. Таким чином, функціонування та розвиток системи дошкільної освіти забезпечують передбачені в Законі України “Про дошкільну освіту” джерела її фінансування (додаток М).

У Законі України “Про загальну середню освіту” загальна середня освіта визнається обов’язковою основною складовою безперервної освіти, тобто забезпечений в результаті її отримання інтелектуальний, соціальний та фізичний розвиток особистості вважається основою для здобуття подальшої освіти, а також організації трудової діяльності [58]. Держава відповідальна за забезпечення права громадян на доступність і безоплатність здобуття ними повної загальної середньої освіти в державних і комунальних навчальних закладах, тому повинна створити всі необхідні умови для функціонування та розвитку системи загальної середньої освіти.

Згідно з Законом України “Про позашкільну освіту” позашкільна освіта вважається складовою системи безперервної освіти, а її призначення зводиться до забезпечення розвитку здібностей і обдарувань вихованців, учнів і слухачів, більш того, вона покликана задовольняти їхні інтереси, духовні запити, а також потреби в професійному визначенні [64]. У Законі України “Про позашкільну освіту” система позашкільної освіти асоціюється з сукупністю різних типів позашкільних навчальних закладів, для фінансування яких призначені різні джерела (додаток М).

У Законі України “Про професійно-технічну освіту” професійно-технічна освіта йменується галуззю, а також визначається складовою системи освіти

[65]. Оскільки професійно-технічна освіта забезпечує здобуття громадянами професії відповідно до їх покликань, інтересів і здібностей, а окрім цього, допрофесійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації, тому держава визнає вагомую роль цієї галузі та забезпечує всі необхідні умови для функціонування та розвитку навчальних закладів та установ професійно-технічної освіти, даючи дозвіл на використання різних джерел фінансування їхньої діяльності (додаток М).

Питання реформи та подальшого розвитку вищої освіти та науки в Україні постійно перебувають у полі зору вітчизняних науковців і практиків. Зокрема, М. Азаров, В. Геєць і Ф. Ярошенко уподібнюють вищу освіту та науку з “інвестиційною сферою і стратегічним ресурсом подолання кризових явищ, забезпечення високого рівня життя населення, зміцнення авторитету та конкурентоспроможності держави на міжнародній арені” [1, 336-337]. Так, в умовах інтеграції вітчизняної системи вищої освіти в світову при одночасному збереженні та розвитку досягнень і традицій української вищої школи зазнають змін пріоритети державної політики в галузі вищої освіти.

Входження України в європейський освітній простір, а також зумовлені цим процесом зміни у вітчизняній системі освіти зробили актуальною проблему вдосконалення фінансового забезпечення розвитку вищої освіти. Як переконана Т. Боголіб, достатній обсяг фінансування вищої освіти можна забезпечити через розширення переліку традиційних (додаток М) і використання нових джерел фінансових ресурсів. Зокрема, до нещодавно дозволених джерел фінансування вищої освіти відносяться такі: державні стипендії високообдарованим дітям, стипендії та гранти різних громадських, у тому числі міжнародних фондів та організацій, кредити комерційних банків та інших кредитних установ, а також державні чи муніципальні безвідсоткові кредити на навчання [20, 106-113; 19, 76-87].

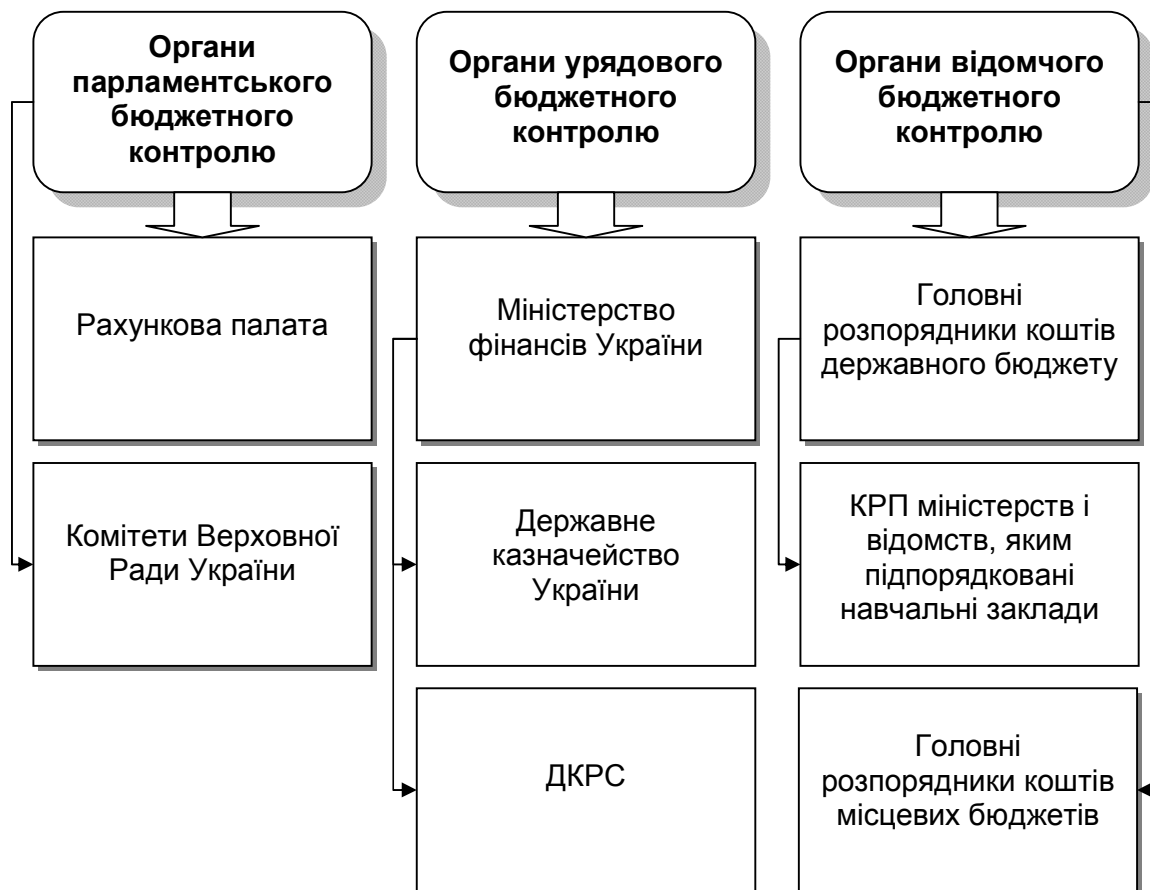
На виконання положень Бюджетного кодексу України на кожній стадії бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами

[25]. З означеного слідує, що крім розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти в бюджетний процес задіяні органи, які вповноважені на здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту (рис. 1.5).

Початок формування цілісної правової бази, положення якої сьогодні регламентують діяльність органів бюджетного контролю в Україні, припав на 1993 р. Так, Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ став першим актом законної сили, з прийняттям якого в існуючій впродовж двох років незалежній Україні розпочав роботу перший орган державного фінансового контролю – ДКРС. Подальші кроки учасників законотворчого процесу можна розцінювати як успішні, проте не зовсім вчасні, оскільки правові підстави для здійснення основної та, в тому числі, контрольної діяльності деякі державні органи отримали запізно.

За нашими спостереженнями, нинішня система органів, які вповноважені здійснювати бюджетний контроль за видатками на освіту, розділена на складові за критерієм підпорядкування та підзвітності контролюючих органів Верховній Раді України як єдиному органу законодавчої влади в Україні чи Кабінету Міністрів України – вищому органу в системі органів виконавчої влади. Такий поділ передбачений положеннями Бюджетного кодексу України, відповідно до яких контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. У свою чергу, діяльність центральних органів виконавчої влади, які здійснюють функцію контролю за дотриманням бюджетного законодавства, спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України [25].

На нашу думку, всі контролюючі органи слушно розділити за критерієм обсягу наданих контрольних функцій на дві підгрупи – органи бюджетного контролю (Рахункова палата, ДКРС, КРП міністерств і відомств) та державні органи, які володіють окремими правами на здійснення функції бюджетного контролю (Міністерство фінансів України, Державне казначейство України (з квітня 2011 року – Державна казначейська служба України), головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти).



**Рис. 1.5. Система органів бюджетного контролю за видатками на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

Разом з положеннями Бюджетного кодексу України правове підґрунтя для здійснення головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти функції бюджетного контролю формують положення наказу Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098 (далі – Наказ № 1098), а також постанови Кабінету Міністрів України “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29 листопада 2006 р. № 1673 (далі – Постанова № 1673) (табл. Н.1 додатку Н).

За результатами аналізу положень Наказу № 1098 і Постанови № 1673 головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти можна законно



віднести до тих органів, які здійснюють попередній, поточний та наступний бюджетний контроль за видатками на освіту. Зокрема, здійснення ними контрольних повноважень припадає на час складання паспортів бюджетних програм у сфері освіти, а крім цього, вони проводять моніторинг виконання завдань і заходів, які передбачені в паспортах освітніх бюджетних програм, а також здійснюють аналіз фактичних показників виконання бюджетних програм у сфері освіти. На виконання положень Бюджетного кодексу України головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти здійснюють аналіз показників виконання освітніх бюджетних програм, оцінку ефективності останніх. Окрім зазначеного, до їх компетенції віднесено проведення внутрішнього контролю за взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та витрачанням ними бюджетних коштів на освіту [25].

Правові підстави для здійснення Міністерством фінансів України функції контролю за дотриманням бюджетного законодавства на стадіях складання проекту, розгляду, прийняття, а також виконання державного бюджету за видатками, а місцевими фінансовими органами – під час проходження цих стадій бюджетного процесу на місцевому рівні, сформовані з положень Бюджетного кодексу України та постанов Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837 (далі – Постанова № 1837) і “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” від 19 серпня 2002 р. № 1204 (далі – Постанова № 1204) (табл. Н.2 додатку Н).

Так, в Бюджетному кодексі України та Постанові № 1837 передбачено повноваження Міністерства фінансів України на здійснення функції контролю за дотриманням бюджетного законодавства, яке вправі бути застосованим ним як на стадіях планування видатків державного бюджету на освіту, так і за використанням бюджетних коштів у сфері освіти. На нашу думку, допущене в

чинному законодавстві дублювання контрольного повноваження Міністерства фінансів України та відсутність його повного тлумачення в інших нормативно-правових документах не заслуговують підтримки, більше того, такі недоліки тільки применшують значення здійснюваного Міністерством фінансів України бюджетного контролю за видатками на освіту.

Недостатню керованість бюджетним процесом, зокрема відсутність дієвого контролю на стадії виконання державного бюджету, можна вважати об'єктивними передумовами для створення в 1995 р. Державного казначейства України. Відтоді в складі органів, уповноважених здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства, йому відведено почесне місце, а відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Питання Державного казначейства України” від 21 грудня 2005 р. № 1232 (далі – Постанова № 1232) Державне казначейство України має статус урядового органу державного управління, що функціонує в складі Міністерства фінансів України та йому підпорядковується [165]. Так, контрольна діяльність Державного казначейства України на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту регламентується положеннями Бюджетного кодексу України, Постанови № 1232, а також наказу Державного казначейства України та ГоловокРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338 (далі – Наказ № 215/338) (табл. Н.3 додатку Н).

Відповідно до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” ДКРС має повноваження на проведення ревізій фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, використання та збереження ними фінансових ресурсів, необоротних та інших видів активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, а також стану та достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності [55]. Таким чином, здійснювана ГоловокРУ України контрольна функція розповсюджується на діяльність розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти, а, в свою чергу, КРУ в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі,

контрольно-ревізійні підрозділи (відділи, групи) в районах, містах і районах у містах поширюють її на діяльність розпорядників коштів місцевих бюджетів у сфері освіти.

На виконання положень Бюджетного кодексу України, Наказу № 215/338, а також постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884 (далі – Постанова № 884) органи ДКРС мають повноваження на здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів на освіту (табл. Н.4 додатку Н).

Визначені в Законі України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” права ДКРС на здійснення функції контролю з метою встановлення фінансових правопорушень, вжиття заходів для відшкодування завданих ними збитків і притягнення до відповідальності винних осіб актуалізували своє значення в час, коли наслідки світової фінансової кризи стали відчутними для економіки України. Так, окреслену вище проблему взяли на озброєння фахівці з контрольно-ревізійної практики, зокрема І. Стефанюк, які в своїх наукових працях ставили мету зміцнити авторитет ДКРС та, відповідно, запевнити про її дійсну активну участь у реалізації антикризових заходів [230, 5-6].

На виконання положень постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади” від 24 липня 2003 р. № 1156 (далі – Постанова № 1156) досвід контрольно-ревізійної роботи повинен завжди збагачуватися новими формами державного фінансового контролю [181]. Так, до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” були внесені зміни, відповідно до яких ДКРС вповноважена здійснювати різні види ДФА. Такі ж самі зміни враховані в “Положенні про Головне контрольно-ревізійне управління України”, чинне на виконання Постанови № 884. Окрім зазначеного, перспективні зміни в діяльності ГоловКРУ України передбачені в Наказі № 1098, згідно з яким ГоловКРУ України володіє повноваженням на здійснення контролю за ефективним виконанням бюджетних програм у сфері

освіти відповідно до їх паспортів у процесі здійснення аудиту ефективності [120].

Правові підстави для здійснення в Україні нових форм державного фінансового контролю формують постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм” від 10 серпня 2004 р. № 1017, “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ” від 31 грудня 2004 р. № 1777, “Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту” від 25 березня 2006 р. № 361, “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 12 травня 2007 р. № 698 (далі – Постанови № 1017, № 1777, № 361, № 698).

Новий історичний виток у розвитку відомчого контролю в Україні почався з того моменту, коли набрала чинності постанова Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2 (далі – Постанова № 2). Так, відповідно до Постанови № 2 внутрішню контрольно-ревізійну роботу проводять КРПІ з метою забезпечення головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти інформацією про стан дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, а також збереження і використання державного майна в навчальних закладах [184].

Згідно з Постановою № 2 досягнення мети внутрішньої контрольно-ревізійної роботи здійснимо в разі повноцінного виконання КРПІ передбачених завдань, які стосуються проведення контролю за фінансово-господарською діяльністю навчальних закладів; встановлення осіб, винних у допущенні порушень законодавства; проведення аналізу обставин, причин та наслідків порушень законодавства та виявлених недоліків, розроблення пропозицій щодо їх усунення та запобігання у подальшому. Відповідно до цих завдань під

контроль зі сторони КРП підпадають: обґрунтованість бюджетних запитів, дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни, збереження та цільове витрачання бюджетних коштів, а також використання матеріальних і фінансових ресурсів [184] (табл. Н.5 додатку Н).

Функціонування нинішньої системи державного зовнішнього фінансового контролю забезпечує Рахункова палата як конституційний орган, який здійснює незалежний публічний фінансовий контроль. Проте, шлях становлення та розвитку Рахункової палати, початок якого припадає на 1992–1993 рр. та який пов'язаний з розробкою проекту закону про Контрольну палату, доречно означити непростим. Вважаємо, що знайомство з історією становлення та розвитку Рахункової палати потрібне в якості аргументів для обґрунтування її визначальної ролі в здійсненні державного зовнішнього фінансового контролю за видатками на освіту.

З 22 жовтня 1996 р. набрали чинності законодавчі підстави для здійснення Рахунковою палатою діяльності в статусі постійно діючого органу контролю, що створюється Верховною Радою України, підпорядкований та підзвітний їй. Проте, починаючи з 23 грудня 1997 р. Рахункова палата функціонувала на основі закону, зміненого на вимогу рішення Конституційного суду України, яким було визнано не чинним попередньо діючий статус Рахункової палати, скасовано її функцію контролю за формуванням дохідної частини державного бюджету. Здійснювані Рахунковою палатою впродовж 1997 р. аналітичні та контрольні-ревізійні заходи були спрямовані на з'ясування причин втрат бюджетних доходів, неефективного використання коштів державного бюджету та переслідували мету, яка пов'язана з розробкою обґрунтованих пропозицій стосовно мобілізації додаткових дохідних джерел, забезпечення цільового та економного витрачання бюджетних коштів.

Починаючи з 1999 р. актуалізувала своє звучання проблема внесення змін до статті 98 Конституції України й уточнення на цій основі повноважень Рахункової палати. Окреслена проблема одержала результативне вирішення тільки 8 грудня 2004 р. – у день схвалення Верховною Радою України Закону

України “Про внесення змін до Конституції України”. Відтоді Рахункова палата володіє повноваженнями на здійснення від імені Верховної Ради України функції контролю за надходженням і використанням коштів державного бюджету. Здійснюваний сьогодні Рахунковою палатою зовнішній бюджетний контроль за видатками на освіту регламентується відповідними положеннями Конституції України, Бюджетного кодексу України, а також Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР (табл. Н.6 додатку Н).

Відповідно до “Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами” від 1 березня 1998 р. її учасники домовилися про зближення існуючого та майбутнього українського законодавства з законодавством Європейських співтовариств з метою зміцнення економічних зв’язків між ними. Від 16 серпня 1999 р. стала чинною постанова Кабінету Міністрів України “Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” № 1496, положення якої цілеспрямовані на зближення та поступове приведення українського законодавства у відповідність з законодавством ЄС. Як передбачено в Законі України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18 березня 2004 р. № 1629-IV, адаптація українського законодавства до європейського розцінюється як пріоритетна складова процесу інтеграції України до ЄС, значення якої полягає в досягненні відповідності їх правових систем.

Отже, за результатами аналізу відповідних положень згаданих документів [235; 183; 57] з’ясовано, що ними визначено пріоритетні сфери законодавства, які підлягають процесу адаптації, зокрема вони регулюють відносини, що пов’язані з підприємницькою діяльністю, захистом конкуренції, банкрутством, захистом прав інтелектуальної власності, митним регулюванням, стандартами та сертифікацією, транспортом і зв’язком. Проте, поряд з таким розмаїттям сфер законодавства, які повинні бути змінені на вимогу європейських

стандартів, закон про фінансовий контроль не зайняв належного місця в системі законів з різних галузей.

На нашу думку, повна та цілісна законодавча та нормативно-правова база в сфері здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту має формуватися не тільки з Конституції України, Бюджетного кодексу України, законів України, постанов Кабінету Міністрів України, спільних наказів Державного казначейства України та Головки КРУ України, наказів Міністерства фінансів України, наказів Головки КРУ України, а й з не прийнятих дотепер Законів України “Про державний фінансовий контроль” і “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення”. Вважаємо, що водночас з прийняттям цих законів буде забезпечено усунення правових проблем, які роблять практику бюджетного контролю за видатками на освіту недосконалою.

Нагальна потреба в прийнятті закону про основи державного фінансового контролю була безсумнівною повсякчас, проте учасники законотворчого процесу звернули на неї увагу тільки в 2002 р. Як аргумент зазначеному, нині на розгляді у Верховній Раді України перебувають проекти законів “Про систему державного фінансового контролю в Україні” від 3 червня 2002 р. № 1131, “Про фінансовий контроль” від 30 серпня 2002 р. № 1131-1, “Про державний фінансовий контроль” від 18 лютого 2004 р. № 1131-2 (далі – Проекти Законів № 1131, № 1131-1, № 1131-2).

За результатами аналізу Проекту Закону № 1131 з'ясовано, що його положення обґрунтовують правові та організаційні засади державного фінансового контролю в Україні, а також визначають систему органів державного фінансового контролю та механізм їх взаємодії. В Проекті Закону № 1131-1 визначені основні поняття в сфері здійснення фінансового контролю, а також обґрунтовані загальні правові та організаційні засади його проведення. Аналогічне призначення має Проект Закону № 1131-2, проте в сфері здійснення державного фінансового контролю. На наше переконання, названі проекти законів необхідно об'єднати в єдиний законопроект про основи державного

фінансового контролю, в якому врахувати надані законодавчі пропозиції та зроблені зауваження до них.

У результаті аналізу Проектів Законів № 1131, № 1131-2 з'ясовано, що вони містять законодавчі пропозиції, не узгоджені з нормами, передбаченими в чинному законодавстві. На наше переконання, з метою недопущення правової колізії в сфері здійснення державного фінансового контролю згадані вище законопроекти потребують доопрацювання. Так, в Проектах Законів № 1131, № 1131-2 відсутні положення, які б регламентували здійснення найважливішого виду державного фінансового контролю – бюджетного контролю.

На переконання В. Симоненка, в базовому законі про основи державного фінансового контролю повинні знайти своє втілення норми, які чітко тлумачать сутність державного фінансового контролю, визначають його предмет, описують види, форми, способи, методи проведення, зокрема, пояснюють зміст контрольної перевірки, ревізії, обстеження, контрольного-аналітичного заходу та експертизи, впорядковують ієрархію діючих контролюючих органів, передбачають порядок координації їх роботи та здійснення спільних контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів [214, 86]. На наше бачення, думка В. Симоненка є цінною, оскільки обґрунтовує доцільність негайного прийняття закону про основи державного фінансового контролю в Україні.

На переконання В. Піхоцького, Закон України “Про державний фінансовий контроль” повинен виконувати роль головного законодавчого акту та, відповідно, забезпечувати цілісність нормативно-правової бази, яка регламентує здійснення державного фінансового контролю в Україні. Так, на його думку, в Законі України “Про державний фінансовий контроль” мають бути визначені сутність, значення, функції, цілі, завдання й елементи системи державного фінансового контролю; принципи, вимоги та критерії ефективності державного фінансового контролю; типи, форми та методи державного фінансового контролю; суб’єкти, об’єкти та предмет державного фінансового



контролю; контролюючі органи, їх структура та взаємовідносини між ними [161, 78-79].

Нині можна констатувати про наявність позитивних зрушень на шляху формування цілісної правової бази в сфері здійснення державного фінансового контролю. Так, істинність цієї тези засвідчує наявність законопроекту “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” від 2 лютого 2007 р. № 3087 (далі – Проект Закону № 3087), положення якого регулюють відносини в сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначають органи, які вповноважені на проведення бюджетного контролю, їх права та функції, а також види бюджетних правопорушень і відповідальність за них.

Настанова про розроблення та внесення на розгляд Верховної Ради України Проекту Закону № 3087 була прописана в прикінцевих положеннях Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 р. № 2542-III, проте результат з її реалізації став видимим лише в 2007 р. Отже, запізнілі кроки учасників законотворчого процесу гальмують процес побудови повної правової бази в сфері здійснення державного фінансового контролю, більш того, своєчасне неприйняття цього закону значно ускладнює практику державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства та спонукає розцінювати її як нерегульовану на рівні відповідного закону.

Таку саму думку мають сучасні українські вчені, які досліджують проблеми вдосконалення правової бази в сфері здійснення бюджетного контролю в Україні. Так, О. Гетьманець вважає, що треба прискорити прийняття спеціального закону про бюджетний контроль, положення якого повинні обґрунтовувати правові й організаційні засади бюджетного контролю, визначати функції та повноваження контролюючих органів, відповідальність за бюджетні правопорушення [32]. На наше бачення, безперервне нагадування про відсутність спеціального закону про бюджетний контроль і необхідність

першочергового його прийняття націлене на прискорення вирішальних дій учасників законотворчого процесу.

Як засвідчує досвід Російської Федерації, бюджетне законодавство в сфері здійснення державного фінансового контролю вимагає внесення змін і доповнень. Проте, навіть після внесення змін до Бюджетного кодексу Російської Федерації в 2007 р. у зміненій редакції його розділу “Державний і муніципальний фінансовий контроль” не було розтлумачено зміст, розкрито механізм здійснення державного та муніципального фінансового контролю, закріплено такі різновиди фінансового контролю як зовнішній, внутрішній та внутрішньовідомчий. Згодом для усунення цих прогалин було розроблено проект федерального закону “Про внесення змін до Бюджетного кодексу Російської Федерації”, в якому були визначені поняття державного та муніципального зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю, передбачені їх цілі та завдання, а також методи та загальні принципи організації та здійснення [29]. Навіть попри зроблені зміни положення Бюджетного кодексу Російської Федерації не розтлумачують сутність поняття бюджетного контролю. Таким чином, наразі існує потреба в здійсненні чергових заходів з удосконалення бюджетного законодавства, які повинні не тільки оптимізувати механізм здійснення бюджетного контролю, а й надати йому ознак системи, яка має здатність розвиватися [201].

На думку російського дослідника правових основ бюджетного контролю в Російській Федерації К. Головіна, розділ 26 Бюджетного кодексу Росії потребує змін, які повинні зміцнити правові підвалини здійснення таких видів фінансового контролю як державний та муніципальний, визначити систему органів фінансового контролю та їх повноваження [34]. За своїм баченням російський дослідник О. Бубнова пропонує змінити назву розділу 26 Бюджетного кодексу Росії “Основи державного і муніципального фінансового контролю” на “Бюджетний контроль” і в ньому розкрити зміст поняття бюджетного контролю, визначити склад органів бюджетного контролю, а також форми та методи бюджетного контролю [22].

За результатами своїх наукових напрацювань О. Бубнова робить висновок про необхідність прийняття федерального закону “Про фінансовий контроль”, положення якого врегулюють назрілі питання, що пов’язані з визначенням цілей, завдань і принципів фінансового контролю; закріпленням дефініцій фінансового та бюджетного контролю; визначенням форм і методів фінансового контролю [22]. Навіть неповний перелік назрілих проблем, які будуть розв’язані на момент прийняття федерального закону “Про фінансовий контроль”, обґрунтовує його необхідність і важливість.

На думку російських дослідників актуальних проблем, які супроводжують процес побудови нової системи державного фінансового контролю в Російській Федерації, нагальною є розробка Закону про систему державного фінансового контролю, який, зокрема, покликаний закласти правовий початок у розвитку та вдосконаленні державного фінансового контролю в Росії. В цьому законодавчому акті мають бути закріплені положення, які обґрунтовують правові та організаційні засади фінансово-бюджетного державного контролю, а точніше, визначають суб’єктів, об’єкти, а також сферу його дії [23].

Таким чином, знайомство з положеннями Бюджетного кодексу Російської Федерації й інших законодавчих актів, які обґрунтовують правові та організаційні засади державного фінансового контролю в Росії, корисне з тієї позиції, що дає можливість зіставити український та зарубіжний досвід правового врегулювання проблем проведення державного фінансового контролю, а також оцінити власні можливості в створенні правової бази довершеного рівня. Більш того, зарубіжний досвід викликає посилене зацікавлення з тієї причини, що в центрі нашої уваги знаходяться актуальні проблеми правового врегулювання здійснення бюджетного контролю в Російській Федерації, вивчення яких було б корисним для побудови такої бази в Україні.

### **1.3. Методологія бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти**

У сьогочасних умовах проходження бюджетного процесу, які, зокрема, передбачають застосування програмно-цільового методу та середньострокового бюджетного планування, проблема економії, збереженості, а також результативності й ефективності використання обмежених бюджетних ресурсів актуалізувала своє значення. За таких обставин свою здатність еволюціонувати проявив бюджетний контроль, зважаючи на те, що на сьогодні перед ним поставлена ціль, яка полягає в забезпеченні обґрунтованості планування, результативності й ефективності використання бюджетних коштів. Під впливом таких особливостей бюджетного контролю зазнали прогресивних змін застосовувані в процесі його здійснення форми, методи, методичні прийоми та способи. Точніше, застосовувані форми, методи, методичні прийоми та способи модернізувалися та, таким чином, стали здатними сприяти досягненню окресленої вище мети бюджетного контролю. Такі самі зміни торкнулися значення бюджетного контролю за видатками на освіту, в результаті чого відбулося збереження та вдосконалення традиційних і поява нових форм, методів, методичних прийомів і способів.

З метою обґрунтування потреби в застосуванні поняття “методологія бюджетного контролю” доцільно спершу з’ясувати зміст філософського терміну “методологія”. Так, укладачі філософських словників вкладають у поняття “методологія” двоякий зміст. Як аргумент цьому, відповідно до першої позиції під ним розуміється “вчення про метод наукового пізнання і перетворення світу” [239, 241-242], “вчення про методи пізнання та перетворення дійсності” [240, 373-374], “галузь знання про засоби, передумови і принципи організації пізнавальної і практично-перетворюваної діяльності” [238, 258-259], “вчення про науковий метод пізнання” [93, 217-218]. Поряд з такою позицією упорядники філософських словників водночас убачають істинним розуміння під методологією “сукупності прийомів дослідження,

застосовуваних в якій-небудь науці” [239, 241-242; 240, 373-374], “сукупності пізнавальних засобів, методів, прийомів, які використовуються в якій-небудь науці” [238, 258-259], “сукупності методів, застосовуваних в якій-небудь галузі людської діяльності” [93, 217-218].

Так, запропоновані визначення методології, які формують першу позицію, базуються на тому, що термін “методологія” походить від грец. μέθοδος – “спосіб” та грец. λόγος – “вчення”, тому грец. μεθoδoλoγίa – це вчення про способи. Проте, нашу цікавість викликають тлумачення, які доречно розмежувати з першими, та завдяки існуванню яких має право на вжиток термін “методологія контролю”. Такий висновок сформовано на основі того, що укладачі “Короткого філософського словника” (2001 р.) підтверджують наявність окремих спеціальних і галузевих методологій пізнання. Такий самий умовивід можна зробити на підставі визначень методології, запропонованих укладачами економічних словників, які розуміють під нею “принципи побудови методів, їх наукове узагальнення” [21, 396; 198, 196] та вбачають за доцільне вживання, наприклад, понять “методологія управління”, “методологія планування”, “методологія обліку”.

Філософський термін “метод” тлумачиться як “спосіб досягнення цілі, певним чином упорядкована діяльність” [239, 241], “спосіб практичної та теоретичної дії людини, спрямований на освоєння об’єкта” [92, 181-182], “спосіб організації практичного та теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями відповідного об’єкта” [240, 370-371], “система принципів, прийомів, правил, вимог, якими треба керуватися в процесі пізнання” [93, 218-220]. Вартує уваги думки укладачів філософських словників, відповідно до яких результати в теорії та практиці можливі в разі застосування методів, які ґрунтуються на знаннях про об’єкт [92, 181], “тільки поєднання в методі пізнаних, теоретично узагальнених об’єктивних закономірностей з людською цілеспрямованістю робить останній могутнім засобом пізнання й перетворення дійсності” [240, 370-371]. За нашим баченням, усі подані вище визначення методу є цінними, тому що їх можна застосувати

при формулюванні наукового терміну “метод контролю”. Проте, дефініція методу, запропонована укладачами “Короткого філософського словника” (2001 р.), відрізняється від інших поданих визначень, і, таким чином, її автори займають відокремлену позицію в поглядах на досліджувану проблему.

Для повноти тлумачення поняття “методологія бюджетного контролю” доцільно дослідити зміст філософського терміну “форма”. Так, у словниках з філософії термін “форма” визначається як “зовнішнє виявлення змісту” [93, 420], але “форма не приєднується до змісту якимось зовнішнім чином, а являє собою продукт саморозвитку змісту” [240, 211-212]. Отже, в діалектичній єдності змісту та форми визначальним є зміст, а “форма відображає ту сторону об’єкта, яка модифікується, змінюється залежно від зміни змісту та конкретних умов його існування” [239, 372]. При цьому характерно, що в разі відповідності форми змісту вона може прискорювати його розвиток, або ж за протилежних обставин форма володіє здатністю гальмувати подальший розвиток змісту. На підставі означеного вище можна обґрунтувати причини не тільки існування різних форм бюджетного контролю в сучасних умовах проходження бюджетного процесу, а й чисельного їх збільшення під впливом реформи в сфері бюджетних правовідносин.

Таким чином, у результаті дослідження філософських термінів “методологія”, “метод” і “форма”, а також беручи до уваги те, що здійснення бюджетного контролю на стадіях планування бюджетних видатків на освіту та в процесі використання бюджетних коштів у сфері освіти супроводжується застосуванням сукупності різних форм, методів, методичних прийомів і способів контрольної діяльності, то є потреба в активному оперуванні поняттям “методологія бюджетного контролю за видатками на освіту”. На нашу думку, під цим поняттям необхідно розуміти сукупність форм, методів, методичних прийомів і способів, які застосовуються вповноваженими контролюючими органами з метою дослідження діяльності розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти на предмет обґрунтованості планування, а також результативності й ефективності використання бюджетних коштів.

У спеціальній економічній літературі радянської доби розгорталася активна дискусія з приводу визначення предмету різних видів контролю (табл. П.1 додатку П). За результатами аналізу запропонованих радянськими вченими визначень доречно підсумувати, що Л. Крамаровський визначає предмет соціалістичного контролю як “виробничу, господарську і фінансову діяльність підприємства, організації чи об’єднання” [90, 3-4], а О. Шпіг – як “засоби об’єднань, підприємств, установ і організацій, природні ресурси, їх використання та діяльність трудових колективів” [245, 18]. Під предметом фінансово-господарського контролю І. Белобжецький розуміє “управлінські рішення, господарські і фінансові операції та процеси на підприємствах, в об’єднаннях” [11, 28], а, в свою чергу, М. Білуха – “процес розширеного соціалістичного відтворення і дотримання його нормативно-правового регулювання” [16, 42-44]. Трактують предмету господарського контролю М. Беловим, Ф. Бутинцем і Г. Соловйовим зводяться, відповідно, до “виявлення законності та доцільності використання соціалістичної власності” [14, 48], “господарських процесів, розрахунково-кредитних операцій, здійснюваних у сфері матеріального виробництва” [24, 46-48], “діяльності посадових осіб, пов’язаної з проведенням господарських операцій” [215, 8].

Предмет кожного з видів контролю досліджується за допомогою властивого їм методу. Так, учені-економісти радянського періоду сформувавши кілька різносторонніх позицій в системі поглядів на проблему трактування методу контролю. Першу з них відстоюють М. Белов, Ф. Бутинець, Л. Крамаровський, О. Шпіг, Г. Соловйов і М. Білуха, які прирівнюють метод того чи іншого виду контролю до його методичних прийомів і способів, кожен з яких має своє призначення (табл. П.2 додатку П). Радянські вчені М. Белов і М. Білуха відстоюють свою думку з приводу віднесення до методичних прийомів господарського контролю або фінансово-господарського контролю різних їх видів (додаток Р).

Прихильник другої позиції Е. Вознесенський поряд з загальними методами наукового пізнання виділяє спеціальні методи фінансового контролю,

зокрема рахункову перевірку балансів, аналіз господарської діяльності та документальну ревізію [28, 33]. В ревізійній практиці часте застосування мають зустрічна звірка документів, інвентаризація грошових коштів і матеріальних цінностей, контрольне порівняння, які віднесені до способів контролю. Отже, радянські науковці абсолютизують згадані технічні прийоми, називаючи їх методами контролю та надаючи їм універсальне значення.

Відокремлену позицію в трактуванні методу фінансово-господарського контролю займають І. Белобжецький і М. Рябчиков, які визначають його як “комплексне, органічно взаємозв’язане вивчення законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності господарських і фінансових операцій та процесів на підставі опрацювання облікової, звітної, планової (нормативної) і іншої економічної інформації, дослідження фактичного стану об’єктів контролю” [12, 38; 211, 9-10]. В процитованому визначенні сформульовані конкретна ціль фінансово-господарського контролю та способи її досягнення.

На думку І. Белобжецького, в зміст поняття методології фінансово-господарського контролю необхідно вкладати метод як загальний підхід до дослідження його предмета, а також методику як сукупність технічних чи методичних прийомів, які націлені на вирішення конкретних завдань контролю [12, 36]. Засновники та прибічники цієї позиції пропонують, на їх бачення, повний перелік методичних прийомів фінансово-господарського контролю (додаток Р).

Сучасна теорія фінансового контролю багата науковими здобутками, які розкривають зміст методу фінансового контролю, а також упорядковують класифікацію його методичних прийомів і способів. Так, Н. Вітвицька, І. Чумакова, М. Коцупатрій і М. Фенченко визначають метод фінансового контролю як “сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчається фінансово-господарська діяльність підприємств і організацій” [39, 30]. Такої ж думки дотримується В. Дудко, який пропонує визначати метод фінансово-господарського контролю як “сукупність методичних прийомів, за допомогою яких вивчається предмет контролю ...” [42, 37]. Проте, на противагу їм І. Дрозд



і В. Шевчук застосовувані в контрольній-ревізійній практиці методичні прийоми та способи означають методами фінансового контролю.

Українські вчені Н. Вітвицька, І. Чумакова, М. Коцупатрий і М. Фенченко всі методичні прийоми та способи фінансового контролю розділяють на загальнонаукові та специфічні, а останні розмежовують на документальні та фактичні (табл. С.1 додатку С). Наслідувачем такої думки є В. Дудко, який поряд з загальнонауковими прийомами дослідження виділяє специфічні методичні прийоми фінансово-господарського контролю (табл. С.1 додатку С). В свою чергу, І. Дрозд і В. Шевчук переконують у необхідності поєднання загальнонаукових, власне контрольних (табл. С.2 додатку С) і аналітичних методів у процесі здійснення фінансового контролю.

Таким чином, не зважаючи на певні розходження в поглядах українських учених, вони розмірковують однаково з приводу віднесення до методичних прийомів фактичного контролю [39, 30-35; 42, 32-37] або методів фактичного контролю [41, 58-62] інвентаризації, контрольних замірів, обстеження, експертно-лабораторного аналізу, контрольного запуску сировини та матеріалів у виробництво, а також спільно висловлюють переконання в тому, що без застосування нормативно-правової, формальної, арифметичної, зустрічної та логічної перевірки документів не можливе повноцінне виконання завдань фінансового контролю.

У свою чергу, М. Шутов, В. Бабенко та Н. Стоянова відстоюють позицію, відповідно до якої в процесі здійснення фінансового контролю поряд з загальнонауковими методами дослідження застосовуються спеціальні методи в складі ревізії, перевірки, обстеження, аналізу фінансово-господарської діяльності, інвентаризації. Зокрема, ревізія здійснюється з метою виявлення недостач, розтрат, привласнень і крадіжок коштів і матеріальних цінностей; перевірка – вивчення підконтрольних питань шляхом застосування методичних прийомів документального та фактичного контролю; обстеження – дослідження стану підконтрольного об'єкта за місцем його розташування; аналіз фінансово-господарської діяльності – виявлення порушень фінансової та господарської

дисципліни в роботі підконтрольного об'єкта, своєчасного їх попередження; інвентаризація – забезпечення контролю за наявністю та станом об'єктів контролю [247, 23-28].

За спостереженнями В. Пігенка та Е. Рахімкулова, в зарубіжних країнах органи, які вповноважені парламентами здійснювати бюджетний контроль, володіють сукупністю різноманітних прийомів. Так, фінансова перевірка документів здійснюється з метою з'ясування законності витрачання державних грошових коштів; перевірка діяльності керівництва переслідує ціль, пов'язану з визначенням бережливості й ефективності використання підконтрольною установою фінансових ресурсів; перевірка державних програм і операцій має на меті переконатися в повноті досягнення цілей та завдань на шляху до ефективного виконання державних програм і операцій [160].

Російські дослідники цієї проблематики під методом контролю розуміють окрему контрольню-ревізійну дію [101, 81]. Із запропонованого ними визначення стають зрозумілими причини застосування в контрольню-ревізійній практиці численних різновидів методів контролю (табл. Т.1 додатку Т). У літературному джерелі [210, 19-22, 26-27] російських авторів характер дискусійних мають питання з'ясування переліку методів фінансового контролю, а також розмежування їх на документальні та фактичні (табл. Т.2, Т.3 додатку Т). Поряд з іншими має право на існування думка, відповідно до якої контрольні дії реалізуються за допомогою методів перевірки, обстеження, нагляду, аналізу фінансового стану, спостереження, ревізії [246, 12].

На думку російського науковця В. Рувьової, склад методів бюджетного контролю безпосередньо залежить від застосовуваного методу бюджетного планування. Так, в умовах застосування витратного методу бюджетний контроль був націлений на встановлення повноти дотримання вимог діючого бюджетного законодавства в процесі використання бюджетних коштів. Відповідно, з метою досягнення цієї цілі застосовувалися традиційні загальні методи бюджетного контролю в складі перевірки, аналізу, ревізії, експертизи, моніторингу, а також звичні спеціальні методи бюджетного контролю –

перевірка цільового використання бюджетних коштів, ревізія фінансово-господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів, аналіз виконання кошторису бюджетних установ.

За обставин застосування програмно-цільового методу перед бюджетним контролем ставиться ціль, яка полягає у встановленні ступеня досягнення запланованих результатів, на отримання яких спрямовувалися бюджетні кошти. З метою її досягнення виникає потреба в застосуванні сукупності різноманітних методів бюджетного контролю. Зокрема, традиційні загальні методи бюджетного контролю доцільно доповнити аудитом, а поряд із звичними спеціальними методами бюджетного контролю потрібно застосовувати аудит ефективності використання бюджетних коштів, моніторинг показників ефективності діяльності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, оцінку відповідності фактичних і планових показників діяльності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів [209].

На наше бачення, наукова позиція В. Рульової варта уваги та відповідно до неї за обставин застосування в процесі бюджетного планування програмно-цільового методу змінюється зміст бюджетного контролю та ускладнюються виконувани ним функції та завдання. На думку російського науковця, практика зовнішнього бюджетного контролю потребує доповнення традиційних методів контрольної діяльності зовсім новими, які переслідують мету, пов'язану з оцінкою повноти реалізації розпорядниками бюджетних коштів покладених на них функцій, достовірності їх фінансової звітності, а досвід внутрішнього бюджетного контролю вимагає збагачення моніторингом та оцінкою результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. Можемо судити, що запропоновані В. Рульовою нові методи бюджетного контролю придатні до застосування в практиці бюджетного контролю за видатками на освіту, оскільки під функцію бюджетного контролю підпадають усі розпорядники бюджетних коштів, у тому числі й ті, які функціонують у сфері освіти.

На думку російського вченого А. Петренкова, наукові інтереси якого пов'язані зі з'ясуванням особливостей здійснення державного фінансового

контролю в умовах бюджетної реформи в Російській Федерації, сьогочасна контрольна практика потребує збагачення новими методами та формами – аудитом ефективності та моніторингом. Так, аудит ефективності бюджетних видатків як метод державного фінансового контролю переслідує ціль, яка пов’язана з визначенням результативності використання бюджетних коштів, передбаченням організаційних можливостей підвищення ефективності реалізації управлінських рішень, спрямованих на досягнення запланованих результатів від використання бюджетних ресурсів. Водночас, трактування А. Петренковим нової форми поточного державного фінансового контролю – моніторингу результативності й ефективності бюджетних видатків зводиться до розуміння під ним постійно діючої системи спостереження за динамікою індикаторів результативності використання бюджетних коштів з метою оцінки якості управління ними на рівні головних розпорядників, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів [135].

Запропоновані А. Петренковим визначення мають право на існування поряд з іншими дефініціями, проте їх автор не обґрунтовує підстав, на яких проводить зарахування аудиту ефективності до методів, а моніторингу – до форм державного фінансового контролю. Не зважаючи на це, самі визначення є цінними за критерієм наукової новизни, більше того, такі методи та форми цілком можуть бути застосовані в процесі здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту.

Науковий доробок сучасних вітчизняних спеціалістів П. Германчука, І. Стефанюка і Н. Рубан вміщує напрацювання з дослідження таких дискусійних питань як визначення форм державного фінансового контролю та віднесення до них різних видів. Так, під формами державного фінансового контролю вони розуміють “сукупність способів конкретного вираження і організації контрольних дій” [31, 36] та відносять до них такі різновиди як стандартизацію, ідентифікацію, ліцензування, експертизу, моніторинг, перевірку, ревізію й аудит [31, 39].

Майже ідентичну позицію відстоюють інші фахівці та науковці, зокрема В. Александров, О. Ворона і П. Германчук, які відносять до форм державного фінансового контролю моніторинг, експертизу, перевірку, ревізію й аудит [4, 273]. У свою чергу, І. Дрозд і В. Шевчук вважають за доцільне підрозділяти форми фінансового контролю на декілька груп. Так, до першої групи ними віднесені сертифікація, атестація, акредитація, ліцензування, експертиза; до другої – державний фінансовий аудит, інспектування, ревізія, перевірка, аудит; до третьої – фінансовий моніторинг [41, 32-33].

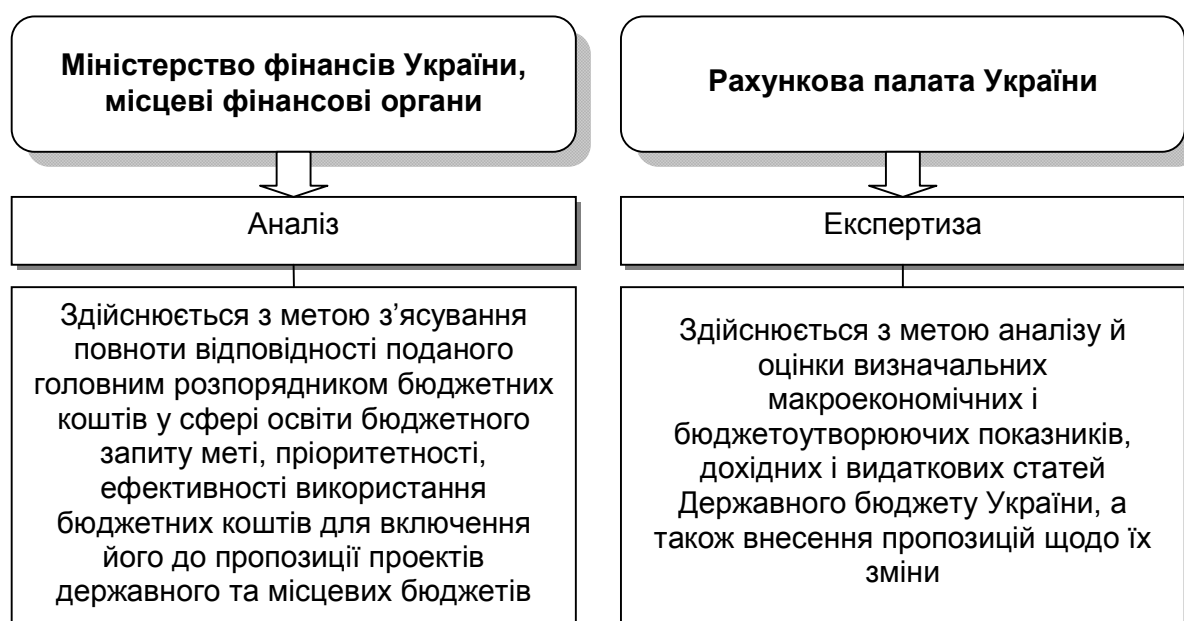
Українські вчені Є. Мних, Г. Кравченко і Н. Барабаш зачисляють до форм фінансового контролю випробування, перевірку та спостереження. Зокрема, випробування як спеціальний вид нагляду здійснюється шляхом застосування таких способів: сертифікація, атестація, акредитація, ліцензування, експертиза; перевірка як періодичний нагляд за діяльністю підконтрольного об'єкта реалізується за допомогою способів інвентаризації, контролінгу, ревізії, аудиту; спостереження як постійний нагляд за діяльністю підконтрольного об'єкта проводиться через використання різних способів, проте найбільш вживаним на практиці є моніторинг [102, 18].

На підставі знання практики контрольно-ревізійної роботи Т. Єфименко, І. Стефанюк і Н. Рубан засвідчують, що задіяні на етапах розробки та виконання бюджетної програми вповноважені органи в складі Міністерства фінансів України, ДКРС, Державного казначейства України, Рахункової палати, КРП міністерств і відомств, головних розпорядників бюджетних коштів мають право застосовувати такі форми державного фінансового контролю як моніторинг, аудит, перевірку, камеральну перевірку, експертизу, ревізію, аудит ефективності, аудит достовірності (табл. У.1, У.2 додатку У).

Таким чином, теорія державного фінансового контролю багата науковими напрацюваннями, в яких розкрито зміст різних форм, методів, методичних прийомів і способів, призначених для застосування в процесі контрольної діяльності. На противагу цьому, в законодавчих актах і нормативно-правових документах уся сукупність форм, методів, методичних прийомів і способів, які

застосовуються в процесі здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту, не відзначається такою різноманітністю (додаток Ф).

На виконання положень Бюджетного кодексу України та Закону України “Про Рахункову палату” діяльність Міністерства фінансів України та Рахункової палати на стадіях планування видатків державного бюджету на освіту, а місцевих фінансових органів – на етапах планування видатків місцевих бюджетів на освіту полягає, зокрема, в здійсненні ними попереднього бюджетного контролю за видатками на освіту, що передбачає застосування методів у складі аналізу й експертизи (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Методи бюджетного контролю на стадіях планування бюджетних видатків на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

На підставі аналізу положень Бюджетного кодексу України доцільно відзначити ключову роль Міністерства фінансів України на стадії складання проекту державного бюджету, більше того, крім статусу повноправного учасника бюджетних правовідносин йому довірено місію на здійснення функції контролю за плануванням видатків державного бюджету на освіту. Так, Міністерство фінансів України вповноважене здійснювати контроль за

дотриманням бюджетного законодавства на стадіях складання проекту, розгляду та прийняття Державного бюджету України [25].

За нашим баченням, здійснення Міністерством фінансів України контролю за дотриманням бюджетного законодавства на етапах складання та розгляду проекту державного бюджету збігається в часі з проведенням ґрунтового аналізу поданих головними розпорядниками коштів державного бюджету в сфері освіти бюджетних запитів за критеріями їх відповідності меті, пріоритетності, ефективності використання бюджетних коштів. Звідси слідує, що здійснюваний Міністерством фінансів України контроль за правильністю складання головними розпорядниками коштів державного бюджету в сфері освіти бюджетних запитів вимагає застосування процедур аналізу з метою прийняття на його основі виваженого рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту державного бюджету.

Відповідно до Бюджетного кодексу України функцію попереднього бюджетного контролю на етапах складання та розгляду проектів місцевих бюджетів уповноважені здійснювати місцеві фінансові органи, які, зокрема, застосовують процедури аналізу, за результатами якого визначають повноту відповідності поданого головним розпорядником коштів місцевого бюджету в сфері освіти бюджетного запиту меті, пріоритетності, а також дієвості й ефективності використання бюджетних коштів, а потому приймають виважене рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету [25].

Згідно з Законом України “Про Рахункову палату” Рахункова палата вповноважена здійснювати попередній бюджетний контроль, більше того, тільки їй довірено щороку застосовувати такий метод бюджетного контролю як експертизу. Так, Рахункова палата володіє повноваженням на проведення експертизи проекту Державного бюджету України, проектів законів та інших нормативних актів, загальнодержавних програм у сфері освіти. Практика здійснюваного Рахунковою палатою попереднього бюджетного контролю передбачає проведення за дорученням Верховної Ради України експертизи та

надання висновків щодо проекту Державного бюджету України, окремих напрямів фінансово-бюджетної політики, проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань фінансово-бюджетної системи, проектів загальнодержавних цільових програм у сфері освіти [66].

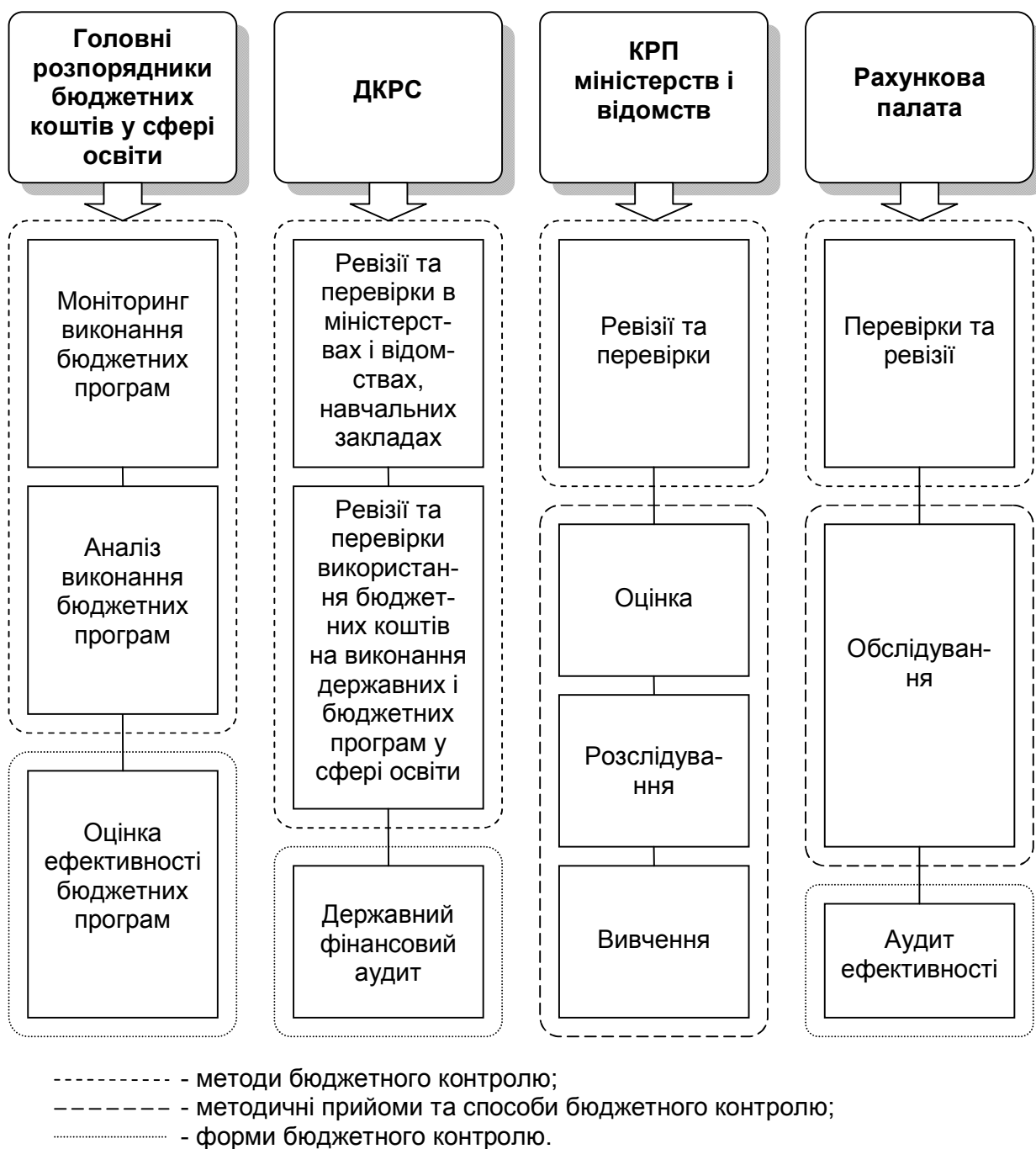
Як видно в додатку Ф, не всі контролюючі органи, які активно задіяні в процес виконання бюджетів за видатками на освіту, мають у своєму розпорядженні сукупність різноманітних форм, методів, методичних прийомів і способів бюджетного контролю, більше того, для окремих з них ця проблема взагалі не вирішена на рівні законодавчого акту чи іншого нормативно-правового документу. З такою проблемою не стикнулися головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, ДКРС, КРП міністерств і відомств, Рахункова палата, оскільки названі контролюючі органи мають досвід у застосуванні різних форм, методів, методичних прийомів і способів бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти (рис. 1.7).

Відповідно до Наказу № 1098 головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти здійснюють упродовж бюджетного періоду моніторинг та аналіз виконання освітніх бюджетних програм. Зокрема, під моніторингом виконання бюджетних програм у сфері освіти розуміється проведення систематичного аналізу та контролю за виконанням освітніх бюджетних програм, здійснення оцінки економічного ефекту від використання бюджетних коштів на освіту, виявлення назрілих проблем у процесі виконання таких бюджетних програм, а також розробка пропозицій стосовно підвищення ефективності використання бюджетних коштів на освіту.

Окрім цього, головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти вповноважені на проведення аналізу виконання освітніх бюджетних програм, який передбачає зіставлення фактично досягнутих результативних показників з запланованими, співвідносними даними минулих років, установленими стандартами та нормами. Так, під ґрунтовний аналіз підпадають повнота досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми в сфері освіти, а



також відхилення фактично досягнутих результативних показників від запланованих [120].



**Рис. 1.7. Форми, методи, методичні прийоми та способи бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти**

Примітка. Побудовано автором.

Згідно з Постановою № 1673 головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти повинні під час складання паспортів освітніх бюджетних програм забезпечувати відповідність їх мети та напрямків діяльності соціально-економічним пріоритетам, передбаченим у стратегічних документах Кабінету Міністрів України, а під час звітування про виконання таких бюджетних програм – подавати ґрунтовний аналіз фактичних показників разом з поясненням причин недовиконання запланованих завдань. Окрім цього, названі учасники бюджетних правовідносин повинні всякчас проводити моніторинг виконання завдань і заходів, визначених у паспортах бюджетних програм у сфері освіти, з метою запобігання ризикам їх невиконання або виконання не в повному обсязі [185, 44-48].

У Бюджетному кодексі України передбачено, що головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти здійснюють внутрішній контроль за взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та витрачанням ними бюджетних коштів на освіту [25], проте це положення не отримало розширення в інших законодавчих актах через визначення складу та змісту форм, методів, методичних прийомів і способів внутрішнього контролю, без застосування яких неможливе повноцінне досягнення цілей контрольної діяльності. Разом з цим, на виконання положень Бюджетного кодексу України головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти можуть застосовувати аналіз показників виконання бюджетних програм, а також оцінку ефективності бюджетних програм, відповідно, як метод і форму бюджетного контролю.

Функція Міністерства фінансів України зі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на стадії виконання державного бюджету за видатками на освіту, а місцевих фінансових органів – на етапі виконання місцевих бюджетів за видатками на освіту за своїм змістом є доволі обширною, що не прибільшує значення контрольної діяльності цих учасників бюджетних правовідносин. Окрім зазначеного, в чинній правовій базі, зокрема Бюджетному кодексі України, Постановах № 1837 і № 1204, відсутні положення, які би легітимізували застосування Міністерством фінансів України

та місцевими фінансовими органами різних форм, методів, методичних прийомів і способів під час здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства в сфері використання бюджетних коштів на освіту.

Дослідники цієї проблематики Т. Єфименко, І. Стефанюк і Н. Рубан стверджують, що Державне казначейство України вправі застосовувати під час здійснення державного фінансового контролю на етапі виконання бюджетної програми в сфері освіти такі форми державного фінансового контролю як камеральну перевірку та моніторинг (див. табл. У.2 додатку У). Проте, про них немає згадки в Бюджетному кодексі України, Наказі № 215/338 та Постанові № 1232, на основі чого доводиться судити про те, що наразі вимагають узаконення застосовувані Державним казначейством України форми державного фінансового контролю.

Відповідно до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” ДКРС реалізує державний фінансовий контроль шляхом проведення ДФА, перевірки державних закупівель та інспектування. Зокрема, під ДФА розуміється перевірка й аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних або комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності [55]. Отже, зважаючи на те, що ДКРС застосовує покладені на неї контрольні функції до міністерств та інших органів виконавчої влади, підприємств і організацій, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують державне чи комунальне майно, то здійснюваний нею ДФА поширюється на всіх розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти.

У згаданому вище Законі визначено, що здійснювана органами ДКРС перевірка державних закупівель зводиться до проведення документального та фактичного аналізу дотримання установами, що підлягають контролю, законодавства про державні закупівлі [55]. Згідно з цим визначенням органи ДКРС здійснюють перевірку придбання послуг з підготовки спеціалістів за державні кошти.

З метою виявлення порушень фінансово-бюджетного законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб ДКРС вповноважена на проведення інспектування, під яким розуміється документальна та фактична перевірка певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи [55]. Отже, під інспектування з боку ДКРС підпадають як головні розпорядники бюджетних коштів, так і розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти. Передбачені положеннями постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення інспектування органами державної контрольно-ревізійної служби” від 20 квітня 2006 р. № 550 (далі – Постанова № 550) мета, завдання, підконтрольні установи, а також методичні прийоми інспектування роблять повною його характеристику, складену в додатку Х.

Уведення в дію Постанов № 1017, № 1777, № 361, № 698 зобов’язало ДКРС поповнити досвід своєї діяльності новими формами державного фінансового контролю. Так, відповідні положення цих урядових директив, а також наказів Головки КРУ України “Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм” від 15 грудня 2005 р. № 444 (далі – Наказ № 444), “Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ” від 19 грудня 2005 р. № 451 (далі – Наказ № 451), “Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 13 березня 2007 р. № 50 (далі – Наказ № 50) визначають цілі, завдання, підконтрольних суб’єктів, об’єктів, прийоми та процедури різних видів ДФА (додаток Ц).

На вчасну зміну постанови Кабінету Міністрів України “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” від 22 травня 2002 р. № 685 нині діє Постанова № 2, відповідно до якої внутрішня контрольно-ревізійна робота пов’язується з процесом планування, організації та здійснення контрольних

заходів, реалізації їх результатів, моніторингу усунення виявлених порушень законодавства та недоліків, узагальнення та подання інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни [184]. Зважаючи на те, що здійснюваний КРП контроль розповсюджується на різнохарактерні питання, то, очевидно, що КРП повинні володіти сукупністю різноманітних форм, методів, методичних прийомів і способів контролю, щоб у повній мірі досягти мети своєї діяльності. Так, з метою виявлення фактів зловживань, розкрадань, безгосподарності й інших порушень фінансової дисципліни, які допускають навчальні заклади в процесі використання бюджетних коштів, КРП вправі проводити внутрішню контрольно-ревізійну роботу в формі виїзних інспекційних (ревізія, перевірка, розслідування) та камеральних неінспекційних (оцінка, вивчення) контрольних заходів [184].

На наш погляд, відсутність у Постанові № 2 положень, які б розтлумачували зміст ревізії, перевірки, оцінки, розслідування та вивчення, створює прогалини в чинному законодавстві, більше того, названі обставини тільки ускладнюють практику внутрішнього фінансового контролю в сфері використання бюджетних коштів на освіту. Пошук шляхів вирішення досліджуваної проблеми на рівні іншого нормативно-правового документу не виявився результативним, зважаючи на те, що в затвердженому наказом Головкиру України від 9 серпня 2002 р. “Стандарті державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 1” № 168 (далі – Наказ № 168) навіть не визначено склад способів і методичних прийомів фінансового контролю, що застосовуються КРП міністерств і відомств, яким підпорядковані навчальні заклади.

Проте, в Наказі № 168 вживається термін “контрольний захід”, під яким розуміється сукупність способів і методичних прийомів фінансового контролю, які застосовуються КРП міністерств і відомств, і спрямовані на повний комплекс або окремі процеси фінансово-господарської діяльності навчальних закладів, пов’язаної з використанням бюджетних коштів, державного та комунального майна [107]. Відповідно до цього визначення, здійснювані КРП

ревізії та перевірки доречно віднести до методів внутрішнього фінансового контролю, а, відповідно, оцінку, розслідування та вивчення – до методичних прийомів контрольної діяльності.

Відповідно до Конституції України та Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата вповноважена щороку проводити аналіз виконання минулорічного Закону України “Про Державний бюджет України” та стану використання коштів державного бюджету в поточному році [87; 66]. Зокрема, на виконання положень Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата вповноважена організовувати та проводити оперативний контроль за використанням коштів державного бюджету на освіту в звітному періоді. Для цього впродовж поточного бюджетного року Рахункова палата здійснює аналіз виконання державного бюджету, застосовуючи процедури збирання, обробки й узагальнення інформації, одержаної за результатами контрольних та експертно-аналітичних заходів. Зокрема, Рахунковій палаті надано повноваження здійснювати комплексні ревізії та тематичні перевірки за окремими розділами та статтями державного бюджету. Крім зазначеного, в Законі України “Про Рахункову палату” визначено алгоритм здійснення Рахунковою палатою наступного контролю за виконанням бюджетом. Так, після завершення бюджетного року Рахункова палата повинна здійснити ґрунтовний аналіз установлених відхилень від показників державного бюджету, підготувати пропозиції щодо їх усунення [66].

Таким чином, контрольна діяльність Рахункової палати переслідує мету, пов’язану з наданням обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення проходження стадії виконання державного бюджету за видатками на освіту, підвищення ефективності, результативності й економності використання бюджетних коштів у сфері освіти, а також запобігання здійсненню порушень бюджетного законодавства. Під час поточного контролю виконання бюджету та наступного контролю виконаного бюджету Рахункова палата має право практикувати тематичні контрольні й аналітичні заходи. Названа обставина робить реальним повноцінне досягнення вище окресленої мети, що ставиться

перед контрольною діяльністю Рахункової палати. До того ж, досягненню цілі здійснюваного Рахунковою палатою бюджетного контролю за видатками на освіту сприяє застосування нею передбачених у Законі України “Про Рахункову палату” методів (перевірок, ревізій), а також методичних прийомів і способів (обслідування) бюджетного контролю.

За нашими міркуваннями, безперервне виявлення фактів протиправної діяльності розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти спричинює потребу в удосконаленні форм і методів контрольної діяльності Рахункової палати. Так, нині чинною є практика проведення комплексних контрольних заходів за виконанням найбільш пріоритетних державних цільових програм у сфері освіти, а також здійснення таких різновидів аудиту як координований та паралельний аудити. Окреслені вище прогресивні зміни, які супроводжують контрольну діяльність Рахункової палати, здійснюються на вимогу відповідних положень Хартії аудиту державних фінансів. Так, відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів методи контролю належить удосконалювати відповідно до досягнень науково-технічного прогресу й управлінської діяльності [98].

Отже, в процесі здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту застосовується своя система форм, методів, методичних прийомів і способів. Такий висновок зроблено на підставі знайомства з формами, методами, методичними прийомами та способами фінансового контролю, в результаті чого виявилось, що навіть спільні для цих видів контролю форми, методи, методичні прийоми та способи мають різне призначення. З вище означеного слідує, що їх склад безпосередньо залежить від підконтрольного суб’єкта, об’єкта та предмета контролю, правового статусу контролюючого органу, визначених мети та завдань контролю. Більше того, за нашими переконаннями, задіяні в процес здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту форми, методи, методичні прийоми та способи повинні поповнюватися новими під впливом зміни пріоритетів бюджетної політики України й ускладнення завдань бюджетного контролю.

## Висновки до 1-го розділу

У результаті дослідження концептуальних засад бюджетного контролю за видатками на освіту доцільно сформулювати такі висновки:

1. З'ясовано, що природа фінансового контролю викликала посилену зацікавленість у вчених дорадянського періоду, але найбільші здобутки були отримані науковцями в добу панування радянської влади. І хоча дефініція бюджетного контролю не була плідно досліджена вченими в різні історичні епохи, проте практика бюджетного контролю заявляла про свою значимість через здійснення вповноваженими органами контрольної функції на стадії виконання бюджетів. Сучасні вітчизняні науковці в основному досліджували дефініції фінансового контролю та державного фінансового контролю, тому теорія бюджетного контролю не одержала бажаного рівня розвитку.

2. Наукові ідеї сучасних вітчизняних учених стали корисними в процесі з'ясування місця бюджетного контролю в системі понять фінансового контролю та державного фінансового контролю. Встановлено, що бюджетний контроль виконує роль найбільш важливого виду державного фінансового контролю, а крім цього, йому властивий поділ на різні підвиди, серед яких вагоме місце займає бюджетний контроль за видатками на освіту. З'ясовано наявність прогалин у теорії бюджетного контролю через відсутність тлумачення поняття “бюджетний контроль за видатками на освіту”, а також формулювання мети, основних завдань і принципів бюджетного контролю за видатками на освіту.

3. Виявлено, що чинна в Україні правова база в сфері здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту, положення якої впорядковують діяльність розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, формують правове підґрунтя для здійснення видатків бюджетів на освіту, а також визначають контрольні функції органів бюджетного контролю за видатками на освіту, в цілому не є досконалою. Зокрема, доведено, що їй властиві недоліки, зміст яких зводиться до того, що контролюючі органи керуються чисельними



законодавчими та іншими нормативно-правовими документами, положення яких повторюють один одного, а також містять прогалини, що призводить до паралелізму та дублювання в роботі органів бюджетного контролю за видатками на освіту.

4. Підсумовано, що в системі наукових поглядів на проблему визначення методу контролю радянські вчені сформуvalи декілька різносторонніх позицій: прирівнюють метод господарського та фінансово-господарського контролю до методичних прийомів і способів; означають окремі технічні прийоми методами фінансового контролю; розуміють під методом фінансово-господарського контролю загальний підхід до дослідження його предмета. Такі ж розходження в поглядах на досліджувану проблему можна спостерігати й поміж сучасних вітчизняних учених, а крім цього, їх наукові здобутки багаті дослідженнями таких дискусійних питань як визначення форм державного фінансового контролю та віднесення до них різних видів.

5. З'ясовано, що здійснення Міністерством фінансів України та Рахунковою палатою бюджетного контролю на стадіях планування бюджетних видатків на освіту передбачає застосування, відповідно, методів аналізу й експертизи. Визначено, що на сьогодні невирішеною є проблема узаконення форм, методів, методичних прийомів і способів бюджетного контролю, які повинні застосовувати Міністерство фінансів України та Державне казначейство України на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту. Проте, в чинній правовій базі є положення, які легітимізують право головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти застосовувати моніторинг та аналіз виконання освітніх бюджетних програм, оцінку ефективності бюджетних програм у сфері освіти, ДКРС – ревізії, перевірки, ДФА, КРП міністерств і відомств – ревізії, перевірки, оцінку, розслідування, вивчення, Рахункової палати – перевірки, ревізії, обслідування.

Основні науково-теоретичні положення та практичні результати першого розділу дисертації опубліковані в наукових працях [154; 146; 143; 137; 148; 155; 147; 142; 138; 145].

## Розділ 2

### ПРАГМАТИЗМ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ПЛАНУВАННЯМ І ВИКОРИСТАННЯМ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ У СФЕРІ ОСВІТИ

#### 2.1. Практика бюджетного контролю за плануванням видатків на освіту

У сучасних фінансово-економічних умовах, спричинених економічними тенденціями та сформованих за наслідками масштабної фінансової кризи, практика бюджетного контролю має особливе значення. Здійснюваному в Україні бюджетному контролю доручається виконання попереджувально-профілактичної функції, а не лише констатування виявлених фактів бюджетних правопорушень. Необхідність у функціонуванні системи бюджетного контролю з такими можливостями існувала завжди, проте важливість цих змін стала очевидною в умовах нестачі бюджетних коштів для повноцінного виконання пріоритетів соціально-економічного розвитку держави. З означеного вище слідує, що прагматизм бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків виявляється через користь його здійснення, точніше, у виконанні ним завдання, яке полягає в запобіганні вчиненню бюджетних правопорушень.

Поміж усіх форм бюджетного контролю, які класифікуються за ознакою часу проведення контрольних дій, важливу роль виконує бюджетний контроль на стадіях складання та розгляду бюджетів. Неоціненне значення попереднього бюджетного контролю полягає в тому, що за умови його ефективного здійснення виключається ймовірність існування помилок і прорахунків, а також забезпечується належний якісний рівень прийнятого бюджету. Більше того, в процесі здійснення попереднього бюджетного контролю мають бути встановлені критерії оцінювання ефективності використання бюджетних коштів. Доречною є думка Ц. Огня, зміст якої зводиться до того, що “при формуванні, розгляді і прийнятті проекту бюджету на наступний рік потрібно передусім оцінити кінцеві результати від витрачання бюджетних коштів та

акцентувати увагу на тому, як забезпечити їх ефективність у процесі виконання бюджетних програм, надаючи суспільні блага й послуги населенню” [127, 20].

Оскільки планування бюджетних видатків на освіту є складовою бюджетного планування, існує потреба в розкритті спершу змісту поняття “бюджетне планування”. Так, за результатами проведеного дослідження В. Дем’янишин дійшов висновку, що за сутністю бюджетне планування – це науково-обґрунтований процес визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання централізованого фонду грошових коштів держави, а за своєю формою збігається з процесом складання, розгляду та затвердження державного бюджету як основного фінансового плану [249, 61-62]. Як можна бачити, автор пропонованого визначення розглядає бюджетне планування тільки на загальнодержавному рівні.

У свою чергу, В. Опарін схиляється до думки, зміст якої зводиться до того, що бюджетне планування охоплює всі стадії процесу складання, розгляду та затвердження бюджету як основного фінансового плану держави на наступний рік щодо використання централізованого фонду грошових ресурсів на вирішення соціально-економічних проблем [236, 148]. Прихильниками цієї думки є Л. Панкевич, М. Зварич, П. Могиляк і Б. Хомічак, проте, на їх бачення, бюджетне планування охоплює стадії складання, розгляду та затвердження не тільки державного бюджету, а й місцевих бюджетів. Так, вони вбачають зміст бюджетного планування в комплексі організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів, спрямованих на визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання бюджетних ресурсів держави для забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку суспільства [26, 54]. Інше за формулюванням, але тотожне за змістом визначення бюджетного планування пропонує Л. Клець і розуміє під ним комплекс організаційно-технічних, методичних заходів із визначення доходів і видатків бюджетів у ході їх складання та затвердження, що здійснюється з метою забезпечення сталого економічного зростання та проведення цілеспрямованої соціальної політики держави [80, 156].

Комплексно оцінивши запропоновані сучасними українськими вченими визначення, наші міркування на предмет тлумачення планування бюджетних видатків зводяться до розуміння під ним науково обґрунтованого процесу визначення напрямів використання коштів державного та місцевих бюджетів. З означеного слідує, що в процесі планування бюджетних видатків на освіту визначається напрям спрямування коштів державного та місцевих бюджетів на функціонування та розвиток системи освіти в Україні, а також обґрунтовується передбачений на окреслену вище ціль обсяг бюджетних коштів. Стосовно часу організації та здійснення, то, на нашу думку, планування бюджетних видатків на освіту співпадає зі стадіями складання, розгляду та затвердження державного та місцевих бюджетів.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28 лютого 2002 р. № 228 (далі – Постанова № 228) сьогодні складання, розгляд і затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти реалізуються за порядком, що передбачає здійснення чисельних заходів, основні з яких відображені в додатку Ш. Так, на виконання положень Постанови № 228 під час визначення обсягів видатків чи надання кредитів з бюджету розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти повинні враховувати об’єктивну потребу в коштах кожного навчального закладу, виходячи при цьому з його основних виробничих показників і контингентів (кількість класів, учнів у школах, дітей в дошкільних закладах тощо), обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності погашення дебіторської та кредиторської заборгованості та реалізації окремих програм і передбачених заходів стосовно скорочення витрат у плановому періоді. Слід відмітити, що показники видатків чи надання кредитів з бюджету, які включаються до проекту кошторису, мають бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків чи класифікації кредитування бюджету та деталізовані за

видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю [179].

Відповідно до Постанови № 228 на етапі складання проектів кошторисів головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти розглядають показники проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня стосовно законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків чи надання кредитів з бюджету, правильності їх розподілу згідно з економічною класифікацією видатків і класифікацією кредитування бюджету, повноти надходження доходів або повернення кредитів, дотримання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства [179]. З означеного вище слідує, що на етапі складання проектів кошторисів функцію контролю за правильністю дій розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня реалізують головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти.

На стадії розгляду та затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти Міністерство фінансів України, ГоловКРУ України, Міністерство фінансів АР Крим, місцеві фінансові органи щороку в межах своєї компетенції після прийняття відповідних бюджетів перевіряють правильність складення та затвердження кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів. Виявлені за результатами перевірки правильності складення кошторисів завищені асигнування підлягають скороченню Міністерством фінансів України, Міністерством фінансів АР Крим, місцевими фінансовими органами [179].

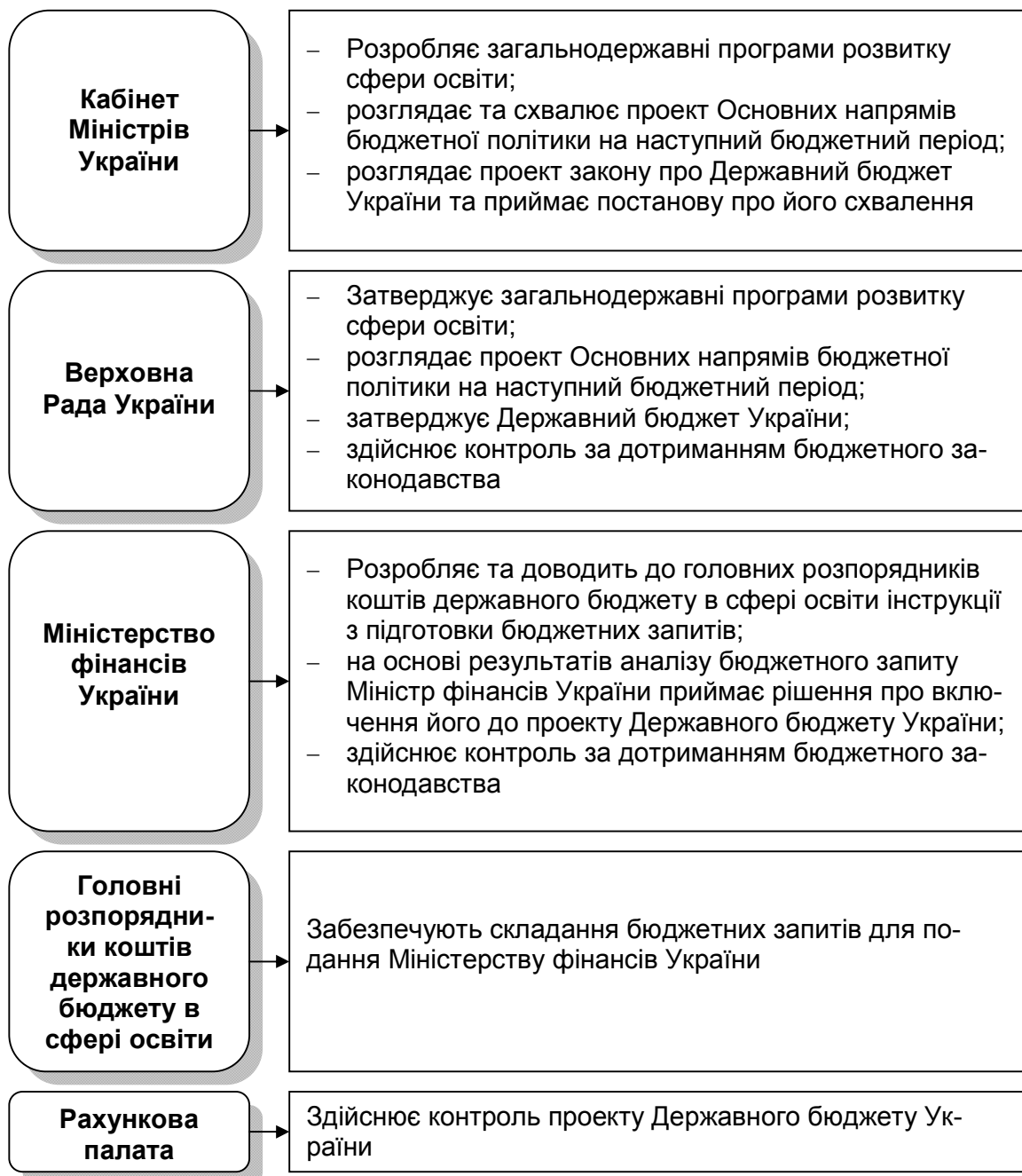
Правові підстави для здійснення планування видатків державного бюджету на освіту формують положення Бюджетного кодексу України, відповідно до яких зміст планування бюджетних видатків розкривається в процесі складання проекту бюджету держави, його розгляду та затвердження Закону про Державний бюджет України. За результатами аналізу відповідних

положень Бюджетного кодексу України є доступними відомості про організацію та здійснення бюджетного контролю за плануванням видатків державного бюджету на освіту. Так, функцію контролю за плануванням видатків державного бюджету на освіту реалізують Верховна Рада України та Міністерство фінансів України через здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також Рахункова палата – проведення попереднього контролю проекту Державного бюджету України (рис. 2.1).

Відповідно до Конституції України Кабінету Міністрів України доручено забезпечувати проведення політики в сфері освіти, що, зокрема, виявляється в розробленні та реалізації загальнодержавних програм розвитку сфери освіти [87]. Крім цього, зважаючи на те, що Кабінет Міністрів України вповноважений на розроблення проекту закону про Державний бюджет України, доречно відзначити визначальну участь вищого органу в системі органів виконавчої влади на відповідній стадії процесу бюджетотворення. Проте, найбільш повно активна участь Кабінету Міністрів України розкрита в Бюджетному кодексі України, на виконання положень якого він розглядає та схвалює проект Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, розглядає проект закону про Державний бюджет України та приймає постанову про його схвалення [25]. Отже, з означеного вище слідує, що Кабінет Міністрів України приймає пряму ініціативну участь у процесі планування видатків державного бюджету на освіту.

Відповідно до Закону України “Про Кабінет Міністрів України” від 16 травня 2008 р. № 279-VI основні повноваження Кабінету Міністрів України в сфері освіти зводяться до забезпечення проведення державної політики в цій сфері, доступності для громадян послуг освітніх закладів, а також розроблення та здійснення заходів щодо створення матеріально-технічної бази й інших умов, необхідних для розвитку сфери освіти. Крім зазначеного, в названому Законі відповідні положення присвячені повноваженням Кабінету Міністрів України з розроблення Державного бюджету України. Зокрема, уряд України схвалює Декларацію цілей та завдань бюджету на наступний бюджетний період;

розробляє та подає до Верховної Ради України проект Основних напрямів бюджетної політики на новий бюджетний період; визначає перелік головних розпорядників коштів державного бюджету та на підставі нього розробляє проект закону про Державний бюджет України на наступний рік і подає його до Верховної Ради України [60].



**Рис. 2.1. Повноваження учасників бюджетних правовідносин у процесі планування видатків державного бюджету на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

Про діяльну участь Верховної Ради України в процесі планування бюджетних видатків на освіту свідчать положення Конституції України, згідно з якими до її відання віднесено затвердження загальнодержавних програм розвитку сфери освіти, а також Державного бюджету України [87]. Проте, спершу доречно було б відзначити повноваження Верховної Ради України, яке прописане в Бюджетному кодексі України та полягає у розгляді нею проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період. Функція Верховної Ради України з контролю за дотриманням бюджетного законодавства реалізується в процесі визначення бюджетної політики на новий бюджетний період, розгляду проекту та прийняття закону про Державний бюджет України [25].

Згідно з Бюджетним кодексом України на Міністерство фінансів України покладено функцію з розробки та доведення до головних розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти інструкцій, які підлягають неухильному виконанню в процесі підготовки бюджетних запитів. У свою чергу, головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти забезпечують складання бюджетних запитів для подання Міністерству фінансів України з урахуванням звітів про виконання паспортів освітніх бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, які вповноважені здійснювати функцію контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти відповідальні за своєчасність, достовірність і зміст бюджетних запитів, поданих Міністерству фінансів України [25].

Доречно відзначити, що рішення про включення бюджетного запиту до проекту Державного бюджету України приймає Міністр фінансів України за результатами його аналізу, в тому числі на підставі звітів про виконання паспортів освітніх бюджетних програм, висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, які вповноважені на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Зокрема, на виконання положень Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України на будь-якому



етапі складання та розгляду проекту Державного бюджету України володіє повноваженням на проведення аналізу бюджетного запиту, поданого головним розпорядником коштів державного бюджету в сфері освіти, на предмет його відповідності меті, пріоритетності й ефективності використання бюджетних коштів [25].

Згідно з Постановою № 1837 Міністерству фінансів України доручено виконання завдань, які пов'язані з підготовкою проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, розробкою проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік, прогнозних показників зведеного бюджету України. Відповідно, Міністерство фінансів України приймає безпосередню участь у розробленні прогнозних показників і програм розвитку сфери освіти, визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, загальний рівень доходів і видатків бюджету, обсяг його фінансування для підготовки пропозицій до проекту Державного бюджету України [172].

На особливу увагу претендує повноваження Міністерства фінансів України, прописане в Бюджетному кодексі України та Постанові № 1837, щодо здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на стадіях складання проекту, розгляду та прийняття Державного бюджету України [25; 172]. Таким чином, Міністерство фінансів України вправі бути зарахованим до органів бюджетного контролю, повноваження яких застосовуються в процесі планування видатків державного бюджету на освіту, а їх зміст зводиться до здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

На виконання положень Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата здійснює попередній контроль проекту Державного бюджету України, що ототожнюється з експертизою, а фахівці з цієї проблеми прирівнюють його до аналізу проекту закону про Державний бюджет України. За нашим баченням, такі судження мають право на існування, зважаючи на те, що в процесі попереднього контролю Рахункова палата застосовує комплекс експертно-аналітичних і контрольних заходів, які дають можливість

проаналізувати й оцінити ключові макроекономічні та бюджетоутворюючі показники, дохідні та видаткові статті Державного бюджету України [66].

За результатами цих дій Рахункова палата вправі вносити пропозиції щодо коригування прогнозних макроекономічних показників, а також тих показників, які не співставляються з даними про соціально-економічний стан країни в цілому, окремих галузей та регіонів. За результатами здійснення аналізу й експертизи проекту закону про Державний бюджет України Рахункова палата зобов'язана встановити, чи проект цього закону узгоджується з деякими нормами Конституції України, Бюджетного кодексу України й інших законодавчих актів, чи враховує вимоги Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період.

Таким чином, процес планування видатків державного бюджету на освіту відзначається насиченістю здійснюваних заходів чисельними учасниками бюджетних правовідносин. Разом з цим, доводиться констатувати про нерозвиненість практики бюджетного контролю на етапах складання проекту, розгляду та прийняття Державного бюджету України. Такий висновок зроблено за результатами аналізу положень Конституції України, Бюджетного кодексу України, Законів України “Про Кабінет Міністрів України”, “Про Рахункову палату”, Постанови № 1837, якими врегульовано діяльність учасників бюджетних правовідносин на стадіях складання проекту, розгляду та прийняття Державного бюджету України, проте, згідно з якими право на здійснення бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту мають тільки Верховна Рада України, Міністерство фінансів України та Рахункова палата.

Правове підґрунтя для здійснення планування видатків місцевих бюджетів на освіту формують положення Бюджетного кодексу України, відповідно до яких планування бюджетних видатків реалізується на стадіях складання, розгляду та затвердження місцевих бюджетів. У результаті аналізу відповідних положень Бюджетного кодексу України з'ясовано, що поміж усіх учасників бюджетних правовідносин, які задіяні в процес складання, розгляду

та затвердження місцевих бюджетів, функцією бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту володіють місцеві фінансові органи, які, зокрема, застосовують процедури аналізу з метою включення за його результатами поданого головним розпорядником коштів місцевого бюджету в сфері освіти бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету (рис. 2.2).

На виконання положень Бюджетного кодексу України місцеві фінансові органи розробляють і доводять до головних розпорядників коштів місцевих бюджетів у сфері освіти інструкції з підготовки бюджетних запитів. У свою чергу, головні розпорядники коштів місцевих бюджетів у сфері освіти повинні організувати розроблення бюджетних запитів для подання місцевим фінансовим органам. Окрім цього, на них покладається відповідальність за своєчасність, достовірність і зміст поданих місцевим фінансовим органам бюджетних запитів [25].

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетний запит, який поданий головним розпорядником коштів місцевого бюджету в сфері освіти, підлягає аналізу місцевими фінансовими органами на предмет його відповідності меті, пріоритетності, а також дієвості й ефективності використання бюджетних коштів [25]. Тільки на підставі результатів проведеного ґрунтовного аналізу керівник місцевого фінансового органу приймає обґрунтоване рішення про включення бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету.

Про вагому роль місцевих фінансових органів на стадії складання проектів місцевих бюджетів свідчить положення Постанови № 1204, згідно з яким їм доручено здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства [182]. Крім зазначеного, місцеві фінансові органи вповноважені на розробку інструкцій з підготовки бюджетних запитів і доведення їх до головних розпорядників коштів місцевих бюджетів у сфері освіти. Після ґрунтовного аналізу бюджетного запиту місцеві фінансові органи приймають рішення про включення його до пропозиції проекту місцевого бюджету.



**Рис. 2.2. Повноваження учасників бюджетних правовідносин у процесі планування видатків місцевих бюджетів на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

На виконання положень Закону України “Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим” від 23 грудня 1998 р. № 350-XIV Рада міністрів АР Крим здійснює, поміж іншого, виконавчі функції та повноваження, які віднесені до самостійного відання АР Крим, з питань планування економічного та соціального розвитку, а також організації та розвитку сфери освіти. Зокрема, під відання АР Крим підпадає розробка, затвердження та реалізація програм розвитку сфери освіти, а також складання, затвердження та виконання бюджету АР Крим [59].

Відповідно до Закону України “Про місцеві державні адміністрації” від 9 квітня 1999 р. № 586-XIV повноваження місцевих органів виконавчої влади в сфері освіти розкриваються шляхом реалізації ними державної політики в цій сфері; виконання програм щодо обов’язковості повної загальної середньої освіти, здійснення загального керівництва закладами освіти, їх матеріально-фінансового забезпечення; вжиття заходів щодо збереження мережі закладів освіти, розроблення прогнозів розвитку системи освіти, а також врахування їх у процесі розробки проектів програм соціально-економічного розвитку [62].

Крім зазначеного, доречно відзначити повноваження місцевих державних адміністрацій, здійснювані ними в галузі бюджету. Так, відповідно до Закону України “Про місцеві державні адміністрації” місцевий орган виконавчої влади складає та подає на затвердження ради проект відповідного бюджету; подає до органів виконавчої влади вищого рівня фінансові показники та пропозиції до проекту Державного бюджету України; здійснює фінансування підприємств, установ, організацій освіти, що входять до сфери його управління [62].

Відповідно до Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР виконавчі органи сільських, селищних і міських рад відають такими власними повноваженнями в сфері освіти, зміст яких полягає в управлінні закладами освіти, а також організації їх фінансового забезпечення. Крім цього, їм доручено виконання делегованих повноважень, які, зокрема, зводяться до забезпечення доступності та безоплатності освіти,

розвитку всіх видів освіти, більше того, вдосконалення мережі освітніх закладів усіх форм власності [61].

Згідно з Законом України “Про місцеве самоврядування в Україні” самоврядні права виконавчих органів сільських, селищних і міських рад поширюються на підготовку програм соціально-економічного розвитку сіл, селищ і міст. Утім, на особливу увагу заслуговують власні повноваження виконавчих органів сільських, селищних і міських рад, які розкривають їх безпосередню участь у процесі планування бюджетних видатків на освіту. Так, самоврядні повноваження виконавчих органів сільських, селищних і міських рад у галузі бюджету зводяться до складання проекту місцевого бюджету та подання його на затвердження відповідної ради, а крім зазначеного, підготовки та подання, відповідно, до районних та обласних рад необхідних фінансових показників і пропозицій щодо складання проектів районних та обласних бюджетів [61].

На виконання положень Закону України “Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим” до компетенції Верховної Ради АР Крим відноситься затвердження програм АР Крим з питань соціально-економічного розвитку відповідно до загальнодержавних програм, внесення змін до них і контроль за їх виконанням, а також затвердження бюджету АР Крим, внесення змін до нього та контроль за його виконанням. Так, від імені Верховної Ради АР Крим контроль за використанням коштів бюджету АР Крим органами виконавчої влади вповноважена здійснювати Рахункова палата Верховної Ради АР Крим [59].

Відповідно до Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” сільські, селищні та міські ради беруть активну участь у процесі планування видатків місцевих бюджетів на освіту. Зокрема, до виключної компетенції представницьких органів місцевого самоврядування відноситься затвердження програм соціально-економічного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць, а також затвердження місцевого бюджету та внесення змін до нього. В свою чергу, районні й обласні ради затверджують програми

соціально-економічного розвитку району, області, а також районні й обласні бюджети, вносять зміни до останніх [61].

На виконання положень Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” в складі сільської, селищної, міської, а також, у разі її створення, районної в місті, районної, обласної ради можуть утворюватися постійні комісії зі статусом органів ради, сформованих з числа її депутатів. Так, постійні комісії за дорученням ради чи за власною ініціативою вповноважені на попередній розгляд проектів програм соціально-економічного розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць, місцевого бюджету. Крім цього, законне право на існування мають тимчасові контрольні комісії в статусі органів ради, обраних з числа її депутатів, які створені та діють з метою здійснення контролю з визначених радою питань, що належать до повноважень місцевого самоврядування [61]. Отже, на підставі проаналізованих положень Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” доречно засвідчити про активне задіяння до виконання функцій аналізу та контролю постійних комісій та тимчасових контрольних комісій в процесі планування видатків місцевих бюджетів на освіту.

Таким чином, за результатами аналізу положень чинного законодавства [25; 182; 59; 62; 61] доречно констатувати, що в процес планування видатків місцевих бюджетів на освіту залучено багато учасників бюджетних правовідносин, які відповідальні за довершене проходження стадій складання, розгляду та затвердження місцевих бюджетів. Проте, поряд із задіяними учасниками бюджетних правовідносин у складі Ради міністрів АР Крим, місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів відповідних рад, Верховної Ради АР Крим, відповідних рад особлива участь належить місцевим фінансовим органам, які вповноважені здійснювати функцію бюджетного контролю за правильністю дій головних розпорядників коштів місцевих бюджетів у сфері освіти.

За результатами бюджетного контролю в сфері планування бюджетних видатків на освіту можуть бути допущені різні бюджетні правопорушення. Так,

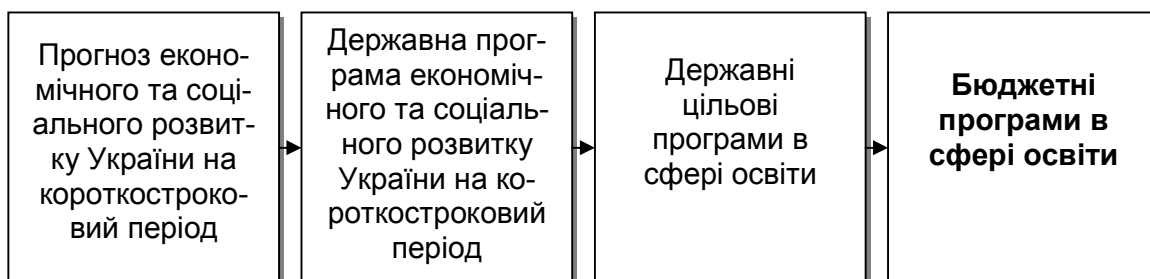
на стадії складання проектів бюджетів у результаті здійснення вповноваженими органами функції контролю може бути констатовано порушення встановлених термінів подання головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти бюджетних запитів Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів АР Крим, місцевим фінансовим органам або неподання їх взагалі, а крім цього, включення розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти недостовірних даних до бюджетних запитів, порушення ними вимог інструкцій з підготовки бюджетних запитів. Серед різнохарактерних бюджетних правопорушень, які можуть бути виявлені за результатами бюджетного контролю на стадії розгляду та прийняття проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік, рішення про місцевий бюджет, доречно виокремити наступні: прийняття рішення про визнання головними розпорядниками бюджетних коштів установ і організацій, статус яких не відповідає статті 22 Бюджетного кодексу України; планування видатків місцевих бюджетів, не віднесених до таких Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України.

Окрім Бюджетного кодексу України, правове підґрунтя для здійснення реформи в практиці планування бюджетних видатків на освіту та використання бюджетних коштів у сфері освіти створюють Закони України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” від 23 березня 2000 р. № 1602-III, “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 р. № 1621-IV, розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі” від 14 вересня 2002 р. № 538-р (далі – Розпорядження № 538-р), “Про схвалення Концепції вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України” від 4 жовтня 2006 р. № 504-р (далі – Розпорядження № 504-р), Наказ № 574, Наказ № 1098.

Сьогодні можна свідчити про дієздатність практики складання Прогнозу та Державної програми економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період. Державні цільові програми, які розробляються та



виконуються за порядком, передбаченим в Законі України “Про державні цільові програми”, націлені на вирішення проблем соціально-економічного розвитку України. З часу введення в дію Закону України “Про державні цільові програми” набрав чинності порядок розробки бюджетних програм на основі державних цільових програм. Таким чином, як виявилось, між усіма згаданими вище видами документів існує зв’язок, який робить їх взаємоузгодженими та взаємозалежними (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Взаємозв’язок між різними видами документів**

Примітка. Побудовано автором.

Прийнятий Закон України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” слугує правовим підґрунтям для складання прогнозних і програмних документів соціально-економічного розвитку України. Відповідно до названого Закону розроблення прогнозних і програмних документів переслідує мету, пов’язану з науково обґрунтованим передбаченням напрямів соціально-економічного розвитку країни, визначенням цілей та пріоритетів, шляхів і засобів їх досягнення, формуванням взаємоузгодженої та комплексної системи заходів для вирішення проблем розвитку економіки та соціальної сфери [45].

Згідно з цим Законом у Прогнозі економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період знаходять своє відображення показники стосовно характеристики основних проблем розвитку соціальної сфери, а також оцінки впливу заходів державної політики на нього в прогнозному періоді. В свою чергу, Державна програма економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період містить відомості про цілі та пріоритети

соціального розвитку України в наступному році, систему заходів державної політики в соціальній сфері, а також перелік державних цільових програм, які фінансуватимуться за рахунок коштів державного бюджету. Отже, прогнозні та програмні документи в складі Прогнозу економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період та Державної програми економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період уміщують дані, які відображають проблеми розвитку сфери освіти, цілі та пріоритети розвитку освітньої сфери, а також перелік заходів з реалізації державної політики в цій сфері.

За результатами аналізу показників у додатку Щ доречно констатувати, що в 2002–2009 рр. видатки зведеного бюджету на освіту щорічно збільшувалися, відповідно, на 2708,7, 3355,5, 8468,6, 6983,2, 10548,6, 16625,8 і 5814,2 млн. грн. Як можна спостерігати, в 2004–2005 рр. видатки зведеного бюджету на освіту збільшилися на 46,2% (з 18333,2 до 26801,8 млн. грн.), що засвідчує про найбільший темп приросту цього показника за всі досліджувані роки. В свою чергу, видатки державного бюджету на освіту впродовж 2002–2009 рр. щорічно збільшувалися, відповідно, на 746,4, 1464,3, 2732,8, 2189,3, 3027,6, 6404,6 і 2371,4 млн. грн., а видатки місцевих бюджетів на освіту – на 1962,3, 1891,2, 5735,8, 2793,9, 7521, 10221,2 і 3442,8 млн. грн. Найбільший темп росту видатків державного бюджету на освіту (142,3%) спостерігався в 2007–2008 рр., а видатків місцевих бюджетів на освіту (151,5%) – в 2004–2005 рр.

За результатами аналізу показників у додатку Ю доречно засвідчити, що впродовж 2002–2009 рр. кількість постійних дошкільних закладів освіти перебувала в діапазоні від 14,9 тис. (2004 р.) до 15,5 тис. (2009 р.), а кількість середніх навчальних закладів – від 21,0 тис. (2008 р.) до 21,9 тис. (2003 р.). Упродовж досліджуваного періоду найбільша кількість професійно-технічних навчальних закладів функціонувала в 2005 р. (1023), а найменша – в 2003 р. (953). У 2002–2009 рр. кількість вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації знаходилася в межах від 511 (2009 р.) до 670 (2003 р.), а кількість вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації – від 330 (2002 р.) до 353

(2008 р.). Таким чином, водночас зі щорічним збільшенням обсягу коштів відповідних бюджетів на освіту, які спрямовуються, в тому числі, на фінансування державних і комунальних навчальних закладів, зростає потреба в застосуванні функції бюджетного контролю за видатками на освіту.

В якості наглядного вияву фінансової підтримки, яку пропонує держава нинішній системі освіти, слугує дія затверджених постановами Кабінету Міністрів України державних цільових програм у складі Програми “Шкільний автобус” (2003–2010 рр.), Державної програми “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці” (2006–2010 рр.), Комплексної програми забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін (2005–2011 рр.), Державної програми розвитку і функціонування української мови (2004–2010 рр.), Державної програми “Вчитель” (2002–2012 рр.), Державної цільової програми роботи з обдарованою молоддю (2007–2010 рр.) (табл. Я.1 додатку Я).

Як видно з табл. Я.1 додатку Я, найбільш довготривалою за часом реалізації є Державна програма “Вчитель” (2002–2012 рр.), яка спрямована на успішне вирішення проблем, пов’язаних з підготовкою, професійною діяльністю та післядипломною освітою педагогічних працівників, і націлена на забезпечення гарантованої державної підтримки в цій сфері. Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Вчитель” від 28 березня 2002 р. № 379 фінансування виконання цієї Програми здійснюється в межах асигнувань, які передбачені центральним і місцевим органам виконавчої влади в державному та місцевих бюджетах, і з інших джерел, не заборонених законодавством, у сумах, відповідно, 94075, 47900, 3130 тис. грн. упродовж 2002–2012 рр. Проте, найбільшого обсягу коштів державного бюджету в сумі 1855075 тис. грн. потребує реалізація впродовж 2006–2010 рр. Державної програми “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці”, яка відповідно до положень постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Інформаційні та

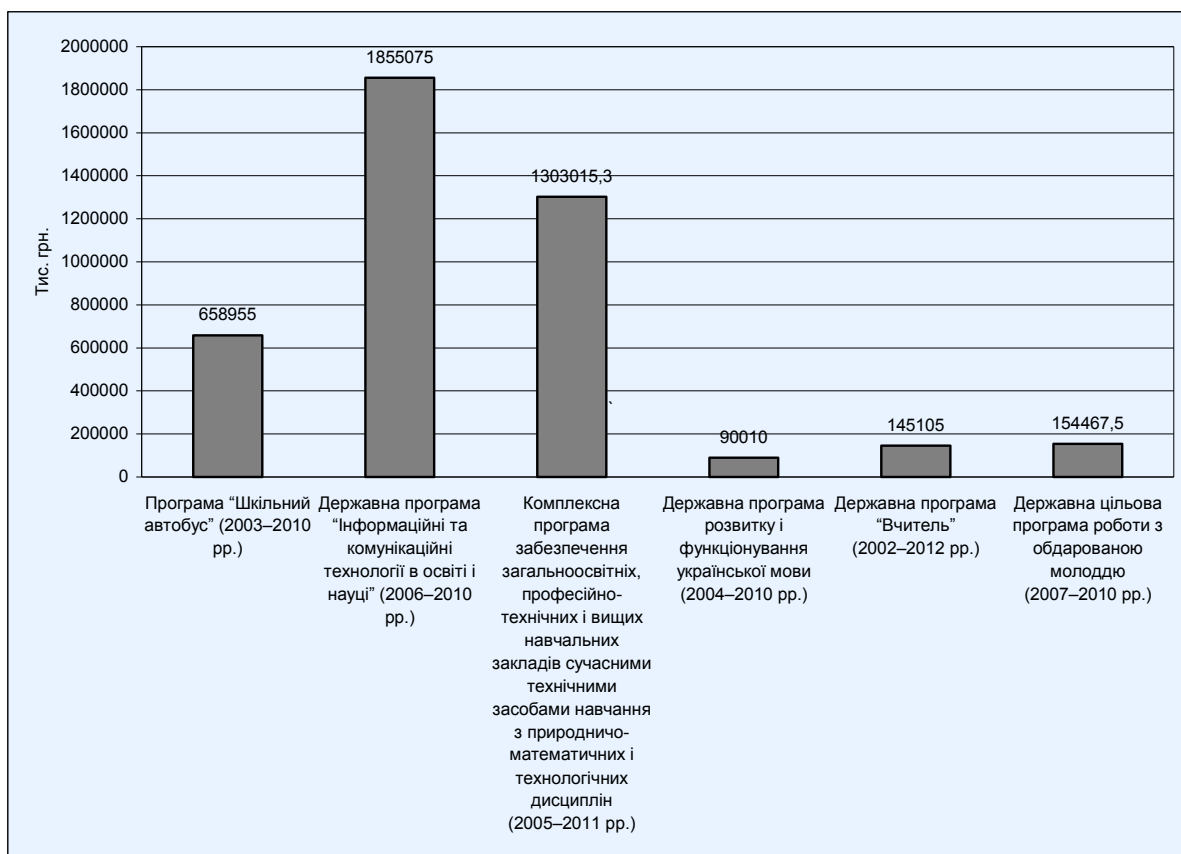
комунікаційні технології в освіті і науці” від 7 грудня 2005 р. № 1153 спрямована на забезпечення розвитку інформаційних і комунікаційних технологій в освіті та науці (табл. Я.2 додатку Я).

Як видно на рис. 2.4, за критерієм величини обсягу фінансування до найдорожчих програм у сфері освіти віднесені, крім уже згаданої Державної програми “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці”, Комплексна програма забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін і Програма “Шкільний автобус”, повноцінна реалізація яких вимагає, відповідно, 1303015,3 і 658955 тис. грн. Проте, на відміну від них, на виконання Державної цільової програми роботи з обдарованою молоддю, Державної програми “Вчитель” і Державної програми розвитку і функціонування української мови потрібно, відповідно, 154467,5, 145105, 90010 тис. грн., а звідси слідує, що ці програми за згаданим вище критерієм займають останні місця.

Згідно з Розпорядженням № 504-р проекти державних цільових програм розробляються на період до п’яти років, а звідси слідує, що передбачені цілі та пріоритети соціально-економічного розвитку країни повинні бути досягнуті в середньостроковій перспективі [202, 27-28]. Тому, на виконання цього положення, а також відповідно до затверджених постановами Кабінету Міністрів України державних цільових програм у сфері освіти міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Рада міністрів АР Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації щороку передбачають у проектах державного та місцевих бюджетів видатки на виконання державних цільових програм в освітній сфері.

Першочергова потреба в запровадженні середньострокового бюджетного планування існувала всякчас, проте дійсні кроки на шляху її втілення були зроблені одночасно з набранням чинності Розпорядження № 538-р. Діюча на сьогодні практика середньострокового бюджетного планування передбачає визначення головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти на

основі Програми діяльності Кабінету Міністрів України плану своєї роботи на середньостроковий період, а також необхідного обсягу бюджетних коштів для досягнення в середньостроковій перспективі поставлених цілей [204].



**Рис. 2.4. Обсяги фінансування програм у сфері освіти**

Примітка. Побудовано на основі [180; 168; 171; 169; 170; 167].

Відповідно до Бюджетного кодексу України головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти складають плани своєї роботи на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди, узгоджуючи їх з прогнозними та програмними документами економічного та соціального розвитку, державними цільовими програмами в освітній сфері, та передбачають очікувані результати діяльності. Крім зазначеного, з метою досягнення поставлених цілей головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти формують бюджетні програми в освітній сфері на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди [25].

Отже, доречно засвідчити, що програмно-цільовий метод формування та виконання бюджетів передбачає розробку бюджетних програм у сфері освіти та забезпечення їх фінансування не тільки на поточний бюджетний період, а також досягнення визначених ними цілей та завдань у майбутньому часі. Сформульовану вище думку підтверджують М. Азаров, Ф. Ярошенко та О. Амоша, які запевняють, що термін дії бюджетної програми обмежується часом досягнення її цілі, тому відповідно до цього критерію бюджетні програми групуються на довгострокові, середньострокові та річні [2, 145]. З означеного вище слідує, що бюджетне планування на середньострокову перспективу покликане забезпечити реалізацію бюджетних програм у сфері освіти, ефект від яких виявляється з деяким часовим лагом, а також багаторічних програм в освітній сфері.

На виконання положень Розпорядження № 538-р у бюджетному процесі застосовується програмно-цільовий метод для встановлення прямого зв'язку між обсягами виділених бюджетних коштів і результатами їх використання. На підставі аналізу ключових положень розпорядження уряду доречно засвідчити, що завдячуючи реалізації названого методу в бюджетному процесі практика планування бюджетних коштів на освіту та їх використання зазнала бажаних змін.

Зокрема, очікувалося, що завдяки застосуванню зовсім нового підходу до формування та виконання бюджетів буде забезпечено прозорість бюджетного процесу, тобто будуть чітко визначатися цілі та завдання, на досягнення та виконання яких витрачаються бюджетні кошти; підсилено відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті їх діяльності, а також фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання; заведено здійснювати критичну оцінку діяльності учасників бюджетних правовідносин у сфері освіти на предмет досягнення ними цілей та виконання завдань, аналіз причин неефективного виконання бюджетних програм [204].

Відповідні положення Наказу № 574 розкривають наявні особливості участі відповідальних виконавців бюджетних програм у сфері освіти в процесі формування державного бюджету. Зокрема, головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти та відповідальні виконавці бюджетних програм в освітній сфері взаємодіють між собою. Їх взаємодія проявляється в тому, що головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти розподіляють одержані від Міністерства фінансів України граничні обсяги видатків загального фонду державного бюджету між відповідальними виконавцями бюджетних програм в освітній сфері, а останні складають бюджетні запити за кожною бюджетною програмою, за виконання якої відповідають, і подають їх першим [117]. Окрім цього, на стадії формування державного бюджету головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти вповноважені перевірити відповідність показників бюджетних запитів, які складені відповідальними виконавцями бюджетних програм в освітній сфері, доведеному до них розподілу видатків.

Розпочата на вимогу Наказу № 1098 практика складання паспортів бюджетних програм зумовила застосування функції контролю після набрання чинності закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Зокрема, головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, які вповноважені на розробку паспортів бюджетних програм, і Міністерство фінансів України, що разом з першими, – на їх затвердження, забезпечують відповідність змісту паспортів бюджетних програм закону про Державний бюджет України на відповідний рік, бюджетному розпису, порядкам використання бюджетних коштів, “Правилам складання паспортів бюджетних програм, квартального та річного звіту про їх виконання, а також здійснення моніторингу та аналізу виконання бюджетних програм” [120].

Отже, водночас з набранням чинності законодавчих актів та інших нормативно-правових документів у складі Бюджетного кодексу України, Законів України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” та “Про державні цільові

програми”, Розпоряджень № 538-р, № 504-р, Наказів № 574, № 1098 відбулися прогресивні перетворення в практиці планування бюджетних видатків на освіту: по-перше, сьогодні діє практика складання взаємоузгоджених і взаємозалежних документів – Прогнозу та Державної програми економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період, державних цільових програм у сфері освіти, бюджетних програм у сфері освіти; по-друге, впроваджено практику середньострокового планування бюджетних видатків на освіту, яка полягає у визначенні цілей, завдань і пріоритетів розвитку сфери освіти на середньострокову перспективу; по-третє, в бюджетному процесі застосовується програмно-цільовий метод формування та виконання бюджетів з метою встановлення безпосереднього зв'язку між обсягами виділених бюджетних коштів на освіту та результатами їх використання.

Окреслені ідейні зміни в практиці планування бюджетних видатків на освіту послужили поштовхом до появи нових форм, методів, методичних прийомів і способів бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти, а крім цього, згадані перетворення розширили призначення бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту. Так, на підтвердження зазначеному, у процес формування державного бюджету залучено відповідальних виконавців бюджетних програм в освітній сфері, за правильністю дій яких здійснюють перевірку головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, а крім цього, водночас із започаткуванням практики складання паспортів бюджетних програм розпочалося застосування функції контролю після набрання чинності закону про Державний бюджет України на відповідний рік.



## **2.2. Аналіз результатів бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів в освітній сфері**

В умовах нестачі бюджетних коштів, які складені внаслідок масштабної фінансово-економічної кризи, перед бюджетним контролем ставляться вимогливіші завдання. Так, серед завдань бюджетного контролю виявлення бюджетних правопорушень вважається одним з основних, зважаючи на те, що за результатами його виконання розкривається важливе значення контрольної функції за використанням бюджетних ресурсів. За окреслених вище обставин посилені вимоги до системи бюджетного контролю в цілому та підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту зокрема передбачають безумовне дотримання в процесі їх функціонування критерію результативності, зміст якого полягає в досягненні вповноваженими контролюючими органами в складі головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, ДКРС, КРП міністерств і відомств, Рахункової палати запланованих результатів здійснення контрольно-ревізійних заходів. Таким чином, в основі прагматизму бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти лежить його здатність бути відповідним критерію результативності, інакше кажучи, забезпечувати повне виявлення бюджетних правопорушень з метою послідувочої об'єктивної оцінки стану бюджетної дисципліни в сфері використання бюджетних коштів на освіту.

У системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти діє внутрішній контроль від імені головних розпорядників бюджетних коштів за взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та витрачанням ними бюджетних коштів на освіту. Відсутність узаконених форм, методів, методичних прийомів і способів внутрішнього контролю, по-перше, створює прогалини в бюджетному законодавстві та, таким чином, робить його недосконалим, а, по-друге, за таких обставин здійснюваний головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти внутрішній контроль не

відповідає критерію результативності, зміст якого зводиться до відповідності результатів діяльності контролюючого органу завчасно запланованим показникам.

Поряд з зазначеним, здійснення головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти функції контролю за виконанням бюджетних програм передбачає застосування методів моніторингу й аналізу, за результатами яких стають очевидними причини неефективного або не досить ефективного виконання бюджетних програм у сфері освіти, даються пропозиції стосовно вдосконалення організації виконання бюджетних програм в освітній сфері, оцінюється доцільність реалізації таких бюджетних програм у нових бюджетних періодах або ж обґрунтовується необхідність у їх припиненні. Зважаючи на означене, здійснювану головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти функцію контролю не можна оцінити за критерієм результативності. Маємо на увазі, що застосування головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти методів бюджетного контролю в складі моніторингу й аналізу не передбачає оформлення їх результатів, як це робиться після проведення ревізій та перевірок у сфері використання бюджетних коштів на освіту.

Функція бюджетного контролю, здійснювана Міністерством фінансів України на стадії виконання державного бюджету за видатками на освіту, а місцевими фінансовими органами – в процесі проходження цієї стадії бюджетного процесу на місцевому рівні, передбачає проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. На наше бачення, зміст контрольного повноваження є настільки широким, що не відображає повною мірою всієї важливості контрольної функції Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів. Окрім зазначеного, відсутність у чинному законодавстві положень, які б упорядковували склад, роз'яснювали зміст форм, методів, методичних прийомів і способів контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є прогалиною діючих законів, яка перешкоджає контрольній

функції Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів відповідати критерію результативності.

Серед усіх учасників бюджетного процесу на Державне казначейство України покладається найбільш відповідальна місія з оперативного управління бюджетними коштами. Ключова роль Державного казначейства України на стадії виконання бюджету зводиться до забезпечення казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, що передбачає розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань і проведенні платежів за ними, контроль за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного та місцевих бюджетів. Отже, зважаючи на те, що Державне казначейство України виконує окреслені вище завдання на стадії виконання бюджету та при цьому застосовує контрольну функцію, то його доцільно зарахувати до тих контролюючих органів, які здійснюють бюджетний контроль на етапі виконання бюджету за видатками на освіту.

На виконання положень наказу Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України” від 9 серпня 2004 р. № 136 (далі – Наказ № 136) органи казначейства здійснюють контроль при прийнятті зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти. Так, спершу розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти подають до відповідного органу Державного казначейства України Реєстр зобов'язань і фінансових зобов'язань, а також документи, які підтверджують факт узяття зобов'язання та фінансового зобов'язання. Органи казначейства, в свою чергу, вповноважені звірити поданий розпорядником бюджетних коштів у сфері освіти Реєстр зобов'язань і фінансових зобов'язань з підтвердними документами на предмет відповідності даних, які включені до нього. За результатами цих дій органи

казначейства вправі зареєструвати та взяти на облік зобов'язання та фінансові зобов'язання розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти або ж відмовити в їх реєстрації. Доречно відзначити, що відповідальність за взяті зобов'язання, їх зміст, правильність оформлення та достовірність інформації, включеної до реєстрів, своєчасність реєстрації зобов'язань і фінансових зобов'язань несуть розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти.

Як визначено в Наказі № 136, розпорядники бюджетних коштів повинні брати зобов'язання та здійснювати видатки за загальним фондом кошторисів у межах бюджетних асигнувань, установлених законом України про Державний бюджет України та рішенням відповідної ради про місцевий бюджет на відповідний рік, а за спеціальним фондом – у межах бюджетних асигнувань, які передбачені в законі України про Державний бюджет України та рішенні відповідної ради про місцевий бюджет на відповідний рік, але з урахуванням фактичних надходжень. Відповідно, зобов'язання, які взяті розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти без відповідних бюджетних асигнувань, є небюджетними зобов'язаннями та не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Окрім зазначеного, порушення розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти вимог щодо прийняття ними бюджетних зобов'язань є підставою для призупинення бюджетних асигнувань [111].

Окрім попереднього контролю на стадії реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, органи Державного казначейства України вповноважені здійснювати поточний контроль у процесі оплати рахунків розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів у сфері освіти відповідно до наказів Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету” від 25 травня 2004 р. № 89 (далі – Наказ № 89) і “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” від 4 листопада 2002 р. № 205 (далі – Наказ № 205). Згідно з цими документами Державне казначейство України здійснює контроль за наявністю асигнувань для взяття

зобов'язань і відповідністю взятих зобов'язань певним асигнуванням за їх економічними характеристиками.

Так, розрахунково-касове обслуговування розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти передбачає проведення органами державного казначейства платежів на підставі поданих платіжних доручень за умови наявності в обліку відповідного зобов'язання та фінансового зобов'язання в межах залишків на рахунках для обліку відкритих асигнувань. У свою чергу, виділення асигнувань із місцевих бюджетів здійснюється в межах планових показників без обліку взятих розпорядником бюджетних коштів у сфері освіти та зареєстрованих в органах казначейства зобов'язань. Подані розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти платіжні доручення підлягають перевірці органами державного казначейства на предмет наявності всіх необхідних реквізитів, відповідності підписів відповідальних посадових осіб і відбитка печатки установи зразкам. Доречно відзначити, що відповідальність за правильність оформлення та достовірність інформації, наведеної в платіжному дорученні, несуть розпорядники коштів державного та місцевих бюджетів у сфері освіти [112; 110].

Серед усіх контролюючих органів ДКРС приймає найбільш активну участь у забезпеченні результативності бюджетного контролю за видатками на освіту. Так, результати проведених нею в 2002–2008 рр. ревізій та перевірок у сфері використання фінансових ресурсів на освіту свідчать про значний обсяг виявлених порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів або ж не спричинили збитків для держави (табл. АА.1 додатку АА). На підставі аналізу обсягів виявлених ДКРС різних видів порушень, зміст яких розкритий в додатку АБ, доречно відзначити, що загальна сума виявлених порушень у сфері освіти була найбільшою в 2002 р., 2007–2008 рр.: 504,24 млн. грн., 927,1 млн. грн., 1147,64 млн. грн. відповідно. Результативність роботи ДКРС, хоча й не високу, демонструють звітні показники за 2003–2006 рр.: нею було виявлено всіх порушень у сфері освіти, відповідно, на суми 117,02 млн. грн., 281,23 млн. грн., 221,1 млн. грн., 391,31 млн. грн.

За показниками в табл. АА.2 додатку АА можна простежити, що в 2002 р. загальна сума виявлених порушень у сфері освіти (504,24 млн. грн.) була сформована в основному з тих порушень у сфері освіти, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тобто з 496,6 млн. грн. (98,48%). У послідуючих 2003–2008 рр. у структурі виявлених усіх порушень у сфері освіти майже абсолютну перевагу мали також ті порушення в сфері освіти, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, зокрема, їх питома вага була рівною, відповідно, 96,2%, 73,04%, 96,02%, 78,84%, 86,28% і 90,03%.

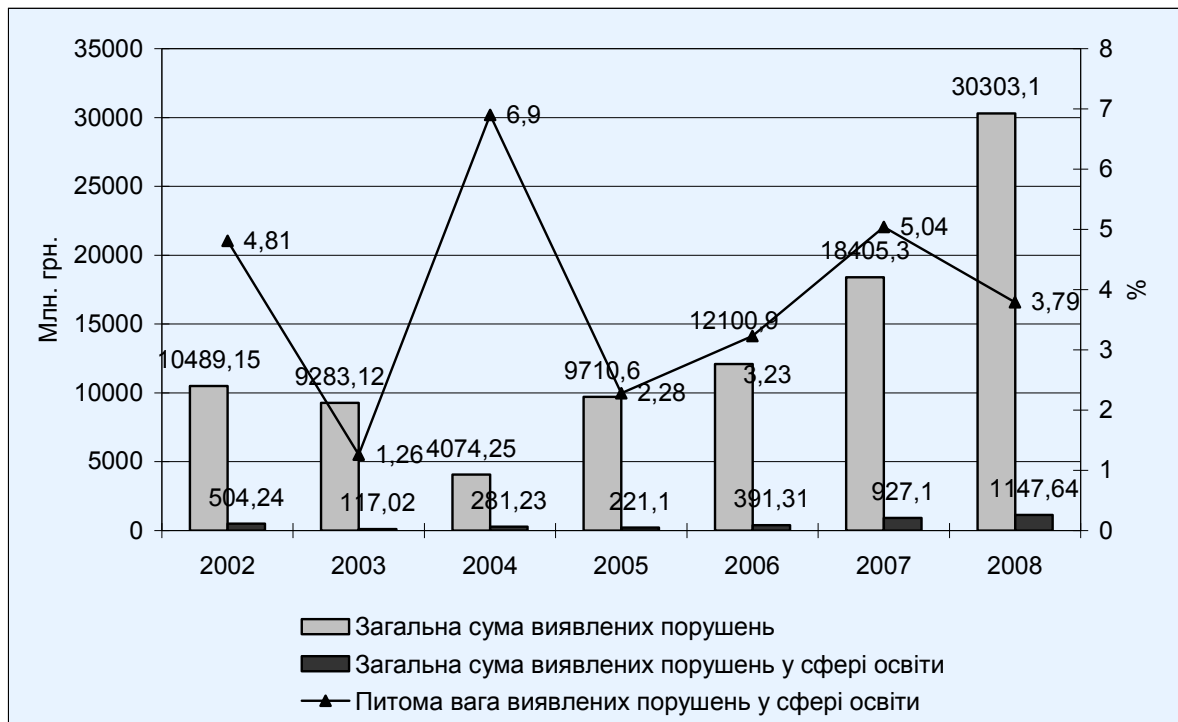
Як приклад доречно відзначити, що до основних питань, які підлягають ревізії вищих навчальних закладів, відносяться такі: стан усунення недоліків і порушень, що були виявлені за результатами попередніх перевірок; дотримання чинного законодавства з питань ліцензування, атестації, акредитації навчальних закладів; стан виконання державного замовлення та виконання зобов'язань за контрактами з підготовки фахівців; стан забезпечення випускників навчальних закладів документами про освіту державного зразка, їх облік і видача; обсяги бюджетного фінансування за всіма бюджетними програмами; ведення касових операцій; операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах державного казначейства, та на рахунках в установах банків; штатна дисципліна; операції з виплати допомог, стипендій та інших виплат; стан розрахункової дисципліни; оплата комунальних послуг; застосування тендерних процедур при закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти; повнота оприбуткування, стан збереження та використання нематеріальних активів, основних засобів, інших необоротних активів і товарно-матеріальних цінностей; витрачання бюджетних коштів на утримання транспортних засобів; видатки на виконання програм у сфері досліджень і розробок; формування та використання власних надходжень, у тому числі від оренди державного майна; використання коштів на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт; складання фінансової звітності та її достовірність.

За результатами ревізій та інших контрольних заходів у сфері використання фінансових ресурсів на освіту ДКРС були виявлені різні види

порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, а серед них найбільш поширені: порушення нормативно-правових актів на стадії складання кошторисів бюджетних установ; незаконні витрати внаслідок завищення обсягів і вартості послуг і робіт, наданих або виконаних навчальним закладам на договірних умовах; незаконні витрати навчальних закладів на оплату комунальних послуг та енергоносіїв; відсутність контролю за повнотою та своєчасністю отримання навчальними закладами плати за надані послуги, зокрема, заниження або неотримання орендної плати та плати за проживання в гуртожитках; надання студентам непередбачених законодавством пільг з оплати за навчання; незаконні витрати на заробітну плату, виплату стипендій, премій, доплат, компенсацій, сплату відповідних платежів до державних цільових фондів; незаконне списання та відчуження матеріальних цінностей, державного майна; недостачі та розкрадання грошових коштів і майна.

Поряд з цим, до найбільш поширених порушень, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, доцільно віднести такі: заниження або завищення в обліку вартості активів, в тому числі об'єктів житлового фонду, земельних ділянок; спричинення лишків грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей; заниження в обліку сум боргових зобов'язань; незаконне отримання додаткових доходів унаслідок прийому на навчання студентів понад дозволений обсяг; спричинення навчальними закладами дебіторської заборгованості.

За нашими підрахунками, впродовж 2002–2008 рр. у структурі всіх порушень фінансової дисципліни виявлені ДКРС фінансові правопорушення у сфері освіти займали незначну питому вагу, яка в 2002 р. була рівна 4,81%, а в 2003 р. – меншою на 3,55%, в 2004 р. – більшою порівняно з 2003 р. на 5,64%, в 2005 р. – меншою від значення показника в 2004 р. на 4,62%, в 2006 р. – більшою порівняно з 2005 р. на 0,95%, в 2007–2008 рр. – більшою та меншою, відповідно, на 1,8% і 1,25% (див. табл. АА.2 додатку АА). За динамікою досліджуваного показника можна простежити на рис. 2.5.

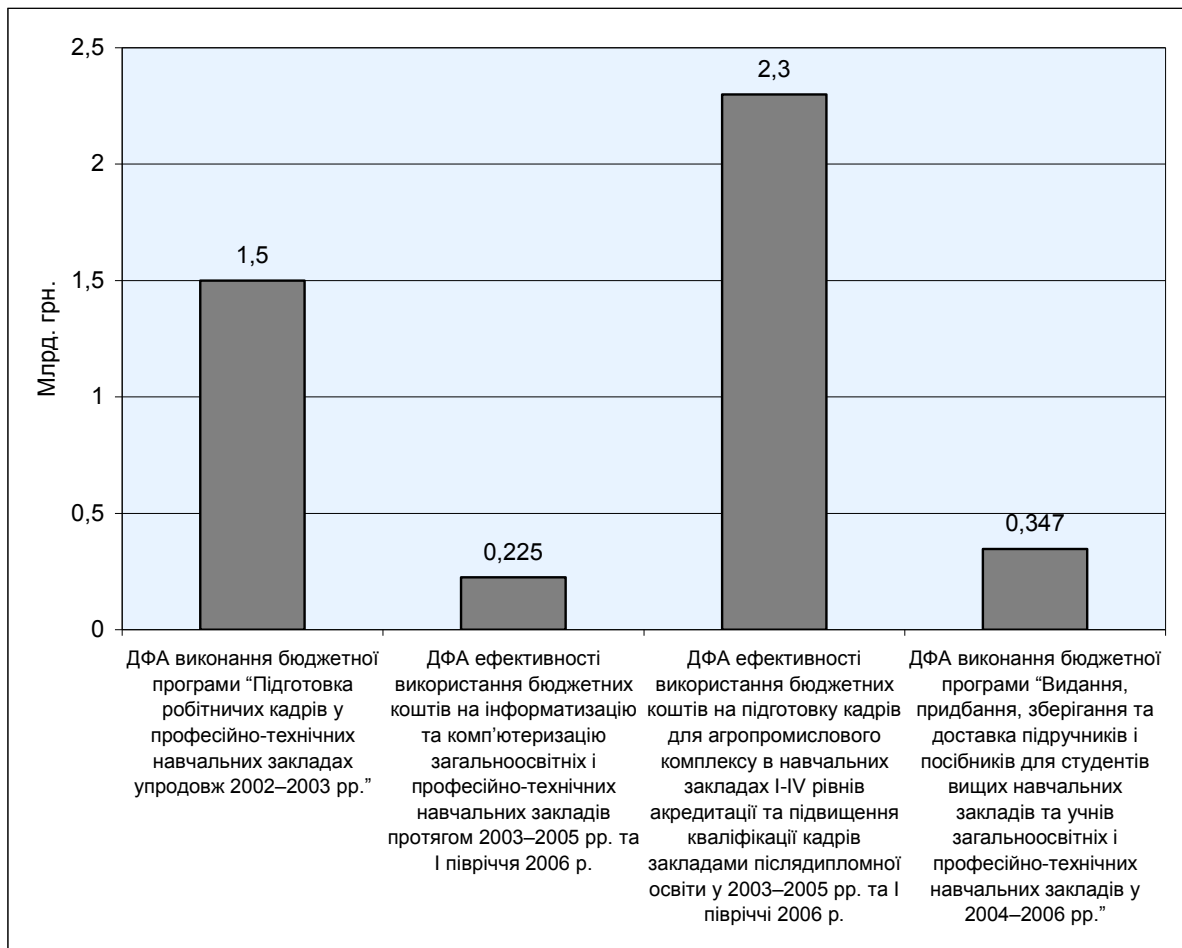


**Рис. 2.5. Питома вага виявлених ДКРС порушень у сфері освіти в 2002–2008 рр.**

Примітка. Побудовано на основі [128].

З часу набрання чинності Постанови № 1017 ДКРС почала практикувати ДФА виконання бюджетних програм у сфері освіти. Як результат, починаючи з 2004 р. досвід роботи ДКРС поповнився проведеними ДФА ефективності використання бюджетних коштів за наступними напрямками: на підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах; на інформатизацію та комп'ютеризацію загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів; на підготовку кадрів для агропромислового комплексу в навчальних закладах I-IV рівнів акредитації та підвищення кваліфікації кадрів закладами післядипломної освіти; на видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів (додаток АВ). Враховуючи період реалізації кожної бюджетної програми в сфері освіти, ДФА було охоплено використання мільярдних сум бюджетних коштів на освіту впродовж 2002–2006 рр. (рис. 2.6).





**Рис. 2.6. Обсяги бюджетних коштів, охоплені ДФА виконання бюджетних програм у сфері освіти**

Примітка. Побудовано на основі [128].

Так, за результатами проведеного ДФА виконання бюджетної програми "Підготовка робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах упродовж 2002–2003 рр." були виявлені такі основні з багатьох проблеми: формування державного замовлення без вивчення попиту на робітничі професії, без врахування перспектив розвитку галузей економіки, ситуації на ринку праці та демографічних тенденцій; нестача фінансових ресурсів через ненадходження коштів місцевих бюджетів у систему професійно-технічної освіти.

Результати ДФА ефективності використання бюджетних коштів на інформатизацію та комп'ютеризацію загальноосвітніх і професійно-технічних

навчальних закладів протягом 2003–2005 рр. та I півріччя 2006 р. засвідчили про існування актуальних на той час основних проблем: під час розробки та затвердження загальнодержавних програм не враховувалися повністю потреби регіонів у забезпеченні освітніх закладів комп'ютерною технікою; порушення під час поставок навчальних комп'ютерних комплексів, а також недосконалість правового поля для здійснення заходів з комп'ютеризації навчальних закладів; неекономне витрачання бюджетних коштів у процесі закупівлі навчального обладнання та комп'ютерної техніки.

Завдячуючи проведенню ДФА ефективності використання бюджетних коштів на підготовку кадрів для агропромислового комплексу в навчальних закладах I-IV рівнів акредитації та підвищення кваліфікації кадрів закладами післядипломної освіти в 2003–2005 рр. та I півріччі 2006 р., були встановлені назрілі проблеми, важливість яких потребувала вжиття вчасних заходів з метою недопущення надалі практики неефективного використання бюджетних коштів. Так, основні з таких проблем зводилися до формування державного замовлення на підготовку кадрів без врахування реальних потреб села; відсутності досконалого правового поля для забезпечення нагляду за працевлаштуванням випускників, які навчалися за державним замовленням; неефективного витрачання бюджетних коштів, недосконалої системи управління фінансовими та матеріальними ресурсами в аграрних вищих навчальних закладах.

У результаті здійсненого ДФА виконання бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів у 2004–2006 рр.” були виявлені чисельні проблеми, в тому числі пов'язані з недосконалим механізмом визначення потреби навчальних закладів у підручниках і посібниках; порушенням Міністерством освіти і науки України правил відбору підручників для навчальних закладів; недоліками в роботі Міністерства, а також управлінь і відділів освіти і науки щодо розподілу підручників між навчальними закладами; недосконалою системою організації централізованого постачання підручників до навчальних закладів.

Упродовж вибраних для аналізу 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. кількість перевірених підрозділами відомчого контролю підприємств, установ і організацій, в тому числі навчальних закладів, була різною: найбільшою – в 2002 р. (15,6 тис.), а найменшою – в 2007–2008 рр. (9 тис.). У структурі перевірених КРП міністерств, інших центральних органів виконавчої влади підприємств, установ і організацій питома вага бюджетних установ у 2002 р. і 2004 р. перебувала, відповідно, на рівнях 43,6% і 47,5%, а впродовж 2006–2008 рр. була більшою за 50% [128].

Упродовж 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. КРП міністерств, інших центральних органів виконавчої влади зарекомендували себе зі сторони результативно діючих органів відомчого контролю, оскільки за підсумками їхньої роботи стали видними значні суми порушень, які завдали вагомих фінансових і матеріальних збитків державі. Водночас з похвальним загальним результатом роботи КРП міністерств і відомств підтвердили результативність проведених ревізій та перевірок за діяльністю навчальних закладів, виявивши порушення фінансової дисципліни на тисячні та мільйонні суми.

Як доказ зазначеному, за результатами роботи в 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. КРП прозвітували про виявлені великі суми порушень, у тому числі в сфері використання фінансових ресурсів на освіту, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави: 220,9 млн. грн., 874,7 млн. грн. і 736,5 млн. грн. – відповідно в 2002 р. і 2006–2007 рр.; 3436,8 млн. грн. і 4331 млн. грн. – відповідно в 2004 р. і 2008 р. З даних у додатку АД наглядно видно, що такі порушення мали перевагу відносно тих порушень фінансової дисципліни, в тому числі в сфері використання фінансових ресурсів на освіту, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, в 2004 р. (на 1836,8 млн. грн.) і 2008 р. (на 490,3 млн. грн.), проте їх сума була меншою від других у 2002 р. і 2006–2007 рр., відповідно, на 360,7 млн. грн., 1825,3 млн. грн. і 490,3 млн. грн.

За результатами аналізу показників в додатку АД доречно підсумувати, що впродовж досліджуваних часових інтервалів найкращий результат своєї

роботи КРП міністерств і відомств показали в 2008 р., у якому виявили найбільший обсяг незаконних і нецільових витрат ресурсів, недостач коштів і майна (3800 млн. грн., з яких 3200 млн. грн. бюджетних коштів, у тому числі 3000 млн. грн. коштів державного бюджету), допущений підприємствами, установами й організаціями, в тому числі навчальними закладами. На противагу зазначеному, в 2002 р. КРП було виявлено допущених підприємствами, установами й організаціями, в тому числі навчальними закладами, порушень такого змісту всього на суму 218,3 млн. грн.

За даними в додатку АД можна простежити, що в структурі виявлених порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, питома вага недоотримання бюджетом, бюджетними установами та державними підприємствами, а також перевіреними навчальними закладами належних їм доходів у 2002 р. і 2004 р. знаходилася, відповідно, на рівнях 1,2% і 1,1%, а впродовж 2006–2008 рр. числове значення досліджуваного показника дорівнювало, відповідно, 32,7%, 52,0% і 12,3%.

Таким чином, проведений аналіз знайдених КРП фінансово-бюджетних правопорушень за результатами ревізій та перевірок у навчальних закладах засвідчив, що до числа найбільш розповсюджених з них доречно зарахувати: незаконні витрати внаслідок завищення обсягів і вартості послуг і робіт, наданих або виконаних навчальним закладам на договірних умовах; недостачі та розкрадання коштів і майна; незаконні витрати на заробітну плату, виплату стипендій, премій, доплат, компенсацій, сплату відповідних платежів до державних цільових фондів; заниження в обліку вартості активів.

На виконання положень Конституції України, Бюджетного кодексу України, а також Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата здійснює функцію контролю за використанням коштів державного бюджету на принципах законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності. Так, кількість проведених Рахунковою палатою в 1998–2009 рр. контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних та експертних заходів знаходилася в діапазоні від 234 у 1998 р. до 1199 в 2009 р. При цьому, число всіх здійснених

Рахунковою палатою різнохарактерних заходів мало тенденцію до зростання в 1998–2000 рр., 2002–2003 рр., 2004–2005 рр., 2006–2009 рр., а до зменшення – в 2000–2002 рр., 2003–2004 рр., 2005–2006 рр. [68].

Щороку під контрольну діяльність Рахункової палати підпадають усі основні видатки державного бюджету на соціальну сферу, науку й освіту, інноваційну діяльність, охорону здоров'я та спорт; промисловість, енергетику, транспорт і будівництво доріг; агропромисловий комплекс і підтримку сільськогосподарських виробників; оборону, правоохоронну діяльність і безпеку держави; охорону навколишнього природного середовища. Поміж розмаїття напрямів контрольної діяльності здійснюваний Рахунковою палатою контроль за використанням коштів державного бюджету на освіту віднесено до переліку головних, зважаючи на зміни, що супроводжують соціально-економічний розвиток держави та суспільства впродовж кількох останніх років, а також сформовані на нині його пріоритети.

Здійснювана Рахунковою палатою контрольна функція за використанням бюджетних коштів у сфері освіти передбачає проведення ревізій та перевірок. Так, відповідно до постанови Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р., якою затверджено Стандарт Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” № 28-6 (далі – Постанова № 28-6), зміст перевірки зводиться до встановлення та аналізу фактів у процесі виконання державного бюджету та їх оцінки за критеріями законності, ефективності та доцільності [187]. Крім зазначеного, здійснювані Рахунковою палатою перевірки в сфері використання коштів державного бюджету на освіту переслідують мету, яка пов'язана з оцінкою стану внутрішнього контролю на підконтрольному об'єкті, наданням пропозицій стосовно усунення порушень фінансово-бюджетного законодавства України.

Відповідно до Постанови № 28-6 в процесі підготовки до проведення перевірки під аналіз, окрім іншого, підпадають положення нормативно-правових актів у сфері витрачання коштів державного бюджету на освіту, відомості про бюджетні призначення головним розпорядникам бюджетних

коштів у сфері освіти та фактичні видатки з державного бюджету на освіту, виконання розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти бюджетних програм, а також фінансова та статистична звітність розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти, дані про результати попередніх перевірок Рахункової палати й інших контролюючих органів. Окрім цього, під час проведення перевірки Рахункова палата з метою виявлення порушень і недоліків у процесі управління бюджетними коштами в сфері освіти, з'ясування їх причин та умов, а також забезпечення їх усунення здійснює аналіз, окрім іншого, результатів роботи розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти, виявлених фактів порушення фінансово-бюджетного законодавства, а також збір доказів для обґрунтування зроблених за результатами перевірки висновків.

Як видно в табл. 2.1, упродовж 2002–2009 рр. обсяги виявлених Рахунковою палатою бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів мали тенденцію до зростання в середньому на 2,3 млрд. грн. за рік. Так, якщо в 2002 р. загальна сума виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства перебувала на рівні 5,6 млрд. грн., то в 2009 р. цей показник досягнув межі 21,5 млрд. грн. Таким чином, можна стверджувати про результативність роботи Рахункової палати в 2002–2009 рр., хоча, з іншої сторони, такі показники можуть свідчити про нерозуміння порушниками бюджетного законодавства всієї масштабності вчинення внаслідок їх протиправних діянь збитків державі.

Як можна бачити в табл. 2.1, у 2002–2009 рр. здійснювані Рахунковою палатою контрольні-аналітичні й експертні заходи були націлені на виявлення фактів незаконного, в тому числі нецільового використання коштів державного бюджету (додаток АЕ), а також неефективного використання бюджетних коштів (додаток АЖ) у сфері освіти. Зокрема, їх питома вага в загальному обсязі порушень бюджетного законодавства була найбільшою в 2005 р. (5,28%), а найменшою – в 2003 р. (0,04%), тобто, відповідно, 0,47 млрд. грн. і 0,003 млрд. грн.

**Обсяги виявлених Рахунковою палатою бюджетних правопорушень,  
неефективного використання коштів державного бюджету в сфері освіти  
впродовж 2002–2009 рр.**

<b>Роки</b>	<b>Обсяги виявлених бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів державного бюджету та державних позабюджетних фондів (млрд. грн.)</b>	<b>У т. ч. обсяги виявлених бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів державного бюджету в сфері освіти (млрд. грн.)</b>	<b>Питома вага виявлених бюджетних правопорушень, неефективного використання коштів державного бюджету в сфері освіти (%)</b>
2002	5,6	0,1	1,79
2003	7,2	0,003	0,04
2004	7,5	0,39	5,2
2005	8,9	0,47	5,28
2006	10,7	0,08	0,75
2007	12,2	0,01	0,08
2008	12,6	0,03	0,24
2009	21,5	0,19	0,88

Примітка. Побудовано на основі [68].

На наш погляд, порівняно невеликий обсяг виявлених бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів зовсім не свідчить про те, що в 2003 р. і 2006–2009 рр. Рахункова палата не сприяла досягненню найкращих результатів бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів на освіту. Насправді ж у ці періоди часу її контрольні дії були спрямовані на виявлення фактів порушення бюджетного законодавства також у інших сферах, оскільки Рахункова палата вповноважена здійснювати бюджетний контроль за всіма видатками державного бюджету, а за результатами проведених перевірок і аудитів ефективності використання бюджетних коштів у сфері освіти такі порушення бюджетного законодавства були виявлені в не надто великих розмірах.

Як наглядно видно в табл. 2.2, у період 2002–2009 рр. (за винятком 2005 р. і 2008–2009 р.) у загальному обсязі виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства чисельну перевагу мали незаконне, в

тому числі нецільове використання бюджетних коштів. Так, питома вага такого виду порушення бюджетного законодавства щорічно більша в середньому на 21,2% відносно питомої ваги неефективного використання бюджетних коштів. У 2007 р. між цими видами порушення бюджетного законодавства склалося майже паритетне співвідношення, втім у 2008 р. різниця між ними дорівнювала 24%, а в 2009 р. – 6%. За даними в табл. 2.2 можна простежити, що в 2002 р., 2004–2007 рр., 2009 р. більшою була питома вага незаконного, в тому числі нецільового використання бюджетних коштів у сфері освіти – 99,6% в 2002 р., відповідно, 84,8%, 88,8%, 55,2% і 100% в 2004–2007 рр. і 94,7% в 2009 р., проте питома вага неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти мала перевагу в 100% у 2003 р. і 2008 р.

Таблиця 2.2

**Питома вага бюджетних правопорушень, неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти в 2002–2009 рр.**

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Питома вага: – незаконного, в т. ч. нецільового використання бюджетних коштів	57	61	67	42	64	54	38	47
– неефективного використання бюджетних коштів	43	39	33	58	36	46	62	53
Питома вага: – незаконного, в т. ч. нецільового використання бюджетних коштів у сфері освіти	99,6	0	84,8	88,8	55,2	100	0	94,7
– неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти	0,4	100	15,2	11,2	44,8	0	100	4,3

Примітка. Побудовано на основі [68].

Спираючись на досвід проведення аудиту ефективності використання державних коштів вищими контрольними органами зарубіжних країн, зокрема



Управлінням Головного аудитора Канади, Головним контрольним управлінням США, Національним контролью-ревізійним управлінням Великобританії, Державним аудиторським офісом Угорщини, Рахунковою палатою Російської Федерації, Рахунковими палатами країн Балтії, згідно з яким такий вид аудиту націлений на визначення соціально-економічного ефекту від використання державних коштів, а також розробку рекомендацій стосовно підвищення результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів зокрема й управління державними фінансовими ресурсами в цілому, Рахункова палата на виконання постанови своєї Колегії “Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів” від 12 липня 2006 р. № 18-4 розпочала власну практику проведення аудиту ефективності використання державних коштів у сфері освіти за визначеними нею правилами та процедурами [186].

Результати всіх здійснених Рахунковою палатою в 2002–2009 рр. контролью-ревізійних, контролью-аналітичних та експертних заходів потребують ґрунтовного аналізу, зважаючи на те, що характеризують її вагомий вклад у виявлення фактів незаконного, в тому числі нецільового, а також неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти. Проте, під нашу особливу увагу підпали результати проведених Рахунковою палатою аудитів ефективності використання коштів державного бюджету в сфері освіти, які засвідчують про важливі проблеми, що супроводжують функціонування та розвиток системи освіти в Україні, та за якими Рахунковою палатою сформульовано об’єктивні висновки та надано обґрунтовані пропозиції (додаток А3).

Так, результати проведеного Рахунковою палатою аудиту ефективності використання коштів Державного бюджету України закладами освіти на підготовку спеціалістів за державним замовленням у 2000–2002 рр. свідчать про те, що внаслідок порушення норм відповідних указів Президента України, Законів України та постанов Кабінету Міністрів України практика формування, розміщення та виконання на договірній основі замовлень держави на

підготовку фахівців у закладах професійно-технічної та вищої освіти не була досконалою. Їй були притаманні правопорушення, які зводилися до використання коштів державного бюджету на професійно-технічну та вищу освіту без укладання державних контрактів між державними замовниками та виконавцями державного замовлення; формування проектних показників державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою на підставі даних вищих навчальних закладів про обсяги їх підготовки в минулі роки без вивчення потреб державного сектора економіки в таких спеціалістах, а також урахування реальної ситуації на ринку праці; порушення передбаченого відповідними нормативно-правовими актами порядку працевлаштування випускників вищих навчальних закладів, підготовка яких здійснювалася за державним замовленням [189].

За результатами проведеної Рахунковою палатою перевірки планування та використання бюджетних коштів Міністерством освіти і науки України на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів і комп'ютеризацію сільських шкіл встановлено, що не відбулося, як було передбачено, збільшення кількості шкіл, оснащених інформаційними технологічними засобами, забезпечення їх виділеними каналами зв'язку та підключенням до мережі Інтернет. Як з'ясувалося, першопричина непрозорого, неконтрольованого та неефективного виконання Програми інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризації сільських шкіл на 2001–2003 рр. була закладена на етапі її розробки, зокрема, не було визначено загальної потреби сільських шкіл у навчальних комп'ютерних комплексах, а також не складено переліку сільських шкіл, готових за технічними умовами до прийому навчальних комп'ютерних комплексів.

Як наслідок, допущення в процесі виконання Програми інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризації сільських шкіл на 2001–2003 рр. порушень, основні з яких пов'язані з поставкою навчальних комп'ютерних комплексів не до сільських шкіл, тобто до місця призначення, поставкою навчальних комп'ютерних комплексів понад затвержені обсяги або

не в обумовлений час, відволіканням бюджетних коштів у дебіторську заборгованість, призвело до використання в період з 2001 р. по жовтень 2004 р. з порушенням чинного законодавства та неефективно 68,6 млн. грн. або 57,5% від загального обсягу отриманих коштів державного бюджету. Доречно відзначити, що в складі виявлених різнохарактерних порушень неефективне використання бюджетних коштів є найбільш поширеним і, відповідно, такі факти виявлено на суму 45,5 млн. грн. [193].

За результатами проведеної Рахунковою палатою перевірки використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації в 2004 р. було встановлено, що в процесі планування та використання коштів державного бюджету на підготовку фахівців з вищою освітою порушувався порядок формування та виконання державного замовлення, передбачений Законами України “Про вищу освіту”, “Про поставки продукції для державних потреб” від 22 грудня 1995 р. № 493/95-ВР. Виявлені Рахунковою палатою різнохарактерні правопорушення були пов’язані, зокрема, з тим, що не укладалися державні контракти на розміщення державного замовлення; обсяги та напрями підготовки кадрів у вищих навчальних закладах за державним замовленням не були приведені у відповідність з потребами економіки та регіональних ринків праці; порушувалися вимоги ліцензування освітніх послуг; кошториси вищих навчальних закладів затверджувалися з видатками без економічних обґрунтувань. За підрахунками Рахункової палати, в процесі виконання державного замовлення на підготовку фахівців з вищою економічною освітою було допущено використання коштів державного бюджету з правопорушеннями та неефективно на суму 268,8 млн. грн. [191].

За результатами здійсненої Рахунковою палатою перевірки використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів у 2004–2005 рр., були з’ясовані актуальні проблеми, які супроводжували практику формування, розміщення та виконання державного замовлення на підготовку робітничих кадрів у професійно-

технічних навчальних закладах. Зокрема, як було виявлено, обсяги державного замовлення на підготовку робітничих кадрів формувалися за умов відсутності інформації про перспективи розвитку окремих галузей та без проведення аналізу стану забезпечення регіонів кваліфікованими робітничими кадрами. Крім цього, між Міністерством освіти і науки України та професійно-технічними навчальними закладами не уклалися державні контракти на підготовку робітничих кадрів, унаслідок чого в 2004–2005 рр. відбулося перевищення професійно-технічними навчальними закладами обсягів державного замовлення з прийому в кількості 15867 чол. (на їх підготовку було витрачено неефективно 15,5 млн. грн. і з бюджетними правопорушеннями – 19,3 млн. грн.), а також у 2004 р. було допущено недовиконання затверджених обсягів з випуску на 18106 чол. (відповідно, з бюджетними правопорушеннями було використано 30 млн. грн., а всього – 64,7 млн. грн.).

Увесь перелік виявлених Рахунковою палатою порушень є набагато ширшим і включає правопорушення, пов'язані з недотриманням правил працевлаштування випускників професійно-технічних навчальних закладів, підготовка яких здійснювалася за державні кошти, недодержанням професійно-технічними навчальними закладами ліцензійних умов надання освітніх послуг, а також правопорушення, за наслідками яких практика планування та використання коштів державного бюджету, виділених на підготовку робітничих кадрів, набула ознак недосконалої [192].

За результатами аудиту ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на здійснення зовнішнього незалежного оцінювання та моніторингу якості освіти в 2006–2008 рр., Рахунковою палатою було виявлено чисельні порушення. По-перше, кошти державного бюджету на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201470 “Здійснення зовнішнього оцінювання та моніторинг якості освіти Українським центром оцінювання якості освіти та його регіональними підрозділами” використовувалися з недодержанням чинного законодавства і неефективно. По-друге, через відсутність контролю з боку Міністерства фінансів України за

обґрунтованістю поданих бюджетних запитів у 2006–2007 рр. було заплановано на оплату праці залучених працівників з порушенням чинного законодавства понад 13 млн. грн. По-третє, Академією педагогічних наук України не було забезпечено своєчасної розробки науково обґрунтованих критеріїв зовнішнього незалежного оцінювання знань випускників середніх загальноосвітніх навчальних закладів. По-четверте, встановлення Міністерством освіти і науки України та вищими навчальними закладами пільгових умов спричинило те, що випускники з низьким рівнем знань змогли уникнути конкурсних засад під час вступу. Отже, навіть неповний перелік виявлених Рахунковою палатою порушень свідчить про те, що вони суттєво шкодили функціонуванню системи зовнішнього незалежного оцінювання та моніторингу якості освіти, інакше кажучи, негативно впливали на досягнення мети згаданої вище бюджетної програми [190].

За даними в табл. 2.3 можна простежити, що найкращий результат своєї роботи Рахункова палата показала в 2005 р., зважаючи на те, що нею було виявлено бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти на суму 470 млн. грн. А це значить, що з виділених на освіту з державного бюджету 9,93 млрд. грн. 4,73% бюджетних коштів були використані незаконно та неефективно. На противагу цьому, здійснювані Рахунковою палатою в 2003 р. перевірки й аудити ефективності використання коштів державного бюджету на освіту не засвідчили про високий рівень результативності, зважаючи на те, що за їх результатами було виявлено бюджетних правопорушень і неефективного використання бюджетних коштів у сфері освіти обсягом 3 млн. грн. (це 0,05% від виділених на освіту з державного бюджету 5,74 млрд. грн.).

Таким чином, за результатами аналізу показників у табл. 2.3 доцільно засвідчити, що Рахункова палата щорічно робить значний внесок у забезпечення правопорядку в сфері використання коштів державного бюджету на освіту. На підтвердження цьому, кожного року під бюджетний контроль Рахункової палати підпадають мільйонні суми коштів державного бюджету на

освіту, які, за свідченням результатів перевірок та аудитів ефективності, використовуються незаконно та неефективно.

Таблиця 2.3

**Питома вага бюджетних коштів, використаних незаконно та неефективно в сфері освіти в 2002–2009 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Видатки Державного бюджету України на освіту (млрд. грн.)	4,99	5,74	7,2	9,93	12,12	15,15	21,55	23,93
Обсяг коштів державного бюджету, використаних незаконно та неефективно в сфері освіти (млрд. грн.)	0,10	0,003	0,39	0,47	0,08	0,01	0,03	0,19
<b>Питома вага бюджетних коштів, використаних незаконно та неефективно в сфері освіти, у видатках Державного бюджету України на освіту (%)</b>	<b>2,0</b>	<b>0,05</b>	<b>5,42</b>	<b>4,73</b>	<b>0,66</b>	<b>0,07</b>	<b>0,14</b>	<b>0,79</b>

Примітка. Побудовано на основі [68; 218; 219; 220; 221; 222; 223; 224; 225].

Проведений всебічний аналіз основних показників роботи ДКРС, КРП міністерств і відомств у 2002–2008 рр., а також Рахункової палати в 2002–2009 рр. дає змогу засвідчити про їх вагомий внесок у підвищення результативності бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти. Виявлені ними різнохарактерні фінансово-бюджетні правопорушення в мільйонних і мільярдних масштабах слугують у якості доказів того, що фінансово-бюджетна дисципліна в сфері використання фінансових ресурсів на освіту навіть не досягає рівня задовільного. З означеного слідує, що органи бюджетного контролю за видатками на освіту в складі ДКРС, КРП міністерств і

відомств, а також Рахункової палати й надалі повинні тримати курс на виявлення всіх фінансово-бюджетних правопорушень, які супроводжують практику використання бюджетних коштів на освіту, з метою зміцнення своєї ролі результативно діючих органів бюджетного контролю.

### **2.3. Оцінка дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту**

Функціонування системи бюджетного контролю в цілому та підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту зокрема повинно базуватися на принципі дієвості. Здійснення контрольної функції за девізом дієвості передбачає застосування вповноваженими органами відповідних заходів впливу на порушників бюджетного законодавства. Тільки підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту з такими перевагами може дати належний опір незаконним діям учасників бюджетних правовідносин і, таким чином, забезпечити підняття рівня бюджетної дисципліни до найкращого значення. За таких умов бюджетний контроль за видатками на освіту вважатиметься корисним, тобто буде проявлятися його прагматизм, і, таким чином, він забезпечить зміцнення бюджетної дисципліни в сфері планування та використання бюджетних коштів на освіту.

У працях сучасних українських і російських учених і практиків проблема оцінки дієвості бюджетного контролю не досліджена всебічно, зважаючи на те, що найчастіше в полі їхнього зору знаходяться питання оцінки ефективності державного фінансового контролю. Втім, виняток складають напрацювання В. Симоненка, в яких досліджується проблема оцінки ефективності державного фінансового контролю за критеріями результативності, дієвості, економічності. Так, на його думку, дієвість державного фінансового контролю проявляється у впливі контролюючого органу на протиправні дії підконтрольного об'єкта. Як

вважає В. Симоненко, до показників дієвості контрольної діяльності Рахункової палати доцільно віднести основні такі: обсяг коштів, повернутих до державного бюджету та на бюджетні рахунки організацій; кількість втілених пропозицій; кількість зроблених поправок до чинного законодавства; кількість постанов Кабінету Міністрів України, а також кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за висновками Рахункової палати [214, 139-140].

На переконання І. Дрозд і В. Шевчука, здійснити оцінку ефективності фінансового контролю можна за допомогою системи різних показників, у тому числі показників суми відшкодованих матеріальних збитків державі та відсотку відшкодування матеріальних збитків державі в загальному обсязі виявлених незаконних витрат, нестач і крадіжок [41, 111-116]. Таким чином, українські вчені серед критеріїв ефективності фінансового контролю також виділяють критерій дієвості й обґрунтовують свою думку системою відповідних показників.

У свою чергу, російські фахівці з метою оцінки ефективності фінансового контролю пропонують застосовувати критерії економічності, результативності, дієвості й інтенсивності. Поміж усіх критеріїв доцільно за важливістю виділити критерій дієвості фінансового контролю, відповідно до якого існує потреба в розрахунку таких показників: сума нестач і нецільових видатків, повернутих до бюджету, а також кількість і сума виконаних розпоряджень. Так, на думку Д. Дементьєва, система показників дієвості фінансового контролю повинна бути сформована з показників питомої ваги відшкодування фінансових порушень, питомої ваги відшкодування нестач, повернених сум до бюджету на одного ревізора [38]. Як переконана О. Шуліко, повна оцінка ефективності фінансового контролю не можлива без розрахунку таких показників, які відображають його дієвість, зокрема обсягу повернутих державі коштів у розрахунку на одного контролера, загальної суми повернутих державі коштів, а також кількості справ, переданих до правоохоронних органів [246, 35].



Як висновок слідує, що оцінка ефективності бюджетного контролю може здійснюватися за різними критеріями, основні з яких критерії результативності, дієвості й економічності. Крім того, що згадані українські та російські науковці визначають систему показників і коефіцієнтів, за допомогою яких здійснюється об'єктивна оцінка ефективності державного фінансового контролю, вони ще й пропонують формули для їх розрахунку. Так, серед фахівців з досліджуваної проблематики коефіцієнт дієвості державного фінансового контролю прийнято розраховувати за такою формулою:

$$КДК = O_{cf} / O_n, \text{ де} \quad (2.1)$$

- $КДК$  – коефіцієнт дієвості контролю;
- $O_{cf}$  – обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за результатами контрольних заходів;
- $O_n$  – обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений за результатами контрольних заходів.

Відповідно до досвіду країн з розвинутою економікою система відповідальності за правопорушення в фінансово-бюджетній сфері побудована на ґрунтовно продуманих і чітко задокументованих засадах. У відповідних законах класифіковано основні фінансово-бюджетні правопорушення, передбачено види та ступінь відповідальності за них, визначено порядок застосування заходів впливу на ініціаторів і виконавців протиправних діянь. Складені між контролюючими органами та підконтрольними суб'єктами зв'язки мають партнерський характер, при чому зі своєї сторони органи контролю пропонують допомогу в дотриманні чинних законів. Проте, в разі виявлення фактів порушення фінансово-бюджетного законодавства на винних осіб очікують значні штрафи та довгочасні строки засудження [75, 47]. Відповідно, ідентична система відповідальності практикується також за вчинення фінансово-бюджетних правопорушень на стадіях планування бюджетних видатків на освіту та використання бюджетних коштів у сфері освіти.

Згідно з Бюджетним кодексом України порушники бюджетного законодавства в особі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти несуть

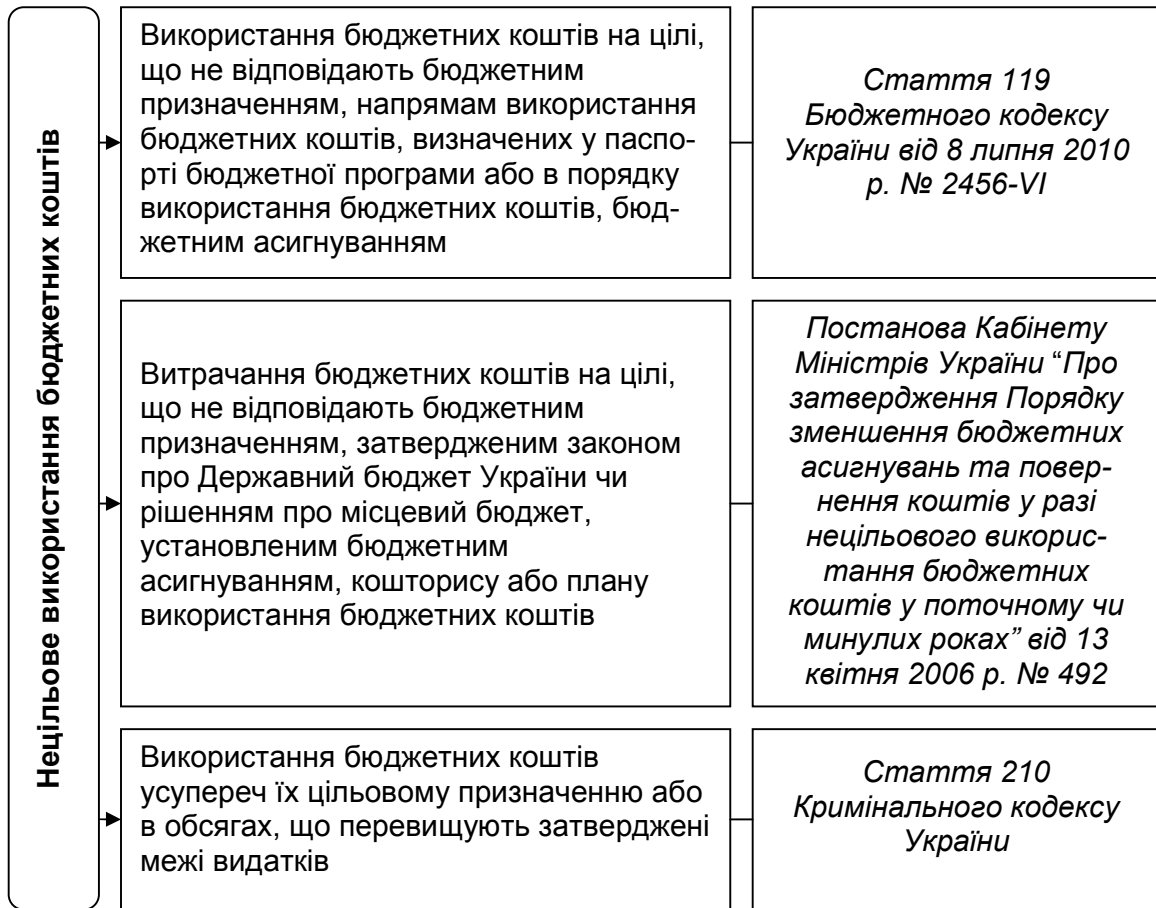
відповідальність за вчинені ними протизаконні дії та, таким чином, до них застосовуються різні види фінансових санкцій (додаток АИ). Точніше кажучи, фінансові санкції застосовуються до названих учасників бюджетного процесу за недотримання ними бюджетного законодавства на стадіях планування та використання бюджетних коштів у сфері освіти.

У складі всіх порушень бюджетного законодавства першість має нецільове використання бюджетних коштів, яке відповідно до Бюджетного кодексу України розцінюється як порушення одного з принципів побудови бюджетної системи України, на виконання якого бюджетні кошти повинні використовуватися тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями. Інакше кажучи, нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет; напрямам використання бюджетних коштів, визначених у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів; бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів) [25] (рис. 2.7).

Згідно з Кримінальним кодексом України під нецільовим використанням бюджетних коштів розуміється “використання бюджетних коштів у супереччя їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків” [94, 107] (рис. 2.7). На думку І. Стефанюка, сполучення слів “цільове призначення” відповідно до Кримінального кодексу України рівнозначне за змістом зі словосполученням “бюджетне призначення”, застосовуваним у Бюджетному кодексі України [226, 28].

Широке трактування нецільового використання бюджетних коштів подане в постанові Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках” від 13 квітня 2006 р. № 492, відповідно до якої в зміст нецільового використання бюджетних коштів вкладається їх витрачання на цілі, що не відповідають бюджетним

призначенням, затвердженим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, установленим бюджетним асигнуванням, кошторису або плану використання бюджетних коштів [174] (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Тракткування нецільового використання бюджетних коштів відповідно до законодавчих та інших нормативно-правових документів**

Примітка. Побудовано автором.

На виконання положень Бюджетного кодексу України за недотримання бюджетного законодавства до розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти має застосовуватися фінансова санкція у формі попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства в строк до тридцяти календарних днів. Так, органи бюджетного контролю мають право застосовувати згадану фінансову санкцію в разі виявлення порушень бюджетного законодавства на стадіях планування та використання бюджетних коштів на освіту. Так, під час планування бюджетних

коштів на освіту органами бюджетного контролю можуть бути виявлені такі порушення бюджетного законодавства як: включення недостовірних даних до бюджетних запитів; недотримання встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; порушення порядку або термінів подання, розгляду та затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями; порушення порядку або термінів подання та затвердження паспортів бюджетних програм; порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

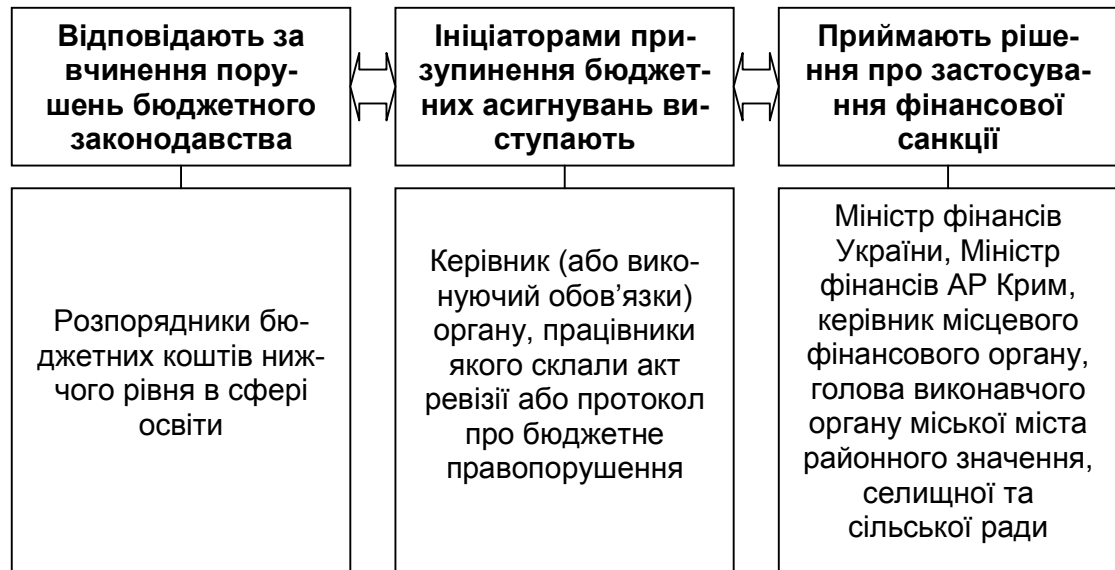
У свою чергу, на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту можуть вчинятися такі з багатьох порушення бюджетного законодавства як: взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, які встановлені Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України; нецільове використання бюджетних коштів; інші випадки порушення бюджетного законодавства [25]. Доречно відзначити, що така фінансова санкція як попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства є новою та її застосування має превентивний характер водночас з виховною роллю.

Відповідно до Бюджетного кодексу України за нецільове використання бюджетних коштів до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти застосовується фінансова санкція в формі зменшення бюджетних асигнувань. Так, зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) [25]. Доречно відзначити, що під час зменшення бюджетних асигнувань участь головного розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти є вирішальною, бо

цей учасник бюджетних правовідносин приймає рішення про застосування фінансової санкції, а ініціатива в зменшенні бюджетних асигнувань порушнику бюджетного законодавства належить керівнику органу, працівники якого склали акт ревізії або протокол про бюджетне правопорушення [18, 41-44]. Окрім головного розпорядника бюджетних коштів, рішення про застосування названої фінансової санкції можуть приймати Міністерство фінансів України, органи Державного казначейства України, органи ДКРС, місцеві фінансові органи.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань” від 15 травня 2002 р. № 319 (далі – Наказ № 319) у випадку вчинення розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти порушень бюджетного законодавства, передбачених у Бюджетному кодексі України, до них застосовується фінансова санкція в формі призупинення бюджетних асигнувань. Так, фінансова санкція такого виду передбачає припинення на термін від одного до трьох місяців повноважень на взяття бюджетного зобов’язання за загальним фондом бюджету в межах поточного бюджетного періоду. Доречно відзначити, що бюджетні асигнування призупиняються в обсязі, який дорівнює 50 відсоткам асигнувань, які затверджені в плані асигнувань розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету на цей період, за винятком кодів 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату” та 1340 “Поточні трансферти населенню” [119].

Отже, в процесі призупинення бюджетних асигнувань приймають участь різні учасники бюджетних правовідносин, зокрема одні відповідають за вчинення бюджетного правопорушення, інші виступають у ролі ініціаторів призупинення бюджетних асигнувань, а на третіх покладається прийняття рішення про застосування фінансової санкції (рис. 2.8).

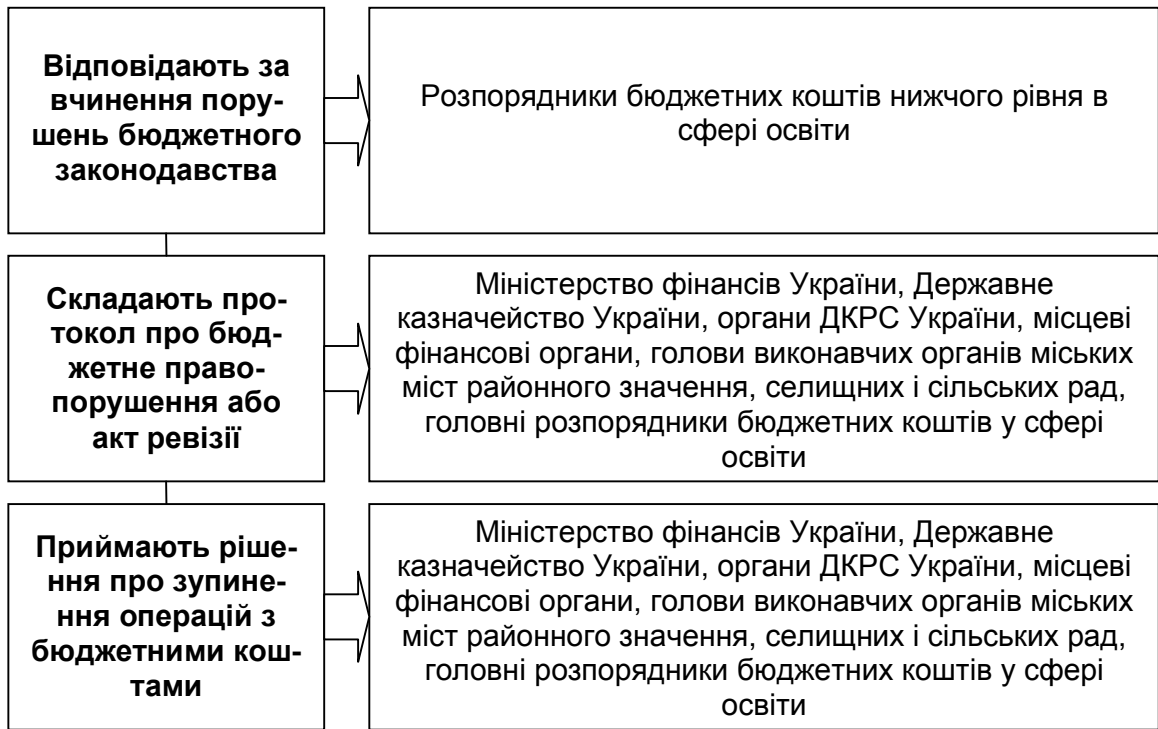


**Рис. 2.8. Учасники бюджетних правовідносин, задіяні в процесі призупинення бюджетних асигнувань**

Примітка. Побудовано на основі [119].

На виконання положень наказу Державного казначейства України “Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами” від 18 листопада 2002 р. № 213 (далі – Наказ № 213) порушення розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти бюджетного законодавства на етапах планування бюджетних видатків на освіту та використання бюджетних коштів у сфері освіти переслідується застосуванням фінансової санкції в формі зупинення на період до тридцяти днів усіх операцій з бюджетними коштами. Проте, виняток складають операції, які пов’язані зі сплатою обов’язкових та інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів; виконанням рішень органів, що вповноважені стягувати кошти; здійсненням видатків, які передбачені за кодами економічної класифікації видатків 1110 “Оплата праці працівників бюджетних установ”, 1120 “Нарахування на заробітну плату” та 1340 “Поточні трансферти населенню” [109]. Таким чином, право на прийняття рішення про зупинення операцій з бюджетними коштами мають державні органи, які склали протокол про бюджетне правопорушення або акт ревізії,

інакше кажучи, взяли пряму участь у встановленні установи-порушника (рис. 2.9).

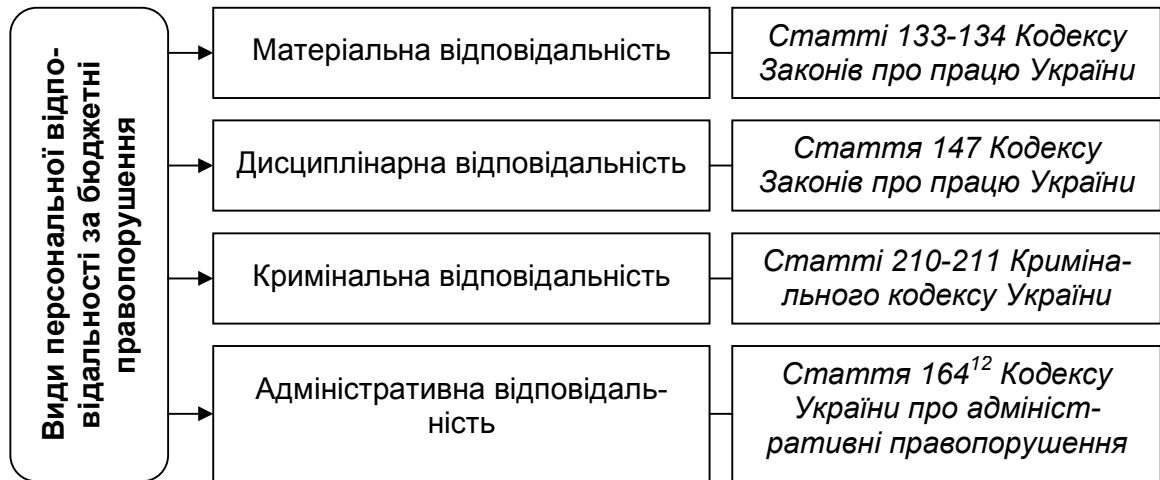


**Рис. 2.9. Учасники бюджетних правовідносин, задіяні в процесі зупинення операцій з бюджетними коштами**

Примітка. Побудовано на основі [109].

Правові підстави для функціонування системи персональної відповідальності за вчинення бюджетних правопорушень у сфері освіти закладені положеннями Бюджетного кодексу України, на виконання яких посадові особи, що винні в порушенні бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність відповідно до законів України. Тобто, за вчинення посадовими особами дій протиправного характеру передбачено відповідальність, визначену положеннями Кодексу Законів про працю України, Кримінального кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення (додаток АК). Отже, на осіб у ролі порушників бюджетного законодавства очікують згідно з положеннями відповідних Кодексів різні види персональної

відповідальності – матеріальна, дисциплінарна, кримінальна й адміністративна (рис. 2.10).



**Рис. 2.10. Види персональної відповідальності за бюджетні правопорушення**

Примітка. Побудовано автором.

Відповідно до Кодексу Законів про працю України на працівників покладається матеріальна відповідальність за шкоду, вчинену навчальному закладу внаслідок порушення покладених на них трудових обов'язків. Такі протиправні дії працівників караються відповідальністю, яка обмежується певною частиною заробітку та не має перевищувати повного розміру заподіяної шкоди. Так, за заподіяну навчальному закладу шкоду ступінь обмеженої матеріальної відповідальності посадових осіб повинен збігатися з розміром заподіяної злочинними діями шкоди та не має бути більшим за середній місячний заробіток. Проте, в Кодексі Законів про працю України передбачені випадки, за умови існування яких на працівників покладається матеріальна відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної навчальному закладу внаслідок протиправних діянь. Більше того, згідно з Кодексом Законів про працю України на працівників-порушників трудової дисципліни очікують такі заходи стягнення як догана або звільнення [85].

Згідно з Кримінальним кодексом України на осіб, які вчинили суспільно небезпечні діяння з бюджетними коштами, очікують покарання як заходи



примусу, що застосовуються від імені держави за вироком суду та полягають в обмеженні прав і свобод засудженого [94]. Зокрема, порушення службовими особами законодавства про бюджетну систему України, а також видання ними нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи та видатки бюджету всупереч передбаченому законом порядку, розцінюються як бюджетні злочини, за вчинення яких застосовуються такі види покарань: штраф, виправні роботи, обмеження волі, позбавлення волі на певний термін, позбавлення права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю. Такі види покарань можуть бути застосовані судом до осіб, які вчинили загрозливі для суспільства дії з бюджетними коштами у великих (що в тисячу та більше разів), а також особливо великих, що в три тисячі та більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян, розмірах.

Відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення під адміністративним правопорушенням розуміється “протиправна, винна дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління” [86, 6]. Так, згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або недотримання порядку здійснення операцій з бюджетними коштами трактується як вчинення адміністративного правопорушення. В згаданому вище Кодексі передбачено, що на порушників законодавства про бюджетну систему України очікує адміністративне стягнення, що є “мірою відповідальності та застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як самим правопорушником, так і іншими особами” [86, 11]. Точніше, за нецільове використання бюджетних коштів або недотримання порядку здійснення операцій з бюджетними коштами на посадових осіб накладається грошове стягнення в формі штрафу від тридцяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Як визначено відповідними положеннями Бюджетного кодексу України, головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти приймають рішення

про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства на підставі протоколу про порушення бюджетного законодавства або акта ревізії. Так, практика застосування головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти фінансових санкцій передбачає зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення, а також зменшення бюджетних асигнувань [25].

Чинну сьогодні практику застосування Міністерством фінансів України фінансових санкцій та забезпечення дії персональної системи відповідальності за порушення бюджетного законодавства регламентують положення Постанови № 1837. Зокрема, Міністерство фінансів України вповноважене вживати заходи стосовно зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів у сфері освіти у випадку їх нецільового використання, зупиняти здійснення бюджетних асигнувань, а також зупиняти проведення операцій з бюджетними коштами в разі виявлення бюджетного правопорушення. На виконання таких повноважень до компетенції Міністра фінансів України віднесено прийняття рішень про накладення стягнень за бюджетні правопорушення, зменшення бюджетних призначень головному розпоряднику бюджетних коштів у сфері освіти, зупинення здійснення операцій з бюджетними коштами [172].

У свою чергу, відповідно до Постанови № 1204 місцеві фінансові органи мають право призупиняти бюджетні асигнування в разі виникнення підстав, передбачених у Бюджетному кодексі України, а також вживати заходи до розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти за вчинені ними бюджетні правопорушення, які визначені положеннями Бюджетного кодексу України, – застосовувати адміністративні стягнення до осіб, які винні в порушенні бюджетного законодавства, а також зупиняти операції з бюджетними коштами [182].

Правові підстави для забезпечення дієвості попереднього бюджетного контролю, здійснюваного органами Державного казначейства України, складені з положень Наказу № 136. Зокрема, на їх виконання органи казначейства не реєструють зобов'язання за умов відсутності документів, які підтверджують факт його взяття; невідповідності напрямів витрачання бюджетних коштів

зобов'язанню; недотримання розпорядниками бюджетних коштів бюджетних повноважень та обмежень, які передбачені законодавчими й іншими нормативно-правовими актами, а фінансові зобов'язання – у випадках відсутності відповідного бюджетного зобов'язання в бухгалтерському обліку виконання державного та місцевих бюджетів; відсутності документів, які підтверджують факт узяття фінансового зобов'язання; недотримання вимог, пред'явлених до оформлення поданих документів. Отже, в разі існування таких обставин на розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів у сфері освіти очікують відмови в реєстрації зобов'язань і фінансових зобов'язань у формі письмового повідомлення [111].

Виконуючи положення Наказу № 89 та Наказу № 205, органи Державного казначейства України забезпечують дієвість поточного бюджетного контролю, що виявляється через відмову в прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів у сфері освіти. Так, прийняттю до виконання органами казначейства платіжного доручення розпорядника бюджетних коштів може перешкодити, серед іншого, неправильне та неповне заповнення реквізитів; відсутність в обліку відповідних зобов'язань і фінансових зобов'язань; невідповідність платежу зареєстрованим зобов'язанням і фінансовим зобов'язанням; невідповідність зазначеного коду економічної класифікації видатків економічній характеристиці платежу; обмеження здійснення видатків згідно з нормативно-правовими актами; накладення арешту на кошти, які перебувають на відповідному рахунку розпорядника бюджетних коштів [112; 110].

За результатами аналізу відповідних положень Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” доречно констатувати, що ДКРС наділена такими важелями впливу, які забезпечують повноту відшкодування завданих державі збитків, поновлення нецільових витрат бюджетних коштів, а також гарантують невідворотність відповідальності за вчинення фінансових правопорушень. Так, її права зводяться до пред'явлення керівникам та іншим службовим особам навчальних закладів вимог щодо

усунення порушень фінансово-бюджетного законодавства, вилучення в судовому порядку до бюджету виявлених ревізіями прихованих і занижених різних видів платежів, клопотання про припинення бюджетного фінансування та кредитування в разі використання навчальними закладами отриманих коштів і позичок з порушенням чинних законів. Окрім цього, ДКРС вправі в судовому порядку стягувати в дохід держави кошти, які одержані навчальними закладами за незаконними угодами, без установлених законом підстав і з порушенням чинних актів законодавчого змісту [55]. З 5 січня 2006 р. набрала чинності норма Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, згідно з якою ДКРС має право звертатися до суду в інтересах держави, якщо навчальним закладом не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження та використання активів.

За результатами аналізу показників у табл. 2.4 доречно відзначати, що в 2002 р., 2004 р. і 2006–2008 рр. робота ДКРС з усунення виявлених за результатами ревізій та перевірок у сфері використання фінансових ресурсів на освіту порушень фінансової дисципліни оцінюється досить позитивно. Зокрема, в 2002 р. нею було усунуто з 504,24 млн. грн. виявлених фінансових правопорушень у сфері освіти 488,7 млн. грн. (96,92%), а в 2004 р. і 2006–2008 рр. питома вага усунутих усіх порушень фінансової дисципліни в сфері освіти дорівнювала, відповідно, 72,04%, 84,53%, 65,68% і 79,59%. Для порівняння, в 2003 р. ДКРС було забезпечено усунення всіх порушень фінансової дисципліни в сфері освіти лише на 7,77% (111,1 млн. грн.) від 1430,7 млн. грн. виявлених фінансових правопорушень у сфері освіти.

Згідно з Законом України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” ДКРС володіє правом накладати на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ адміністративні стягнення. Так, ДКРС вправі застосовувати статтю 164<sup>12</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушення відповідно до наказу Головкиру України “Про затвердження Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 Кодексу України про

адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 20 лютого 2002 р. № 54. Відповідно до нього на посадову особу ДКРС покладені повноваження, які пов’язані з оформленням актом ревізії виявлених фактів порушення законодавства про бюджетну систему, складанням протоколу про адміністративне правопорушення [106].

Таблиця 2.4

**Показники дієвості ревізій та перевірок ДКРС в сфері використання фінансових ресурсів на освіту в 2002–2008 рр.**

Роки	Загальна сума виявлених порушень фінансової дисципліни в сфері освіти (млн. грн.)	Обсяг усунутих усіх порушень фінансової дисципліни в сфері освіти (млн. грн.)	Питома вага усунутих усіх порушень фінансової дисципліни в сфері освіти (%)
2002	504,24	488,7	96,92
2003	1430,7	111,1	7,77
2004	281,23	202,59	72,04
2005	221,1	...	...
2006	391,58	331	84,53
2007	927,1	608,9	65,68
2008	1147,64	913,4	79,59

Примітка. Побудовано на основі [128].

Про дієвість проведених ДКРС в 2002–2008 рр. ревізій та перевірок у сфері використання фінансових ресурсів на освіту (див. табл. АА.1 додатку АА) свідчать показники в табл. 2.5, за результатами аналізу яких видні масштаби здійснених нею заходів карального змісту в формі притягнення винних осіб до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності. Як наглядно видно в табл. 2.5, про найвищий ступінь дієвості державного фінансового контролю засвідчують звітні за 2008 р. показники роботи ДКРС, згідно з якими нею було притягнуто до адміністративної відповідальності 1029 осіб, а за наказами керівників навчальних закладів до дисциплінарної та матеріальної відповідальності – 1150 осіб.

З даних у табл. 2.5 видно, що в 2002 р., 2004 р. і 2006 р. ДКРС також здійснювала дієвий державний фінансовий контроль, зважаючи на кількість притягнутих нею до адміністративної відповідальності осіб: у 2002 р. – 518 на

суму 0,037 млн. грн., у 2004 р. – 628 на суму 0,02 млн. грн., у 2006 р. – 797 на суму 0,037 млн. грн. Упродовж 2002–2008 рр., не враховуючи 2005 р., щорічно кількість осіб, притягнутих за наказами керівників навчальних закладів до дисциплінарної та матеріальної відповідальності, збільшувалася, відповідно, на 8, 12, 276 і 373 особи. За 2002–2003 рр. і 2006–2007 рр. до 25 осіб у ролі порушників трудової дисципліни було застосовано такий захід стягнення як звільнення з займаних посад.

Таблиця 2.5

**Показники дієвості ревізій та перевірок ДКРС в сфері використання фінансових ресурсів на освіту в 2002–2008 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Кількість осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності</b>	<b>518</b>	<b>17</b>	<b>628</b>	...	<b>797</b>	<b>16</b>	<b>1029</b>
Загальна сума накладених адміністративних штрафів (млн. грн.)	0,037	...	0,02	...	0,037	...	...
<b>Кількість осіб, притягнутих до дисциплінарної, матеріальної відповідальності</b>	<b>377</b>	<b>385</b>	<b>397</b>	...	<b>501</b>	<b>777</b>	<b>1150</b>
З них звільнено з займаних посад	10	6	...	...	2	7	...

Примітка. Побудовано на основі [128].

У 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. КРП міністерств, інших центральних органів виконавчої влади реалізували мету внутрішньої контрольної-ревізійної роботи, яка полягає в усуненні порушень фінансової дисципліни та відшкодуванні заподіяних державі збитків. Так, відповідно до Постанови № 2 КРП ініціюють вжиття заходів до розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, які вчинили бюджетні правопорушення, посадові особи КРП мають право ініціювати вирішення питання про притягнення до відповідальності винних у порушенні законодавства осіб, а також розробляти пропозиції з

підготовки неодмінних вимог щодо усунення виявлених під час здійснення контрольних заходів порушень законодавства [184].

Як підтверджують дані в додатку АЛ, питома вага відшкодованих і поновлених КРП фінансових і матеріальних ресурсів упродовж 2002 р., 2004 р. і 2006–2008 рр. була мізерною, а її числове значення знаходилося в діапазоні від 1% (у 2004 р. і 2008 р.) до 9,8% (у 2002 р.). Тобто, в 2002 р. з 218,3 млн. грн. виявлених незаконних і нецільових витрат ресурсів, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей було відшкодовано та поновлено тільки 21,3 млн. грн., проте це найкращий показник дієвості роботи КРП за досліджуваний часовий інтервал.

За результатами аналізу показників в додатку АЛ доречно підсумувати, що повна дієвість здійснюваного КРП міністерств і відомств внутрішнього фінансового контролю за роботою підпорядкованих їм підприємств, установ та організацій спостерігалася в 2002 р., зважаючи на те, що ними було забезпечено надходження фінансових ресурсів на суму 2,6 млн. грн. (100%). Проте, в 2008 р. хоча й було виявлено найбільшу кількість випадків недоотримання бюджетом, бюджетними установами та державними підприємствами належних їм доходів на суму 531 млн. грн., зате забезпечено повернення фінансових ресурсів тільки на 1,3% (6,8 млн. грн.).

За результатами діяльності в 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. підрозділи відомчого контролю прозвітували про великі суми виявлених інших порушень фінансової дисципліни, до числа найбільш поширених з яких віднесено заниження в обліку вартості активів, спричинення лишків коштів і матеріальних цінностей, зайве отримання бюджетних коштів унаслідок завищення бюджетних асигнувань, прийняття до сплати зобов'язань, що перевищують бюджетні асигнування. З даних у додатку АЛ наглядно видно, що найкращий результат своєї роботи КРП міністерств і відомств показали в 2008 р., оскільки ними було виявлено 3840,7 млн. грн. інших порушень фінансової дисципліни, але усунуто їх тільки на 38,2% (1466,7 млн. грн.). Зате, як свідчать показники в додатку АЛ, здійснюваний КРП міністерств і відомств внутрішній

фінансовий контроль був найбільш дієвим у 2004 р., тому що з виявлених ними 1600 млн. грн. інших фінансових порушень було усунуто 87,5% (1400 млн. грн.).

Про дієвість внутрішнього фінансового контролю, здійснюваного КРП міністерств і відомств за діяльністю підпорядкованих їм підприємств, установ та організацій, в тому числі навчальних закладів, у 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр., свідчить те, що за результатами їх роботи було притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності велику кількість осіб. Так, найбільше число осіб, притягнутих до дисциплінарної, матеріальної відповідальності, спостерігалось в 2002 р. (16,3 тис., з яких 421 звільнено з займаних посад) і 2004 р. (16,4 тис., з яких 415 звільнено з займаних посад), а найменше – в 2006 р. (3,4 тис., з яких 100 звільнено з займаних посад) [128].

Таким чином, на основі здійсненого аналізу основних показників дієвості роботи КРП міністерств і відомств у 2002 р., 2004 р., 2006–2008 рр. необхідно відзначити, що в цілому досліджувані показники не були показовими, тому що їх числові значення відповідали низькому рівню. Відповідно, такий висновок стосується показників дієвості роботи КРП у сфері використання фінансових ресурсів на освіту, до складу яких віднесені питома вага відшкодованих і поновлених фінансових і матеріальних ресурсів, повернутих фінансових ресурсів, а також усунутих інших порушень фінансової дисципліни.

За результатами здійснюваних контрольних-аналітичних та експертних заходів Рахункова палата повинна забезпечити вчасною та об'єктивною інформацією Президента України, Верховну Раду України, Кабінет Міністрів України, міністерства та відомства, а також підпорядковані їм навчальні заклади з метою відповідного реагування, усунення виявлених порушень і відшкодування збитків, заподіяних державному бюджету. Крім показників про результати контрольної діяльності, Рахункова палата надсилає до названих одержувачів інформації обґрунтовані рекомендації стосовно недопущення та запобігання вчиненню порушень бюджетного законодавства в майбутньому



часі, підвищення ефективності, результативності й економності використання коштів державного бюджету в сфері освіти.

За результатами аналізу даних у додатку АМ доречно засвідчити, що Рахункова палата найбільш плідно співпрацює з Верховною Радою України, оскільки здійснює контрольні заходи за дорученням її комітетів і запитамі народних депутатів. Так, щорічно Рахункова палата за результатами діяльності надсилає до Верховної Ради України в середньому 170 звітів, актів, висновків та інформацій для відповідного реагування. Найбільшу кількість (а саме – 51) таких документів Рахункова палата спрямувала до Президента України та Ради національної безпеки і оборони України в 2008 р., оскільки вповноважена проводити контрольні заходи на вимогу звернень глави держави. В 2009 р. у структурі звітів, актів, висновків та інформацій, що вимагають належної реакції від державних органів законодавчої та виконавчої влади, а також установ, організацій та підприємств, 17,4% названих документів Рахункова палата направила до Кабінету Міністрів України.

Упродовж 2002–2009 рр. роль адресатів інформації про результати контрольної діяльності Рахункової палати виконували міністерства, інші центральні органи виконавчої влади. Так, якщо в 2002 р. вони зобов'язані були належним чином відреагувати на 123 звіти, акти, висновки й інформації, то в 2009 р. цей показник досяг рівня 187. Найбільшу кількість (а саме – 77) згаданих вище документів Рахункова палата зорієнтувала до установ, організацій та підприємств у 2004 р. з метою усунення ними допущених порушень і відшкодування збитків, завданих державному бюджету.

Доречно відзначити, що згадані одержувачі звітів, актів, висновків та інформацій, зокрема Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, зобов'язані належним чином відреагувати на них, організувати впровадження рекомендацій та пропозицій Рахункової палати. Так, адекватна реакція Верховної Ради України на рекомендації та пропозиції Рахункової палати полягає у врахуванні їх при підготовці, обговоренні та прийнятті законів, розгляді на засіданнях її

комітетів, Кабінету Міністрів України – врахуванні при підготовці постанов і розпоряджень, а головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти – розгляді з послідувачим втіленням у дійсність.

Таким чином, відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” мета направлення Рахунковою палатою за результатами контрольної діяльності постанов і висновків до міністерств, відомств і підпорядкованих їм навчальних закладів полягає в забезпеченні відповідного реагування та вжиття заходів щодо притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законів, вчиненні безгосподарності та марнотратства. На виконання положень згаданого Закону Рахункова палата має право порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, які винні в порушенні норм діючого фінансово-бюджетного законодавства України [66]. Окреслене положення Закону України “Про Рахункову палату” співпадає з вимогами, які ставляться до ВОКДФ у європейських країнах, та роль якого де-факто виконує Рахункова палата. Зокрема, в Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів передбачено, що в тому разі, якщо висновки ВОКДФ не є обов'язковими до виконання, то ВОКДФ повинен мати право звернутися до органів, уповноважених вжити необхідних заходів і зобов'язати відповідні органи до їх виконання [98].

У результаті порівняльного аналізу повноважень Рахункової палати в Україні та Рахункових палат у країнах Європи В. Невідомим встановлено, що Рахункова палата в Україні, на відміну від Рахункових палат більшості держав Європи, законодавчо позбавлена реальної можливості вживати конкретних дієвих заходів щодо своєчасного та повного усунення виявлених порушень бюджетного законодавства, а також покарання винних осіб, застосовуючи власні процесуальні адміністративно-правові засоби. Беручи до уваги таку обставину, В. Невідомий пропонує закріпити за Рахунковою палатою виконавчі повноваження з особливим процесуально-правовим механізмом реалізації власних рішень. Такий висновок автором сформульований за результатами

вивчення досвіду європейських держав, відповідно до якого вищі контрольні органи мають право накладати штраф на осіб, винних у порушенні закону, стягувати збитки, заподіяні державі, а також вимагати від будь-яких державних органів припинення дії нормативно-правового акту в разі його невідповідності конституції чи іншому закону [122].

Отже, за результатами аналізу показників роботи вповноважених контролюючих органів доречно засвідчити, що здійснювані ними заходи справляють караючий вплив на порушників бюджетного законодавства. Вповноважені на здійснення контрольної функції органи в складі головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, ДКРС, КРП міністерств і відомств, Рахункової палати приймають безпосередню участь у забезпеченні дієвості бюджетного контролю загалом і бюджетного контролю за видатками на освіту зокрема. За нашим висновком, запропонована в додатку АН система відповідних показників призначена дати всебічну оцінку дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні.

## **Висновки до 2-го розділу**

За результатами дослідження практики бюджетного контролю за плануванням бюджетних коштів на освіту та їх використанням доцільно сформулювати такі висновки:

1. З'ясовано, що не зважаючи на те, що на стадіях планування видатків державного бюджету на освіту задіяне чимале коло учасників бюджетних правовідносин, функцію бюджетного контролю вповноважені справджувати Верховна Рада України та Міністерство фінансів України через здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також Рахункова

палата, до виключної компетенції якої відноситься проведення попереднього контролю проекту Державного бюджету України. Встановлено, що серед усіх учасників бюджетних правовідносин, що задіяні в процес складання, розгляду та затвердження місцевих бюджетів, функцію бюджетного контролю реалізують місцеві фінансові органи, які застосовують процедури аналізу з метою включення за його результатами поданого головним розпорядником коштів місцевого бюджету в сфері освіти бюджетного запиту до пропозиції проекту місцевого бюджету.

2. Вияснено, що довгоочікуваних змін в ідеології бюджетна політика України зазнала тоді, відколи було розпочато застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, що, в свою чергу, спонукало до появи нових учасників бюджетних правовідносин в особі відповідальних виконавців бюджетних програм. Далекоглядні трансформації в сфері бюджетотворення зумовили зміни в практиці бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту, внесли корінні перетворення в його зміст, зробили дійсним бюджетний контроль за ефективним виконанням бюджетних програм у сфері освіти відповідно до їх паспортів. Разом з початком застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі було створено передумови для зміцнення ролі бюджетного контролю, зважаючи на те, що нововведений метод формування та виконання бюджетів передбачає здійснення критичної оцінки діяльності учасників бюджетних правовідносин у сфері освіти на предмет досягнення поставлених цілей та виконання визначених завдань.

3. Доведено, що не всі вповноважені на здійснення функції контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти органи можуть звітувати про результати своєї діяльності. Зокрема, здійснюваний головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти внутрішній контроль за взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та витрачанням ними бюджетних коштів на освіту не передбачає застосування форм, методів, методичних прийомів і способів контрольної діяльності. Аналогічно, відсутність узаконених форм, методів, методичних прийомів і способів

контролю за дотриманням бюджетного законодавства, здійснюваного Міністерством фінансів України та місцевими фінансовими органами, перешкоджає контрольній функції відповідати критерію результативності. В свою чергу, здійснювана органами Державного казначейства України функція попереднього контролю на стадії реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, а поточного контролю – в процесі оплати їх рахунків точніше відповідає критерію дієвості, аніж результативності. Все ж таки, об'єктивна оцінка результатів бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти здійснена на підставі аналізу показників діяльності інших контролюючих органів, зокрема, ДКРС, КРП міністерств і відомств, Рахункової палати.

4. Установлено, що задіяна нині до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти система фінансових санкцій гарантує невідворотність покарання за вчинення ними бюджетних правопорушень. Як аргумент цьому, тільки за нецільове використання бюджетних коштів вони можуть бути покарані попередженням про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою стосовно усунення цього порушення, зменшенням бюджетних асигнувань, призупиненням бюджетних асигнувань, зупиненням операцій з бюджетними коштами. Крім цього, до осіб, які порушили бюджетне законодавство, застосовуються різні види персональної відповідальності – матеріальна, дисциплінарна, кримінальна й адміністративна.

5. Доведено, що для забезпечення всебічної оцінки дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту необхідна система відповідних показників. Її утворюють показники роботи головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти (застосовують різні види фінансових санкцій), Міністерства фінансів України (застосовують різні види фінансових санкцій, забезпечують дію персональної системи відповідальності за порушення бюджетного законодавства), органів Державного казначейства України (надають відмови розпорядникам бюджетних коштів у реєстрації зобов'язань і фінансових зобов'язань, а також у прийнятті до виконання їх платіжних доручень), ДКРС і

КРП міністерств і відомств (усувають порушення фінансової дисципліни, притягають винних осіб до різних видів відповідальності), а також Рахункової палати (спрямовує до Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, міністерств, відомств і підпорядкованих їм навчальних закладів звіти, акти, висновки й інформації).

Основні науково-теоретичні положення та практичні результати другого розділу дисертації опубліковані в наукових працях [149; 152; 150; 139; 144; 141].

### Розділ 3

## СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИДАТКАМИ НА ОСВІТУ

### 3.1. Напрямки реформування бюджетного контролю за плануванням і використанням фінансових ресурсів у сфері освіти

На виклик проблем сучасного соціально-економічного розвитку держави та під впливом наслідків фінансово-економічної кризи відбуваються трансформації в системі державного управління. Такі зміни впливають на функціонуючу нині систему державного фінансового контролю, оскільки цей вид контролю виконує роль функції державного управління. Очевидно, що трансформована під впливом цих чинників система державного фінансового контролю повинна відрізнитися від тієї моделі державного фінансового контролю, яка виявила свою неспроможність ефективно діяти в сучасних фінансово-економічних умовах. Отже, сьогодні існує об'єктивна потреба в обґрунтуванні стратегічних напрямків розвитку державного фінансового контролю, вдосконаленні форм і методів здійснення контрольних заходів, підвищенні їх результативності й ефективності.

Такі ж прогресивні зміни повинні супроводжувати функціонування системи бюджетного контролю і, зокрема, підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту, оскільки є необхідність у зміні її призначення. Так, якщо значення тогочасної підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту зводилося в основному до констатації фактів бюджетних правопорушень у сфері планування та використання бюджетних коштів на освіту, то реформована її модель повинна виконувати попереджувально-профілактичну функцію, а це означає, попереджати виникнення порушень бюджетного законодавства в даній сфері. Більш того, така підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту повинна функціонувати на вимогу загальноприйнятих міжнародних норм і стандартів, упровадження яких відбувається за результатами інтеграції України в європейське співтовариство.

З часу набрання чинності в жовтні 1977 р. на IX Конгресі ВОКДФ у Лімі Хартії аудиту державних фінансів минуло більше трьох десятиліть, проте закладені в цьому документі ідеї вважаються постійними, визначальними принципами, чим аргументується їх дія й на сьогодні. Характерно, що ключові ідеї Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів набувають актуальності в час зміцнення демократії та побудови правової держави. Якраз доречною буде теза, оголошена у Відні в кінці 1998 р. Генеральним Секретарем INTOSAI доктором Францом Фідлером про те, що саме “правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів” [98].

Згідно з Хартією аудиту державних фінансів країна-член INTOSAI повинна забезпечити впровадження контролю як неодмінної складової частини управління громадськими фінансовими ресурсами. Зокрема, контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов’язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає в своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів і принципів законності, ефективності, доцільності й економії в процесі управління фінансовими ресурсами. Проте, кінцева ціль контролю державних фінансів полягає в посиленні відповідальності винних осіб і відшкодуванні збитків, а окрім цього, ефективний контроль має перешкоджати або, принаймні, ускладнювати повторення виявлених порушень.

Відповідно до Хартії аудиту державних фінансів країна-член INTOSAI має забезпечити побудову системи контролю з внутрішнього і зовнішнього контролю. Зокрема, в складі кожного державного органу або організації має функціонувати власний підпорядкований їм підрозділ внутрішнього контролю та одночасно бути функціонально й організаційно незалежним. У свою чергу, органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів і з цієї причини їх статусом наділені ВОКДФ [98].

За баченням Н. Рубан, з метою побудови системи ДВФК в Україні треба ґрунтовно вивчити досвід з розв’язання цієї проблеми в європейських країнах. Зокрема, відповідно до нього функція внутрішнього контролю має бути в



розпорядженні керівників органів державного сектору, а це значить, що саме вони повинні нести персональну відповідальність за результати діяльності очолюваних ними органів, повноцінне досягнення цілей та виконання завдань. З означеного слідує, що функціонування системи ДВФК у нашій країні повинне ґрунтуватися на принципі індивідуальної відповідальності керівників за ефективну діяльність органів державного сектору [208, 47-50].

У країнах ЄС системи ДВФК формуються з фінансового управління і контролю, внутрішнього аудиту, а також їх гармонізації на центральному рівні. Так, базовою складовою частиною систем ДВФК у країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, які відповідають за результати діяльності очолюваних ними органів. Окрім зазначеного, в системі органів державного і комунального сектору функціонують служби децентралізованого внутрішнього аудиту, які вповноважені досліджувати діяльність цих органів, звітувати про результати проведеного внутрішнього аудиту. За гармонізацію цих складників систем ДВФК у країнах ЄС відповідає підрозділ при Міністерстві фінансів – центральний директорат, який виконує такі основні завдання: надання міністру фінансів допомоги у визначенні напрямку здійснення державної фінансової політики і вдосконалення системи фінансового управління і контролю, розроблення рекомендацій, інструкцій, методик проведення внутрішнього аудиту, надання внутрішнім аудиторам консультацій з питань застосування відповідних стандартів.

Перші дієві кроки на шляху до побудови системи ДВФК згідно з вимогами до країн-членів INTOSAI були зроблені ще кілька років тому. Зокрема, на зміну розпорядженням Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю” від 24 травня 2005 р. № 158-р та “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2008–2015 роки” від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р сьогодні чинне розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю

на період до 2017 року” від 23 грудня 2009 р. № 1601-р (далі – Розпорядження № 1601-р).

Діюча нині система ДВФК в Україні не є довершеною, оскільки пред’явлені до неї вимоги не задоволені повністю. Тому відповідно до Розпорядження № 1601-р з метою усунення недоліків у функціонуванні сьогочасної системи ДВФК потрібно змінити пріоритети та запровадити її нову модель. Процес реформування системи ДВФК в Україні з урахуванням позитивної практики побудови систем ДВФК у країнах-кандидатах у члени ЄС потребує тривалого часу та, тим більше, чималих зусиль задіяних в його проходження учасників. Отже, як визначено положеннями Розпорядження № 1601-р, чинна система ДВФК в Україні має стати досконалою по закінченню процесу реформування в 2017 році (додаток АП).

Як передбачено положеннями Розпорядження № 1601-р, у системі органів державного і комунального сектору повинен бути організований ДВФК, визначна роль якого зводиться до забезпечення вмілого управління державними ресурсами з дотриманням принципів законності, ефективності, результативності, прозорості й економічності. З метою приведення ДВФК в системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти до потреб сьогодення потрібно здійснити комплексні заходи з його реформування та, таким чином, забезпечити розвиток ДВФК у стратегічній перспективі. Так, реформована за європейською моделлю система ДВФК повинна складатися з підсистем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також їх гармонізації.

Відповідно до Розпорядження № 1601-р підсистема внутрішнього контролю має діяти на основі відповідальності розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти в особі його керівника за результати своєї роботи. Виконуючи роль інструмента управління, внутрішній контроль спрямований на перевірку повноти виконання відповідних завдань, більше того, за його результатами здійснюються заходи з метою підвищення ефективності і результативності роботи розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти. Таким чином, розпорядник бюджетних коштів у сфері освіти в особі його

керівника поряд з плануванням та організацією роботи повинен забезпечити функціонування підсистеми внутрішнього контролю, нагляд за нею з метою досягнення цілей та виконання завдань діяльності.

У свою чергу, підсистема внутрішнього аудиту має діяти з метою надання рекомендацій щодо вдосконалення діяльності розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти, підвищення ефективності управління, сприяння досягненню цілей та виконанню завдань. Більше того, завдяки результативному внутрішньому аудиту існує можливість попередити незаконне та неефективне використання бюджетних ресурсів, запобігти виникненню упущень і недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти. Проте, на вимогу положень Розпорядження № 1601-р повноцінність запровадженої в діяльність розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти системи ДВФК забезпечує інспектування, що здійснюється в формі ревізій та перевірок і спрямоване на виявлення порушень фінансово-бюджетного законодавства, встановлення винних посадових і матеріально відповідальних осіб.

Таким чином, на виконання положень Розпорядження № 1601-р у діяльність розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти має бути впроваджена система ДВФК, сформована з підсистем внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та інспектування. Як видно на рис. 3.1, функціонування кожної складової ДВФК у системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти передбачає здійснення вповноваженими органами та особами контрольних заходів з певною метою.

Відповідно до бюджетного законодавства низки демократичних країн уряд щорічно звітує перед парламентом про виконання державного бюджету, але зміст парламентського контролю є набагато ширшим і полягає в діяльності спеціальних органів контролю за використанням публічних фінансів. Такі органи можуть мати статус органів при парламенті чи бути незалежними інституціями, пов'язаними з парламентом лише функціональними зв'язками, що проявляються у використанні парламентом результатів їхньої роботи. Так, органи парламентського контролю в основному призначені здійснювати

контроль за витрачанням виконавчою владою коштів, асигнованих законодавчим органом, на предмет законності, ефективності, ощадливості та чесності. Інакше кажучи, призначення парламентського контролю полягає у встановленні фактів неефективної роботи уряду – випадків шахрайства, марнотратства та неправильного використання державних коштів [160].



**Рис. 3.1. Складові ДВФК у системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти**

Примітка. Побудовано на основі [203].

Досвід здійснення парламентського контролю в деяких зарубіжних країнах засвідчує, що Рахункова палата в Болгарії вповноважена проводити контроль за витрачанням коштів державного та місцевих бюджетів за критеріями доцільності та законності; Генеральний контролер і аудитор Палати громад у Великій Британії – перевірку правильності використання

міністерствами та відомствами державних коштів; Верховна палата контролю в Польщі – контроль за діяльністю урядової адміністрації на предмет законності, доцільності та добросовісності використання бюджетних коштів; Головне управління звітності в США – фінансовий контроль за діяльністю публічної адміністрації, а також виконанням програм, затверджених Конгресом (табл. AP.1 додатку AP). Таким чином, парламентський бюджетний контроль у Болгарії, Великобританії, Польщі і США – це контроль за виконанням бюджету, який призначений забезпечити успішну реалізацію бюджетної політики держави в сфері використання бюджетних коштів. Зокрема, контрольна функція органів парламентського контролю полягає в здійсненні бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів, в тому числі на освіту, на предмет законності, доцільності та правильності.

Згідно з Хартією аудиту державних фінансів кожна країна-член INTOSAI повинна забезпечити незалежність аудиту державних фінансів. Інакше кажучи, до країн-членів INTOSAI ставиться обов'язкова вимога з приводу створення ВОКДФ, який має діяти об'єктивно й ефективно за умов незалежності від підконтрольних йому органів і захищеності від зовнішнього впливу. Так, доручені ВОКДФ завдання полягають у здійсненні контролю за дотриманням законодавства; контролю за правильністю фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності; контролю, який спрямований на оцінювання державного управління за критеріями результативності, ефективності й економічності [98].

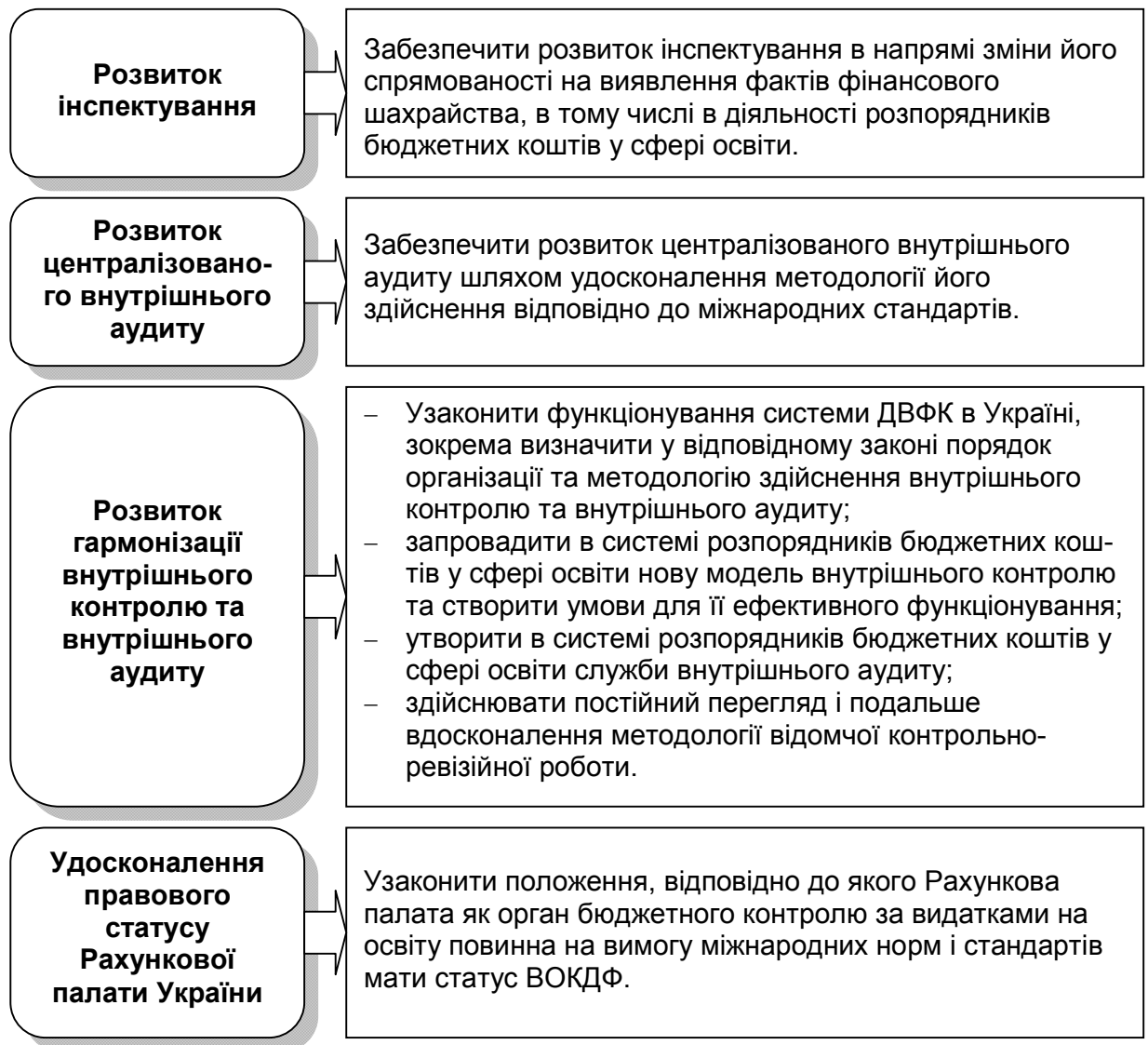
Відповідно до Мексиканської декларації незалежності, прийнятої в 2007 р. на XIX Конгресі INTOSAI, ВОКДФ повинен володіти широкими повноваженнями і повною свободою дій при виконанні своїх функцій. Так, йому має бути доручене завдання на здійснення аудиту використання державних коштів, ресурсів і майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу. ВОКДФ повинен також практикувати аудит надходження коштів до державного бюджету або державних установ, організацій і підприємств, проводити аудит законності та правильності

рахунків уряду або державних установ, організацій та підприємств, економності, ефективності та результативності їх діяльності [250].

У ряді демократичних країн – США, Великобританії, Німеччині, Швеції та Австрії, парламентський контроль уповноважені здійснювати спеціально створені незалежні контрольно-ревізійні відомства через проведення ревізійних перевірок урядових рахунків і відомчих операцій (табл. АР.2 додатку АР). Так, Головна контрольна служба в США проводить перевірку урядових рахунків; Федеральна рахункова палата в Німеччині – ревізійну перевірку державних проектів, а також фінансово-бюджетних питань з державного управління; парламентські ревізори в Швеції – перевірку діяльності міністерств і державних адміністрацій; Бюджетне управління Міністерства фінансів у Австрії – контроль за виконанням бюджету та дотриманням граничних меж витрачання бюджетних коштів. Отже, здійснюваний незалежними контрольно-ревізійними відомствами контроль розповсюджується, окрім іншого, на використання бюджетних коштів у сфері освіти.

В Україні статусом ВОКДФ володіє Рахункова палата, яка підпорядкована і підзвітна Верховній Раді України, проте здійснює свою діяльність як незалежний орган контролю Верховної Ради України та функціонує самостійно від будь-яких інших органів держави. Не зважаючи на те, що по нині не виконана вимога Хартії аудиту державних фінансів, відповідно до якої створення ВОКДФ та необхідний рівень його незалежності мають визначатися в Конституції України, проте майже всі дослідники цієї проблеми в своїх наукових працях [132, 232-237] наділяють Рахункову палату статусом Вищого органу фінансового контролю.

Як висновок слідує, що згідно з положеннями Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, Розпорядження № 1601-р та на виконання розробленої на його вимогу Стратегії розвитку ДКРС на період до 2015 року система державного фінансового контролю в Україні, зокрема підсистема бюджетного контролю в сфері освіти, потребують реформування за кількома напрямками (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Напрями реформування підсистеми бюджетного контролю в сфері освіти**

Примітка. Побудовано автором.

Для побудови єдиної системи державного фінансового контролю в Україні, більше того, приведення її до реформованого стану, вимагає негайного прийняття Закон України “Про державний фінансовий контроль”. На нашу думку, доцільно врахувати надані М. Голованем рекомендації, згідно з якими “законодавчій роботі у цій сфері має передувати розроблення відповідної концепції, яка б визначала правові і організаційні засади створення цілісної системи державного фінансового контролю, систему вповноважених

контрольних органів, сферу їхньої діяльності, основні завдання й повноваження та порядок взаємодії” [33, 135]. Інакше кажучи, цей базовий документ призначений чітко визначити поняття державного фінансового контролю, його принципи, систему, значення, пріоритети, основні види і порядок здійснення, а також розмежувати завдання та повноваження контрольних органів, усунути дублювання та паралелізм в їхній роботі.

Запропонований М. Голованем законопроект “Про державний фінансовий контроль” містить застарілі на сьогодні положення, зважаючи на те, що ідея на його розробку була апробована в 2003 році (додаток АС). Проте, заслуговують на увагу положення в Розділі 7 “Організація та здійснення державного фінансового контролю”, зокрема в підрозділі “Бюджетний контроль” пропонується визначити основні завдання та вимоги до бюджетного контролю, передбачити особливості проведення ревізій та перевірок формування та використання коштів державного бюджету, ревізій складання і виконання місцевих бюджетів, ревізій використання бюджетних коштів та діяльності бюджетних установ. Окрім цього, заслуговує на підтримку спроба М. Голованя включити в згаданий законопроект положення, які обґрунтовують організаційні засади здійснення бюджетного контролю в Україні, навіть не зважаючи на те, що ревізії та перевірки як методи бюджетного контролю почали втрачати свою актуальність, проте їх практика є чинною й понині.

За нашим баченням, замість Проектів Законів № 1131, № 1131-1 і № 1131-2 потрібно забезпечити розроблення єдиного законопроекту про основи державного фінансового контролю, в який включити положення, що подають формулювання бюджетного контролю як одного з різновидів державного фінансового контролю, визначають систему, ціль, завдання, принципи, види, пріоритетні напрямки, склад органів бюджетного контролю та сферу їхньої діяльності. Таких відомостей про бюджетний контроль буде достатньо, аби взяти їх за основу, розширити та подати в проекті Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення”.



За нашими міркуваннями, в Проекті Закону № 3087 доцільно, поміж іншого, визначити завдання, функції та права органів бюджетного контролю на стадіях складання, розгляду та затвердження бюджетів, а також у процесі використання бюджетних коштів, передбачити застосовувані ними форми, методи, методичні прийоми та способи бюджетного контролю. Прийняття законів “Про державний фінансовий контроль” та “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” має вирішити назрілі проблеми, які перешкоджають процесу здійснення бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків, а також використанням бюджетних коштів у сфері освіти.

Як свідчить практика бюджетного контролю на стадіях складання, розгляду та затвердження державного і місцевих бюджетів, а також у процесі використання бюджетних коштів, чисельні різнохарактерні проблеми чинять стримуючий вплив на розвиток бюджетного контролю в Україні, в тому числі, вони перешкоджають ефективному функціонуванню підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту. З означеного слідує, що єдиний шлях до забезпечення розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту полягає в терміновому вирішенні назрілих проблем, завдяки чому здійсняться передбачувані зміни, які призначені підняти його на довершений рівень.

Поміж усіх стадій бюджетного процесу критерію важливості щонайбільше відповідають стадії складання, розгляду та затвердження бюджетів. Таку ж думку має В. Дем’янишин, і згідно з якою “від рівня організації бюджетного планування залежить якість і реальність показників бюджету, рівень соціально-економічного розвитку суспільства і фінансові можливості держави” [36, 62]. З означеного слідує, що на всіх учасників бюджетних правовідносин, які задіяні на стадіях складання, розгляду та затвердження бюджетів, має покладатися посилена відповідальність за повноту виконання завдань та функцій. Такі самі правила мають поширюватися на тих учасників бюджетних правовідносин, які здійснюють свої повноваження в процесі планування коштів державного та місцевих бюджетів на освіту.

У результаті дослідження практики бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту встановлено, що її супроводжують недоліки різного характеру. Так, до складу органів, які здійснюють бюджетний контроль на стадіях складання, розгляду та затвердження державного бюджету, входять Верховна Рада України, Міністерство фінансів України, Рахункова палата, а також головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти, а під час проходження цих стадій на місцевому рівні – місцеві фінансові органи. Проте, навіть за цих обставин бюджетний контроль за плануванням бюджетних видатків на освіту буде результативним та дієвим в разі повноцінного виконання цими органами завдань і функцій. Більш того, потреби в залученні інших учасників бюджетних правовідносин до здійснення контрольної функції немає, зважаючи на те, що кожен з цих органів вже несе відповідальність за досконале проходження процесу планування бюджетних видатків на освіту.

На нашу думку, недоліки бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту мають зовсім інші корені. Так, відповідно до Бюджетного кодексу України правові підвалини для здійснення бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків сформовані тільки з положення, задокументованого в пункті 2 статті 19, відповідно до якого на стадіях складання, розгляду та затвердження бюджетів здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами. Окрім цього, здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу регламентується положеннями статей 109-115 глави 17 Бюджетного кодексу України. Більше того, органи, які здійснюють бюджетний контроль за плануванням бюджетних видатків на освіту, не використовують у повному обсязі визначені для них форми, методи, методичні прийоми та способи, що не дає їм можливості показати себе зі сторони органів, які діють на принципах результативності та дієвості.

На нашу думку, назрілі проблеми правового та методологічного характеру, які гальмують розвиток бюджетного контролю за плануванням

бюджетних видатків на освіту, доцільно вирішити шляхом здійснення таких заходів:

– уточнити задокументоване в Бюджетному кодексі України контрольне повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів, яке здійснюється ними на етапах складання та розгляду, відповідно, Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Доцільно узаконити аналіз як метод бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту, ціль застосування якого полягає в з'ясуванні повноти відповідності поданих головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти бюджетних запитів меті, пріоритетності, ефективності використання бюджетних коштів для включення їх до пропозиції проектів Державного бюджету України та місцевих бюджетів. У результаті зробленого уточнення буде внесено ясність у зміст питань, які підпадають під попередній бюджетний контроль з боку Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів. У такому випадку, буде уточнено задокументоване в Бюджетному кодексі України їх повноваження на здійснення контрольної функції за дотриманням бюджетного законодавства на стадіях планування бюджетних видатків на освіту;

– розширити задокументоване в Законі України “Про Рахункову палату” повноваження Рахункової палати на здійснення експертизи проекту Державного бюджету України. З огляду на вузькість його формулювання, доцільно доповнити контрольне повноваження думкою, відповідно до якої експертиза здійснюється з метою аналізу й оцінки визначальних макроекономічних і бюджетоутворюючих показників, дохідних і видаткових статей Державного бюджету України, а також внесення пропозицій щодо їх зміни. Таке доповнення має підкреслити важливість експертизи як методу бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту, право на здійснення якого має тільки Рахункова палата. Більш того, досягненню цієї мети сприятиме застосування нею, крім аналізу й оцінки, нових методичних

прийомів і способів попереднього бюджетного контролю за видатками на освіту;

– беручи до уваги факт, що участь Рахункової палати на стадії складання проекту Державного бюджету України полягає в наданні зауважень і пропозицій рекомендаційного змісту, з метою посилення впливу та забезпечення вирішальної ролі Рахункової палати на цьому етапі бюджетного процесу необхідно змінити характер наданих нею зауважень і пропозицій з рекомендаційного на неодмінний до виконання. На досягнення рівнозначної цілі спрямоване виконання положення Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, відповідно до якого керівники державних органів мають нести відповідальність за прийняття чи відхилення експертно-аналітичних висновків, які надаються ВОКДФ у результаті експертизи законопроектів та інших нормативних актів фінансового характеру. За обставини реалізації цього заходу здійснюваний Рахунковою палатою попередній бюджетний контроль за видатками на освіту буде результативним, що повинно забезпечити ключову роль Рахункової палати на стадіях планування бюджетних видатків на освіту.

У сформованих під впливом бюджетної реформи в Україні умовах контроль за використанням бюджетних коштів на освіту не лише не втратив актуальності, а й збільшив значення, змінивши при цьому форму прояву з контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів на аудит ефективності й оцінку результативності виконання бюджетних програм у сфері освіти. Застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі передбачає здійснення контролю за результатами виконання бюджетних програм у сфері освіти шляхом проведення оцінки роботи розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти на предмет досягнення цілей та виконання завдань, а також аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм у сфері освіти. Більш того, в Розпорядженні № 538-р передбачено підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм у сфері освіти. На нашу думку, щоб використовувати увесь потенціал функції контролю за витрачанням

бюджетних коштів на освіту треба вирішити низку назрілих проблем правового, організаційного та методологічного характеру, зокрема шляхом вжиття таких заходів:

– змінити за формулюванням та змістом подане в чинному законодавстві контрольне повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів, здійснюване ними на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту. Так, запропоноване в статті 111 Бюджетного кодексу України, підпункті 6 пункту 4 Постанови № 1837 повноваження Міністерства фінансів України на здійснення функції контролю за дотриманням бюджетного законодавства на етапі виконання державного бюджету за видатками, підпункті 11 пункту 4 Постанови № 1204 – таке ж повноваження місцевих фінансових органів у процесі проходження цієї стадії бюджетного процесу на місцевому рівні є вузьким за формулюванням і надто широким за наповненим змістом. Тому, функція бюджетного контролю на стадії використання бюджетних коштів на освіту, здійснювана цими учасниками бюджетних правовідносин, має бути уточнена шляхом внесення ясності в зміст підконтрольних питань;

– забезпечити розвиток централізованого внутрішнього аудиту шляхом активізації його здійснення ДКРС. Згідно з чинним законодавством органи ДКРС можуть практикувати ДФА виконання бюджетних програм у сфері освіти, місцевих бюджетів, діяльності головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти та роботи розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти. Як підтверджує практика, органи ДКРС хоча й здійснюють такі види централізованого внутрішнього аудиту, проте вимогу щодо активізації своєї діяльності в цьому напрямку не виконують. Більше того, в період реформи в сфері функціонування системи ДВФК потреба в активізації здійснення різних видів централізованого внутрішнього аудиту обґрунтовується проблемами розвитку служб децентралізованого внутрішнього аудиту. Оскільки такі служби в системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти сьогодні не діють у зв'язку з відсутністю правових підстав, то їх місію тимчасово виконують органи ДКРС, надаючи за результатами здійснюваних централізованих

внутрішніх аудитів рекомендації щодо підвищення ефективності роботи розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, вдосконалення процесу управління, повноцінного досягнення мети їхньої діяльності;

– продовжити на вимогу реформування системи ДВФК в Україні практику інспектування діяльності розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти. Так, у результаті проведення ДКРС і КРП міністерств і відомств, відповідно, централізованого та децентралізованого інспектування виявляються факти фінансових правопорушень і притягуються винні особи до відповідальності. Потреба в збереженні практики інспектування в формі ревізій та перевірок обґрунтовується відсутністю сьогодні в довершеному стані внутрішнього контролю та децентралізованого внутрішнього аудиту в системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти. Вже впродовж 2012–2016 рр. передбачено створити в системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти служби внутрішнього аудиту, а також здійснити поступову заміну інспектування на внутрішній аудит;

– забезпечити результативну діяльність КРП у системі головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти. Якщо раніше вважалося, що практика відомчого контролю вичерпала потенціал і, відповідно, не має перспектив для розвитку, то одночасно з початком реформування системи ДВФК в Україні внутрішній фінансовий контроль, який здійснюється КРП міністерств і відомств, отримав можливість засвідчити про свою результативність. Нова модель системи ДВФК в Україні повинна бути побудована з урахуванням європейських норм і правил з тією метою, щоб досягти найменших розходжень між вітчизняною системою ДВФК та системами ДВФК, які успішно функціонують у європейських країнах. Зважаючи на те, що внутрішня контрольно-ревізійна робота виконує роль компонента внутрішнього контролю, а також беручи до уваги нинішній стан фінансово-бюджетної дисципліни в державі, вона разом з іншими складниками має формувати фундамент оновленої системи ДВФК в Україні;

– посилити вплив КРП на прийняття рішень керівниками міністерств і відомств, яким підпорядковані навчальні заклади. Так, згідно з Постановою № 2 КРП міністерств і відомств подають їх керівникам документи про результати здійснених контрольних заходів разом з пропозиціями для прийняття відповідного рішення. Проте, як підтверджує практика, частими є випадки неслухної реакції зі сторони керівників міністерств і відомств на результати контрольних заходів і, відповідно, прийняті ними рішення не повністю враховують подані КРП пропозиції. Тому, тільки за умови цілковитого врахування керівниками міністерств і відомств пропозицій внутрішня контрольно-ревізійна робота не буде суперечити критерію дієвості, а посилення впливу КРП на прийняття цих рішень має виключити негативну практику ігнорування результатів контрольних заходів;

– на рівні Закону України “Про Рахункову палату” врегулювати практику застосування висновків Рахункової палати за результатами контрольно-ревізійної діяльності в сфері використання бюджетних коштів, у тому числі на освіту, на стадії складання проекту Державного бюджету України. Відсутність такої практики не дає Рахунковій палаті змоги приймати участь у вирішенні питань, пов’язаних з зміною пріоритетів у реалізації бюджетних програм у сфері освіти, збільшенням чи зменшенням коштів бюджету на їх виконання. Тому одночасно з початком дії практики застосування висновків Рахункової палати за результатами контрольної діяльності в сфері використання бюджетних коштів на освіту збільшуватиметься роль Рахункової палати на стадії складання проекту Державного бюджету України.

На думку експертів Лабораторії законодавчих ініціатив, є нагальна потреба у внесенні доповнень до Закону України “Про Рахункову палату”, вдосконаленні правових підстав діяльності Рахункової палати як органу бюджетного контролю. Цілком підтримуючи та, одночасно, доповнюючи їхні міркування, вважаємо, що запропоновані заходи покликані забезпечити відповідність бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти критеріям результативності та дієвості, а також збагатити

методологію бюджетного контролю за видатками на освіту різними видами аудитів, зокрема:

– у Законі України “Про Рахункову палату” дозволити Рахунковій палаті здійснення владно-розпорядчих повноважень через право на видачу обов’язкових до виконання приписів розпорядникам бюджетних коштів, в тому числі в сфері освіти, а також зупинення руху коштів на їх рахунках. Володіючи статусом незалежного органу спеціальної конституційної компетенції, де-факто Рахункова палата залишається у владному підпорядкуванні Верховної Ради України. Зокрема, Рахункова палата виконує доручення Верховної Ради України на проведення ревізій та перевірок, а Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати через підзвітність і підконтрольність. У цих умовах Рахункова палата за результатами контрольних заходів у сфері використання бюджетних коштів на освіту формулює пропозиції, висновки та рекомендації, які інколи позбавлені адекватної реакції. Тому доцільно переглянути основні принципи взаємодії Рахункової палати з Верховною Радою України, в результаті чого послабити вплив Верховної Ради України на діяльність Рахункової палати і, отже, надати їй статус незалежного органу в системі органів державної влади відповідно до положень Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, а також Мексиканської декларації незалежності;

– передбачити в Законі України “Про Рахункову палату” відповідальність за невчасне чи неналежне реагування на постанови та висновки Рахункової палати за результатами контрольних заходів, у тому числі, в сфері використання бюджетних коштів на освіту. Відповідно до Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата повинна направляти постанови та висновки міністерствам та відомствам, а також підпорядкованим їм навчальним закладам для відповідного реагування та вжиття заходів з усунення виявлених порушень, відшкодування завданих державі збитків, притягнення до відповідальності винних у порушенні законодавства та допущенні безгосподарності і марнотратства осіб. Затверджені Колегією Рахункової



палати постанови та висновки мають бути розглянуті у встановлений нею термін, а про заходи реагування на них вона повідомляється негайно. Такі положення повністю збігаються з вимогами Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, відповідно до яких підконтрольні органи зобов'язані надати коментар на висновки ВОКДФ у терміни, встановлені законодавством чи ВОКДФ, повідомити про вжиті для виконання висновків заходи. Отже, передбачення в Законі України “Про Рахункову палату” відповідальності за невчасне або неналежне реагування на постанови та висновки Рахункової палати покликане виключити негативну практику ігнорування результатів контрольної діяльності в сфері використання бюджетних коштів на освіту;

– у Законі України “Про Рахункову палату” передбачити право Рахункової плати на здійснення аудиту ефективності, законності та правильності управління державними коштами, в тому числі в сфері освіти. У Законі України “Про Рахункову палату” відсутні визначення різних видів аудиту, які практикуються Рахунковою палатою, тому така прогалина повинна бути усунута шляхом внесення до нього доповнень. Зокрема, положеннями Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів визначено, що традиційними завданнями ВОКДФ є здійснення контролю за дотриманням законодавства та контролю правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності. Окрім цих видів контролю, ВОКДФ володіє правом на проведення контролю, який націлений на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління [84; 133].

Отже, в сучасних умовах, які спричинені наслідками масштабної фінансово-економічної кризи, на бюджетний контроль має бути покладена роль інструмента боротьби з порушеннями та зловживаннями в фінансово-бюджетній сфері, більше того, цей вид державного фінансового контролю повинен захищати фінансові та майнові інтереси держави, підтримувати фінансову дисципліну під час виконання бюджету, запобігати деморалізації

суспільства. Відповідно, рівноцінне значення має здійснюваний в Україні бюджетний контроль за видатками на освіту як один з підвидів бюджетного контролю. Як видно, за окреслених вище критичних умов на бюджетний контроль за видатками на освіту покладається досить відповідальна місія, повноцінне виконання якої можливе лише в разі результативного вирішення різнохарактерних проблем, які стоять на перешкоді проходженню його практики. В свою чергу, оперативне розв'язання правових, організаційних і методологічних проблем, які перешкоджають проведенню бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків та використанням бюджетних коштів у сфері освіти, має на меті забезпечити реформування і, разом з ним, розвиток бюджетного контролю за видатками на освіту.

### **3.2. Оптимізація взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту**

Проблема розмежування і, відповідно, уникнення дублювання функцій і повноважень органів, які проводять бюджетний контроль за видатками на освіту, залишатиметься актуальною, доки результати її вирішення не будуть закріплені на рівні закону. Так, нині є потреба в розробці спершу Концепції розвитку державного фінансового контролю, а потім ухваленні на її основі базового закону про систему державного фінансового контролю в Україні та, насамкінець, конкретизації у відповідних законах компетенції контролюючих органів, порядку їхньої діяльності та взаємодії між ними.

На думку Д. Зими, нині в Україні відсутня система органів державного фінансового контролю, яка будувалася б на засадах чіткого визначення їх повноважень і взаємовигідної плідної співпраці між ними. Точніше кажучи, його бачення зводиться до того, що “сьогодні існує сукупність органів, які

здійснюють фінансовий контроль, а не їх система” [69]. Таким чином, автор тези заперечує думку тих науковців, які вважають, що система органів, наділених контрольними повноваженнями в сфері використання державних фінансових ресурсів, вже сформувалася. Підтримуючи думку Д. Зими, інші дослідники цієї проблеми Л. Іващенко та І. Басанцов запевняють про цілковиту відсутність належної координації в діях контролюючих органів [77; 9, 45]. На нашу думку, хоча в цілому окреслена проблема наявна, однак не раціонально безапеляційно наполягати на повній відсутності серед органів державного фінансового контролю потрібної скоординованої та взаємоузгодженої роботи.

Актуальну проблему відсутності необхідної співпраці між окремими контролюючими органами породжує не менш насущна проблема дублювання функцій, більш того, прямого втручання їх до компетенції діяльності один одного. Як висновок слідує, що органи державного фінансового контролю, які ведуть між собою боротьбу за сферу впливу на підконтрольний об’єкт, не можуть будувати діяльність на засадах співробітництва. Якраз доречними будуть слова В. Симоненка, зміст яких полягає в тому, що єдина система державного фінансового контролю може функціонувати злагоджено, без протистояння її елементів і зіткнення інтересів тільки за чіткого законодавчого розмежування сфер діяльності та повноважень, а також наявності належної взаємодії [214, 108].

На думку П. Петренка, проблема забезпечення потрібної координації роботи та взаємодії контролюючих органів може зватися найважливішою серед проблем, які на сьогодні стримують розвиток державного фінансового контролю в Україні. В якості аргументів автор цієї думки стверджує, що продуктивна взаємодія між контролюючими органами “необхідна як для забезпечення системності контролю, так і для організаційного впорядкування контрольної діяльності загалом та роботи окремих ланок системи фінансового контролю зокрема” [134].

За результатами дослідження теоретичних і правових проблем координації державного фінансового контролю Д. Зима розкрив зміст поняття

“координація фінансового контролю”, визначив мету, завдання, види та принципи координації фінансового контролю. Так, він не є прихильником думок більшості науковців і практиків, які вважають, що не доцільно розмежовувати терміни “координація” та “взаємодія”. Зокрема, на його бачення, під координацією фінансового контролю необхідно розуміти систему форм і методів упорядкування, узгодження, а також встановлення доцільного співвідношення дій контролюючих органів. На думку Д. Зими, зміст терміну “взаємодія” зводиться до поєднання зусиль контролюючих органів, які не знаходяться в підпорядкуванні один одного, з метою ефективного виконання поставлених перед ними завдань. Отже, автор процитованих визначень обґрунтовано доводить різницю між цими термінами та, відповідно, переконує в тому, що “вони співвідносяться як загальне та часткове, оскільки координація завжди спрямована на впорядкування взаємодії” [69].

Окрім цього, свої наукові здобутки Д. Зима присвятив тлумаченню понять форми, процедур і методів координації фінансового контролю. Зокрема, на його думку, під формою координації фінансового контролю треба розуміти “способи організації, впорядкування контрольної діяльності”, в зміст процедур координації фінансового контролю необхідно включати “певні дії, що мають організаційний характер і спрямовані на втілення форм координації фінансового контролю”, а на відміну від них методи координації фінансового контролю – це “способи, засоби, які застосовуються органами контролю під час організації контрольних відносин для досягнення мети і завдань координації фінансового контролю” [69].

На наше бачення, нині в Україні функціонує підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту, що складена з відповідних органів, контрольна діяльність яких урегульована правовими нормами, і між якими налагоджено різні форми співпраці. І хоча негативна практика дублювання контрольних функцій, яка спричинена відсутністю належної координації в діях деяких контролюючих органів, ще існує, проте дієві заходи з метою її подолання вже зроблені на рівні відповідних нормативно-правових документів.

Як видно на рис. 3.3, сформовані між органами бюджетного контролю за видатками на освіту відносини створюють підґрунтя, на якому вони діють злагоджено, враховуючи інтереси один одного.



**Рис. 3.3. Предмет взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту**

Примітка. Побудовано автором.

Щороку ГоловКРУ України продуктивно взаємодіє з Президентом України, його Адміністрацією та іншими дорадчо-консультативними органами при ньому на предмет виконання доручень щодо проведення ревізій і перевірок діяльності розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти. ГоловКРУ України за результатами проведених ревізій, перевірок, а також

аудитів ефективності в сфері використання коштів державного бюджету на освіту зобов'язане інформувати Адміністрацію Президента України та Раду національної безпеки та оборони України про стан бюджетної дисципліни в цій сфері, обсяги виявлених бюджетних правопорушень і застосовані до порушників бюджетного законодавства відповідні заходи впливу.

На предмет виконання доручень Головки КРУ України продуктивно взаємодіє з Кабінетом Міністрів України, більше того, взаємні зусилля центрального органу виконавчої влади й уряду спрямовані на поглиблення вже налагодженої між ними співпраці. Так, за наданими Кабінетом Міністрів України дорученнями Головки КРУ України щорічно проводить ревізії, перевірки, державні фінансові аудити й інші контрольні заходи в сфері використання бюджетних коштів на освіту та інформує про їх результати уряд, Міністерство фінансів України й інші органи виконавчої влади. Високий рівень взаємодії між Головки КРУ України та Кабінетом Міністрів України передбачений в Постанові № 884, згідно з положеннями якої контрольно-ревізійна робота Головки КРУ України спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів [173].

Кількарічні взаємовідносини Головки КРУ України та Верховної Ради України базуються на зовсім іншому спільному інтересі, зміст якого полягає в прийнятті Головки КРУ України безпосередньої ініціативної участі в законотворчій діяльності шляхом розгляду різних проектів законів і подання пропозицій та зауважень до них. Окрім цього, на вимогу запитів і звернень народних депутатів Головки КРУ України має за обов'язок здійснити контрольно-ревізійні дії на визначених ними підконтрольних об'єктах з наступним повідомленням про виявлені факти порушення бюджетної дисципліни, вчинені розпорядниками коштів державного бюджету в сфері освіти.

Сучасний стан взаємодії Рахункової палати з іншими органами державної влади сповнений багатьох проблем, початки яких закладені в Законі України “Про Рахункову палату”. Так, у Законі України “Про Рахункову палату” визначено, що низку своїх повноважень Рахункова палата реалізує в разі

отримання відповідного доручення Верховної Ради України, парламентського комітету або ж на підставі запитів народних депутатів. Порушує статус Рахункової палати як незалежного органу в системі органів державної влади задокументоване в Законі України “Про Рахункову палату” її право проводити фінансово-економічну експертизу проектів законів у випадку отримання відповідного доручення Верховної Ради України або профільного парламентського комітету [66].

На виконання положень Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата взаємодіє з Президентом України через порушення перед ним клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у недотриманні вимог бюджетного законодавства на стадіях планування та використання коштів державного бюджету на освіту. Окрім цього, Рахункова палата враховує при складанні планів роботи обов’язковий розгляд звернень і пропозицій Президента України, а також надає висновки за зверненнями глави держави [66].

Як запевняє експерт Лабораторії законодавчих ініціатив Д. Ковриженко, в новій редакції Закону України “Про Рахункову палату” треба посилити гарантії незалежності Рахункової палати від законодавчої гілки влади через позбавлення Верховної Ради України права давати Рахунковій палаті доручення на проведення ревізій та перевірок, спрямовувати та координувати її діяльність. На його думку, Верховна Рада України, Президент України та органи виконавчої влади повинні взаємодіяти з Рахунковою палатою на основі звернень [84]. Проте, на нашу думку, в такому разі прийняті до Закону України “Про Рахункову палату” зміни будуть суперечити Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, відповідно до якої ВОКДФ може здійснювати контрольні заходи за дорученнями парламенту, а також окремі державні органи залишають за собою право вимагати від ВОКДФ проведення окремих видів контролю [98].

На нашу думку, Рахункова палата, яка де-факто володіє статусом ВОКДФ, повинна дотримуватися положень Хартії аудиту державних фінансів і

відповідно до них упорядковувати свої відносини з парламентом, урядом, а також державно-управлінським апаратом. Зокрема, відносини між ВОКДФ і парламентом повинні регламентуватися положеннями Конституції відповідно до умов і вимог кожної країни. Не зважаючи на підзвітність парламенту та здійснення контрольних дій за його дорученнями, незалежний статус ВОКДФ повинен гарантувати йому право широкої ініціативи й автономії. На ВОКДФ доцільно покласти повноваження зі здійснення контролю за діяльністю уряду, адміністративно-управлінських органів і підконтрольних їм організацій. В свою чергу, уряд не вправі ігнорувати рішення, прийняті за результатами перевірок і висновків ВОКДФ у тому разі, якщо вони обов'язкові до виконання. В протилежному випадку, ВОКДФ повинен мати право звернутися до органів, які вповноважені вжити необхідних заходів і зобов'язати підконтрольні органи до їх виконання [98].

З метою підвищення результативності бюджетного контролю за видатками на освіту, забезпечення чіткої координації роботи, а також уникнення дублювання під час здійснення контролю за використанням коштів державного бюджету в сфері освіти між Рахунковою палатою та ГоловКРУ України чинні різні форми взаємодії. Так, відповідно до постанови колегії Рахункової палати від 22 листопада 2001 р. № 27-4 та постанови колегії ГоловКРУ України від 19 жовтня 2001 р. № 20 сьогодні діє “Порядок взаємодії Рахункової палати та ГоловКРУ України під час організації і здійснення контролю за використанням бюджетних коштів” (далі – Постанови № 27-4, № 20), на виконання якого контролюючі органи повинні координувати свої дії в процесі планування, організації та проведення ревізій та перевірок діяльності розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти; організовувати спільні засідання колегій, “круглі столи”, наради та семінари; обмінюватися інформацією, яка складає спільний інтерес [188].

Згідно з Законом України “Про Рахункову палату” у випадку, якщо здійснення перевірки чи ревізії в сфері використання бюджетних коштів на освіту належить до компетенції не тільки Рахункової палати, а й іншого



державного контрольного органу, то вони повинні погодитися на проведення спільних контрольних дій [66]. Так, нині чинна практика проведення Рахунковою палатою та ГоловКРУ України за дорученнями Президента України та Верховної Ради України, а також з власної ініціативи одночасних ревізій та перевірок у цій сфері.

Передбачені положеннями Закону України “Про Рахункову палату” форми взаємодії Рахункової палати з державними контрольними органами та органами внутрівідомчого контролю й аудиту в процесі здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту не відзначаються різноманітністю. Так, вони проявляються через сприяння діяльності Рахункової палати, надання за її запитами інформації про результати ревізій та перевірок, а також залучення державних контрольних органів до здійснення Рахунковою палатою контрольно-ревізійної діяльності [66].

Проблема координації контрольних дій органів державного казначейства та ДКРС актуалізувала своє значення тоді, коли в Бюджетному кодексі України від 21 червня 2001 р. № 2542-III було передбачено їх повноваження на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Так, на вимогу його положень набрав чинності наказ Державного казначейства України та ГоловКРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338 (далі – Наказ № 215/338), яким урегульовано назрілу проблему розмежування контрольних функцій органів державного казначейства та ДКРС як органів бюджетного контролю за видатками на освіту, а також створено необхідні передумови для забезпечення результативної співпраці між ними.

Згідно з Наказом № 215/338 органи державного казначейства та ДКРС співпрацюють на предмет взаємного інформування про результати здійснених контрольних заходів на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту. Так, органи державного казначейства повинні надавати органам ДКРС відомості про виявлені в результаті проведення попереднього та поточного контролю факти

порушення бюджетного законодавства, допущені розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти. В свою чергу, органи ДКРС інформацію такого змісту вправі використовувати в процесі планування своєї роботи, а також безпосередньо під час здійснення контрольних заходів у сфері використання бюджетних коштів на освіту. ГоловКРУ України зобов'язане систематично інформувати Державне казначейство України про результати проведених таких контрольних заходів [114].

Більше того, започаткована в 2004 році співпраця між органами державного казначейства та ДКРС перебуває в постійному розвитку. Як аргумент цьому, ними було прийнято спільний наказ “Про внесення змін до спільного наказу Державного казначейства України і ГоловКРУ України від 14 грудня 2004 р. № 215/338” від 27 грудня 2006 р. № 352/420 (далі – Наказ № 352/420), яким визначено шляхи вдосконалення налагодженої співпраці між цими органами бюджетного контролю за видатками на освіту. Так, предмет взаємодії між ними полягає в інформуванні органів державного казначейства про випадки недотримання бюджетного законодавства, порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності про виконання бюджетів і кошторисів, що виявлені ДКРС за результатами контрольних заходів на стадії виконання бюджетів за видатками на освіту [113].

Відповідно до Бюджетного кодексу України Державне казначейство України та органи ДКРС уповноважені здійснювати контроль за відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту освітньої бюджетної програми [25]. За нашим баченням, допущене в Бюджетному кодексі України дублювання контрольного повноваження цих органів бюджетного контролю за видатками на освіту вимагає забезпечення взаємоузгодженої роботи та плідної співпраці між ними.

Підстави для співпраці ГоловКРУ України та Міністерства фінансів України закладені в Наказі № 1098, відповідно до якого за результатами здійснення ревізій та перевірок діяльності розпорядників коштів державного

бюджету в сфері освіти, аудитів ефективності виконання освітніх бюджетних програм ГоловКРУ України зобов'язане до 1 квітня року, що наступає за звітним, подавати до Міністерства фінансів України відповідну інформацію для врахування при формуванні проекту Державного бюджету України на наступні бюджетні періоди [120].

Налагоджена впродовж кількох років співпраця між Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України спрямована на консолідацію зусиль для швидкого вирішення проблем, які складають взаємний інтерес. Так, відповідно до укладеної між ними угоди “Про взаємний обмін інформацією між Міністерством фінансів України і ГоловКРУ України” від 14 січня 2004 р. ГоловКРУ України зобов'язане надавати Міністерству фінансів України щомісячну інформацію про результати проведених ревізій і перевірок роботи розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти. Як виявилось з плином часу, налагоджений обмін інформацією між Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України вимагав поліпшення, тому відповідно до наказу Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку обміну інформацією між Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України” від 17 травня 2006 р. № 469 між контролюючими органами діє ініціативний обмін інформацією для використання її в процесі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства в сфері витрачання бюджетних коштів на освіту.

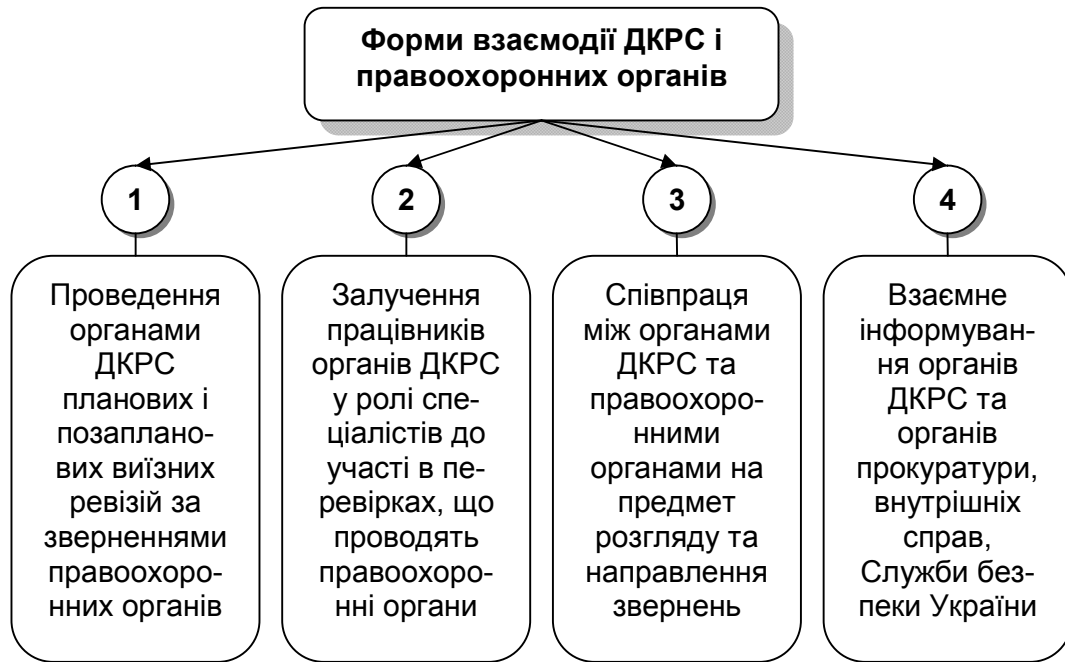
Відповідно до Постанови № 2 органи ДКРС здійснюють координацію та методичне забезпечення, а також контроль за проведенням внутрішньої контрольно-ревізійної роботи. Між органами ДКРС і КРП міністерств і відомств складені підвідомчі відносини, оскільки внутрішня контрольно-ревізійна робота проводиться за планом, що затверджується керівником міністерства або відомства за погодженням з ГоловКРУ України. Більше того, про рішення стосовно проведення позапланового виїзного контрольного заходу керівник міністерства чи відомства письмово інформує ГоловКРУ України в десятиденний термін до його початку, а у випадку неможливості завчасного

інформування – не пізніше дня підписання розпорядчого документа про здійснення контрольного заходу в сфері використання бюджетних коштів на освіту [184].

Згідно з Постановою № 2 з метою запобігання дублюванню виїзних контрольних заходів у сфері використання бюджетних коштів на освіту КРП міністерств і відомств узгоджують свою роботу з ГоловКРУ України. Так, результативна взаємодія між ними проявляється в одночасному проведенні запланованих контрольних заходів у навчальних закладах. Окрім цього, КРП міністерств і відомств зобов'язані щоквартально звітувати перед ГоловКРУ України, а також інформувати про виявлені порушення бюджетної дисципліни в сфері використання бюджетних коштів на освіту, вжитті заходи щодо їх усунення [184].

Щорічне поглиблення співпраці органів ДКРС з підрозділами відомчого контролю виявляється в тому, що КРП міністерств і відомств разом з ГоловКРУ України беруть участь у засіданнях колегій центральних органів виконавчої влади з питань стану фінансово-бюджетної дисципліни в сфері освіти, а також результатів відомчого контролю. Окрім зазначеного, органи ДКРС періодично інформують відомчих ревізорів про виявлені ними типові фінансові порушення в сфері використання бюджетних коштів на освіту, причини їх виникнення та шляхи усунення, а також роз'яснюють характерні недоліки в їх роботі.

На виклик назрілої проблеми відсутності продуктивної взаємодії ДКРС та правоохоронних органів зроблено дієві заходи з метою її вирішення. Зокрема, на виконання положень наказу ГоловКРУ України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та Генеральної прокуратури України “Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України” від 19 жовтня 2006 р. № 346/1025/685/53 (далі – Наказ № 346/1025/685/53) ДКРС та правоохоронні органи можуть використовувати різні форми взаємної роботи (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Форми взаємодії ДКРС і правоохоронних органів**

Примітка. Побудовано на основі [108, 5-12].

Як передбачено в Наказі № 346/1025/685/53, органи ДКРС вповноважені проводити планові та позапланові виїзні ревізії в сфері використання бюджетних коштів на освіту за зверненнями правоохоронних органів. Так, під зверненням правоохоронного органу розуміється “супровідний лист до постанови про призначення ревізії, винесеної слідчим, прокурором або особою, що проводить дізнання, а також письмове доручення, вимога, пропозиція керівника правоохоронного органу” [108, 5-12].

З метою підвищення ефективності діяльності правоохоронні органи вправі залучати працівників ДКРС у ролі спеціалістів до здійснюваних ними перевірок. Зокрема, участь спеціаліста в процесі перевірки проявляється в наданні консультацій з проблемних питань, документуванні фактів порушення фінансово-бюджетного законодавства, визначенні розміру заподіяних матеріальних збитків, а також встановленні винних посадових осіб.

Відповідно до Наказу № 346/1025/685/53 однією з форм співпраці ДКРС з правоохоронними органами є надання на вимогу один одного необхідної інформації. Так, правоохоронний орган вправі повідомити ДКРС власну

пропозицію щодо включення до плану її роботи ревізій на визначених ним об'єктах. Крім цього, за результатами проведення ревізії за зверненням правоохоронного органу її матеріали підлягають взаємному розгляду. Насамперед матеріали ревізії ДКРС направляє до правоохоронного органу, а потім очікує від нього вичерпну інформацію про прийняте рішення за результатами їх розгляду.

У випадку, коли за результатами проведення ревізії виявлено порушення, за вчинення яких передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь, ДКРС зобов'язана передати до правоохоронного органу ревізійні матеріали. На наше бачення, тільки за умови результативної співпраці ДКРС з органами, які призначені забезпечувати правопорядок у державі, буде досягнуто кінцевої мети контрольної діяльності, що полягає в зміцненні фінансово-бюджетної дисципліни в країні.

Особливу цінність має практика взаємодії контролюючих органів, а також їх взаємовідносин з підконтрольними суб'єктами в зарубіжних країнах, зокрема Франції, Німеччині, США, Швеції, Канаді, та досвід з вирішення цієї проблеми, яким володіє ЄС. Зокрема, експерти з досліджуваної проблеми А.-Ж. Коен, Г. Фербер, Х. Хавенс, О. Яльмарссон, Ч. Ларссон та Е. МакДональд пропонують свій погляд на шляхи її розв'язання, точніше, діляться позитивним досвідом своєї країни та Європейської комісії як виконавчого органу ЄС. На нашу думку, позитивний зарубіжний досвід цілком може знадобитися при організації в Україні ДВФК у системі розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти.

Відповідно до досвіду Франції сформовані між контролюючим органом і підконтрольним суб'єктом відносини носять обов'язковий характер. Зокрема, на проведення операцій, які пов'язані з використанням державних коштів, має дати дозвіл фінансовий контролер, що займає посаду службовця Міністерства фінансів. Окрім зазначеного, здійснювані операції, що пов'язані, в тому числі, з виплатою заробітної плати, підлягають періодичному контролю, і тільки після

перевірки правильності запланованої операції, а також її відповідності обсягу бюджетного фінансування отримується дозвіл на здійснення видатків.

У Німеччині на рівні конституції статус незалежних органів фінансового контролю мають Палати аудиторів. Зокрема, основні завдання Палат аудиторів зводяться до здійснення контролю за надходженням і розподілом фінансових ресурсів державного сектору. Більше того, Палати аудиторів уповноважені на проведення контролю за законністю та ефективністю використання фінансових ресурсів установами державного сектору. Доречно відзначити, що такі Палати аудиторів функціонують у кожній федерації та в усіх федеральних землях. Продуктивна взаємодія між ними проявляється в спільному здійсненні функції фінансового контролю за умови отримання цільового гранту.

Згідно з практикою державного фінансового контролю в США статусом Вищого аудиторського органу володіє Генеральна Рахункова палата. В свою чергу, на рівні кожної державної установи повинна ефективно функціонувати система внутрішнього контролю. Окрім цього, в кожній державній установі має діяти система внутрішнього аудиту, виконавці якого вповноважені перевіряти функціонування системи внутрішнього контролю. На аудиторську перевірку роботи органів внутрішнього контролю має право також Генеральна Рахункова палата. Зокрема, в процесі планування таких перевірок Вищий аудиторський орган знайомиться з результатами роботи виконавців внутрішнього аудиту, на основі чого можна засвідчити про наявність корисних зв'язків між ними.

У Швеції основною формою державного фінансового контролю виступає зовнішній аудит діяльності державних установ. Окрім цього, керівник органу державного управління має забезпечувати дієздатність системи внутрішнього контролю. У свою чергу, виконавці внутрішнього аудиту надають допомогу керівнику державної установи в спостереженні за функціонуванням системи внутрішнього контролю відповідно до поставлених вимог. Таким чином, можна стверджувати про наявність плідної взаємодії керівника державної установи з органами внутрішнього аудиту, що сприяє повному досягненню поставлених перед внутрішнім контролем цілей.

Відповідно до досвіду Канади контроль за видатками уряду здійснюють не тільки парламентарі, а й Генеральний аудитор країни. Зокрема, сформовані між ними відносини базуються на взаємній допомозі в повному досягненні цілі, поставленої перед контролем за використанням державних коштів. Необхідно відзначити, що Вищий аудиторський орган уповноважений здійснювати аудит правильності та законності, а також до його компетенції віднесено проведення аудиту ефективності управління державними коштами.

Діюча на рівні Європейської комісії система фінансового контролю та аудиту сформована з кількох компонентів, зокрема внутрішнього контролю, внутрішнього та зовнішнього аудиту. Так, на служби внутрішнього контролю покладаються повноваження зі спостереження за процесом управління від часу формулювання цілей і до звітування про одержані результати. В свою чергу, виконавці внутрішнього аудиту повинні здійснювати перевірку функціонування систем внутрішнього контролю. Компоненти системи фінансового контролю та аудиту в складі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту повинні діяти злагоджено з метою повного досягнення поставлених перед нею цілей. Органом зовнішнього аудиту виступає Європейський аудиторський суд, який проводить контроль за правильністю та законністю всіх доходів і видатків, більше того, перевіряє функціонування системи управління фінансами відповідно до вимог [129].

Значний інтерес серед сучасних українських науковців і практиків викликає проблема надання ролі координуючого одному з органів державного фінансового контролю. На думку В. Невідомого, статус вищого незалежного координуючого органу контролю державних фінансів в Україні повинна мати Рахункова палата. Тому, за його міркуваннями, до законодавчо закріплених повноважень Рахункової палати доцільно віднести визначення засад і форм можливої взаємодії з органами внутрішнього контролю при одночасній співпраці з Верховною Радою України. Так, надані В. Невідомим пропозиції зводяться до розробки та прийняття Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні”, в якому слід наділити Рахункову палату



роллю координатора діяльності органів державного фінансового контролю, а також уповноважити її здійснювати перевірки й аналіз результатів їхньої роботи, надавати їм методичну допомогу [122].

На спільну думку В. Симоненка, О. Барановського та П. Петренка, необхідно створити під головуванням Президента України Раду та доручити їй координацію діяльності органів державного фінансового контролю, а також розробку науково обґрунтованих напрямків розвитку державного фінансового контролю в Україні. Так, за їх міркуваннями, на посаду заступника голови Ради повинен претендувати Голова Рахункової палати. Звідси слідує, що роль координуючого органу в єдиній системі державного фінансового контролю має виконувати Рахункова палата [214, 112]. Тотожну позицію займає О. Кузьменко, яка вважає, що Рахункова палата повинна бути визнана вищим органом зовнішнього державного бюджетного контролю та мати статус координатора контрольної діяльності в системі державних органів, які здійснюють контроль за виконанням Державного бюджету України [95].

Згідно з зарубіжним досвідом функціонуюча в Російській Федерації система органів контролю за формуванням і використанням державних коштів і майна не є досконалою з тієї причини, що не забезпечує зменшення фінансово-бюджетних правопорушень і має обмежені можливості впливу на їх винуватців. Як вважають російські науковці та практики, для приведення її до досконалого рівня необхідно створити систему управління державним фінансовим контролем, яка призначена забезпечити скоординованість здійснюваних контролюючими органами заходів на стадіях планування та використання бюджетних коштів [73, 59-70; 74, 32-41].

На думку російських учених, на сьогодні існує потреба в створенні єдиного державного органу, призначеного здійснювати координацію діяльності чисельних контролюючих органів з метою уникнення паралелізму та дублювання в їх роботі. Зокрема, на місце вищого органу державного контролю може претендувати ще не створене Міністерство контролю і аудиту, на яке повинні покладатися завдання, що пов'язані з розробкою та вдосконаленням

діючої правової бази, організацією та координацією діяльності контролюючих органів, застосуванням до порушників фінансового законодавства санкцій. Як переконані інші російські дослідники цієї проблеми, додаткові повноваження для виконання таких завдань потрібно надати Рахунковій палаті та Федеральному казначейству Міністерства фінансів [237, 77-80] або вповноважити Рахункову палату координувати діяльність органів, що здійснюють державний фінансовий контроль за виконанням федерального бюджету, використанням державної власності [234, 28-34].

За нашим баченням, актуальна проблема відсутності координуючого органу державного фінансового контролю в системі контролюючих органів, які, зокрема, вповноважені на здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту, не має підстав для існування. Зокрема, в чинній системі органів державного фінансового контролю роль координатора роботи контролюючих органів не може виконувати Рахункова палата, зважаючи на те, що її відносини з Верховною Радою України мають характер підпорядкованості та підзвітності, та ГоловКРУ України – є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовує та координує Кабінет Міністрів України через Міністра фінансів.

На нашу думку, окреслена вище проблема не існуватиме за обставин, коли на рівні закону про основи державного фінансового контролю буде впорядковано ієрархію контролюючих органів, які, в тому числі, здійснюють бюджетний контроль за видатками на освіту, передбачено порядок координації їхньої діяльності та здійснення спільних контрольних-ревізійних, контрольних-аналітичних та експертних заходів. Хоча на виконання положень Бюджетного кодексу України на Міністерство фінансів України покладено повноваження з координації та спрямування діяльності органів виконавчої влади, що проводять контроль за дотриманням бюджетного законодавства [25].

Насамкінець доречно процитувати думку В. Симоненка, відповідно до якої “нині державний контроль є простим набором міністерств, відомств та установ, які виконують неузгоджені, роз’єднані та невпорядковані контрольні

функції”, а нормативно-правові акти, положеннями яких керуються контролюючі органи, що, зокрема, здійснюють функцію бюджетного контролю за видатками на освіту, “не лише не забезпечують системності державного фінансового контролю, а навпаки, призводять до дублювання та паралелізму в його здійсненні” [214, 88]. Таким чином, підтверджуючи істинність слів В. Симоненка, проте відносячи їх вже на минулий етап розвитку державного фінансового контролю в Україні, все ж таки вважаємо, що необхідність у створенні єдиної системи державного фінансового контролю, яка повинна будуватися на принципі чіткого розмежування функцій та повноважень контролюючих органів, існує, більш того, вона має характер нагальної.

Проблеми тотожного змісту в недалекому минулому стояли на перешкоді розвитку підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту, більше того, про їх остаточне вирішення необхідно дбати й сьогодні. З цією метою потребують невідкладного здійснення заходи, які призначені не тільки закріпити позитивний досвід результативної співпраці та взаємоузгодженої роботи органів бюджетного контролю за видатками на освіту, а й збагатити його новими формами взаємодії:

– поглибити взаємовідносини Рахункової палати та Головки КРУ України за допомогою поширення практики здійснення ними спільних ревізій та перевірок у сфері використання коштів державного бюджету на освіту. Більш того, доцільно активізувати проведення одночасних аудитів ефективності виконання державних програм у сфері освіти, оскільки завдячуючи взаємним зусиллям і використанню набутого досвіду Рахункова палата та Головки КРУ України матимуть змогу значно покращити стан бюджетної дисципліни в сфері використання коштів державного бюджету на освіту;

– забезпечити розвиток взаємної роботи органів державного казначейства та ДКРС, зважаючи на те, що налагоджена між ними співпраця базується на взаємному інформуванні про результати бюджетного контролю на етапі виконання бюджетів за видатками на освіту та, відповідно, створює передумови для підвищення дієвості функції бюджетного контролю за видатками на освіту;

– запровадити раніше не застосовувані форми взаємодії між Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України, оскільки практикуючи на сьогодні форма взаємодії обумовлена підвідомчим характером відносин між ними та передбачає в основному надання ГоловКРУ України інформації Міністерству фінансів України про результати проведених ревізій та перевірок діяльності розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти;

– продовжити розвиток відносин, складених між органами ДКРС і КРП міністерств і відомств, які мають підзвітний характер, а також активізувати практику одночасного проведення ними запланованих контрольних заходів у навчальних закладах;

– розпочати практику взаємовідносин Рахункової палати та Міністерства фінансів України, яка має забезпечити використання висновків Рахункової палати за результатами здійснення функції бюджетного контролю за витрачанням бюджетних коштів на освіту на стадії складання проекту Державного бюджету України.

Таким чином, невирішена до нині проблема відсутності потрібної взаємодії контролюючих органів має негативні наслідки, які стоять на перешкоді розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту. Потреба в налагодженні плідної взаємодії контролюючих органів обумовлена тим, що здійснювана ними функція бюджетного контролю спрямована на покращення бюджетної дисципліни в сфері планування бюджетних видатків і використання бюджетних коштів на освіту. З цього слідує, що організована на засадах плідної взаємодії робота контролюючих органів гарантуватиме відповідність функції бюджетного контролю за видатками на освіту критеріям результативності та дієвості.

### **3.3. Вплив бюджетного контролю на результативність бюджетних програм у сфері освіти**

У сучасних умовах нестачі бюджетних коштів для забезпечення державних гарантій в сфері освіти зростає роль бюджетного контролю, який здійснюється на стадії виконання державного та місцевих бюджетів за видатками на освіту. Так, посилені вимоги, які пред'являються до бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти, пов'язані з забезпеченням його відповідності критерію результативності. Поряд з цим, посилене значення функції бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів на освіту зводиться до того, що результати бюджетного контролю повинні застосовуватися на стадії складання проекту Державного бюджету України на наступний бюджетний період. З цього слідує, що бюджетний контроль, який здійснюється за використанням бюджетних коштів у сфері освіти, має проявляти дієвість у процесі планування бюджетних видатків на освіту.

Тотожні міркування з досліджуваної проблеми висловлюють В. Симоненко, О. Барановський та П. Петренко, які вважають, що "... висновки за результатами бюджетного контролю (якщо вони про результативність використання бюджетних ресурсів, а не про цільовий характер) вимагають їх обов'язкового використання на стадії складання бюджету в наступному бюджетному циклі" [214, 92-93]. Наша думка цілком збігається з міркуваннями вчених, згідно з якими результати бюджетного контролю "мають бути серед головних аргументів під час зміни пріоритетності певних видів витрат, зміни чи збереження параметрів як доходів, так і видатків бюджету, під час оцінки пропозицій з реформування певного сектора, що одержує бюджетні кошти" [214, 93].

На виконання положень Наказу № 1098 за результатами здійснення ревізій та перевірок діяльності розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти, а також аудиту ефективності виконання освітніх бюджетних

програм ГоловКРУ України зобов'язане подавати до Міністерства фінансів України інформацію для врахування її під час формування проекту Державного бюджету України на новий бюджетний період. Так, подана ГоловКРУ України інформація має стосуватися результатів бюджетного контролю за цільовим використанням коштів державного бюджету на виконання освітніх бюджетних програм, а також ефективним виконанням бюджетних програм у сфері освіти [120].

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України “Про запровадження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм” від 8 серпня 2002 р. № 621 (далі – Наказ № 621) практика визначення головними розпорядниками коштів державного бюджету в сфері освіти показників, які мають характеризувати результати виконання освітніх бюджетних програм, спрямована на забезпечення ґрунтовного аналізу виконання таких бюджетних програм, більш того, завдячуючи їй вдалому проходженню буде гарантовано якісне формування проекту Державного бюджету України. Крім цього, відповідні положення Наказу № 621 вводять у дію моніторинг виконання бюджетних програм у сфері освіти, а також роблять чинним аналіз ефективності виконання таких бюджетних програм з метою врахування їх при складанні проекту Державного бюджету України на нові бюджетні періоди [116].

Відповідно до Розпорядження № 538-р контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів на освіту, а також аналіз виконання бюджетної програми в сфері освіти здійснюються на підставі паспорту бюджетної програми – документу, який визначає обсяг коштів, необхідних для виконання бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники, а також інші відомості про бюджетну програму [204]. Як слідує з визначення паспорта бюджетної програми, оцінка результатів виконання бюджетної програми в сфері освіти здійснюється на основі розрахунку результативних показників – кількісних та якісних показників, які

характеризують результати виконання бюджетної програми в сфері освіти та підтверджуються статистичною, бухгалтерською й іншою звітністю.

На основі розрахунку запропонованих у Розпорядженні № 538-р показників затрат, продукту, ефективності й якості можна дати оцінку результатів виконання бюджетної програми в сфері освіти, зокрема, визначити ефективність витрачання бюджетних коштів на освіту, співвідношення досягнутих результатів і витрат, час виконання бюджетної програми в сфері освіти, її необхідність і відповідність меті, порівняти результати виконання освітніх бюджетних програм упродовж кількох років і між головними розпорядниками бюджетних коштів у сфері освіти, а також встановити найефективніші бюджетні програми в сфері освіти під час розподілу бюджетних коштів (додаток АТ).

У процесі планування, виконання та здійснення контролю за виконанням освітньої бюджетної програми головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти керуються положеннями наказу Міністерства фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо визначення результативних показників бюджетної програми” від 27 жовтня 2009 р. № 1252 (далі – Наказ № 1252). Зокрема, відповідно до Наказу № 1252 результативні показники бюджетної програми в сфері освіти – це особлива складова освітньої бюджетної програми, що характеризує результат її виконання та досягнення визначеної мети та завдань бюджетної програми. Їх застосовують головні розпорядники коштів державного бюджету в сфері освіти при проведенні оцінки ефективності освітньої бюджетної програми, що полягає в здійсненні моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів на освіту [118]. В Наказі № 1252 визначено, що до складу результативних показників бюджетної програми в сфері освіти належать показники затрат, продукту, ефективності й якості (додатки АТ та АУ).

На виконання положень Наказу № 1252 результативні показники бюджетної програми в сфері освіти визначаються на основі фактично досягнутих показників у попередніх бюджетних періодах, тенденцій та

прогнозу розвитку сфери освіти; розкривають мету, завдання та напрями використання бюджетних коштів у сфері освіти; узгоджуються з показниками, визначеними в програмі діяльності Кабінету Міністрів України, прогнозними та програмними документами економічного та соціального розвитку України на короткостроковий період, а також державними цільовими програмами; відображають характерні особливості діяльності головних розпорядників коштів державного бюджету в сфері освіти, визначають результати їхньої роботи [118].

Відповідно до Наказу № 1098 аналіз виконання бюджетної програми в сфері освіти проводиться на основі планових і фактичних результативних показників, а також витрат у розрізі напрямків використання бюджетних коштів на освіту. Так, під аналіз підпадають відповідність завдань визначеній меті, повнота досягнення мети освітньої бюджетної програми та виконання поставлених перед нею завдань; відповідність рівня фактичних результативних показників запланованому рівню витрат на їх виконання; відхилення між фактично отриманими та запланованими результативними показниками; відповідність досягнутих результатів виконання освітньої бюджетної програми інтересам її державних замовників; відповідність фактичних результативних показників поставленим завданням.

На виконання положень Наказу № 1098 у випадках відхилення фактичних результативних показників від запланованих здійснюються заходи, які спрямовані на усунення дисбалансу між ними. Так, якщо фактичні результативні показники виконання бюджетної програми в сфері освіти перевищують заплановані, то треба дати оцінку доцільності підвищення планових результативних показників, а дуже перевищують заплановані – визначити оптимальний обсяг бюджетних коштів, що необхідний для забезпечення бажаного рівня ефективності бюджетної програми, а їх залишок розподілити серед інших бюджетних програм у сфері освіти. Якщо ж фактично отримані результативні показники бюджетної програми в сфері освіти менші від запланованих, то треба здійснити заходи щодо покращення організації її



виконання, зокрема, шляхом залучення додаткового обсягу бюджетних коштів, а значно менші від запланованих – оцінити доцільність відмови від її виконання, а бюджетні кошти перерозподілити на користь інших освітніх бюджетних програм [120].

Відповідно до Наказу № 444 поставлена перед аудитом ефективності мета полягає в здійсненні оцінки досягнення запланованих результативних показників продукту, ефективності й якості, виявленні проблем під час виконання бюджетної програми в сфері освіти, а також розробленні пропозицій стосовно підвищення ефективності використання бюджетних коштів на освіту. Так, органи ДКРС проводять оцінку ефективності виконання освітніх бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних про виконання бюджетної програми в сфері освіти з заданими в її паспорті параметрами, зіставлення рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування. За підсумками проведеної оцінки виконання бюджетної програми в сфері освіти може виявитися ефективним у разі, коли рівень виконання показників продукту, ефективності й якості перевищить чи дорівнюватиме рівню забезпеченого фінансування, не досить ефективним – якщо рівень виконання таких результативних показників буде меншим за забезпечений рівень фінансування, або неефективним – рівень виконання показників продукту, ефективності й якості буде значно меншим від забезпеченого рівня фінансування [103].

На виконання положень Наказу № 444 результативні показники бюджетної програми в сфері освіти визначаються на підготовчій стадії до проведення аудиту ефективності, тобто одночасно зі збором даних про освітню бюджетну програму. За правилом, визначені в паспорті бюджетної програми результативні показники виконують роль критеріїв оцінки ефективності її виконання. В разі недостатності визначених у паспорті освітньої бюджетної програми результативних показників або за умови відсутності їх чіткого тлумачення визначаються найважливіші звітні дані розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти про надані послуги, виконані роботи чи реалізований

продукт, що характеризують досягнення мети бюджетної програми. Зокрема, результативними показниками освітньої бюджетної програми визнаються кількісні й якісні показники, які відображають результати виконання бюджетної програми в сфері освіти та, водночас, підтверджуються статистичною, фінансовою й іншою звітністю [103].

Як вважають Т. Єфименко та Н. Рубан, до складу показників, на основі яких проводиться оцінка ефективності використання бюджетних коштів у сфері освіти, відносяться показники затрат, продукту та результату (додаток АТ). У свою чергу, І. Стефанюк упевнений в тому, що система результативних показників виконання бюджетної програми в сфері освіти має складатися з показників затрат, продукту, результату й економії (додаток АТ). За нашим баченням, їх наукові думки мають виключну цінність, оскільки підкріплені досвідом контрольно-ревізійної роботи.

На думку К. Павлюк, оцінку виконання бюджетних програм у сфері освіти необхідно здійснювати на основі розрахунку системи результативних показників, сформованої з показників витрат, продукту, економічності, ефективності й якості (додаток АТ). У свою чергу, С. Левицька переконана, що систему результативних показників виконання освітньої бюджетної програми складають показники затрат, продукту, ефективності й якості (додаток АТ). Таким чином, за умови незначної розбіжності в поглядах, їх наукові позиції є вартими уваги, оскільки сформовані, виходячи з власного бачення досліджуваної проблеми та за результатами аналізу зарубіжного досвіду її вирішення.

Таким чином, як з'ясувалося, поміж вітчизняних учених і практиків немає єдності стосовно визначення складу та змісту показників оцінки результативності бюджетних програм у сфері освіти, тому й наша наукова позиція ґрунтується на суб'єктивних міркуваннях, згідно з якими система показників результативності використання бюджетних коштів у сфері освіти має бути сформована з показників затрат, продукту, ефективності, результату й якості (табл. 3.1). На наше бачення, результативні показники в такому складі та

з таким змістом повинні забезпечити комплексну та всебічну оцінку результатів виконання бюджетних програм у сфері освіти. Запропонована система результативних показників складена з обмеженої кількості найважливіших показників, на основі розрахунку яких реальна кількісна й якісна оцінка виконання бюджетних програм у сфері освіти, а отриманих даних буде достатньо для визначення основних проблем, а також окреслення перспектив розвитку сфери освіти.

Таблиця 3.1

**Показники результативності використання бюджетних коштів у сфері освіти**

<b>Результативні показники</b>	<b>Зміст</b>	<b>Показники результативності використання бюджетних коштів у сфері освіти</b>
Показники затрат	Відображають обсяг і структуру ресурсів (фінансових і трудових), які забезпечують виконання бюджетної програми в сфері освіти	Кількість навчальних закладів різних типів
Показники продукту	Вказують на обсяг виробленої продукції чи наданих послуг у результаті виконання освітньої бюджетної програми	Кількість випускників навчальних закладів
Показники ефективності	Відображають витрати ресурсів на одиницю показника продукту	Вартість навчання одного учня, студента
Показники результату	Показують повноту досягнення цілей бюджетної програми в сфері освіти	Підвищення рівня загальної середньої, вищої освіти
Показники якості	Визначають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у результаті виконання освітньої бюджетної програми	

Примітка. Побудовано автором.

За умов застосування в бюджетному процесі програмно-цільового методу зростає значення контрольної функції за використанням бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. Доречною буде думка Ц. Огня, відповідно до якої за допомогою програмно-цільового методу можна оцінити різні варіанти управлінських рішень для досягнення передбачених результатів використання бюджетних коштів, а також посилити контроль за використанням бюджетних

коштів на реалізацію бюджетних програм. На сьогодні цей метод вважається найкращим методом формування, виконання, а також моніторингу та контролю за виконанням бюджету, оцінки результативності бюджетних програм [127, 20].

Як свідчить практика ДФА за виконанням бюджетних програм, проблема результативності виконання бюджетних програм у сфері освіти є актуальною, більше того, її значення щороку зростає, зважаючи на постійну нестачу коштів бюджету, а також посилення вимог до забезпечення розвитку сфери освіти в Україні. Так, на глибоке переконання Ц. Огня, бюджетні програми можуть бути результативними лише за обставин зміни підходів та інструментів їх реалізації, використання інтенсивних методів управління державними коштами на кожній стадії їх проходження, а крім цього, повноцінного застосування в бюджетному процесі програмно-цільового методу [127, 28].

Отже, на сьогодні є потреба в посиленні контролю за результативністю бюджетних програм у сфері освіти, іншими словами, активізації практики ДФА за виконанням бюджетних програм. Зокрема, ДФА за виконанням бюджетних програм має бути націлений на оцінку результатів реалізації поставлених перед розпорядником бюджетних коштів у сфері освіти завдань, а також прийнятих управлінських рішень у процесі виконання бюджетних програм у сфері освіти. Крім зазначеного, результати ДФА за виконанням бюджетних програм повинні забезпечувати повну та об'єктивну оцінку результативності показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання освітньої бюджетної програми.

Вітчизняна та зарубіжна контроль-ревізійна практика мають пояснення такому терміну як “результативність”. Запропоноване в Глосарії Стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI визначення результативності зводиться до ступеня досягнення поставлених цілей та відношення запланованих результатів діяльності до фактичних. Зокрема, відповідно до Стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI здійснюваний ВОКДФ аудит результативності передбачає проведення перевірки результативності роботи щодо досягнення поставлених перед об'єктом аудиту цілей, а також аналізу фактичних результатів діяльності порівняно з запланованими [217].

Застосовуваний у вітчизняній контрольно-ревізійній практиці термін “результативність” тлумачиться як критерій ефективності, який означає ступінь досягнення цілей та відношення фактичних результатів до очікуваних з урахуванням рівня виділених матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. У свою чергу, російські фахівці з контрольно-ревізійної роботи вживають цей термін з двояким змістом. Зокрема, економічна результативність використання державних коштів відображає ступінь відповідності фактичних результатів діяльності об’єктів перевірки запланованим показникам. Зовсім іншим змістом наповнене поняття “соціальна результативність” і, відповідно, характеризує кінцевий соціальний ефект, отриманий від використання державних коштів, тобто користь або вигоду, що виникає в результаті надання бюджетної послуги її адресатам.

Окрім зазначеного вище, під результативністю розуміється критерій, за допомогою якого здійснена оцінка ефективності діяльності підконтрольного об’єкта, використання фінансових й інших ресурсів, державної власності. Тому, критерій результативності – це відносна величина, яка відображає ступінь досягнення поставлених цілей або запланованих результатів. При статичному підході до його визначення за наявності планових кількісних характеристик цілей чи результатів критерій результативності розраховується як відношення фактичних результатів до запланованих. У свою чергу, динамічний підхід, який застосовується в разі відсутності планових кількісних характеристик цілей або результатів, передбачає розрахунок критерію результативності як відношення фактичних результатів у динаміці: звітного року до попереднього або за цілий ряд років. Характерно, що при динамічному підході критерій результативності може перевищувати значення, рівне 1, а при статичному підході – ні [89].

Отже, за наявності планових і фактичних показників затрат (відповідно,  $Z_{пл}$  і  $Z_{ф}$ ), продукту ( $P_{пл}$  і  $P_{ф}$ ), ефективності ( $Eф_{пл}$  і  $Eф_{ф}$ ) та якості ( $Як_{пл}$  і  $Як_{ф}$ ) доцільно здійснити розрахунок результативності показників затрат, продукту, ефективності, якості за відповідними відношеннями:  $Z_{пл} / Z_{ф}$  (затрати не можуть бути більшими за заплановані, тому планові показники повинні порівнюватися

з фактичними),  $\Pi_{\phi} / \Pi_{nl}$ ,  $E\phi_{\phi} / E\phi_{nl}$  та  $Як_{\phi} / Як_{nl}$ . Більше того, на нашу думку, є потреба в об'єднанні поданих вище відношень в узагальнюючий показник результативності бюджетної програми. Зокрема, І. Чугунов та О. Самошкіна пропонують здійснювати розрахунок результативності бюджетної програми за такою формулою (3.1):

$$Kp_n = (Vz_{nl} / Vz_{\phi}) \times (Vn_{\phi} / Vn_{nl}) \times (E\phi_{\phi} / E\phi_{nl}) \times (Kяк_{\phi} / Kяк_{nl}), \text{ де} \quad (3.1)$$

- $Kp_n$  – коефіцієнт результативності бюджетної програми;  
 $Vz_{nl}, Vz_{\phi}$  – планові та фактичні обсяги затрат бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми;  
 $Vn_{nl}, Vn_{\phi}$  – планові та фактичні обсяги виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) у результаті виконання бюджетної програми;  
 $E\phi_{nl}, E\phi_{\phi}$  – планові та фактичні показники ефективності, що відображають кількість створеного продукту на одиницю використаних бюджетних коштів;  
 $Kяк_{nl}, Kяк_{\phi}$  – планові та фактичні показники якості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

Отже, на основі обчислення значення узагальнюючого коефіцієнта можна стверджувати про високий рівень результативності бюджетної програми, коли  $Kp_n > 1$ , прийнятний рівень –  $0,8 \leq Kp_n \leq 1$ , низький рівень –  $Kp_n < 0,8$ . Відповідно, І. Чугунов та О. Самошкіна за цією ознакою класифікують бюджетні програми на бюджетні програми з високим, прийнятним і низьким рівнем результативності [244, 37-44].

Як можна простежити за даними в табл. 3.2, відповідно до Законів України про Державний бюджет України на 2002–2009 рр. плановий обсяг коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” щорічно збільшувався в середньому на 1197229,6 тис. грн. Доречно відзначити, що в 2007–2008 рр. і 2008–2009 рр. різниця між запланованими обсягами коштів державного бюджету на виконання згаданої бюджетної програми була найбільшою і складала, відповідно, 2344284,2 і 2251262,5 тис. грн.

У свою чергу, обсяг коштів державного бюджету з урахуванням змін, що планувався на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка

кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації”, був більшим від тих показників, які передбачені в Законах України про Державний бюджет України на відповідні роки, в 2002–2004 рр. і 2006–2008 рр., а меншим на суму 106520,9 тис. грн. у 2005 р. і 715979,5 тис. грн. – у 2009 р.

Як свідчать дані в табл. 3.2, обсяг використаних коштів державного бюджету на виконання згаданої вище бюджетної програми перебільшував запланований впродовж 2002–2009 рр. на, відповідно, 194319,6, 176698,2, 140720, 264662,3, 265961,2, 312933,9, 362957,1, 715667,5 тис. грн. Отже, найбільша різниця між фактичним і запланованим обсягами коштів державного бюджету на підготовку кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації була видна в 2007–2009 рр.

Таблиця 3.2

**Плановий і фактичний обсяг коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” в 2002–2009 рр.**

Роки	Плановий обсяг коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми (тис. грн.)	Плановий обсяг коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми з урахуванням змін (тис. грн.)	Касове виконання бюджетної програми (тис. грн.)
2002	1754807,1	2143797,9	2338117,5
2003	2048858,5	2118896,2	2295594,4
2004	2490873,2	2687763,7	2828483,7
2005	3704280,9	3597760,0	3862422,3
2006	4261376,6	4370906,4	4636867,6
2007	5539868,2	5638208,7	5951142,6
2008	7884152,4	8154337,1	8517294,2
2009	10135414,9	9419435,4	10135102,9

Примітка. Побудовано на основі [46; 47; 48; 49; 50; 51; 52; 53; 67].

Як видно в додатку АФ, відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України на 2008 р.” було заплановано виконання бюджетних програм за наступними КПКВ: 0901020, 1001080, 1003070, 1101090, 1801060, 1801330, 2201160, 2201370, 2201430, 2201500, 2201530, 2501550, 2701190, 2801080, 2804050, 2809050, 3101060, 3106050, 3201360, 3401040, 3501050, 3506030,

3507040, 5341060, 6521070, 6541080, 6621040, 6641050. Зокрема, на підготовку кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації планувалося спрямувати 12176202 тис. грн., у тому числі 7858345 тис. грн. коштів загального фонду та 4317858 тис. грн. коштів спеціального фонду державного бюджету.

На виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” було заплановано спрямувати кошти державного бюджету в сумі 7884152,4 тис. грн., у тому числі 4782540,5 тис. грн. загального фонду та 3101611,9 тис. грн. спеціального фонду (додаток АФ). Як видно в табл. 3.2, плановий обсяг коштів державного бюджету на виконання цієї бюджетної програми з урахуванням змін дорівнював 8154337,1 тис. грн. У свою чергу, обсяг використаних коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” перебільшував запланований в 2008 р. на 362957,1 тис. грн.

У додатку АХ відображені планові та фактичні результативні показники в складі показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання названої бюджетної програми в 2008 р. Оскільки кількість результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості не обмежується одиницею, то для розрахунку коефіцієнта результативності бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” формулу (3.1) необхідно подати в такому вигляді:

$$Kp_t = \left( \frac{\sum_{i=1}^n (Z_{nl_i} / Z_{\phi_i})}{n} \right) \times \left( \frac{\sum_{i=1}^n (P_{\phi_i} / P_{nl_i})}{n} \right) \times \left( \frac{\sum_{i=1}^n (Ef_{\phi_i} / Ef_{nl_i})}{n} \right) \times \left( \frac{\sum_{i=1}^n (Yk_{\phi_i} / Yk_{nl_i})}{n} \right), \text{ де (3.2)}$$

- $Kp_t$  – коефіцієнт результативності бюджетної програми в періоді  $t$ ;  
 $Z_{nl_i}, Z_{\phi_i}$  – планові та фактичні показники затрат;  
 $P_{nl_i}, P_{\phi_i}$  – планові та фактичні показники продукту;  
 $Ef_{nl_i}, Ef_{\phi_i}$  – планові та фактичні показники ефективності;  
 $Yk_{nl_i}, Yk_{\phi_i}$  – планові та фактичні показники якості;  
 $n$  – кількість показників затрат, продукту, ефективності, якості;



- $i$  – порядковий номер результативного показника;  
 $t$  – часовий період.

Так, розрахунок коефіцієнта результативності бюджетної програми ( $Kp_t$ ) потрібний для того, щоб застосувати його значення при визначенні того обсягу бюджетних коштів, який необхідно спрямувати на реалізацію певної бюджетної програми в освітній сфері ( $B_{t+1}$ ) в наступному плановому періоді ( $t+1$ ). Як вважають І. Чугунов та О. Самошкіна, розрахунок обсягу бюджетних коштів на виконання певної бюджетної програми в періоді  $t+1$  має досить важливе значення, зважаючи на те, що на основі нього, а також за умови врахування чинника пріоритетності тієї галузі, до якої відноситься бюджетна програма, існує впевненість у досягненні високого ступеня результативності бюджетної програми. Таким чином, вони пропонують визначати обсяг бюджетних коштів на реалізацію певної бюджетної програми в наступному плановому періоді за формулою (3.3) [244, 37-44]:

$$V_{m+1} = V_m \times \alpha p_{m+1} \times Kp_m \times Ken_{m+1}, \text{ де} \quad (3.3)$$

- $V_{m+1}$  – обсяг видатків бюджетної програми в періоді  $t+1$ ;  
 $V_m$  – обсяг видатків бюджетної програми в періоді  $t$ ;  
 $Kp_m$  – коефіцієнт результативності бюджетної програми в періоді  $t$ ;  
 $\alpha p_{m+1}$  – коефіцієнт регулювання результативності бюджетної програми в періоді  $t+1$ ;  
 $Ken_{m+1}$  – коефіцієнт економічної пріоритетності бюджетної програми в періоді  $t+1$ .

Запропонована формула (3.4) відрізняється від попередньої не лише тим, що замість складників  $\alpha p_{m+1}$  і  $Ken_{m+1}$  в ній застосовано коефіцієнт вирівнювання результативності бюджетної програми відповідно до її пріоритетності в періоді  $t+1$  ( $Kv_{t+1}$ ), а й зовсім новими складниками – коефіцієнтом дієвості бюджетного контролю в періоді  $t$  та індексом інфляції в періоді  $t+1$ . Зокрема, формула для розрахунку обсягу бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми в сфері освіти ( $B_{t+1}$ ) в наступному плановому періоді ( $t+1$ ) має такий вигляд:

$$B_{t+1} = B_t \times Kp_t \times Kv_{t+1} \times K\delta_t \times I\text{нф}_{t+1}, \text{ де} \quad (3.4)$$

- $B_{t+1}$  – видатки на виконання бюджетної програми в періоді  $t+1$ ;

$B_t$	– видатки на виконання бюджетної програми в періоді $t$ ;
$Kp_t$	– коефіцієнт результативності бюджетної програми в періоді $t$ ;
$Kv_{t+1}$	– коефіцієнт вирівнювання результативності бюджетної програми відповідно до її пріоритетності в періоді $t+1$ ;
$K\partial_t$	– коефіцієнт дієвості бюджетного контролю в періоді $t$ ;
$I_{\text{інф}}_{t+1}$	– індекс інфляції в періоді $t+1$ ;
$t$	– звітний період;
$t+1$	– наступний плановий період.

У додатку АШ відображені результативні показники бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації”, які потрібні для розрахунку коефіцієнта її результативності. Крім цього, алгоритм розрахунку результативності показників затрат, продукту, ефективності та якості названої вище бюджетної програми міститься в додатку АЩ. Так, за його допомогою здійснено розрахунок результативності показників затрат, продукту, ефективності та якості цієї бюджетної програми й одержано, відповідно, такі коефіцієнти: 1,0031, 0,9977, 1,0520 та 0,8539. Отже, коефіцієнт результативності бюджетної програми з використанням формули (3.2) матиме таке значення:  $Kp_t = 1,0031 \times 0,9977 \times 1,0520 \times 0,8539 = 0,8989$ . Розраховане значення коефіцієнта результативності бюджетної програми свідчить про те, що в 2008 р. бюджетна програма за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” виконувалася з результативністю на прийнятному рівні. Такий висновок слідує з того, що значення досліджуваного коефіцієнта знаходиться в межах  $0,8 \leq Kp_t \leq 1$  (такі межі визначені дослідниками цієї проблематики І. Чугуновим і О. Самошкіною).

Під час планування коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми важливо враховувати рівень її пріоритетності. Такі ж самі міркування висловлюють фахівці з досліджуваної проблеми й обґрунтовують її тим, що “певні бюджетні програми з не досить високим рівнем результативності можуть належати до пріоритетної галузі та бути спрямованими на вирішення важливих завдань, які стоять перед державою на даному етапі соціально-економічного розвитку” [244, 43]. Так, процитована думка обґрунтовує необхідність включення у формулу (3.4) коефіцієнта вирівнювання результативності

бюджетної програми відповідно до її пріоритетності ( $Kv_{t+1}$ ), який, в свою чергу, розраховується за формулою (3.5):

$$Kv_{t+1} = B_{t-1} / B_{(t-1)-1}, \text{ де} \quad (3.5)$$

- $Kv_{t+1}$  – коефіцієнт вирівнювання результативності бюджетної програми відповідно до її пріоритетності в періоді  $t+1$ ;
- $B_{t-1}$  – видатки на виконання бюджетної програми в попередньому плановому періоді  $t-1$ ;
- $B_{(t-1)-1}$  – видатки на виконання бюджетної програми в попередньому плановому періоді  $(t-1)-1$ .

Оскільки видатки на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” в 2008 р. були заплановані на суму 8154337,1 тис. грн., а в 2007 р. – 5638208,7 тис. грн., то  $Kv_{t+1} = 8154337,1 / 5638208,7 = 1,446263793$ . Зважаючи на те, що значення досліджуваного коефіцієнта  $Kv_{t+1} > 1$ , то бюджетна програма є пріоритетною і, відповідно, в 2009 р. необхідно спрямувати на її виконання більший, ніж у 2008 р., обсяг коштів державного бюджету. За умови, якщо цей коефіцієнт  $Kv_{t+1} = 1$ , то бюджетна програма вважатиметься також пріоритетною, а не буде досягати рівня пріоритетної у випадку  $Kv_{t+1} < 1$ . Таким чином, не зважаючи на те, що в 2008 р. названа вище бюджетна програма виконувалася з результативністю на прийнятному рівні, а не на високому, проте є пріоритетною, то коефіцієнт  $Kv_{t+1}$  призначений вирівняти її результативність (піднести до найкращого значення) за рахунок збільшення запланованих затрат бюджетних коштів на її виконання.

З метою обґрунтування ролі бюджетного контролю на стадіях планування бюджетних видатків на освіту в формулу (3.4) було введено коефіцієнт дієвості бюджетного контролю в періоді  $t$ . Так, досліджуваний коефіцієнт  $Kd_t$  потрібно розраховувати за формулою (3.6). Доречно зауважити, що значення коефіцієнта  $Kd_t$  повинно бути меншим за 1 та, відповідно, воно характеризуватиме дієвість бюджетного контролю. У тому разі, якщо досліджуваний коефіцієнт  $Kd_t$  рівний 1, то це свідчить про те, що в процесі виконання бюджетної програми не було виявлено бюджетних правопорушень або ж не здійснювався ДФА виконання бюджетної програми. Остання обставина характерна для бюджетної програми

за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації”, тому  $K\delta_t = 1$ .

$$K\delta_t = (B_t - C_t) / B_t, \text{ де} \quad (3.6)$$

- $K\delta_t$  – коефіцієнт дієвості бюджетного контролю в періоді  $t$ ;
- $B_t$  – видатки на виконання бюджетної програми в періоді  $t$ ;
- $C_t$  – обсяг санкцій, застосованих за бюджетні правопорушення під час виконання бюджетної програми в періоді  $t$ .

Отже, враховуючи те, що в 2008 р. на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” було використано 8517294,2 тис. грн. коштів державного бюджету, коефіцієнт результативності названої бюджетної програми в 2008 р. дорівнював 0,8989, а, в свою чергу, коефіцієнт вирівнювання результативності бюджетної програми відповідно до її пріоритетності в 2009 р. планувався за 1,446263793, коефіцієнт дієвості бюджетного контролю в 2008 р. був рівний 1, індекс інфляції на 2009 р. був запланований на рівні 112,3%, то обсяг видатків на виконання бюджетної програми в 2009 р. повинен був мати таке значення:  $B_{t+1} = 8517294,2 \times 0,8989 \times 1,446263793 \times 1 \times 1,123 = 12434842,8$  тис. грн. Для порівняння, в Законі України “Про Державний бюджет України на 2009 р.” на підготовку кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації було заплановано використати 10135414,9 тис. грн., а обсяг коштів державного бюджету на виконання бюджетної програми в сфері освіти з урахуванням змін складав 9419435,4 тис. грн.

У якості висновку доречно відзначити, що потреба в здійсненні оцінки результативності бюджетних видатків виникла в час початку застосування в бюджетному процесі програмно-цільового методу. Інакше кажучи, водночас з здійсненням переходу від управління витратами до управління результатами від використання бюджетних коштів перед учасниками бюджетного процесу були поставлені вимоги, які передбачали посилення самостійності, а також підвищення відповідальності за повне дотримання ними орієнтирів, визначених у паспортах бюджетних програм. У разі недотримання учасниками бюджетних

правовідносин вимог щодо повноти досягнення ними передбачених результатів використання бюджетних коштів до них повинен застосовуватися такий вид покарання як зменшення обсягу бюджетних коштів на реалізацію бюджетних програм у наступному плановому періоді. Крім зазначеного, такий наслідок має здійснення бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів у сфері освіти, за результатами якого виявлено бюджетні правопорушення і є потреба в застосуванні відповідних санкцій.

### **Висновки до 3-го розділу**

За результатами дослідження стратегічних напрямків розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні доцільно сформулювати такі висновки:

1. З'ясовано, що підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту потребує реформування, зважаючи на потребу в зміні її ролі з функції констатації фактів бюджетних правопорушень до функції попередження виникнення випадків порушення бюджетного законодавства в сфері планування бюджетних коштів на освіту та їх використання. Передбачено, що підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту повинна бути реформована за такими напрямками: розвиток інспектування шляхом зміни його спрямованості на виявлення фактів фінансового шахрайства; приведення у відповідність з міжнародними стандартами методології централізованого внутрішнього аудиту; визначення на рівні відповідного закону порядку організації та методології здійснення внутрішнього контролю та аудиту; впровадження в систему розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти моделі внутрішнього контролю та утворення служб внутрішнього аудиту; вдосконалення методології відомчої контрольно-ревізійної роботи; наділення Рахункової палати України статусом ВОКДФ.

2. Виявлено, що розвиток бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту ускладнюють назрілі проблеми правового та методологічного характеру. З метою їх результативного вирішення необхідно здійснити комплекс заходів, які призначені вдосконалити правове поле діяльності Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів, а також Рахункової палати, а окрім зазначеного, забезпечити відповідність попереднього бюджетного контролю за видатками на освіту, здійснюваного Рахунковою палатою, критерію результативності.

3. З метою розв'язання різнохарактерних проблем, які чинять стримуючий вплив на розвиток бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів на освіту, запропоновано здійснити заходи, що покликані вдосконалити правове поле діяльності Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів, забезпечити швидкий розвиток централізованого внутрішнього аудиту, продовжити практику інспектування роботи розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, відновити практику внутрішнього фінансового контролю в системі головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти, а також забезпечити її дієвість, створити правові підстави для забезпечення дієвості бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів на освіту на стадії їх планування.

4. Установлено, що нині в Україні діє підсистема бюджетного контролю за видатками на освіту, складена з контролюючих органів, між якими налагоджено різні форми співпраці. Так, Рахункова палата та ГоловКРУ України взаємодіють між собою на предмет проведення спільних ревізій, перевірок, інших контрольних заходів у сфері використання коштів державного бюджету на освіту; органи державного казначейства та ДКРС – взаємного інформування про результати проведених контрольних заходів на етапі виконання бюджетів за видатками на освіту; Міністерство фінансів України та ГоловКРУ України – ініціативного обміну інформацією з послідуочим використанням її в процесі здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства в сфері витрачання бюджетних коштів на освіту; органи ДКРС і

КРП міністерств і відомств – одночасного проведення запланованих контрольних заходів у навчальних закладах.

5. Доведено, що проблема відсутності налагодженої плідної співпраці між контролюючими органами не тільки перешкоджає ефективному функціонуванню підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту, а й гальмує її розвиток. Для вирішення цієї проблеми запропоновано закріпити позитивний досвід плідної співпраці між Рахунковою палатою та ГоловКРУ України, органами державного казначейства та ДКРС, ДКРС і КРП міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, а також збагатити його новими формами взаємодії між Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України.

6. Обґрунтовано, що цілісна система результативних показників виконання бюджетних програм у сфері освіти повинна бути сформована з показників затрат, продукту, ефективності, результату й якості. Результативних показників у такому складі має бути достатньо, аби забезпечити кількісну та якісну оцінку виконання бюджетних програм у сфері освіти та, разом з цим, визначити основні проблеми, які супроводжують реалізацію освітніх бюджетних програм, а також окреслити перспективи розвитку сфери освіти.

7. Вияснено, що відповідно до вітчизняної та зарубіжної контрольно-ревізійної практики термін “результативність” тлумачиться як критерій ефективності, який означає ступінь досягнення цілей та відношення фактичних результатів до запланованих. Доведено цінне значення результатів бюджетного контролю, які стосуються результативності показників затрат, продукту, ефективності та якості виконання бюджетної програми, на стадіях планування бюджетних видатків на освіту. Важливе значення коефіцієнта результативності бюджетної програми в сфері освіти пояснюється тим, що за його допомогою, а також з врахуванням інших показників і коефіцієнтів можна розрахувати обґрунтований обсяг бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми в наступному плановому періоді.

Основні науково-теоретичні положення та практичні результати третього розділу дисертації опубліковані в наукових працях [151; 153; 159; 158; 157; 156; 140].



## Висновки

У дисертаційній роботі узагальнено теоретичні положення і досліджено практику бюджетного контролю у сфері освіти. Запропоновано вирішити науково-практичну проблему шляхом реалізації рекомендацій щодо забезпечення стратегії розвитку бюджетного контролю за видатками на освіту в Україні. Автором зроблено такі науково-теоретичні та практичні висновки:

1. На основі узагальнення наукових підходів до формулювання понятійного апарату в сфері фінансового контролю обґрунтовано визначення поняття “бюджетний контроль за видатками на освіту” як урегульованої нормами права діяльності контролюючих органів на стадіях складання, розгляду, затвердження і виконання бюджетів за видатками. Цей вид діяльності передбачає застосування спеціальних форм, методів, методичних прийомів і способів та спрямований на забезпечення обґрунтованості планування й ефективності використання бюджетних коштів у сфері освіти. Значення бюджетного контролю за видатками на освіту розкривається через його завдання, що полягають у виявленні бюджетних правопорушень, застосуванні заходів впливу до винних осіб, розробленні пропозицій щодо усунення порушень бюджетного законодавства та запобіганні їхньому вчиненню. Водночас цей підвид бюджетного контролю повинен відповідати принципам законності, об’єктивності, розподілу контрольних повноважень, своєчасності контрольних дій, ефективності та гласності.

2. Чинна нормативно-правова база в сфері бюджетного контролю за видатками на освіту містить велику кількість законодавчих актів і нормативно-правових документів. Їхні положення формують правове підґрунтя для здійснення видатків державного та місцевих бюджетів на освіту, а також регламентують діяльність розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти та контролюючих органів. Про недосконалість нормативно-правової бази свідчить те, що положення законодавчих актів і нормативно-правових документів, якими керуються контролюючі органи, дублюють один одного та містять прогалини.

Для забезпечення її повноти та цілісності потрібно прийняти законодавчі акти, які врегульовували б відносини у сферах державного фінансового контролю та державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

3. На відміну від теорії фінансового контролю, яка містить багато наукових напрацювань із розкриття змісту та класифікації форм, методів, методичних прийомів і способів, на практиці контролюючі органи не застосовують їхню різноманітну сукупність. Обґрунтовано, що методами бюджетного контролю, які застосовують уповноважені органи на стадіях планування бюджетних видатків на освіту, є аналіз бюджетних запитів і експертиза. У процесі здійснення бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти уповноважені органи застосовують форми (різні види державного фінансового аудиту), методи (моніторинг та аналіз виконання бюджетних програм, ревізію, перевірку), методичні прийоми та способи (оцінку, розслідування, вивчення та обстеження). При цьому для забезпечення результативності бюджетного контролю потрібно розширити їхній склад новими різновидами.

4. На етапах складання, розгляду та затвердження бюджетів функцію бюджетного контролю виконує обмежене коло учасників бюджетних правовідносин. У процесі планування видатків державного бюджету на освіту участь Верховної Ради України та Міністерства фінансів України проявляється у здійсненні контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а Рахункової палати України – у проведенні попереднього контролю проекту Державного бюджету України. На стадіях планування видатків місцевих бюджетів на освіту правильність дій головних розпорядників бюджетних коштів перевіряють місцеві фінансові органи. Поряд з цим виконувана вповноваженими органами функція бюджетного контролю не відповідає цілком критерію результативності, оскільки не забезпечує повне виявлення бюджетних правопорушень.

5. Важливе значення бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти проявляється у виявленні порушень бюджетного

законодавства. До контролюючих органів, які беруть найбільш активну участь у виконанні цього завдання, віднесено Державну фінансову інспекцію України та Рахункову палату України. Аналіз їхньої роботи свідчить про значний внесок у забезпечення результативності бюджетного контролю. Виявлені контролюючими органами великі обсяги бюджетних правопорушень обґрунтовують низький рівень бюджетної дисципліни в сфері використання фінансових ресурсів на освіту. З метою його підвищення контролюючі органи повинні зміцнювати свою роль у забезпеченні результативності бюджетного контролю за видатками на освіту.

6. Оцінка дієвості бюджетного контролю за плануванням і використанням бюджетних коштів на освіту повинна здійснюватися на основі системи показників, які відображають призупинення та зменшення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних призначень, зупинення здійснення бюджетних асигнувань та операцій з бюджетними коштами, накладення стягнень за бюджетні правопорушення; надання відмов розпорядникам бюджетних коштів у реєстрації зобов'язань і фінансових зобов'язань, прийнятті до виконання їхніх платіжних доручень; обсяг усунутих порушень фінансової дисципліни, кількість осіб, притягнених до різних видів відповідальності; кількість звітів, актів, висновків та інформацій, скерованих до Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, міністерств, відомств і підпорядкованих їм навчальних закладів.

7. З метою забезпечення розвитку бюджетного контролю за плануванням бюджетних видатків на освіту запропоновано вдосконалити правове поле діяльності Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів (через уточнення прописаного в Бюджетному кодексі України повноваження на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства) і Рахункової палати України (розширення задокументованого в Законі України "Про Рахункову палату" повноваження на проведення експертизи проекту Державного бюджету України), а також забезпечити результативність попереднього контролю проекту Державного бюджету України, що здійснює

Рахункова палата України (надання її зауваженням і пропозиціям характеру обов'язкових до виконання).

8. Для реформування бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів у сфері освіти запропоновано вдосконалити правове поле діяльності Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів (через доповнення прописаного в чинному законодавстві повноваження на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства) і Рахункової палати України (врегулювання на рівні Закону України “Про Рахункову палату” практики застосування висновків, наданих за результатами бюджетного контролю у сфері використання бюджетних коштів, на стадії складання проекту Державного бюджету України); збагатити методологію бюджетного контролю (забезпечення розвитку централізованого внутрішнього аудиту, а також продовження практики централізованого та децентралізованого інспектування діяльності розпорядників бюджетних коштів); забезпечити результативність і дієвість внутрішнього фінансового контролю у системі головних розпорядників бюджетних коштів.

9. З метою покращення взаємодії органів бюджетного контролю за видатками на освіту запропоновано закріпити позитивний досвід їхньої співпраці та взаємоузгодженої роботи (зокрема, Державної фінансової інспекції України з Рахунковою палатою України, Державною казначейською службою України, контрольно-ревізійними підрозділами міністерств і відомств), а також збагатити його новими формами взаємодії (між Міністерством фінансів України та Державною фінансовою інспекцією України). Реалізація цих заходів дасть змогу забезпечити відповідність бюджетного контролю за видатками на освіту критеріям результативності та дієвості.

10. Обґрунтовано напрямки впливу бюджетного контролю за використанням фінансових ресурсів на планування бюджетних видатків на освіту. На прикладі бюджетної програми у сфері освіти здійснено розрахунок обсягу коштів державного бюджету на виконання програми в плановому періоді (на основі даних про обсяг використаних бюджетних коштів на

виконання програми, значень коефіцієнтів результативності програми, вирівнювання результативності програми відповідно до її пріоритетності та дієвості бюджетного контролю, індексу інфляції). Встановлено визначальний вплив на планування обґрунтованого обсягу бюджетних коштів на виконання бюджетної програми у сфері освіти результатів бюджетного контролю та обсягу санкцій за бюджетні правопорушення.

### Список використаних джерел

1. Азаров М. Я. Пріоритети бюджетної політики та економічне зростання в Україні / Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Геєць В. М. (кер. авт. кол.) та ін. – [т. 1]. – К.: НДФІ, 2004. – 640 с.
2. Азаров М. Я. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі / Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Амоша О. І. (кер. авт. кол.) та ін. – [т. 4]. – К.: НДФІ, 2004. – 368 с.
3. Азаров М. Я. Соціальна спрямованість бюджетної політики / Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Лібанова Е. М. та ін. – [т. 2]. – К.: НДФІ, 2004. – 376 с.
4. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / Александров В. Т., Ворона О. І., Германчук П. К. та ін. – К.: НВП “АВТ”, 2004.
5. Александрова Е. И. Государственный финансовый контроль и становление аудита эффективности использования бюджетных средств / Е. И. Александрова, Н. А. Башкайкина // Финансы и кредит. – 2004. – № 20 (158). – С. 24-31.
6. Афанасьев В. Г. Человек в управлении обществом / В. Г. Афанасьев. – М.: Политиздат, 1977. – 282 с.
7. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” / І. В. Басанцов [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-gu.net/diss/cont/349929.html>. – Назва з екрану.
8. Басанцов І. В. Система фінансового контролю в Україні / І. В. Басанцов // Фінанси України. – 2005. – № 11. – С. 132-139.
9. Басанцов І. Інститут державного фінансового контролю: вдосконалення на часі / І. Басанцов // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1 (48). – С. 44-48.

10. Бедратий В. М. Роль і місце держави у сучасних умовах трансформації економічної системи в Україні / В. М. Бедратий // Економіка та держава. – 2006. – № 3. – С. 66-68.

11. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.

12. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989.

13. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве / Н. Г. Белов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с.

14. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Н. Г. Белов. – М.: Статистика, 1976.

15. Белуха Н. Т. Ревизия и контроль в торговле / Н. Т. Белуха. – М.: Экономика, 1988. – 255 с.

16. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля: [учебник] / Н. Т. Белуха. – К.: Высшая школа, 1990. – 279 с.

17. Благун І. Г. Бюджетний менеджмент: [навчальний посібник] / І. Г. Благун, Р. М. Воронко, М. Л. Бучкович. – Львів: “Магнолія-2006”, 2007. – 224 с.

18. Богданів І. Фінансові санкції в якості засобів “виховання” порушників фінансової дисципліни / І. Богданів // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 41-44.

19. Боголіб Т. Вдосконалення фінансового забезпечення вищої освіти / Т. Боголіб // Вісник ТДГУ. – 2006. – № 3. – С. 76-87.

20. Боголіб Т. М. Удосконалення фінансового забезпечення розвитку вищої освіти / Т. М. Боголіб // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 106-113.

21. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.

22. Бубнова О. Ю. Финансово-правовые основы бюджетного контроля в Российской Федерации: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук: спец. 12.00.14 “Административное право; Финансовое право; Информационное право” / О. Ю. Бубнова [Электронный

ресурс] / Режим доступа: <http://finpravo.web-box.ru/aspirant/avtoreferaty-dissertacij-rf/dissertacii-rf-2007/bubnova-o-ju/>. – Назва з екрану.

23. Бурцев В. В. Построение современной системы государственного финансового контроля в свете необходимости укрепления Российской государственности / В. В. Бурцев [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-2/burcev.shtml>. – Назва з екрану.

24. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф. Ф. Бутынец. – Киев: УСХА, 1976.

25. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1290022485579926>. – Назва з екрану.

26. Бюджетний менеджмент: [навч. посіб.] / Л. В. Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К.: Знання, 2006. – 293 с.

27. Василик О. Д. Теорія фінансів: [підручник] / О. Д. Василик. – К.: НІОС., 2001. – 416 с.

28. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М.: Юридическая литература, 1973. – 134 с.

29. Вопросы бюджетно-финансового контроля в Бюджетном кодексе Российской Федерации и других законодательных актах [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://council.gov.ru/files/journalsf/item/20090130155507.pdf>. – Назва з екрану.

30. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере / Ю. Воронин // Экономист. – 2001. – № 1.

31. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І. та ін. – К.: НВП „АВТ”, 2004.

32. Гетьманець О. П. Напрямки вдосконалення нормативно-правового забезпечення бюджетного контролю / О. П. Гетьманець [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.nbuv.gov.ua/Portal/natural/vkhnu/Pravo/2009\\_841/32.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/Portal/natural/vkhnu/Pravo/2009_841/32.pdf). – Назва з екрану.



33. Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 133-140.

34. Головин К. Л. Правовые основы бюджетного контроля в РФ и ФРГ: сравнительно-правовое исследование: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук: спец. 12.00.14 “Административное право; Финансовое право; Информационное право” / К. Л. Головин [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://old.mgimo.ru/fileserver/2004/nauka/avtoref-07\\_Golovin.doc](http://old.mgimo.ru/fileserver/2004/nauka/avtoref-07_Golovin.doc). – Назва з екрану.

35. Грачева Е. Ю. Финансовый контроль: [учеб. пособие] / Грачева Е. Ю., Толстопятенко Г. П., Рыжкова Е. А. – М.: Издательский дом «Камерон», 2004. – 272 с.

36. Дем’янишин В. Г. Бюджетне планування та його особливості в умовах демократичних перетворень / В. Г. Дем’янишин // Світ фінансів. – 2004. – № 1 (жовтень). – С. 62-71.

37. Дем’янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: [монографія] / В. Г. Дем’янишин. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.

38. Дементьев Д. В. Оценка эффективности финансового контроля / Д. В. Дементьев [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://old.nsaem.ru/Science/Publications/Science\\_notes/Archive/2004/4/119.pdf](http://old.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2004/4/119.pdf). – Назва з екрану.

39. Державний фінансовий контроль: [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2004. – 408 с.

40. Дмитренко Г. В. До проблеми “лібералізації” бюджетного контролю в умовах трансформації українського суспільства і держави / Г. В. Дмитренко [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.dy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=38>. – Назва з екрану.

41. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: [навчальний посібник] / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.

42. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль: [навчальний посібник] / В. П. Дудко. – Чернівці: Прут, 2005. – 484 с.

43. Єфименко Т. І. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.

44. Закон України “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2984-14&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

45. Закон України “Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України” від 23 березня 2000 р. № 1602-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uaravno.net/data/base50/ukr50058.htm>. – Назва з екрану.

46. Закон України “Про Державний бюджет України на 2002 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/219534;jsessionid=CB8D35814A8D9C446392BF385C5FC372>. – Назва з екрану.

47. Закон України “Про Державний бюджет України на 2003 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=380-15>. – Назва з екрану.

48. Закон України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=1344-15>. – Назва з екрану.

49. Закон України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=2285-15>. – Назва з екрану.

50. Закон України “Про Державний бюджет України на 2006 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=21&nreg=3235-15>. – Назва з екрану.

51. Закон України “Про Державний бюджет України на 2007 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=20&nreg=489-16>. – Назва з екрану.

52. Закон України “Про Державний бюджет України на 2008 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=13&nreg=107-17>. – Назва з екрану.

53. Закон України “Про Державний бюджет України на 2009 рік” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=835-17>. – Назва з екрану.

54. Закон України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 р. № 1621-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>. – Назва з екрану.

55. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12&key=4/UMfPEGznhhCIR.Zi/U18udHI4Fws80msh8Ie6>. – Назва з екрану.

56. Закон України “Про дошкільну освіту” від 11 липня 2001 р. № 2628-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2628-14&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

57. Закон України “Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 18 березня 2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15&p=1243860513847369>. – Назва з екрану.

58. Закон України “Про загальну середню освіту” від 13 травня 1999 р. № 651-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=651-14&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

59. Закон України “Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим” від 23 грудня 1998 р. № 350-XIV [Електронний ресурс] /

Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=350-14>. – Назва з екрану.

60. Закон України “Про Кабінет Міністрів України” від 16 травня 2008 р. № 279-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/7873.html>. – Назва з екрану.

61. Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні” від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=280%2F97-%E2%F0>. – Назва з екрану.

62. Закон України “Про місцеві державні адміністрації” від 9 квітня 1999 р. № 586-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=586-14>. – Назва з екрану.

63. Закон України “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-XII [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1060-12&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

64. Закон України “Про позашкільну освіту” від 22 червня 2000 р. № 1841-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1841-14&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

65. Закон України “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=103%2F98-%E2%F0&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

66. Закон України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=88465&cat\\_id=32815](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=88465&cat_id=32815). – Назва з екрану.

67. Звіти про виконання Державного бюджету України за 2002–2009 рр. [Електронний ресурс] / Режим доступу:

<http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>. –

Назва з екрану.

68. Звіти Рахункової палати України за 1998–2009 рр. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=48032&cat\\_id=32826](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=48032&cat_id=32826).

– Назва з екрану.

69. Зима Д. Л. Теоретико-правові питання координації державного фінансового контролю: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 “Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / Д. Л. Зима [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/342108.html>. – Назва з екрану.

70. Зырянова Т. В. Методологические и концептуальные подходы к созданию единой системы государственного финансового контроля / Т. В. Зырянова, Н. И. Даниленко // Финансы и кредит. – 2006. – № 12 (216). – С. 30-34.

71. Ирвин Дэвид. Финансовый контроль / Дэвид Ирвин; перев. с англ. Шетинская И. М., Быков В. В. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 253 с.

72. Ицкович Б. Ф. Институциональное развитие системы органов финансово-хозяйственного контроля России. Исторический аспект / Б. Ф. Ицкович // Финансы и кредит. – 2004. – № 3 (141). – С. 66-78.

73. Ицкович Б. Ф. Институциональное развитие системы органов финансово-хозяйственного контроля России. Практический аспект / Б. Ф. Ицкович // Финансы и кредит. – 2005. – № 2 (170). – С. 59-70.

74. Ицкович Б. Ф. Концепция государственного контроля в Российской Федерации / Б. Ф. Ицкович // Финансы и кредит. – 2004. – № 20 (158). – С. 32-41.

75. Иванова І. М. Порушення і покарання: система відповідальності учасників бюджетного процесу в Україні потребує змін / І. М. Иванова // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1 (42). – С. 47-50.

76. Іванова І. М. Реформування системи державного фінансового контролю / І. М. Іванова // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 145-150.

77. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / Л. А. Іващенко [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/37566.html>. – Назва з екрану.

78. Ісмаїлов А. Б. Шляхи удосконалення фінансового контролю / А. Б. Ісмаїлов // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 139-142.

79. Кір’ян В. А. Держава і освіта: сутність стратегічного управління на етапі трансформації / В. А. Кір’ян, Г. А. Дмитренко, С. М. Мудрая // Економіка та держава. – 2006. – № 4. – С. 67-70.

80. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент: [навчальний посібник] / Л. Є. Клець. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 640 с.

81. Клімова С. М. Інституціональна організація фінансового контролю на центральному рівні державного управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 25.00.01 “Теорія та історія державного управління” / С. М. Клімова [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/inode/34860.html>. – Назва з екрану.

82. Кобченко Л. С. Якість загальної середньої освіти в державному управлінні / Л. С. Кобченко // Економіка та держава. – 2008. – № 5. – С. 75-76.

83. Ковалюк О. М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О. М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 151-158.

84. Ковриженко Д. Статус Рахункової палати в Україні: українське законодавство, зарубіжний досвід та шляхи удосконалення / Д. Ковриженко // Часопис Парламент. – 2005. – № 3 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/415691;jsessionid=372378DA8A8A6E70D32A5F0C0928CEDD>. – Назва з екрану.

85. Кодекс Законів про працю України: офіційний текст зі змінами та доповненнями станом на 31 травня 2008 р. / Міністерство юстиції України. – Офіц. вид. – К.: Форум, 2008.

86. Кодекс України про адміністративні правопорушення: офіційний текст зі змінами та доповненнями станом на 11 липня 2008 р. / Міністерство юстиції України. – Офіц. вид. – К.: Форум, 2008.

87. Конституція України від 28 червня 1996 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0&p=1212504140163924>. – Назва з екрану.

88. Контрольні функції парламенту: український та зарубіжний досвід: [інформаційно-аналітичне дослідження / за редакцією Ковриженко Д. С.]. – Київ, 2006.

89. Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ksp.primorsky.ru/aksor/files/001.pdf>. – Назва з екрану.

90. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль / Л. М. Крамаровский. – М.: Финансы, 1970.

91. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль / Л. М. Крамаровский. – М.: Финансы, 1976.

92. Краткий словарь по философии / [под общ. ред. И. В. Блауберга, И. К. Пантина]. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1982. – 431 с.

93. Краткий философский словарь / [под ред. А. П. Алексеева]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ПБОЮЛ М. А. Захаров, 2001. – 496 с.

94. Кримінальний кодекс України: офіційний текст зі змінами та доповненнями станом на 25 вересня 2007 р. / Міністерство юстиції України. – Офіц. вид. – К.: Форум, 2007.

95. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

юрид. наук: спец. 12.00.07 “Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право” / О. А. Кузьменко [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/33350.html><http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/244153.html>. – Назва з екрану.

96. Лебедева Е. И. Совершенствование государственного финансового контроля за налоговыми доходами бюджета / Е. И. Лебедева // Финансы. – 2006. – № 3. – С. 53-55.

97. Левицька С. О. Інформаційне забезпечення ефективного використання бюджетних коштів / С. О. Левицька // Фінанси України. – 2004. – № 12. – С. 7-22.

98. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>. – Назва з екрану.

99. Малейн Н. С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н. С. Малейн. – М.: Наука, 1964. – 152 с.

100. Микитюк І. С. Концептуальні засади побудови єдиної системи державного фінансового контролю / І. С. Микитюк // Світ фінансів. – 2009. – № 2 (19). – С. 40-47.

101. Мельник М. В. Ревизия и контроль: [учебное пособие] / Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л.; под ред. проф. М. В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.

102. Мних Є. В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: [монографія] / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін.; за заг. ред. Є. В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 186 с.

103. Наказ Головки КРУ України “Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм” від 15 грудня 2005 р. № 444 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=39818&cat\\_id=32570](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=39818&cat_id=32570). – Назва з екрану.



104. Наказ Головки КРУ України “Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ” від 19 грудня 2005 р. № 451 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>. – Назва з екрану.

105. Наказ Головки КРУ України “Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 13 березня 2007 р. № 50 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.strategies.com.ua/Documents/glavKRU\\_50.htm](http://www.strategies.com.ua/Documents/glavKRU_50.htm). – Назва з екрану.

106. Наказ Головки КРУ України “Про затвердження Порядку застосування статей 164-12 та 164-14 Кодексу України про адміністративні правопорушення органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 20 лютого 2002 р. № 54 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art\\_id=34920&cat\\_id=32570](http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=34920&cat_id=32570). – Назва з екрану.

107. Наказ Головки КРУ України “Про затвердження Стандарту державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна – 1” від 9 серпня 2002 р. № 168 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.gdo.kiev.ua/files/db.php?st=1803&god=2002>. – Назва з екрану.

108. Наказ Головки КРУ України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України “Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України” від 19 жовтня 2006 р. № 346/1025/685/53 // Фінансовий контроль. – 2007. – № 1 (36). – С. 5-12.

109. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами” від 18 листопада 2002 р. № 213 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base43/ukr43272.htm>. – Назва з екрану.

110. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” від 4 листопада 2002 р. № 205 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0919-02>. – Назва з екрану.

111. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обліку зобов’язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України” від 9 серпня 2004 р. № 136 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base27/ukr27698.htm>. – Назва з екрану.

112. Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету” від 25 травня 2004 р. № 89 [Електронний ресурс] / Режим доступу: Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0716-04>. – Назва з екрану. – Назва з екрану.

113. Наказ Державного казначейства України та Головки КРУ України “Про внесення змін до спільного наказу Державного казначейства України і Головки КРУ України від 14 грудня 2004 р. № 215/338” від 27 грудня 2006 р. № 352/420 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0045-07>. – Назва з екрану.

114. Наказ Державного казначейства України та Головки КРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контроль-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art\\_id=34906&cat\\_id=32570](http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=34906&cat_id=32570). – Назва з екрану.

115. Наказ Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію та її запровадження” від 27 грудня 2001 р. № 604 [Електронний ресурс] / Режим доступу:

[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=50297&cat\\_id=50097](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=50297&cat_id=50097). –

Назва з екрану.

116. Наказ Міністерства фінансів України “Про запровадження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм” від 8 серпня 2002 р. № 621 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/spart08/inx08905.htm>. – Назва з екрану.

117. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі” від 14 грудня 2001 р. № 574 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base45/ukr45792.htm>. – Назва з екрану.

118. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Методичних рекомендацій щодо визначення результативних показників бюджетної програми” від 27 жовтня 2009 р. № 1252 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=232505&cat\\_id=232502](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=232505&cat_id=232502). – Назва з екрану.

119. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань” від 15 травня 2002 р. № 319 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/base44/ukr44582.htm>. – Назва з екрану.

120. Наказ Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-03>. – Назва з екрану.

121. Научные основы управления социалистическим производством: [учебник для экон. вузов и фак.] / под ред. Д. М. Крука. – М.: Экономика, 1978. – 280 с.

122. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.02 “Конституційне право;

муниципальное право” / В. І. Невідомий [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/244153.html>. – Назва з екрану.

123. Никулина О. В. Эффективность бюджетного контроля в России и за рубежом / О. В. Никулина // Финансы и кредит. – 2007. – № 32 (272). – С. 83-87.

124. Овсянников Л. Н. Насущная необходимость закона / Л. Н. Овсянников // Финансы. – 2004. – № 3. – С. 61-64.

125. Овчарук О. Освіта в контексті стратегічних завдань розвитку України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.pleyady.kiev.ua/index.php?go=Pages&in=view&id=228&page=1>. – Назва з екрану.

126. Овчинникова О. П. Бюджетный менеджмент в условиях формирования системы бюджетирования, ориентированного на результат / О. П. Овчинникова, А. Н. Индутенко // Финансы и кредит. – 2007. – № 30 (270). – С. 2-8.

127. Огонь Ц. Г. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 20-29.

128. Окремі показники роботи органів державної контрольно-ревізійної служби за 2002–2008 рр. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/45124>. – Назва з екрану.

129. Олофсон Лаге. Системы обеспечения надлежащего исполнения бюджета в некоторых странах / Л. Олофсон [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=42556&cat\\_id=42552](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=42556&cat_id=42552). – Назва з екрану.

130. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий: [учебник для вузов] / под. ред. С. Е. Каменицера. – М.: Высшая школа, 1976. – 535 с.

131. Павлюк К. В. Оцінка виконання бюджетних програм: результативні показники / К. В. Павлюк // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 70-77.

132. Паньків С. П. Рахункова палата України у системі державного фінансового контролю / С. П. Паньків // Університетські наукові записки. – 2005. – № 3 (15). – С. 232-237.

133. Парламентський контроль: проблеми та шляхи підвищення ефективності / [підготовлено експертами Лабораторії законодавчих ініціатив в рамках проекту “Підвищення ефективності українського парламентаризму”]. – К.: Лабораторія законодавчих ініціатив, 2009. – 20 с.

134. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України? [Електронний ресурс] / П. Петренко // Персонал. – 2007. – № 11. – Режим доступу до журн.: <http://www.personal.in.ua/article.php?ida=610>.

135. Петренков А. О. Применение международного опыта бюджетирования, ориентированного на результат, в бюджетном процессе Российской Федерации: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / А. О. Петренков [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.rsue.ru/avtoref/petrenkov.doc>. – Назва з екрану.

136. Петров Г. И. Основы советского социального управления / Г. И. Петров.

137. Письменна Т. Багатогранність трактування поняття державного фінансового контролю / Тетяна Письменна // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – № 11. – С. 161-168.

138. Письменна Т. В. Особливості фінансування закладів освіти в Україні / Т. В. Письменна // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки: матеріали науково-практичної конференції, 16-17 жовтня 2008 р., Тернопіль / відповідальний редактор С. І. Юрій. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 84-86.

139. Письменна Т. В. Оцінка дієздатності чинної в Україні системи відповідальності за бюджетні злочини / Т. В. Письменна // Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – Випуск 251; т. III. – С. 721-734.

140. Письменна Т. В. Практика взаємодії органів бюджетного контролю в Україні / Т. В. Письменна // Актуальні проблеми фінансової системи України: збірник тез доповідей та виступів VI всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів, 24 квітня 2009 р., Черкаси / голова комітету Ю. Г. Лега. – Черкаси: ЧДТУ, 2009. – С. 190-192.

141. Письменна Т. В. Практика застосування фінансових санкцій до порушників бюджетного законодавства / Т. В. Письменна // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи: матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу, 15 квітня 2009 р., Тернопіль / відповідальна за випуск О. П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – С. 111-114.

142. Письменна Т. В. Реформування національної системи освіти у контексті європейської інтеграції / Т. В. Письменна // Проблеми розвитку фінансової системи України на сучасному етапі: матеріали наукової конференції студентів та молодих вчених, 21 березня 2008 р., Тернопіль / голова редакційної колегії О. П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 23-25.

143. Письменна Т. Державний фінансовий контроль як інструмент впливу на стан державних фінансів / Тетяна Письменна // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей II міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 24-25 лютого 2005 р., Тернопіль. Ч. 2 / відповідальний за випуск Г. Л. Монастирський. – Тернопіль: ТАНГ, 2005. – С. 153-155.

144. Письменна Т. Зміна ідеології бюджетного контролю у контексті бюджетної реформи в Україні / Тетяна Письменна // Галицький економічний вісник: науковий журнал. – Тернопіль, 2009. – № 2 (23). – С. 123-133.

145. Письменна Т. Компоненти підсистеми бюджетного контролю за видатками на освіту / Тетяна Письменна // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах економічної нестабільності: матеріали наукової

конференції професорсько-викладацького складу, 14 квітня 2010 р., Тернопіль / відповідальна за випуск О. П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 137-143.

146. Письменна Т. Контролюючі органи як складова фінансового контролю в державі: визначення їх складу / Тетяна Письменна // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка. – Тернопіль: ТНПУ ім. В. Гнатюка, 2005. – № 19. – С. 96-100.

147. Письменна Т. Необхідність фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів у сфері освіти / Тетяна Письменна // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації: збірник тез доповідей V ювілейної міжнародної науково-практичної конференції молодих учених, 21-23 лютого 2008 р., Тернопіль. Ч. 2 / відповідальний за випуск Г. Л. Монастирський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 173-175.

148. Письменна Т. Новоутворені форми державного фінансового контролю: організаційно-методичні засади реалізації у контрольно-ревізійній практиці / Тетяна Письменна // Наука молода: збірник наукових праць молодих вчених ТНЕУ. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – № 9. – С. 102-111.

149. Письменна Т. Результативність діяльності контрольно-ревізійних органів як підґрунтя для зміцнення фінансової дисципліни в державі / Тетяна Письменна // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – № 15. – С. 130-133.

150. Письменна Т. Результативність діяльності контрольно-ревізійного апарату держави: оцінка та шляхи підвищення / Тетяна Письменна // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в постстабілізаційний період: матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу, 18 квітня 2007 р., Тернопіль / голова редакційної колегії С. І. Юрій. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 136-138.

151. Письменна Т. Розмежування функціональних повноважень органів державного фінансового контролю: аналіз проблеми та шляхи її подолання / Тетяна Письменна // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль: науковий журнал ТАНГ. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – № 7. – С. 88-98.

152. Письменна Т. Роль контролюючих органів у зміцненні фінансової дисципліни в державі / Тетяна Письменна // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей III міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 23-24 лютого 2006 р., Тернопіль. Ч. 2 / відповідальний за випуск Г. Л. Монастирський. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – С. 221-224.

153. Письменна Т. Стратегічні орієнтири побудови ефективної системи фінансового контролю в державі / Тетяна Письменна // Проблеми фінансової теорії та практики в постстабілізаційний період: матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу, 13 квітня 2006 р., Тернопіль / голова редакційної колегії С. І. Юрій. – Тернопіль: ТДЕУ, 2006. – С. 97-100.

154. Письменна Т. Теоретичні аспекти дослідження системи державного фінансового контролю / Тетяна Письменна // Наука молода: збірник наукових праць Ради молодих вчених ТАНГ. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – № 2. – С. 149-153.

155. Письменна Т. Теоретичні засади державного фінансового контролю: вітчизняний і зарубіжний досвід / Тетяна Письменна // Світ фінансів: науковий журнал ТНЕУ. – Тернопіль, 2008. – № 4 (17). – С. 130-138.

156. Письменна Т. Удосконалення бюджетного контролю відповідно до пріоритетів політики держави в освітній сфері / Тетяна Письменна // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 26-27 лютого 2009 р., Тернопіль. Ч. 2 / відповідальний за випуск Г. Л. Монастирський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – С. 164-167.



157. Письменна Т. Удосконалення державного фінансового контролю у контексті реалізації пріоритетів бюджетної політики України / Тетяна Письменна // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в постстабілізаційний період: матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу, 16 квітня 2008 р., Тернопіль / голова редакційної колегії О. П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – С. 110-113.

158. Письменна Т. Удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / Тетяна Письменна // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: збірник тез доповідей IV міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 22-23 лютого 2007 р., Тернопіль. Ч. 2 / відповідальний за випуск Г. Л. Монастирський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 235-239.

159. Письменна Т. Шляхи побудови ефективної системи державного фінансового контролю / Тетяна Письменна // Світ фінансів: науковий журнал ТНЕУ. – Тернопіль, 2007. – № 1 (10). – С. 51-59.

160. Пігенко В., Рахімкулов Е. Парламентський контроль за бюджетом. Подібності і відмінності у практиці різних країн / В. Пігенко, Е. Рахімкулов [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://pdp.org.ua/index.php?option=com\\_content&view=article&id=866:177-a2-&catid=43:-i--&Itemid=119](http://pdp.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=866:177-a2-&catid=43:-i--&Itemid=119). – Назва з екрану.

161. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75-82.

162. Плєскач В. Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В. Л. Плєскач, К. С. Жадько // Фінанси України. – 2009. – № 6. – С. 85-92.

163. Плеханов Д. О. Соціально-економічні функції держави на сучасному етапі її розвитку / Д. О. Плеханов // Економіка та держава. – 2007. – № 10. – С. 89-91.

164. Попов Г. Х. Проблемы теории управления / Г. Х. Попов.

165. Постанова Кабінету Міністрів України “Питання Державного казначейства України” від 21 грудня 2005 р. № 1232 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1232-2005-%EF>. – Назва з екрану.

166. Постанова Кабінету Міністрів України “Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту” від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=361-2006-%EF>. – Назва з екрану.

167. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної цільової програми роботи з обдарованою молоддю на 2007–2010 роки” від 8 серпня 2007 р. № 1016 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1016-2007-%EF>. – Назва з екрану.

168. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці” від 7 грудня 2005 р. № 1153 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1153-2005-%EF>. – Назва з екрану.

169. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми розвитку і функціонування української мови на 2004–2010 роки” від 2 жовтня 2003 р. № 1546 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1546-2003-%EF>. – Назва з екрану.

170. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Вчитель” від 28 березня 2002 р. № 379 [Електронний

ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=379-2002-%EF>. – Назва з екрану.

171. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Комплексної програми забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін” від 13 липня 2004 р. № 905 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=905-2004-%EF>. – Назва з екрану.

172. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=66747](http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=66747). – Назва з екрану.

173. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=884-2007-%EF>. – Назва з екрану.

174. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках” від 13 квітня 2006 р. № 492 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=492-2006-%EF>. – Назва з екрану.

175. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення інспектування органами державної контрольно-ревізійної служби” від 20 квітня 2006 р. № 550 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2006\\_04\\_20/an/16/KP060550.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2006_04_20/an/16/KP060550.html). – Назва з екрану.

176. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм” від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>. – Назва з екрану.

177. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ” від 31 грудня 2004 р. № 1777 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1777-2004-%EF>. – Назва з екрану.

178. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1136.701.0>. – Назва з екрану.

179. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>. – Назва з екрану.

180. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми “Шкільний автобус” від 16 січня 2003 р. № 31 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=31-2003-%EF>. – Назва з екрану.

181. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади” від 24 липня 2003 р. № 1156 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1052.1125.0>. – Назва з екрану.

182. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та

фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” від 19 серпня 2002 р. № 1204 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1051.1158.0>. – Назва з екрану.

183. Постанова Кабінету Міністрів України “Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” від 16 серпня 1999 р. № 1496 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1496-99-%EF&p=1243860513847369>. – Назва з екрану.

184. Постанова Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/60110>. – Назва з екрану.

185. Постанова Кабінету Міністрів України “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29 листопада 2006 р. № 1673 // Казна. – 2007. – № 2-3 (77). – С. 44-48.

186. Постанова Колегії Рахункової палати “Про затвердження Загальних рекомендацій з проведення аудиту ефективності використання державних коштів” від 12 липня 2006 р. № 18-4 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.

187. Постанова Колегії Рахункової палати “Про затвердження Стандарту Рахункової палати “Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів” від 27 грудня 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/283173;jsessionid=4EEFCBCCE2AB45381F2B2DC161850D5B>. – Назва з екрану.

188. Постанова колегії Рахункової палати від 22 листопада 2001 р. № 27-4 та постанова колегії Головкиру України від 19 жовтня 2001 р. № 20 “Про

затвердження Порядку взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно-ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/>. – Назва з екрану.

189. Про використання коштів Державного бюджету України закладами освіти на підготовку спеціалістів за державним замовленням / Підготовлено департаментом контролю видатків на соціальну сферу та науку і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 26 грудня 2002 р. № 30-3. – Київ: Рахункова палата, 2003. – Випуск 2 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/39227?cat\\_id=38964](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/39227?cat_id=38964). – Назва з екрану.

190. Про результати аудиту ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на здійснення зовнішнього оцінювання та моніторингу якості освіти / Підготовлено департаментом з питань науки та гуманітарної сфери. – Київ: Рахункова палата, 2009 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1418737?cat\\_id=412](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1418737?cat_id=412). – Назва з екрану.

191. Про результати перевірки використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями в 2004 р. вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації / Підготовлено департаментом з питань науки та гуманітарної сфери і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 28 вересня 2005 р. № 21-2. – Київ: Рахункова палата, 2005. – Випуск 22 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/482807?cat\\_id=32827](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/482807?cat_id=32827). – Назва з екрану.

192. Про результати перевірки використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів / Підготовлено департаментом з питань науки та гуманітарної сфери і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 27 грудня 2005 р. № 31-1. – Київ: Рахункова палата, 2006. – Випуск 4

[Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/549029?cat\\_id=412](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/549029?cat_id=412). – Назва з екрану.

193. Про результати перевірки планування та використання коштів Державного бюджету України Міністерством освіти і науки України на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризацію сільських шкіл / Підготовлено департаментом контролю видатків на соціальну сферу та науку і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 7 грудня 2004 р. № 27-3. – Київ: Рахункова палата, 2005. – Випуск 1 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/265736?cat\\_id=333](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/265736?cat_id=333). – Назва з екрану.

194. Проект Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” від 2 лютого 2007 р. № 3087 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1066.2043.0>. – Назва з екрану.

195. Проект Закону України “Про державний фінансовий контроль” від 18 лютого 2004 р. № 1131-2 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=16534](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=16534). – Назва з екрану.

196. Проект Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” від 3 червня 2002 р. № 1131 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=12389](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=12389). – Назва з екрану.

197. Проект Закону України “Про фінансовий контроль” від 30 серпня 2002 р. № 1131-1 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=12930](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=12930). – Назва з екрану.

198. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., исправ. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 479 с.

199. Робсон А. П. Финансовое планирование и контроль / А. П. Робсон; под ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 480 с.

200. Родионова В. М. Финансовый контроль: [учебник] / В. М. Родионова, В. И. Шлейников. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.

201. Рожкова Н. К. Современное состояние нормативно-правового обеспечения финансового контроля в России / Н. К. Рожкова [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.sifbd.ru/articles/2005\\_4/article770.doc](http://www.sifbd.ru/articles/2005_4/article770.doc). – Назва з екрану.

202. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України” від 4 жовтня 2006 р. № 504-р // Казна. – 2006. – № 10 (72). – С. 27-28.

203. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року” від 23 грудня 2009 р. № 1601-р [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art\\_id=50176&cat\\_id=43247](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247). – Назва з екрану.

204. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі” від 14 вересня 2002 р. № 538-р [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=52487&cat\\_id=51705](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=52487&cat_id=51705). – Назва з екрану.

205. Романів М. В. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / М. В. Романів [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.lib.ua-gu.net/inode/38066.html>. – Назва з екрану.

206. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138-143.



207. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконання бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 7-12.

208. Рубан Н. І. Час незворотних перемін настав / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 (39). – С. 47-50.

209. Рулева В. В. Методы контроля использования средств бюджета, ориентированного на результат: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук: спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / В. В. Рулева [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.isuct.ru/publ/diss/3005061.doc>. – Назва з екрану.

210. Румянцев А. В. Финансовый контроль: [курс лекций] / А. В. Румянцев. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 144 с.

211. Рябчиков М. П. Контроль финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях / М. П. Рябчиков. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 160 с.

212. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8-18.

213. Сивульський М. І. Проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 3-9.

214. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.

215. Соловьев Г. А. Вопросы повышения эффективности контрольно-ревизионной работы в условиях совершенствования управления народным хозяйством: [автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук] / Г. А. Соловьев. – М., 1977.

216. Соловьев Г. А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности бюджетных учреждений / Г. А. Соловьев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 176 с.

217. Стандарти аудиту державних фінансів INTOSAI [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.undp.org.ua/files/ua\\_80742audit.pdf](http://www.undp.org.ua/files/ua_80742audit.pdf). – Назва з екрану.

218. Статистичний щорічник України за 2002 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. В. А. Головка. – К.: Консультант, 2003. – 664 с.

219. Статистичний щорічник України за 2003 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. В. А. Головка. – К.: Консультант, 2004. – 632 с.

220. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. В. А. Головка. – К.: Консультант, 2005. – 592 с.

221. Статистичний щорічник України за 2005 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. В. А. Головка. – К.: Консультант, 2006. – 576 с.

222. Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. П. П. Забродський. – К.: Консультант, 2007. – 552 с.

223. Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. П. П. Забродський. – К.: Консультант, 2008. – 571 с.

224. Статистичний щорічник України за 2008 рік / Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. за вип. Н. П. Павленко. – К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2009. – 566 с.

225. Статистичний щорічник України за 2009 рік [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>. – Назва з екрану.

226. Стефанюк І. Б. Вплив дефініцій на якість фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 25-34.

227. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12-19.

228. Стефанюк І. Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 3-11.

229. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль виконання бюджетних програм / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 141-149.

230. Стефанюк І. Пріоритети діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби в умовах фінансової кризи / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2009. – № 1 (48). – С. 5-6.

231. Стефанюк І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – № 7. – С. 3-6.

232. Сычев Н. Г. Финансы промышленности: [учебник] / Н. Г. Сычев. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: Финансы и статистика, 1982. – 287 с.

233. Таршина О. С. Формування державної соціально-економічної політики в Україні / О. С. Таршина // Економіка та держава. – 2006. – № 3. – С. 63-65.

234. Трубникова Е. И. Координация деятельности органов контроля за исполнением федерального бюджета / Е. И. Трубникова // Финансы и кредит. – 2008. – № 21 (309). – С. 28-34.

235. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998\\_012&p=1243860513847369](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998_012&p=1243860513847369). – Назва з екрану.

236. Федосов В. Бюджетный менеджмент: [підручник] / Федосов В., Опарін В., Сафонова Л. та ін.; за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.

237. Федотова Г. В. Специфика построения национальных систем государственного финансового контроля в странах Запада и применимость

зарубежного опыта в России / Г. В. Федотова // Финансы и кредит. – 2008. – № 10 (298). – С. 77-80.

238. Философский словарь / [под ред. И. Т. Фролова]. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Политиздат, 1991. – 560 с.

239. Философский словарь / [под ред. М. М. Розенталя]. – 3-е изд. – М.: Политиздат, 1972. – 495 с.

240. Філософський словник / [за ред. В. І. Шинкарука]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.

241. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151-158.

242. Хмельков А. В. Напрями розвитку системи державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=79>. – Назва з екрану.

243. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3-12.

244. Чугунов І. Я. Теоретико-методологічні засади удосконалення програмно-цільового методу планування видатків бюджету / І. Я. Чугунов, О. А. Самошкіна // Фінанси України. – 2004. – № 9. – С. 37-44.

245. Шпиг А. А. Ревизия и контроль в торговле / А. А. Шпиг. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.

246. Шулико Е. В. Теоретические аспекты организации финансово-бюджетного контроля: [монография] / Е. В. Шулико. – Пенза: Информационно-издательский центр, 2007. – 60 с.

247. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): [монографія] / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса: Юридична література, 2004. – 136 с.

248. Юргелевич С. В. Система державного фінансового контролю / С. В. Юргелевич // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 138-144.

249. Юрій С. І. Антологія бюджетного механізму: [монографія] / С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин, Я. М. Буздуган. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 250 с.

250. Mexico Declaration on Independence [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=1013545&cat\\_id=3283](http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=1013545&cat_id=3283)  
б. – Назва з екрану.

# ДОДАТКИ

## Додаток А

### Етапи становлення та розвитку органів державного фінансового контролю в Україні

Період	Етапи становлення та розвитку органів державного фінансового контролю
1	2
<b>Україна в складі Російської імперії</b>	<p>Відповідно до “Положення про місцеві контрольні установи в імперії” від 3 січня 1866 р. контрольні функції виконувало Управління державного контролю, яке функціонувало при Міністерстві фінансів.</p> <p>У жовтні 1905 р. було створено Раду Міністрів, до складу якої увійшла посада Державного контролера. Контроль виконував роль важливого інструмента державного управління.</p>
<b>Україна під час правління Директорії та Жовтневої революції в Росії</b>	<p>Унаслідок Лютневої революції 1917 р. було усунуто монархічну владу в Росії та створено Тимчасовий уряд, за час правління якого державний контроль виконував роль відомства, призначеного обороняти казну від зайвих витрат.</p> <p>У червні 1917 р. уперше відбувся Всеросійський з'їзд службовців державного контролю, на якому було визначено основні принципи реформування державного контролю.</p> <p>У березні 1917 р. в Україні було створено Тимчасовий уряд і сформований на той час склад органів державного контролю з контрольних палат проіснував до 1919 р.</p> <p>Після Жовтневої революції 1917 р. Радянською владою було розпочато повну перебудову системи державного контролю в Росії.</p> <p>У листопаді 1917 р. Всеросійським Центральним Виконавчим Комітетом (далі – ВЦВК) і Радою Народних Комісарів (далі – РНК) було затверджено Положення про робочий контроль. Декретом від 5 грудня 1917 р. було створено Народний комісаріат державного контролю.</p> <p>У січні 1918 р. РНК було ухвалено декрет “Про центральну контрольну колегію та місцеві обліково-контрольні колегії та комісії”.</p> <p>У травні 1918 р. Центральну колегію державного контролю було реорганізовано у Народний комісаріат державного контролю. Декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 р. у м. Харкові було утворено Народний комісаріат державного контролю.</p> <p>Декретом ВЦВК від 9 квітня 1919 р. було передбачено злиття контрольних підрозділів організацій і підприємств з органами державного контролю.</p> <p>У лютому 1920 р. ВЦВК було ухвалено рішення про реорганізацію Народного комісаріату державного контролю в Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції (далі – НКРСІ).</p>

1	2
<p align="center"><b>Україна під час правління Директорії та Жовтневої революції в Росії</b></p>	<p>В Україні всі установи державного контролю було об'єднано в Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію (далі – ВРСІ) з місцем розташування в м. Харкові, а в травні 1920 р. ВРСІ реорганізовано в Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції.</p> <p>У 1922–1923 рр. органом державного фінансового контролю був НКРСІ.</p> <p>У 1923 р. було ухвалено рішення про злиття НКРСІ з Центральною контрольною комісією (далі – ЦКК) РКП(б) та створено об'єднаний контрольний орган ЦКК-НКРСІ.</p>
<p align="center"><b>Україна в складі СРСР</b></p>	<p>З січня 1924 р. спеціальним органом документального та наступного фінансового контролю було оголошено Фінансово-контрольне управління (далі – ФКУ) Народного комісаріату фінансів (далі – НКФ) СРСР, діяльність якого спочатку охоплювала тільки союзний і республіканські бюджети, а з липня 1925 р. її було поширено й на місцеві бюджети.</p> <p>У листопаді 1926 р. ФКУ НКФ СРСР було реорганізовано в Державний фінансовий контроль і його місцеві органи.</p> <p>У 1930 р. Державний фінансовий контроль було розформовано, а його функції передано ЦКК-НКРСІ.</p> <p>У грудні 1932 р. було створено фінансово-бюджетну інспекцію у складі НКФ СРСР.</p> <p>У 1934 р. ЦКК-НКРСІ було ліквідовано та створено Комісію партійного контролю при ЦК ВКП(б) і Комісію радянського контролю при РНК СРСР з відповідними органами на місцях.</p> <p>У січні 1936 р. за результатами рішення ЦВК СРСР було утворено підрозділи внутрішньовідомчого контролю за діяльністю підпорядкованих організацій і підприємств.</p> <p>На виконання постанови ЦВК і РНК СРСР від 23 жовтня 1937 р. замість фінансово-бюджетної інспекції, яка підпорядковувалася місцевим фінансовим органам, було утворено Контрольно-ревізійне управління (далі – КРУ) НКФ СРСР і його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень.</p> <p>У вересні 1940 р. було створено Народний комісаріат державного контролю СРСР з відповідними органами в республіках.</p> <p>У березні 1946 р. Народний комісаріат державного контролю СРСР було перетворено на Міністерство державного контролю СРСР.</p> <p>Постановою Ради Міністрів СРСР від 3 травня 1956 р. місцеві органи контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР було передано у відання міністерств фінансів союзних республік, а постановою Ради Міністрів УРСР від 28 травня 1956 р. у складі Міністерства фінансів УРСР було утворено Контрольно-ревізійне управління.</p>



1	2
<b>Україна в складі СРСР</b>	<p>У серпні 1957 р. замість Міністерства державного контролю СРСР було створено Комісію радянського контролю Ради Міністрів СРСР, яку в липні 1961 р. реорганізовано в союзно-республіканський орган – Комісію державного контролю Ради Міністрів СРСР.</p> <p>У листопаді 1962 р. було утворено загальносоюзний Комітет партійно-державного контролю ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР та відповідні органи на місцях.</p> <p>У грудні 1965 р. органи партійно-державного контролю було перетворено на органи народного контролю.</p> <p>У травні 1991 р. на V сесії Верховної Ради СРСР було ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР.</p> <p>У грудні 1991 р. було ліквідовано Контрольну палату СРСР.</p>

## Додаток Б

### Творці наукової думки та їх фундаментальні праці другої половини XIX століття – кінця XX століття

Автори 1	Звання, посада 2	Праці 3	Досліджувані проблеми 4
Татарінов Валеріан Олексійович (1816–1871 рр.)	Державний діяч, очолював органи державного контролю	Державна звітність у Пруссії. Державна звітність у Франції. Державна звітність в Австрії. Державна звітність у Бельгії. Господарство і звітність воєнного міністерства у Франції. – СПб., 1858–1861 рр. Перетворення державної звітності. – СПб., 1861.	Природа фінансового контролю, його зв'язок зі здійсненням функцій держави, структура та повноваження контрольних органів, інші питання управління фінансами та державного фінансового контролю.
Бліох Іван Станіславович (1836–1901 рр.)	Учений	Фінанси Росії XIX століття. Історія. Статистика. – СПб, 1882. Будова фінансового управління і контролю в Росії в історичному їх розвитку. – СПб., 1895.	
Сперанський Михайло Михайлович (1772–1839 рр.)	Громадський і державний діяч часів Олександра I і Миколи I, реформатор і законотворець, Член Російської академії	Робота над планом державний перетворень (1807–1812 рр.) Звід законів Російської імперії, 1835 р.	
Чечулін Микола Дмитрович (1863– ... рр.)	Учений	Нариси з історії російських фінансів у час царювання Катерини II. – СПб., 1906.	
Погребінський Олександр Петрович (1905–1979)	Видатний російський (радянський) дослідник у галузі історії економіки, професор	Нариси історії фінансів дореволюційної Росії. – М., 1954. Державні фінанси царської Росії в епоху імперіалізму. – М., 1968.	

Продовж. дод. Б

1	2	3	4
Альський Аркадій Осипович (1892–1939 рр.)	Займав керівні посади у фінансових органах	Завдання і методи фінансового контролю. – М., 1925.	Сутність фінансового контролю, основні ознаки радянського фінансового контролю.
Бор'ян Баграт Артемович (1881–1938 рр.)	Державний діяч	Державний контроль в Союзі РСР і Західній Європі. – М., 1928.	
Понтович Едуард Едуардович (1886–1941 рр.)	Юрист і філософ	Казна і контроль. – М., 1927. Фінансовий контроль. – Л., 1928. Чергові завдання державного фінансового контролю. – М., 1928. Фінансовий контроль у країнах Західної Європи. – М., 1928.	
Ровінський Микола Миколайович (1887–1953 рр.)	Перший директор Московського фінансового інституту, великий учений, заслужений діяч науки	Фінансовий контроль в СРСР. – М., 1947. Державний бюджет СРСР. – М., 1949.	Проблеми здійснення господарського та фінансового контролю в СРСР.
Вейцман Натан Рахмільович (1894–1981 рр.)	Учений	Радянський господарський контроль, його зміст і форми здійснення. – М., 1954.	

## Додаток В

### Визначення понять “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль” і “бюджетний контроль” у працях російських учених

*Таблиця В.1*

#### Визначення поняття “фінансовий контроль” у працях російських учених

Поняття	Визначення	Літературне джерело
1	2	3
<b>Фінансовий контроль</b>	Урегульована правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування, спрямована на виявлення і попередження недоліків у роботі підконтрольних об'єктів.	[30, 19-20]
<b>Фінансовий контроль</b>	Одна з функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності функціонування цих відносин на рівні конкретного керованого об'єкта з метою визначення обґрунтованості й ефективності управлінських рішень і ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно інформувати органи, здатні вплинути на поліпшення ситуації.	[200, 16]
<b>Фінансовий контроль</b>	Одна з функцій контрольних органів, яка представляє собою систему збору і оцінки інформації про фінансові потоки об'єкта контролю з метою встановлення законності здійснених ним операцій, достовірності і якості отриманих фінансових показників із застосуванням визначених форм, методів і різновидів її організації.	[101, 16]
<b>Фінансовий контроль</b>	Система спостереження і перевірки фінансової діяльності об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих рішень, виявлення відхилень від затверджених нормативів і вжиття заходів щодо їх усунення.	[210, 8]
<b>Фінансовий контроль</b>	Діяльність спеціально створених контролюючих органів за дотриманням фінансового законодавства та фінансової дисципліни всіма економічними суб'єктами. Невід'ємний елемент управління фінансами та грошовими потоками на макро- і мікрорівні з метою забезпечення доцільності та ефективності фінансових операцій.	[35, 16]
<b>Фінансовий контроль</b>	Цілеспрямована діяльність державних інститутів, діючих на основі системи законодавчо-нормативних актів, які регламентують виконання суб'єктами фінансово-господарської діяльності встановлених форм і методів ведення операцій і їх оформлення.	[72, 75]
<b>Фінансовий контроль</b>	Вид контролю, який задіяний у будь-якій сфері діяльності, опосередкованій рухом грошових коштів.	[246, 7]

**Визначення поняття “державний фінансовий контроль” у працях  
російських учених**

<b>Поняття</b>	<b>Визначення</b>	<b>Літературне джерело</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Одна з функцій державних органів, яка представляє собою систему збору і оцінки інформації про фінансові потоки об'єкта контролю з метою встановлення повноти і своєчасності формування, обґрунтованості розподілу і ефективності використання суспільних фінансових ресурсів, а також державного майна, закріпленого за державними організаціями і установами.	[101, 21]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Контроль за виконанням державного бюджету і позабюджетних фондів, організацією грошового обігу, використанням кредитних ресурсів, станом державного внутрішнього і зовнішнього боргу, державних резервів, наданням фінансових і податкових пільг.	[210, 27]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Установлена законодавством діяльність органів державної влади і управління всіх рівнів з виявлення, попередження і недопущення надалі помилок і зловживань в управлінні державними грошовими і іншими ресурсами (капіталом), нематеріальними об'єктами державної власності.	[5, 24]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Перевірка спеціально уповноваженими державними контрольними органами дотримання учасниками фінансових, грошових, кредитних, валютних, митних і інших господарських операцій вимог законодавства і нормативних правових документів, які регламентують ці операції.	[124, 62]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Комплексна та цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів державної влади; сфера його застосування поширюється на всі канали руху грошових коштів, пов'язаних з формуванням державних ресурсів, повнотою і своєчасністю їх надходження та цільовим використанням.	[35, 16]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Система органів державного фінансового контролю.	[70, 30-34]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Установлена законодавством діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування з контролю за формуванням, розподілом і використанням ресурсів у всіх ланках фінансової системи країни.	[96, 54]

1	2	3
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Комплексна система контрольних дій органів влади і управління, застосовуваних з метою максимізації надходжень грошових коштів до казни та недопущення нецільового і неефективного їх витрачання.	[123, 86]
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Комплексна і цілеспрямована система контрольних дій конкретних органів державної влади і управління; сфера його застосування поширюється на всі канали руху грошових коштів, пов'язаних з формуванням державних ресурсів, повнотою і своєчасністю їх надходження та цільовим використанням.	[246, 9]

## Визначення поняття “бюджетний контроль” у працях російських учених

Поняття	Визначення	Літературне джерело
<b>Бюджетний контроль</b>	Основна частина фінансово-економічного контролю; заходи, здійснювані державними органами з перевірки законності, доцільності та ефективності використання грошових ресурсів Російської Федерації.	[210, 31-32]
<b>Бюджетний фінансовий контроль</b>	Контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.	[35, 165]
<b>Бюджетний контроль на місцевому рівні</b>	Сукупність управлінських заходів, втілюваних державними органами влади з перевірки законності, доцільності і ефективності дій у процесі формування, розподілу і використання грошових фондів суб'єктів Російської Федерації і місцевих органів управління, з виявлення резервів збільшення дохідних надходжень до бюджету і покращення бюджетно-податкової дисципліни.	[126, 5]
<b>Бюджетний контроль</b>	Сукупність заходів, втілюваних державними органами з перевірки законності, доцільності і ефективності дій у процесі формування, розподілу і використання грошових фондів Російської Федерації, суб'єктів Федерації і органів місцевого самоврядування, з виявлення резервів збільшення дохідних надходжень до бюджету і покращення бюджетно-податкової дисципліни.	[246, 14-15]
<b>Бюджетний контроль</b>	Контроль уповноважених державних і муніципальних фінансових органів за формуванням і виконанням відповідних бюджетів і позабюджетних фондів, ціль якого полягає у дотриманні законності його суб'єктами на всіх стадіях бюджетного процесу для ефективного виконання державою і муніципальними утвореннями своїх функцій і завдань.	[22]

## Додаток Д

## Визначення понять “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль” і “бюджетний контроль” у працях українських учених

Таблиця Д.1

## Визначення поняття “фінансовий контроль” у працях українських учених

Поняття	Визначення	Вчений
1	2	3
<b>Фінансовий контроль</b>	Об’єктивно необхідна і економічною системою зумовлена сукупність спостережень і перевірок законності, доцільності і ефективності формування й використання фондів фінансових ресурсів у процесі створення, розподілу, перерозподілу та використання валового внутрішнього продукту з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання [205].	М. Романів
<b>Фінансовий контроль</b>	Функція управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об’єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання [27, 342].	О. Василик
<b>Фінансовий контроль</b>	Сукупність контрольних заходів, здійснюваних органами державної влади, місцевого самоврядування, суб’єктами господарювання і громадянами за формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів підконтрольного об’єкта [231, 4].	І. Стефанюк
<b>Фінансовий контроль</b>	Комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб; полягає в установленні фактичного стану справ на підконтрольному об’єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб’єктів фінансових правовідносин [39, 18].	Н. Вітвицька, І. Чумакова, М. Коцупатрій, М. Фенченко
<b>Фінансовий контроль</b>	Система заходів держави для забезпечення ефективного використання державних фінансових ресурсів в інтересах суспільства, які охоплюють усі операції, пов’язані з рухом державних коштів, і здійснюються у відповідних формах за допомогою спеціальних методів [26, 251].	Л. Панкевич, М. Зварич, П. Могиляк, Б. Хомічак



1	2	3
<b>Фінансовий контроль</b>	Цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни та раціональності під час мобілізації, розподілу і використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правових відносин [26, 266-267].	Л. Панкевич, М. Зварич, П. Могиляк, Б. Хомічак
<b>Фінансовий контроль</b>	Контроль, який здійснюється органами державної влади та місцевого самоврядування, суб'єктами незалежного контролю над законністю та ефективністю формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян [26, 270].	Л. Панкевич, М. Зварич, П. Могиляк, Б. Хомічак

**Визначення поняття “державний фінансовий контроль” у працях  
українських учених**

<b>Поняття</b>	<b>Визначення</b>	<b>Вчений</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Діяльність спеціально створених контролюючих органів щодо забезпечення законності і фінансової дисципліни та інформування громадськості про здійснення розподільчого процесу в державі [81].	С. Клімова
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Особлива управлінська функція держави, реалізація якої передбачає встановлення правових норм, які визначають порядок використання суб'єктами господарювання фінансових ресурсів, проведення моніторингу чи інших контрольних дій за дотриманням цих норм, виявлення правопорушень у процесі використання фінансових ресурсів, їх усунення, блокування незаконних фінансових операцій і здійснення заходів щодо компенсації збитків, завданих державі, суб'єктам господарювання та громадянам [31, 22-23].	П. Германчук, І. Стефанюк, Н. Рубан
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю; полягає в установленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [39, 18].	Н. Вітвицька, І. Чумакова, М. Коцупатрій, М. Фенченко
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Встановлена законодавством діяльність органів державної влади і управління всіх рівнів з виявлення та попередження помилок і зловживань в управлінні державними грошовими та іншими матеріальними ресурсами, порушення фінансово-господарського, зокрема бюджетного, законодавства, недоліків організації системи управління фінансово-господарською діяльністю державних органів, підприємств та організацій [26, 264].	Л. Панкевич, М. Зварич, П. Могиляк, Б. Хомічак

1	2	3
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Сукупність контрольних заходів, здійснюваних уповноваженими органами з метою забезпечення своєчасності і повноти формування та доцільності й ефективності використання державних фінансових ресурсів [80, 439-440].	Л. Клець
<b>Державний фінансовий контроль</b>	Особливий вид діяльності державних органів, спрямований на перевірку дотримання законності, раціональності та ефективності планування, надходження, розподілу і використання державних ресурсів у процесі державного управління, забезпечення компетентних органів влади та громадськості достовірною інформацією про попередження, виявлення та усунення фінансових правопорушень, а також виконання інших функцій, що сприяють зміцненню економічної безпеки держави [7].	І. Басанцов

## Визначення поняття “бюджетний контроль” у працях українських учених

Поняття 1	Визначення 2	Вчений 3
<b>Бюджетний контроль</b>	Функція насамперед державної влади, яка за допомогою сукупності законодавчих норм і владних інституцій, призначених для нагляду за легітимністю й доцільністю діяльності фінансово-господарських суб'єктів державного сектору, здійснює перевірки змісту і результатів фінансово-розпорядчих дій усіх органів влади та операцій з виконання бюджету [236, 796].	В. Андрущенко
<b>Бюджетний контроль</b>	Система заходів органів державної влади, органів влади АР Крим та органів місцевого самоврядування, спрямованих на забезпечення законності дій учасників бюджетного процесу під час складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджетів і звітування про їх виконання з використанням специфічних форм і методів їх організації [236, 438].	О. Романенко
<b>Бюджетний контроль</b>	Сукупність заходів, які здійснюють уповноважені контролюючі органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності формування і використання грошових фондів держави, органів місцевого самоврядування, установ, що фінансуються з бюджетів різних рівнів [17, 155].	І. Благун, Р. Воронко, М. Бучкович
<b>Бюджетний контроль</b>	Матеріальне вираження контрольної функції бюджету; складова фінансового контролю, який виконує роль матеріального вираження контрольної функції фінансів; охоплює лише ті розподільчі процеси, що стосуються формування і використання централізованого фонду грошових коштів держави; об'єктивно зумовлена складова процесу економічної діяльності та одна з функцій управління бюджетною системою [37, 362-364].	В. Дем'янишин

## Додаток Е

**Принципи фінансового контролю та державного фінансового контролю в працях українських учених**

Учені 1	Вид контролю 2	Принципи контрольної діяльності 3
О. Василик	Фінансовий контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Законності, об'єктивності, поєднання державних, регіональних і приватних інтересів;</li> <li>– розподілу контрольних повноважень;</li> <li>– повноти охоплення об'єктів контролем;</li> <li>– достовірності фактичної інформації;</li> <li>– збалансованості контрольних дій;</li> <li>– превентивності контрольних дій;</li> <li>– самодостатності системи контролю;</li> <li>– ефективності;</li> <li>– відповідальності.</li> </ul>
І. Дрозд, В. Шевчук	Фінансовий контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Законності;</li> <li>– незалежності;</li> <li>– об'єктивності;</li> <li>– гласності;</li> <li>– системності;</li> <li>– відповідальності;</li> <li>– ендогенності;</li> <li>– розподілу контрольних повноважень;</li> <li>– компаративності;</li> <li>– своєчасності та превентивності контрольних дій.</li> </ul>
В. Симоненко, О. Барановський, П. Петренко	Державний фінансовий контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– достатності законодавчо встановлених повноважень для контрольних органів;</li> <li>– об'єктивності органів загальнодержавного фінансового контролю та гласності їх діяльності;</li> <li>– невідворотності покарання за порушення податкового та бюджетного законодавства;</li> <li>– плановірності в системі добору об'єктів фінансового контролю;</li> <li>– консолідованої взаємодії органів загальнодержавного фінансового контролю.</li> </ul>
Н. Вітвицька, І. Чумакова, М. Коцупатрий, М. Фенченко	Державний фінансовий контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Законності;</li> <li>– обов'язковості;</li> <li>– стратегічної спрямованості;</li> <li>– неупередженості;</li> <li>– всебічності (всеосяжності);</li> <li>– системності;</li> <li>– плановості;</li> <li>– регулярності (своєчасності);</li> <li>– конкретності;</li> <li>– економічності;</li> <li>– гласності (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці);</li> <li>– дієвості.</li> </ul>

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Л. Клець	Державний фінансовий контроль	– Незалежності; – законності; – відповідальності; – об'єктивності; – системності.

Примітка. Побудовано на основі [27, 345-346; 39, 20; 214, 37; 41, 48-50; 80, 445-446].

## Додаток Ж

## Система освіти в Україні, її призначення

Структура системи освіти	Призначення системи освіти	Типи навчальних закладів
1	2	3
<p align="center"><b>Дошкільна освіта</b></p>	<p align="center">Забезпечення фізичного, психічного здоров'я дітей, їх всебічного розвитку, набуття життєвого досвіду, вироблення умінь, навичок, необхідних для подальшого навчання</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Дошкільні навчальні заклади (ясла);</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (ясла-садки);</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (дитячі садки);</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (ясла-садки) компенсуючого типу;</li> <li>– будинки дитини;</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (дитячі будинки) типу інтернатів;</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (ясла-садки) сімейного типу;</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (ясла-садки) комбінованого типу;</li> <li>– дошкільні навчальні заклади (центри розвитку дитини);</li> <li>– дитячі будинки сімейного типу.</li> </ul>
<p align="center"><b>Загальна середня освіта</b></p>	<p align="center">Забезпечення всебічного розвитку дитини як особистості, її нахилів, здібностей, талантів, трудової підготовки, професійного самовизначення, формування загальнолюдської моралі, засвоєння знань про природу, людину, суспільство і виробництво, екологічного виховання, фізичного вдосконалення</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Середні навчальні заклади першого ступеня, або початкова школа, забезпечують початкову загальну освіту;</li> <li>– середні навчальні заклади другого ступеня, або основна школа, забезпечують базову загальну середню освіту;</li> <li>– середні навчальні заклади третього ступеня, або старша школа, забезпечують повну загальну середню освіту.</li> </ul>

1	2	3
<b>Позашкільна освіта</b>	Забезпечення розвитку здібностей, талантів дітей, учнівської та студентської молоді, задоволення їх інтересів, духовних запитів і потреб у професійному визначенні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Палаці, будинки, центри, станції дитячої, юнацької творчості;</li> <li>– учнівські та студентські клуби;</li> <li>– дитячо-юнацькі спортивні школи;</li> <li>– школи мистецтв;</li> <li>– студії, початкові спеціалізовані мистецькі навчальні заклади;</li> <li>– бібліотеки;</li> <li>– оздоровчі та інші заклади.</li> </ul>
<b>Професійно-технічна освіта</b>	Забезпечення здобуття громадянами професії відповідно до їх покликань, інтересів, здібностей, а також допрофесійної підготовки, перепідготовки, підвищення їх кваліфікації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Професійно-технічне училище відповідного профілю;</li> <li>– професійне училище соціальної реабілітації;</li> <li>– вище професійне училище;</li> <li>– професійний ліцей;</li> <li>– професійний ліцей відповідного профілю;</li> <li>– професійно-художнє училище;</li> <li>– художнє професійно-технічне училище;</li> <li>– вище художнє професійно-технічне училище;</li> <li>– училище-агрофірма;</li> <li>– вище училище-агрофірма;</li> <li>– училище-завод;</li> <li>– центр професійно-технічної освіти;</li> <li>– центр професійної освіти;</li> <li>– навчально-виробничий центр;</li> <li>– центр підготовки і перепідготовки робітничих кадрів;</li> <li>– навчально-курсний комбінат;</li> <li>– навчальний центр;</li> <li>– інші типи навчальних закладів, що надають професійно-технічну освіту або здійснюють професійно-технічне навчання.</li> </ul>



1	2	3
<b>Вища освіта</b>	Забезпечення фундаментальної наукової, професійної та практичної підготовки, здобуття громадянами освітньо-кваліфікаційних рівнів відповідно до їх покликань, інтересів і здібностей, удосконалення наукової та професійної підготовки, перепідготовки та підвищення їх кваліфікації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Вищі навчальні заклади першого рівня акредитації – технікум, училище, інші прирівняні до них вищі навчальні заклади;</li> <li>– вищі навчальні заклади другого рівня акредитації – коледж, інші прирівняні до нього вищі навчальні заклади;</li> <li>– вищі навчальні заклади третього і четвертого рівнів акредитації – інститут, консерваторія, академія, університет.</li> </ul>
<b>Післядипломна освіта</b>	Забезпечення спеціалізованого вдосконалення освіти та професійної підготовки особи шляхом поглиблення, розширення й оновлення її професійних знань, умінь та навичок або отримання іншої професії, спеціальності на основі здобутого раніше освітньо-кваліфікаційного рівня та практичного досвіду	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Академії, інститути (центри) підвищення кваліфікації, перепідготовки, вдосконалення, навчально-курсів комбінати;</li> <li>– підрозділи вищих навчальних закладів (філіали, факультети, відділення та інші);</li> <li>– професійно-технічні навчальні заклади;</li> <li>– науково-методичні центри професійно-технічної освіти;</li> <li>– відповідні підрозділи в організаціях та на підприємствах.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [63].

### Додаток 3

#### Характеристика системи освіти в Україні

Структура системи освіти	Визначення	Система дошкільної, загальної середньої, позашкільної, професійно-технічної, вищої освіти	Ціль державної політики в сфері освіти
1	2	3	4
<b>Дошкільна освіта</b>	<i>Обов'язкова первинна складова частина системи безперервної освіти</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Дошкільні навчальні заклади незалежно від підпорядкування, типів і форми власності;</li> <li>– наукові та методичні установи;</li> <li>– органи управління освітою;</li> <li>– освіта та виховання у сімейному колі.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Забезпечення доступності та безоплатності дошкільної освіти у державних і комунальних дошкільних навчальних закладах;</li> <li>– сприяння розвитку та збереженню мережі дошкільних навчальних закладів незалежно від підпорядкування, типів і форми власності.</li> </ul>
<b>Загальна середня освіта</b>	<i>Обов'язкова основна складова безперервної освіти</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загальноосвітні навчальні заклади всіх типів і форм власності, у тому числі для громадян, які потребують соціальної допомоги та соціальної реабілітації;</li> <li>– навчально-виробничі комбінати;</li> <li>– позашкільні заклади;</li> <li>– науково-методичні установи;</li> <li>– органи управління системою загальної середньої освіти;</li> <li>– професійно-технічні та вищі навчальні заклади I-II рівнів акредитації, що надають повну загальну середню освіту.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Забезпечення права громадян на доступність і безоплатність здобуття повної загальної середньої освіти у державних і комунальних навчальних закладах;</li> <li>– створення необхідних умов для функціонування та розвитку системи загальної середньої освіти.</li> </ul>

Продовж. дод. 3

1	2	3	4
<p><b>Позашкільна освіта</b></p>	<p><i>Складова системи безперервної освіти</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Державні, комунальні, приватні позашкільні навчальні заклади;</li> <li>– загальноосвітні навчальні заклади незалежно від підпорядкування, типів і форм власності, в тому числі школи соціальної реабілітації, міжшкільні навчально-виробничі комбінати, професійно-технічні та вищі навчальні заклади I-II рівнів акредитації;</li> <li>– гуртки, секції, клуби, культурно-освітні, спортивно-оздоровчі, науково-пошукові об'єднання на базі загальноосвітніх навчальних закладів, навчально-виробничих комбінатів, професійно-технічних та вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації;</li> <li>– клуби та об'єднання за місцем проживання незалежно від підпорядкування, типів і форм власності;</li> <li>– культурно-освітні, фізкультурно-оздоровчі, спортивні та інші навчальні заклади, установи;</li> <li>– фонди, асоціації, діяльність яких пов'язана із функціонуванням позашкільної освіти;</li> <li>– відповідні органи управління позашкільною освітою і науково-методичні установи.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Створення необхідних умов для здобуття вихованцями, учнями і слухачами позашкільної освіти;</li> <li>– сприяння розвитку системи позашкільної освіти.</li> </ul>

Продовж. дод. 3

1	2	3	4
<b>Професійно-технічна освіта</b>	<i>Складова системи освіти</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Професійно-технічні навчальні заклади незалежно від форм власності та підпорядкування, що проводять діяльність у галузі професійно-технічної освіти;</li> <li>– навчально-методичні, науково-методичні, наукові, навчально-виробничі, навчально-комерційні, видавничо-поліграфічні, культурно-освітні, фізкультурно-оздоровчі, обчислювальні та інші підприємства, установи, організації та органи управління ними, що здійснюють або забезпечують підготовку кваліфікованих робітників.</li> </ul>	Забезпечення потрібних умов для функціонування і розвитку навчальних закладів та установ професійно-технічної освіти.
<b>Вища освіта</b>	<i>Рівень освіти, який здобувається особою у вищому навчальному закладі</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Вищі навчальні заклади всіх форм власності;</li> <li>– інші юридичні особи, які надають освітні послуги;</li> <li>– органи, що здійснюють управління у галузі вищої освіти.</li> </ul>	Забезпечення збереження і розвитку системи вищої освіти та підвищення її якості.

Примітка. Побудовано на основі [56; 58; 64; 65; 44].

## Додаток И

### Законодавча та нормативно-правова база в сфері здійснення бюджетного контролю за видатками на освіту

Сфера правовідносин	Законодавчі акти й інші нормативно-правові документи	
1	2	
<b>Діяльність розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти</b>	<i>Закони України</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-ХІІ;</li> <li>– “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР;</li> <li>– “Про загальну середню освіту” від 13 травня 1999 р. № 651-ХІV;</li> <li>– “Про позашкільну освіту” від 22 червня 2000 р. № 1841-ІІІ;</li> <li>– “Про дошкільну освіту” від 11 липня 2001 р. № 2628-ІІІ;</li> <li>– “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-ІІІ.</li> </ul>
	<i>Кодекси України</i>	Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI.
	<i>Накази Міністерства фінансів України</i>	“Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі” від 14 грудня 2001 р. № 574.
<b>Здійснення бюджетних видатків на освіту</b>	<i>Закони України</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-ХІІ;</li> <li>– “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР;</li> <li>– “Про позашкільну освіту” від 22 червня 2000 р. № 1841-ІІІ;</li> <li>– “Про дошкільну освіту” від 11 липня 2001 р. № 2628-ІІІ;</li> <li>– “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-ІІІ.</li> </ul>
	<i>Кодекси України</i>	Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI.
	<i>Накази Міністерства фінансів України</i>	“Про бюджетну класифікацію та її запровадження” від 27 грудня 2001 р. № 604.

Продовж. дод. И

1	2	
<p align="center"><b>Діяльність органів бюджетного контролю за видатками на освіту</b></p>	<i>Конституція України</i>	Конституція України від 28 червня 1996 р.
	<i>Кодекси України</i>	Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI.
	<i>Закони України</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-XII;</li> <li>– “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР.</li> </ul>
	<i>Постанови Кабінету Міністрів України</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2;</li> <li>– “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” від 19 серпня 2002 р. № 1204;</li> <li>– “Питання Державного казначейства України” від 21 грудня 2005 р. № 1232;</li> <li>– “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29 листопада 2006 р. № 1673;</li> <li>– “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837;</li> <li>– “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884;</li> <li>– “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм” від 10 серпня 2004 р. № 1017;</li> <li>– “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ” від 31 грудня 2004 р. № 1777;</li> <li>– “Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту” від 25 березня 2006 р. № 361;</li> <li>– “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 12 травня 2007 р. № 698.</li> </ul>

Продовж. дод. И

1	2	
Діяльність органів бюджетного контролю за видатками на освіту	<i>Накази Державного казначейства України та ГоловокРУ України</i>	“Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338.
	<i>Накази Міністерства фінансів України</i>	“Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098.
	<i>Накази ГоловокРУ України</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про вдосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм” від 15 грудня 2005 р. № 444;</li> <li>– “Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ” від 19 грудня 2005 р. № 451;</li> <li>– “Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів” від 13 березня 2007 р. № 50.</li> </ul>

Примітка. Побудовано автором.

## Додаток К

### Основні законодавчі та нормативно-правові документи, які використовуються при проведенні ревізії у вищих навчальних закладах

Законодавчі та нормативно-правові документи	Назва
1	2
<b>Кодекси України</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI;</li> <li>– Кодекс Законів про працю України від 10 грудня 1971 р. № 332-VIII.</li> </ul>
<b>Закони України</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Про Державний бюджет України на відповідний рік;</li> <li>– “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-XII;</li> <li>– “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III;</li> <li>– “Про реструктуризацію заборгованості з виплат, передбачених статтею 57 Закону України “Про освіту” педагогічним, науково-педагогічним та іншим категоріям працівників навчальних закладів” від 9 вересня 2004 р. № 1994-IV;</li> <li>– “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;</li> <li>– “Про плату за землю” від 3 липня 1992 р. № 2535-XII.</li> </ul>
<b>Постанови Кабінету Міністрів України</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Методики розрахунку і порядку використання плати за оренду державного майна” від 4 жовтня 1995 р. № 786;</li> <li>– “Про затвердження Переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами” від 20 січня 1997 р. № 38;</li> <li>– “Про затвердження Положення про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 17 жовтня 2008 р. № 921;</li> <li>– “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28 лютого 2002 р. № 228;</li> <li>– “Про затвердження Порядку погашення кредиторської заборгованості державного бюджету педагогічним і науково-педагогічним працівникам навчальних закладів та установ освіти з виплати надбавки за вислугу років та допомоги на оздоровлення при наданні щорічної відпуски” від 19 вересня 2005 р. № 934;</li> <li>– “Про затвердження Порядку виплати надбавок за вислугу років педагогічним та науково-педагогічним працівникам навчальних закладів і установ освіти” від 31 січня 2001 р. № 78;</li> <li>– “Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати” від 8 лютого 1995 р. № 100;</li> <li>– “Про затвердження Порядку призначення і виплати стипендій” від 12 липня 2004 р. № 882;</li> <li>– “Про затвердження Порядку ліцензування діяльності з надання освітніх послуг” від 8 серпня 2007 р. № 1019;</li> <li>– “Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22 січня 1996 р. № 116;</li> </ul>



1	2
<p><b>Постанови Кабінету Міністрів України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Порядку отримання добродійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров’я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування” від 4 серпня 2000 р. № 1222;</li> <li>– “Деякі питання, пов’язані із сплатою страхових внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 25 травня 2006 р. № 745;</li> <li>– “Про затвердження Порядку призначення, виплати та розмірів стипендіального забезпечення учнів, студентів, курсантів, слухачів, клінічних ординаторів, аспірантів і докторантів” від 8 серпня 2001 р. № 950;</li> <li>– “Про документи про освіту та вчене звання” від 12 листопада 1997 р. № 1260;</li> <li>– “Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп’ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів” від 4 квітня 2001 р. № 332;</li> <li>– “Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон” від 23 квітня 1999 р. № 663;</li> <li>– “Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери” від 30 серпня 2002 р. № 1298;</li> <li>– “Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій” від 3 квітня 1993 р. № 245;</li> <li>– “Про впорядкування використання легкових автомобілів бюджетними установами та організаціями” від 4 червня 2003 р. № 848;</li> <li>– “Про затвердження Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання” від 17 травня 2002 р. № 659.</li> </ul>
<p><b>Накази Міністерства фінансів України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей” від 16 травня 1996 р. № 99;</li> <li>– “Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон” від 13 березня 1998 р. № 59.</li> </ul>
<p><b>Накази Головного управління Державного казначейства України та Міністерства фінансів України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Інструкції з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ” від 30 жовтня 1998 р. № 90.</li> </ul>

1	2
<p align="center"><b>Накази Державного казначейства України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ” від 17 липня 2000 р. № 64;</li> <li>– “Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ” від 10 липня 2000 р. № 61;</li> <li>– “Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання” від 27 липня 2000 р. № 68;</li> <li>– “Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ” від 10 грудня 1999 р. № 114.</li> </ul>
<p align="center"><b>Накази Державного казначейства України та Міністерства економіки України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– “Про затвердження Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ” від 10 серпня 2001 р. № 142/181.</li> </ul>

Додаток Л

**Видатки державного та місцевих бюджетів на освіту**

Видатки бюджетів на освіту	Склад видатків бюджетів на освіту	Нормативно-правова регламентація
1	2	3
<p><b>Видатки державного бюджету на освіту</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Загальну середню освіту: спеціалізовані школи (в т. ч. школи-інтернати) державної власності; загальноосвітні школи соціальної реабілітації;</li> <li>2) професійно-технічну освіту (на оплату послуг з підготовки кваліфікованих робітників на умовах державного замовлення у професійно-технічних навчальних закладах державної власності);</li> <li>3) вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів на умовах державного замовлення у вищих навчальних закладах державної власності);</li> <li>4) післядипломну освіту (на оплату послуг з підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів на умовах державного замовлення у навчальних закладах державної власності);</li> <li>5) позашкільні навчальні заклади та заходи з позашкільної роботи з дітьми;</li> <li>6) інші заклади та заходи в галузі освіти.</li> </ol>	<p><i>Пункт 7 частини першої статті 87 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>
<p><b>Видатки на освіту, що здійснюються з бюджетів сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення і враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Дошкільну освіту;</li> <li>2) загальну середню освіту (навчально-виховні комплекси “дошкільний навчальний заклад-загальноосвітній навчальний заклад”, “загальноосвітній навчальний заклад-дошкільний навчальний заклад” за умови, що загальноосвітній навчальний заклад – I ступеня).</li> </ol>	<p><i>Пункт 2 частини першої статті 88 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>

Продовж. дод. Л

1	2	3
<p><b>Видатки на освіту, що здійснюються з районних бюджетів та бюджетів міст республіканського АР Крим і обласного значення та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Дошкільну освіту (у містах республіканського АР Крим та обласного значення);</li> <li>2) загальну середню освіту: загальноосвітні навчальні заклади (в т. ч.: загальноосвітні навчальні заклади усіх ступенів, спеціалізовані школи, ліцеї, гімназії, колегіуми, вечірні (змінні) школи); навчально-виховні комплекси “дошкільний навчальний заклад-загальноосвітній навчальний заклад”, “загальноосвітній навчальний заклад-дошкільний навчальний заклад”;</li> <li>3) навчальні заклади для громадян, які потребують соціальної допомоги та реабілітації: загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні навчальні заклади для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри, дитячі будинки сімейного типу та прийомні сім’ї;</li> <li>4) інші державні освітні програми;</li> <li>5) вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів у вищих навчальних закладах I-IV рівнів акредитації державної та комунальної власності);</li> <li>6) позашкільну освіту (заходи районного значення з позашкільної роботи з дітьми).</li> </ol>	<p><i>Пункт 2 частини першої статті 89 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>

Продовж. дод. Л

1	2	3
<p align="center"><b>Видатки на освіту, що здійснюються з бюджету АР Крим та обласних бюджетів і враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Загальну середню освіту для громадян, які потребують соціальної допомоги та реабілітації: спеціальні загальноосвітні навчальні заклади для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку, загальноосвітні санаторні школи-інтернати; загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні навчальні заклади для дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування, дитячі будинки, навчально-реабілітаційні центри;</li> <li>2) професійно-технічну освіту (на оплату послуг з підготовки кваліфікованих робітників на умовах державного замовлення у професійно-технічних навчальних закладах державної та комунальної власності);</li> <li>3) вищу освіту (на оплату послуг з підготовки фахівців, наукових та науково-педагогічних кадрів на умовах регіонального замовлення у вищих навчальних закладах комунальної власності, а також на умовах державного замовлення у вищих навчальних закладах державної власності);</li> <li>4) післядипломну освіту (на оплату послуг з підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів на умовах регіонального замовлення у навчальних закладах комунальної власності);</li> <li>5) позашкільну освіту (заходи республіканського АР Крим та обласного значення з позашкільної роботи з дітьми);</li> <li>6) інші державні освітні програми.</li> </ol>	<p align="center"><i>Пункт 2 частини першої статті 90 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>
<p><b>Видатки місцевих бюджетів на освіту, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Позашкільну освіту.</li> </ol>	<p align="center"><i>Пункт 2 частини першої статті 91 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>

## Додаток М

### Джерела фінансування системи освіти в Україні

Структура системи освіти	Джерела фінансування навчальних закладів	Законодавча регламентація
1	2	3
<b>Дошкільна освіта</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти засновника (власника);</li> <li>– кошти відповідних бюджетів (для державних і комунальних дошкільних навчальних закладів);</li> <li>– кошти батьків або осіб, які їх замінюють;</li> <li>– добровільні пожертвування та цільові внески фізичних і юридичних осіб;</li> <li>– інші кошти, не заборонені законодавством України.</li> </ul>	<p><i>Пункт 3 статті 38 Закону України “Про дошкільну освіту” від 11 липня 2001 р. № 2628-III</i></p>
<b>Загальна середня освіта</b>	Не визначені	<p><i>Закон України “Про загальну середню освіту” від 13 травня 1999 р. № 651-XIV</i></p>
<b>Позашкільна освіта</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти відповідних бюджетів (для державних і комунальних позашкільних навчальних закладів);</li> <li>– кошти засновників (власників) (для приватних позашкільних навчальних закладів);</li> <li>– кошти, одержані за надання додаткових освітніх послуг, роботи, виконані позашкільним навчальним закладом на замовлення підприємств, установ, організацій та громадян, доходи від реалізації власної продукції, від надання в оренду приміщень, обладнання;</li> <li>– гуманітарна допомога;</li> <li>– дотації з місцевих бюджетів;</li> <li>– добровільні грошові внески, матеріальні цінності, одержані від підприємств, установ, організацій та окремих громадян.</li> </ul>	<p><i>Пункти 2-3 статті 26 Закону України “Про позашкільну освіту” від 22 червня 2000 р. № 1841-III</i></p>

Продовж. дод. М

1	2	3
<b>Професійно-технічна освіта</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти державного бюджету (для державних професійно-технічних навчальних закладів);</li> <li>– кошти засновників (для установ професійно-технічної освіти та професійно-технічних навчальних закладів);</li> <li>– кошти, одержані за професійну підготовку понад державне замовлення, курсову підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації робітників відповідно до укладених договорів з юридичними та фізичними особами, а також за надання додаткових платних освітніх послуг.</li> </ul>	<p><i>Стаття 50 Закону України “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР</i></p>
<b>Вища освіта</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти відповідних бюджетів (для вищих навчальних закладів, які перебувають у власності державній, АР Крим, комунальній);</li> <li>– кошти з додаткових джерел фінансування, які не заборонені законодавством.</li> </ul>	<p><i>Стаття 64 Закону України “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III</i></p>

## Додаток Н

### Контрольні повноваження органів бюджетного контролю за видатками на освіту

*Таблиця Н.1*

#### Контрольні повноваження головних розпорядників бюджетних коштів

Органи бюджетного контролю	Контрольні повноваження	Нормативно-правова регламентація
<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	Здійснюють: – аналіз показників виконання бюджетних програм; – оцінку ефективності бюджетних програм; – здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів.	<i>Пункти 6-7, 9 частини п'ятої статті 22 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
	Здійснюють упродовж бюджетного періоду моніторинг і аналіз виконання бюджетних програм.	<i>Розділ IV наказу Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098</i>
	– Забезпечення під час складання паспортів бюджетних програм відповідності їх мети та напрямів діяльності соціально-економічним пріоритетам, визначеним в стратегічних документах Кабінету Міністрів України, подання при звітуванні про їх виконання аналізу фактичних показників з поясненням причин недовиконання запланованих завдань; – постійне проведення моніторингу виконання завдань і заходів, визначених у паспортах бюджетних програм.	<i>Пункт 17 постанови Кабінету Міністрів України “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29 листопада 2006 р. № 1673</i>



Продовж. дод. Н

Таблиця Н.2

## Контрольні повноваження Міністерства фінансів України та місцевих фінансових органів

№ з/п	Органи бюджетного контролю	Контрольні повноваження	Нормативно-правова регламентація
1.	Міністерство фінансів України	Здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів.	<i>Частина перша статті 111 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
		Здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного, так і місцевих бюджетів.	<i>Підпункт 6 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837</i>
2.	Місцеві фінансові органи	Здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства.	<i>Підпункт 11 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” від 19 серпня 2002 р. № 1204</i>

Продовж. дод. Н

Таблиця Н.3

## Контрольні повноваження Державного казначейства України

№ з/п	Органи бюджетного контролю	Контрольні повноваження	Нормативно-правова регламентація
1	2	3	4
1.	Державне казначейство України	<p>Здійснює контроль за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;</li> <li>– відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми;</li> <li>– відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням.</li> </ul>	<p><i>Пункти 3-5 частини першої статті 112 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>
2.	Органи Державного казначейства України	<p>Здійснюють контроль:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– на етапі реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, а саме: перевіряють підстави для обліку зобов'язань, у тому числі бюджетних фінансових зобов'язань за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів), за спеціальним фондом бюджету в межах фактичних надходжень до цього фонду та бюджетних асигнувань (у розрізі складових спеціального фонду відповідно до зведення показників спеціального фонду кошторису), установлених кошторисом (планом використання бюджетних коштів);</li> <li>– на етапі оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а саме: перевіряють достатність підстав для здійснення платежів, відповідність платежів вимогам обліку та контролю за зобов'язаннями, правильність оформлення розрахункових документів.</li> </ul>	<p><i>Підпункти 1.1-1.2 пункту 1 наказу Державного казначейства України та Головки КРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338</i></p>

Продовж. табл. Н.3

1	2	3	4
3.	Державне казначейство України	<p>Здійснює контроль за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису державного та місцевих бюджетів;</li> <li>– відповідністю платежів узятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;</li> <li>– витрачанням бюджетних коштів у процесі проведення перевірки відповідності підтвердних первинних документів розпорядників бюджетних коштів бюджетним асигнуванням та вимогам бюджетного законодавства.</li> </ul>	<p><i>Підпункт 15 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Питання Державного казначейства України” від 21 грудня 2005 р. № 1232</i></p>

Продовж. дод. Н

Таблиця Н.4

## Контрольні повноваження органів ДКРС

№ з/п	Органи бюджетного контролю	Контрольні повноваження	Нормативно-правова регламентація
1	2	3	4
1.	ДКРС	<p>Проводить у підконтрольних установах ревізії фінансово-господарської діяльності, використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.</p> <p>Здійснюють ДФА виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, що перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в періоді, що перевіряється) державне чи комунальне майно.</p>	<p><i>Пункт 2 статті 8 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-XII</i></p> <p><i>Пункт 3 статті 8 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-XII</i></p>
2.	Органи ДКРС України	<p>Здійснюють контроль за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення ДФА);</li> <li>– достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;</li> <li>– відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми.</li> </ul>	<p><i>Пункти 1, 3-4 частини першої статті 113 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>

Продовж. табл. Н.4

1	2	3	4
3.	<b>ГоловКРУ України</b>	Здійснює контроль за: – цільовим використанням коштів державного бюджету, виділених на виконання бюджетних програм, у ході проведення ревізій та перевірок; – ефективним виконанням бюджетних програм відповідно до їх паспортів при проведенні аудиту ефективності бюджетних програм.	<i>Пункт 3 наказу Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098</i>
4.	<b>Органи ДКРС України</b>	Здійснюють контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів.	<i>Пункт 3 наказу Державного казначейства України та ГоловКРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338</i>
5.	<b>ГоловКРУ України</b>	Проводить: – у підконтрольних установах ревізії фінансово-господарської діяльності, використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов’язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, звітності про виконання державного бюджету, місцевих бюджетів і кошторисів; – ДФА виконання державних (бюджетних) програм і місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ, суб’єктів господарювання державного сектору економіки та інших суб’єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, що перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували в періоді, що перевіряється) державне чи комунальне майно.	<i>Підпункт 4 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884</i>

Продовж. табл. Н.4

1	2	3	4
	<b>ГоловКРУ України</b>	Здійснює контроль за цільовим та ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів.	<i>Підпункт 6 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884</i>

Продовж. дод. Н

Таблиця Н.5

**Контрольні повноваження КРП міністерств і відомств**

<b>Орган бюджетного контролю</b>	<b>Контрольні повноваження</b>	<b>Нормативно-правова регламентація</b>
<b>КРП міністерств і відомств</b>	Контролюють: <ul style="list-style-type: none"> <li>– обґрунтованість бюджетних запитів, дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни, стан збереження і цільове витрачання бюджетних коштів;</li> <li>– використання матеріальних і фінансових ресурсів.</li> </ul>	<i>Пункт 8 постанови Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2</i>

Продовж. дод. Н

Таблиця Н.6

**Контрольні повноваження Рахункової палати**

<b>Орган бюджетного контролю</b>	<b>Контрольні повноваження</b>	<b>Нормативно-правова регламентація</b>
<b>Рахункова палата</b>	Здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.	<i>Стаття 98 Конституції України від 28 червня 1996 р.</i>
	Здійснює контроль за: <ul style="list-style-type: none"> <li>– використанням коштів Державного бюджету України;</li> <li>– ефективністю управління коштами Державного бюджету України;</li> <li>– використанням коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.</li> </ul>	<i>Пункти 1, 3-4 частини першої статті 110 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
	Здійснює контроль за виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм у частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України.	<i>Пункт 1 статті 6 Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР</i>

Додаток П

Предмет і метод різних видів контролю

Таблиця П.1

Визначення предмету різних видів контролю  
в працях радянських учених

Вид контролю	Предмет контролю	Учені
Соціалістичний контроль у промисловості	Виробнича, господарська і фінансова діяльність підприємства, організації чи об'єднання, яка спрямована на виконання планових завдань, правильне використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, збереження соціалістичної власності.	Крамаровський Л. М.
Господарський контроль	Виявлення законності та доцільності використання соціалістичної власності в процесі розширеного соціалістичного відтворення згідно з рішеннями партії і уряду з господарських питань.	Белов М. Г.
	Господарські процеси, розрахунково-кредитні операції, здійснювані у сфері матеріального виробництва, фактична наявність і рух національного багатства у процесі розширеного соціалістичного відтворення.	Бутинець Ф. Ф.
	Діяльність посадових осіб, пов'язана з проведенням господарських операцій, використанням господарських засобів.	Соловйов Г. А.
Фінансово-господарський контроль	Управлінські рішення, господарські і фінансові операції та процеси на підприємствах, в об'єднаннях і інших підрозділах народного господарства.	Белобжецький І. А.
Соціалістичний господарський контроль	Засоби об'єднань, підприємств, установ і організацій, природні ресурси, їх використання та діяльність трудових колективів у процесі виконання господарських планів, відповідність її нормативним актам.	Шпіг О. А.
Фінансово-господарський контроль	Процес розширеного соціалістичного відтворення і дотримання його нормативно-правового регулювання.	Білуха М. Т.

Примітка. Побудовано на основі [90, 3-4; 14, 48; 24, 46-48; 215, 8; 11, 28; 245, 18; 16, 42-44].



**Призначення методичних прийомів (способів) господарського та  
фінансово-господарського контролю**

<b>Методичні прийоми (способи)</b>	<b>Призначення</b>	<b>Учені</b>
<b>Сукупність прийомів і способів</b>	Забезпечують з'ясування законності та доцільності використання соціалістичної власності в процесі розширеного соціалістичного відтворення згідно з рішеннями партії і уряду з господарських питань.	Белов М. Г.
<b>Сукупність контрольних засобів чи способів</b>	Забезпечують перевірку законності, достовірності та доцільності господарських операцій в процесі виробничої діяльності.	Бутинець Ф. Ф.
<b>Конкретні способи (прийоми)</b>	Застосовуються у процесі контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій.	Крамаровський Л. М.
<b>Система способів</b>	Її застосовують народні, державні і громадські органи управління з метою вивчення предмета господарського контролю.	Шпіг О. А.
<b>Сукупність способів</b>	За їх допомогою забезпечується безпосереднє виконання функцій фінансового контролю.	Соловйов Г. А.
<b>Сукупність методичних приймів</b>	Забезпечують контроль за господарською діяльністю і її нормативно-правовим регулюванням.	Білуха М. Т.

Примітка. Побудовано на основі [14, 54; 24, 102; 91, 16; 245, 19; 216, 23; 15, 17].

## Додаток Р

### Методичні прийоми фактичного та документального контролю в працях радянських учених

Учені	Вид контролю	Методичні прийоми фактичного контролю	Методичні прийоми документального контролю
1	2	3	4
М. Белов	Господарський контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризація;</li> <li>– лабораторний аналіз;</li> <li>– експертна оцінка;</li> <li>– опитування.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Читання документів;</li> <li>– рахункова перевірка документів;</li> <li>– зіставлення документів;</li> <li>– письмовий запит;</li> <li>– економічний аналіз.</li> </ul>
М. Білуха	Фінансово-господарський контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризація;</li> <li>– контрольні заміри робіт;</li> <li>– вибіркові та суцільні спостереження;</li> <li>– технологічний контроль;</li> <li>– хіміко-лабораторний контроль;</li> <li>– експертизи різних видів;</li> <li>– службове розслідування;</li> <li>– експеримент.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інформаційне моделювання;</li> <li>– дослідження документів;</li> <li>– камеральні перевірки;</li> <li>– нормативно-правове регулювання;</li> <li>– економічний аналіз;</li> <li>– статистичні розрахунки;</li> <li>– економіко-математичні методи.</li> </ul>

Продовж. дод. Р

1	2	3	4
І. Белобжецький	Фінансово-господарський контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризація;</li> <li>– експертна оцінка;</li> <li>– візуальне спостереження.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Формальна й арифметична перевірка документів;</li> <li>– нормативна (юридична) оцінка документально оформлених господарських операцій;</li> <li>– логічна перевірка;</li> <li>– зустрічна перевірка;</li> <li>– спосіб зворотного рахунку;</li> <li>– оцінка законності й обґрунтованості операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку;</li> <li>– балансовий метод;</li> <li>– порівняння;</li> <li>– методичні (технічні) прийоми економічного аналізу.</li> </ul>
М. Рябчиков	Фінансово-господарський контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризація;</li> <li>– лабораторний аналіз;</li> <li>– перевірка проведених операцій в натуральному вигляді;</li> <li>– експертна оцінка.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Техніко-економічні розрахунки;</li> <li>– нормативна перевірка;</li> <li>– зустрічна перевірка;</li> <li>– логічний аналіз документів.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [13, 57-62; 16, 48-58; 11, 64-80; 211, 9-10].

## Додаток С

### Методичні прийоми та методи контролю в працях українських учених

Таблиця С.1

#### Методичні прийоми фінансового та фінансово-господарського контролю

Методичні прийоми контролю	Зміст
1	2
<b>I. Методичні прийоми документального контролю</b>	
<b>Нормативно-правова перевірка</b>	Здійснюється з метою з'ясування відповідності господарських операцій, відображених у документах, чинному законодавству.
<b>Формальна перевірка документів</b>	Перевірка документів за їх формою, послідовністю, повнотою і правильністю заповнення реквізитів, наявністю підписів.
<b>Арифметична перевірка документів</b>	Перевірка правильності арифметичних підрахунків і таксувань у документах.
<b>Експертна перевірка документів</b>	Дослідження достовірності документів за умови наявності ознак їх неправильного оформлення.
<b>Зустрічна перевірка документів</b>	Здійснюється з метою контролю за достовірністю відображення в документах господарських операцій шляхом порівняння кількох примірників одного документа.
<b>Логічна перевірка документів</b>	Перевірка документів на предмет достовірності відображених у них господарських операцій, об'єктивної можливості їх проведення.
<b>Контрольні порівняння на предмет збалансованості окремих показників</b>	Здійснюються шляхом зіставлення залишку матеріальних цінностей на початок періоду і задокументованого їх надходження з залишком матеріальних цінностей на кінець періоду і задокументованим їх витрачанням.
<b>Перевірка правильності відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку</b>	Здійснюється з метою контролю за правильністю складання кореспонденції рахунків, відповідністю записів у регістрах бухгалтерського обліку і документах, що додаються до них.
<b>Аналітична (камеральна) перевірка звітності та балансів</b>	Перевірка звітності та балансів на предмет обґрунтованості відображених у них показників шляхом порівняння з даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного чи податкового обліку.
<b>Методичні прийоми економічного аналізу</b>	У практиці контрольно-ревізійної роботи часто застосовуються такі методичні прийоми як техніко-економічні розрахунки, порівняння і групування даних, абсолютні та відносні величини, тематичні обстеження.

1	2
<b>II. Методичні прийоми фактичного контролю</b>	
<b>Інвентаризація</b>	Спосіб контролю за наявністю товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, станом розрахунків.
<b>Контрольні заміри</b>	Здійснюються з метою перевірки достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.
<b>Спостереження (обстеження)</b>	Спосіб контролю за станом об'єктів, їх якісними характеристиками.
<b>Експертно-лабораторний аналіз</b>	Спосіб контролю за якістю сировини, матеріалів, готової продукції.
<b>Контрольний запуск сировини та матеріалів</b>	Здійснюється з метою порівняння фактичного виходу готової продукції з обсягами витрат сировини та матеріалів.

Примітка. Побудовано на основі [39, 30-35; 42, 32-37].

### Методи фінансового контролю

Методи контролю	Зміст
<b>I. Методи документального контролю</b>	
<b>Перевірка документів за формальними ознаками</b>	Перевірка документів на предмет наявності необхідних реквізитів, відповідності затвердженій формі, своєчасності складання, правдивості підписів осіб.
<b>Перевірка документів за змістом</b>	Здійснюється з метою підтвердження повноти, об'єктивності та достовірності зафіксованих у документах операцій.
<b>Арифметична перевірка документів</b>	Здійснюється з метою з'ясування правильності підрахунків і виявлення помилок або крадіжок, прихованих за неправильними арифметичними діями.
<b>Нормативна перевірка документів</b>	Здійснюється шляхом зіставлення відображених у документах господарських операцій з нормативними величинами.
<b>Зустрічна перевірка документів</b>	Здійснюється шляхом запиту та підтвердження ідентичності відображення фінансово-господарських операцій на підконтрольному об'єкті та в третіх осіб – учасників цих операцій.
<b>II. Методи фактичного контролю</b>	
<b>Інвентаризація</b>	Здійснюється шляхом перемірювання, перерахунку, переважування залишків коштів, сировини, матеріалів.
<b>Контрольний обмір</b>	Полягає у встановленні фактичних обсягів виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт та їх вартості шляхом проведення замірів площ, об'ємів.
<b>Обстеження</b>	Здійснюється з метою перевірки наявності різних об'єктів.
<b>Лабораторний аналіз</b>	Здійснюється з метою контролю за якісними ознаками сировини, матеріалів, готової продукції і виконаних робіт.
<b>Контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво</b>	Здійснюється з метою порівняння фактичного виходу готової продукції з обсягами витрат сировини та матеріалів.
<b>Хронометраж робочого часу</b>	Здійснюється з метою визначення фактичних затрат праці на виконання господарських операцій.
<b>Отримання письмових пояснень</b>	Зводиться до отримання письмових пояснень і довідок від посадових осіб підконтрольних підприємства, установи чи організації.

Примітка. Побудовано на основі [41, 58-62].

## Додаток Т

**Методи фактичного та документального контролю в працях  
російських учених**

Таблиця Т.1

**Методи фактичного та документального контролю**

<b>Методи контролю</b>	<b>Зміст</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
<b>I. Методи фактичного контролю</b>	
<b>Інвентаризація</b>	Спосіб контролю за збереженістю власності, що має на меті забезпечення достовірності фактичних даних.
<b>Перевірка операцій в натуральному вигляді</b>	Здійснюється з метою визначення достовірності операції з придбання матеріальних цінностей, правдивості складених актів на введення об'єктів в експлуатацію та ін.
<b>Перевірка фактів за заключною операцією</b>	Застосовується з метою економії часу і не потребує перевірки документів і бухгалтерських записів.
<b>Лабораторний аналіз</b>	Здійснюється з метою визначення якісних ознак сировини, матеріалів, готових виробів, виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт.
<b>Експертна оцінка</b>	Полягає у дослідженні господарських операцій спеціалістами з різних галузей знань.
<b>Контрольний обмір</b>	Обмір і перевірка виконаних будівельно-монтажних і ремонтних робіт на предмет їх обсягу та вартості.
<b>Контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво</b>	Здійснюється з метою визначення достовірності діючих норм витрачання сировини і матеріалів на виробництво продукції.
<b>Контрольне приймання продукції</b>	Здійснюється з метою визначення достовірності даних про кількість і якість готової продукції, перевірки повідомлень про розкрадання сировини, матеріалів та ін., дотримання умов зберігання матеріальних цінностей на складах.
<b>Обстеження на місці здійснюваних операцій</b>	Здійснюється з метою перевірки дотримання порядку зберігання, приймання і відпускання матеріальних цінностей, організації виробництва та технологічних процесів та ін.
<b>Перевірка дотримання трудової дисципліни та використання робочого часу персоналом</b>	Здійснюється шляхом вибіркового спостереження, хронометражу та фотографій робочого дня.
<b>Перевірка виконання прийнятих рішень</b>	Здійснюється з метою вивчення і аналізу дотримання виконавської дисципліни.
<b>II. Методи документального контролю</b>	
<b>Економічний аналіз</b>	Здійснюється з метою вивчення показників, які характеризують непродуктивні витрати, втрати, розтрата, недостачі та розкрадання та ін.
<b>Техніко-економічні розрахунки</b>	Здійснюються з метою визначення обґрунтованості норм витрачання сировини та матеріалів, доцільності витрат трудових ресурсів.
<b>Нормативна перевірка</b>	Здійснюється з метою виявлення відхилень фактичних витрат від планових або нормативних.

1	2
<b>Формальна перевірка</b>	Вивчення документів з метою виявлення дефектів у їх оформленні, встановлення правильності заповнення реквізитів і наявності необумовлених виправлень, дописувань тексту і цифр, уточнення дійсності підписів посадових осіб і ін.
<b>Логічна перевірка</b>	Здійснюється з метою визначення об'єктивної можливості витрачання матеріальних і грошових ресурсів, реальності взаємозв'язків між окремими господарськими операціями.
<b>Арифметична перевірка</b>	Здійснюється з метою визначення у документах правильності підрахунків і виявлення ознак крадіжок і зловживань.
<b>Зустрічна перевірка</b>	Здійснюється шляхом зіставлення різних документів або порівняння кількох примірників одного і того ж документа.
<b>Взаємний контроль</b>	Здійснюється шляхом зіставлення різних документів, які відображають взаємозв'язані господарські операції.
<b>Аналіз зміни залишків матеріальних цінностей та грошових коштів</b>	За результатами хронологічного аналізу господарських операцій виявляються відхилення від нормального обороту матеріальних цінностей і грошових коштів та встановлюється спотворення даних про їх залишки.
<b>Відновлення кількісно-сумового обліку</b>	Зміст методу полягає в тому, що за первинними документами в хронологічній послідовності відновлюються дані про поступлення і витрачання матеріальних цінностей.
<b>Перевірка правильності кореспонденції рахунків</b>	Здійснюється з метою встановлення фактів помилкового або умисного спотворення даних, що відображають взаємозв'язок між синтетичними рахунками бухгалтерського обліку.
<b>Перевірка реєстрів бухгалтерського обліку</b>	Здійснюється шляхом зіставлення даних в реєстрах бухгалтерського обліку з даними в первинних документах.
<b>Дослідження неофіційних матеріалів</b>	Вивчаються чорнові записи касирів і інших матеріально відповідальних осіб, анонімні листи, неофіційні заяви працівників.
<b>Дослідження та перевірка пояснюючих записок</b>	У процесі ревізії аналізуються дії посадових і матеріально відповідальних осіб, з'ясовуються обставини, що сприяють виникненню безгосподарності і порушень фінансової дисципліни, визначаються заходи щодо їх усунення.

Примітка. Побудовано на основі [101, 81-94].



**Методи фінансового контролю**

<b>Методи контролю</b>	<b>Зміст</b>
<b>Перевірка</b>	Здійснюється за окремими питаннями фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю на підставі звітних, балансових і витратних документів.
<b>Обстеження</b>	Здійснюється за всіма фінансово-економічними показниками діяльності об'єкта контролю з метою оцінки його фінансового стану та перспектив розвитку.
<b>Аналіз фінансової діяльності</b>	Передбачає детальне вивчення періодичної або річної фінансово-бухгалтерської звітності об'єкта контролю з метою оцінки результатів фінансової діяльності та ліквідності тощо.
<b>Нагляд</b>	Здійснюється за дотриманням яких-небудь правил.
<b>Спостереження (моніторинг)</b>	Здійснюється за станом об'єктів, їх якісними характеристиками.
<b>Ревізія</b>	Повне обстеження фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю з метою перевірки її на предмет законності, правильності, доцільності й ефективності.

Примітка. Побудовано на основі [210, 8].

**Методи (прийоми) документального та фактичного контролю**

<b>Методи (прийоми) контролю</b>	<b>Зміст</b>
<b>Методи документального контролю</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Формальна й арифметична перевірка документів;</li> <li>– юридична оцінка відображених у документах господарських операцій;</li> <li>– логічний контроль об'єктивної можливості здійснення документально оформлених господарських операцій;</li> <li>– суцільне та вибіркоче спостереження;</li> <li>– зустрічна перевірка документів або записів в облікових регістрах;</li> <li>– спосіб зворотного рахунку;</li> <li>– оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку;</li> <li>– порівняння;</li> <li>– різні методичні прийоми економічного аналізу та інші.</li> </ul>
<b>Методи фактичного контролю</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Інвентаризація;</li> <li>– експертна оцінка дійсного обсягу і якості виконаних робіт тощо;</li> <li>– візуальне спостереження шляхом безпосереднього обстеження складських приміщень, виробничих підрозділів тощо.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [210, 26-27].

## Додаток У

**Суб'єкти, форми та завдання державного фінансового контролю на етапах  
розробки та виконання бюджетної програми**

Таблиця У.1

**Суб'єкти, форми та завдання державного фінансового контролю на етапі  
розробки бюджетної програми**

<b>№ з/п</b>	<b>Суб'єкти</b>	<b>Форми</b>	<b>Завдання</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
1.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Зіставлення завдань і функцій головного розпорядника бюджетних коштів з напрямками його діяльності, визначеними в бюджетній програмі.
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Моніторинг, аудит</i>	
2.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Аналіз відповідності фінансової звітності та звітів про виконання бюджетної програми за минулі роки, вивчення матеріалів попередніх контрольних заходів на предмет урахування їх результатів під час розробки нової бюджетної програми.
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності й ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
3.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Аналіз правильності розрахунків, які обґрунтовують необхідність видатків на реалізацію бюджетної програми.
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
4.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Дослідження результативних показників за звітний період на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності.
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності й ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Моніторинг, аудит</i>	
5.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Перевірка повноти та правильності розподілу граничних обсягів видатків загального фонду державного бюджету між відповідальними виконавцями бюджетних програм.
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Моніторинг</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	

1	2	3	4
6.	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Експертиза</i>	Перевірка відповідності показників бюджетних запитів, складених відповідальними виконавцями бюджетних програм, доведеному головним розпорядником бюджетних коштів розподілу видатків.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Моніторинг</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
7.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Перевірка відповідності показників бюджетного запиту за окремою бюджетною програмою даним її паспорта.
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	

Примітка. Побудовано на основі [43, 117-122].

**Суб'єкти, форми та завдання державного фінансового контролю на етапі виконання бюджетної програми**

<b>№ з/п</b>	<b>Суб'єкти</b>	<b>Форми</b>	<b>Завдання</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>1.</b>	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка, перевірка</i>	Аналіз адміністративних рішень, прийнятих під час виконання бюджетної програми, щодо їх відповідності визначеним у ній завданням.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
<b>2.</b>	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка, перевірка</i>	Перевірка відповідності показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та/або зведених планів використання бюджетних коштів уточненим обсягам асигнувань на виконання бюджетних програм.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка, перевірка</i>	
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Камеральна перевірка</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
<b>3.</b>	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Аудит</i>	Перевірка відповідності показників кошторисів, планів асигнувань та/або планів використання бюджетних коштів уточненим даним відповідних зведених документів.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Камеральна перевірка</i>	
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Камеральна перевірка</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
<b>4.</b>	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка, перевірка</i>	Аналіз відповідності розподілу результативних показників паспорту бюджетної програми між її учасниками.
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності й ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	

1	2	3	4
5.	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Перевірка</i>	Перевірка наявності систематизованого переліку заходів і розподілу затрат між ними на виконання бюджетної програми.
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Аудит достовірності й ефективності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Аудит</i>	
6.	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Моніторинг, камеральна перевірка</i>	Перевірка законного та цільового використання коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Перевірка</i>	
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Моніторинг</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка, ревізія</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Перевірка, ревізія, аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Перевірка, аудит</i>	
7.	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Моніторинг</i>	Перевірка дотримання в процесі реалізації бюджетної програми визначеного порядку державних закупівель, установлення цін і тарифів.
	<b>Державне казначейство України</b>	<i>Моніторинг</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка, ревізія</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Перевірка, ревізія, аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Перевірка, аудит</i>	
8.	<b>Головні розпорядники бюджетних коштів</b>	<i>Моніторинг, перевірка</i>	Перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку, своєчасності та повноти відображення в ньому господарських операцій, що стосуються виконання бюджетної програми.
	<b>Міністерство фінансів України</b>	<i>Моніторинг, перевірка</i>	
	<b>Органи відомчого контролю</b>	<i>Перевірка, ревізія</i>	
	<b>ДКРС</b>	<i>Перевірка, ревізія, аудит достовірності</i>	
	<b>Рахункова палата</b>	<i>Перевірка, аудит</i>	

Примітка. Побудовано на основі [43, 117-122].

Додаток Ф

**Форми, методи, методичні прийоми та способи бюджетного контролю за видатками на освіту та їх нормативно-правова регламентація**

Контролюючі органи	Форми, методи, методичні прийоми та способи бюджетного контролю	Нормативно-правова регламентація
1	2	3
Головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти	<u>Аналіз</u> показників виконання бюджетних програм. <u>Оцінка</u> ефективності бюджетних програм.	<i>Пункти 6-7 частини п'ятої статті 22 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
	<u>Моніторинг</u> і <u>аналіз</u> виконання бюджетних програм.	<i>Розділ IV наказу Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098</i>
	<u>Аналіз</u> фактичних показників виконання бюджетних програм.	<i>Пункт 17 постанови Кабінету Міністрів України “Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів” від 29 листопада 2006 р. № 1673</i>
	<u>Моніторинг</u> виконання завдань і заходів, визначених у паспортах бюджетних програм.	
Міністерство фінансів України	Не передбачено	<i>Частина перша статті 111 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
		<i>Підпункт 6 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837</i>

Продовж. дод. Ф

1	2	3
<b>Місцеві фінансові органи</b>	Не передбачено	<i>Підпункт 11 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження типових положень про Головне фінансове управління обласної, Київської міської та фінансове управління Севастопольської міської державної адміністрації, про фінансове управління районної, районної у м. Києві та фінансовий відділ районної у м. Севастополі державної адміністрації” від 19 серпня 2002 р. № 1204</i>
<b>Державне казначейство України</b>	Не передбачено	<p><i>Пункти 3-5 частини першої статті 112 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p> <p><i>Підпункти 1.1-1.2 пункту 1 наказу Державного казначейства України та Головки КРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338</i></p> <p><i>Підпункт 15 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Питання Державного казначейства України” від 21 грудня 2005 р. № 1232</i></p>

Продовж. дод. Ф

1	2	3
ДКРС	<u>Ревізії</u> фінансово-господарської діяльності, використання та збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, стану та достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.	<i>Пункт 2 статті 8 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ</i>
	<u>Державний фінансовий аудит</u> виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, що перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували в періоді, що перевіряється) державне чи комунальне майно.	<i>Пункт 3 статті 8 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ</i>
Органи ДКРС України	Не передбачено	<i>Пункти 1, 3-4 частини першої статті 113 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
ГоловКРУ України	Контроль за цільовим використанням коштів державного бюджету, виділених на виконання бюджетних програм, у ході проведення <u>ревізій</u> та <u>перевірок</u> .	<i>Пункт 3 наказу Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 р. № 1098</i>
	Контроль за ефективним виконанням бюджетних програм відповідно до їх паспортів при проведенні <u>аудиту ефективності бюджетних програм</u> .	
Органи ДКРС України	Не передбачено	<i>Пункт 3 наказу Державного казначейства України та ГоловКРУ України “Про окремі питання взаємодії органів Державного казначейства України та державної контрольно-ревізійної служби в Україні” від 14 грудня 2004 р. № 215/338</i>



Продовж. дод. Ф

1	2	3
<b>ГоловКРУ України</b>	<p><u>Ревізії</u> фінансово-господарської діяльності, використання та збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, стану та достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, звітності про виконання державного бюджету, місцевих бюджетів і кошторисів.</p> <p><u>Державний фінансовий аудит</u> виконання державних (бюджетних) програм і місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки й інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, що перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували в періоді, що перевіряється) державне чи комунальне майно.</p>	<p><i>Підпункт 4 пункту 4 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України” від 27 червня 2007 р. № 884</i></p>
<b>КРП міністерств і відомств</b>	<p>Внутрішній фінансовий контроль здійснюється в формі <u>ревізій</u>, <u>перевірок</u>, <u>оцінки</u>, <u>розслідування</u> та <u>вивчення</u>.</p>	<p><i>Пункт 2 постанови Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2</i></p>

Продовж. дод. Ф

1	2	3
<b>Рахункова палата</b>	Не передбачено	<i>Стаття 98 Конституції України від 28 червня 1996 р.</i>
	Не передбачено	<i>Пункти 1, 3-4 частини першої статті 110 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i>
	<u>Експертиза</u> проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, загальнодержавних програм.	<i>Пункт 8 статті 7 Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР</i>
	<u>Перевірки, ревізії й обслідування</u> на підконтрольних об’єктах.	<i>Пункти 13, 14 статті 7 Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР</i>
	<u>Комплексні ревізії та тематичні перевірки</u> за окремими розділами та статтями державного бюджету.	<i>Пункт 7 статті 7 Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР</i>

## Додаток X

### Характеристика інспектування за основними ознаками

<b>Мета інспектування</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Надання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень законодавства;</li><li>– ужиття заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб.</li></ul>
<b>Завдання інспектування</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Документальна та фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю;</li><li>– виявлення фактів порушення законодавства;</li><li>– встановлення винних у допущенні порушень законодавства посадових і матеріально відповідальних осіб.</li></ul>
<b>Інспектування поширюється на</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти;</li><li>– розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня в сфері освіти.</li></ul>
<b>Інспектуванню підлягають</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Установчі, фінансові, бухгалтерські документи, статистична та фінансова звітність, господарські договори, розпорядчі й інші документи;</li><li>– фактична наявність грошових коштів, цінних паперів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей.</li></ul>
<b>Методичні прийоми інспектування</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Документальна перевірка установчих, фінансових, бухгалтерських документів, статистичної та фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів;</li><li>– інвентаризації, обстеження, контрольні обміри виконаних робіт тощо.</li></ul>

Примітка. Побудовано на основі [175].

## Додаток Ц

### Характеристика різновидів ДФА в сфері освіти

Ознака	ДФА виконання бюджетних програм у сфері освіти	ДФА діяльності головних розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти	ДФА діяльності розпорядників бюджетних коштів у сфері освіти	ДФА виконання місцевих бюджетів
1	2	3	4	5
<b>Ціль</b>	Розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм у сфері освіти.	Запобігання фінансовим порушенням і забезпечення достовірності фінансової звітності головного розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти.	Сприяння розпоряднику бюджетних коштів у сфері освіти в правильності ведення бухгалтерського обліку, складанні достовірної фінансової звітності, збереженні активів, досягненні цілей та завдань.	Перевірка й аналіз фактичного виконання бюджету адміністративно-територіальної одиниці.
<b>Завдання</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Порівняння звітних результативних показників виконання бюджетної програми в сфері освіти з заданими параметрами, в т. ч. у паспорті бюджетної програми;</li> <li>- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, що перешкоджають виконанню бюджетної програми в сфері освіти;</li> <li>- визначення рівня впливу виявлених упущень і недоліків на ефективність виконання бюджетної програми в сфері освіти.</li> </ul>	Сприяння головному розпоряднику бюджетних коштів у сфері освіти в правильності ведення бухгалтерського обліку, складанні достовірної фінансової звітності, законності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Оцінка якості управління фінансово-господарською діяльністю розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти;</li> <li>- визначення проблем в управлінні фінансово-господарською діяльністю розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти;</li> <li>- розробка рекомендацій щодо вдосконалення фінансово-господарської діяльності розпорядника бюджетних коштів у сфері освіти в разі її невідповідності критеріям законності й ефективності.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Оцінка стану виконання бюджету;</li> <li>- визначення причин наявності проблем у виконанні бюджету;</li> <li>- розробка пропозицій щодо збільшення ресурсної бази бюджету, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, у тому числі на освіту.</li> </ul>

Продовж. дод. Ц

1	2	3	4	5
<b>Підконтрольні суб'єкти</b>	Розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти.	Головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти.	Розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти.	Відповідний місцевий орган виконавчої влади та/або орган місцевого самоврядування.
<b>Підконтрольні об'єкти</b>	Бюджетні кошти, що спрямовуються на виконання бюджетної програми в сфері освіти.	Управлінські рішення з питань фінансово-господарської діяльності, планові документи; господарські договори, фінансово-господарські операції, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, організація внутрішньогосподарського фінансового контролю.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Показники фінансових, бухгалтерських документів, статистичної та фінансової звітності, договорів, розпорядчих та інших документів;</li> <li>- фактична наявність і стан активів.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Річна звітність про виконання бюджету;</li> <li>- програма соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці, звіт про її виконання;</li> <li>- статистична звітність;</li> <li>- відповідна інформація ДКРС.</li> </ul>
<b>Прийоми та процедури</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків і обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій;</li> <li>- аналіз результатів попередніх контрольних заходів;</li> <li>- аналіз показників статистичної, фінансової й оперативної звітності;</li> <li>- опитування, інтерв'ювання та анкетування тощо.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Опитування, анкетування, тестування і обстеження;</li> <li>- моніторинг, камеральна перевірка й обстеження;</li> <li>- обстеження.</li> </ul>	Методичні прийоми документального та фактичного контролю.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків і обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій;</li> <li>- аналіз результатів попередніх контрольних заходів;</li> <li>- аналіз показників статистичної, фінансової й оперативної звітності;</li> <li>- опитування, інтерв'ювання та анкетування тощо.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [176; 103; 177; 104; 166; 105; 178].

## Додаток Ш

### Етапи складання, розгляду та затвердження кошторисів і здійснювані на них заходи

Етапи складання, розгляду та затвердження кошторисів	Здійснювані заходи
1	2
<b>Складання проектів кошторисів</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів АР Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників бюджетних коштів відомості про граничні обсяги видатків і надання кредитів з бюджету загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік;</li> <li>– головні розпорядники бюджетних коштів встановлюють для розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня граничні обсяги видатків та/або надання кредитів з бюджету із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їх складання; забезпечують складення проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головними розпорядниками бюджетних коштів;</li> <li>– головні розпорядники бюджетних коштів розглядають показники проектів кошторисів розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та складають проекти зведених кошторисів;</li> <li>– на основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники бюджетних коштів формують бюджетні запити, які подаються Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів АР Крим, місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів;</li> <li>– після затвердження державного та місцевих бюджетів проекти зведених кошторисів приводяться у відповідність з показниками цих бюджетів.</li> </ul>
<b>Розгляд і затвердження кошторисів</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– У тижневий термін після опублікування закону про Державний бюджет України, відповідного рішення Верховної Ради АР Крим, місцевих рад Міністерство фінансів України, Міністерство фінансів АР Крим, місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників бюджетних коштів лімітні довідки про бюджетні асигнування;</li> <li>– показники лімітної довідки доводяться до відома головних розпорядників бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня;</li> </ul>

1	2
<p><b>Розгляд і затвердження кошторисів</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня уточнюють проекти кошторисів, складають проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів і подають ці документи головним розпорядникам бюджетних коштів для уточнення показників проектів зведених кошторисів і складання проектів зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету та зведених планів спеціального фонду, а також проектів зведених планів використання бюджетних коштів і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів;</li> <li>– головні розпорядники бюджетних коштів у двотижневий термін після одержання лімітних довідок подають Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів АР Крим, місцевим фінансовим органам уточнені проекти зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, зведених планів використання бюджетних коштів і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів для складання та затвердження згідно з бюджетними призначеннями, встановленими у відповідному бюджеті для загального та спеціального фонду в розрізі головних розпорядників бюджетних коштів, розпису відповідного бюджету;</li> <li>– Міністерство фінансів України надсилає Державному казначейству для реєстрації, обліку та виконання затверджений розпис державного бюджету;</li> <li>– Державне казначейство доводить до головних розпорядників бюджетних коштів витяги зі складових частин розпису державного бюджету, які є підставою для затвердження усіма розпорядниками бюджетних коштів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів;</li> <li>– Міністерство фінансів АР Крим, місцеві фінансові органи доводять до відповідних органів Державного казначейства затвержені розписи відповідних місцевих бюджетів, а до головних розпорядників бюджетних коштів – витяги із зазначених розписів, які є підставою для затвердження розпорядниками бюджетних коштів кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [179].

Додаток Щ

Видатки зведеного бюджету України на освіту в 2002–2009 рр.

(млн. грн.)

Видатки зведеного бюджету України	Роки								Темп росту, %						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2003/2002	2004/2003	2005/2004	2006/2005	2007/2006	2008/2007	2009/2008
Видатки зведеного бюджету на освіту	12269	14977,7	18333,2	26801,8	33785	44333,6	60959,4	66773,6	122,1	122,4	146,2	126,1	131,2	137,5	109,5
У т. ч.: Видатки державного бюджету на освіту	4989,3	5735,7	7200	9932,8	12122,1	15149,7	21554,3	23925,7	115	125,5	138	122	125	142,3	111
Видатки місцевих бюджетів на освіту	7279,7	9242	11133,2	16869	21662,9	29183,9	39405,1	42847,9	127	120,5	151,5	128,4	134,7	125,9	108,7

Примітка. Побудовано на основі [218; 219; 220; 221; 222; 223; 224; 225].



Додаток Ю

**Кількість постійних дошкільних, середніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів у 2002–2009 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Кількість постійних дошкільних закладів освіти <i>(на кінець року)</i> , тис.	15,3	15	14,9	15,1	15,1	15,3	15,4	15,5
Кількість середніх навчальних закладів <i>(на початок навчального року)</i> , тис.	22,1	21,9	21,7	21,6	21,4	21,2	21,0	20,6
Кількість професійно-технічних навчальних закладів	962	953	1011	1023	1021	1022	1018	975
Кількість вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації <i>(на початок навчального року)</i>	667	670	619	606	570	553	528	511
Кількість вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації <i>(на початок навчального року)</i>	330	339	347	345	350	351	353	350

Примітка. Побудовано на основі [218; 219; 220; 221; 222; 223; 224; 225].

Додаток Я

Державні цільові програми в сфері освіти

Таблиця Я.1

Державні цільові програми в сфері освіти, термін їх дії та нормативно-правове забезпечення

Назва державної цільової програми	Термін дії	Мета державної цільової програми	Нормативно-правове забезпечення
1	2	3	4
Програма “Шкільний автобус”	2003–2010 рр.	Виконання вимог законодавства щодо забезпечення в сільській місцевості регулярного безоплатного перевезення до місць навчання та додому учнів і педагогічних працівників; підвищення освітнього рівня сільського населення; раціональне використання кадрового потенціалу педагогічних працівників загальноосвітніх навчальних закладів у сільській місцевості.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми “Шкільний автобус” від 16 січня 2003 р. № 31
Державна програма “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці”	2006–2010 рр.	Забезпечення розвитку інформаційних і комунікаційних технологій в освіті та науці.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці” від 7 грудня 2005 р. № 1153
Комплексна програма забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін	2005–2011 рр.	Здійснення циклу розробок і виробництва технічних засобів навчання для забезпечення рівного доступу громадян до якісної освіти з природничо-математичних і технологічних дисциплін як одного з напрямів інноваційного розвитку.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Комплексної програми забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін” від 13 липня 2004 р. № 905

Продовж. табл. Я.1

1	2	3	4
Державна програма розвитку і функціонування української мови	2004–2010 рр.	Створення належних умов для розвитку та розширення сфери функціонування української мови, виховання шанобливого ставлення до неї, формування патріотизму в громадян України.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми розвитку і функціонування української мови на 2004–2010 роки” від 2 жовтня 2003 р. № 1546
Державна програма “Вчитель”	2002–2012 рр.	Визначення невідкладних і перспективних заходів щодо реалізації основних напрямів модернізації системи освіти з урахуванням вимог сучасного інформаційно-технологічного суспільства, забезпечення економічних і соціальних гарантій професійної самореалізації педагогічних працівників та утвердження їх високого соціального статусу в суспільстві.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної програми “Вчитель” від 28 березня 2002 р. № 379
Державна цільова програма роботи з обдарованою молоддю	2007–2010 рр.	Виховання громадянина в дусі патріотизму та демократичних цінностей, створення умов для надання системної підтримки обдарованій молоді, її творчого, інтелектуального, духовного та фізичного розвитку.	Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Державної цільової програми роботи з обдарованою молоддю на 2007–2010 роки” від 8 серпня 2007 р. № 1016

Продовж. дод. Я

Таблиця Я.2

## Державні цільові програми в сфері освіти та обсяг їх фінансування

Державні цільові програми	Обсяг фінансування, тис. грн.											
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Програма “Шкільний автобус”	–	–	7065,0	–	–	–	–	–	–	–	–	–
	–	33650,0			–	–	–	–	–	–	–	–
	–	618240,0									–	–
Державна програма “Інформаційні та комунікаційні технології в освіті і науці”	–	–	–	–	183400,0	831539,0	239757,0	359652,0	240727,0	–	–	–
Комплексна програма забезпечення загальноосвітніх, професійно-технічних і вищих навчальних закладів сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін	–	–	–	150317,9	155068,7	170813,2	198814,3	209215,2	216378,9	202407,1	–	–

Продовж. табл. Я.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Державна програма розвитку і функціонування української мови	–	–	15404,0	12155,0	10150,0	11831,0	12450,0	13940,0	14080,0	–	–	–
Державна програма “Вчитель”	–	12741,0	14721,0	16818,5	15333,5	14921,0	14686,0	14071,0	14071,0	14071,0	13671,0	–
Державна цільова програма роботи з обдарованою молоддю	–	–	–	–	–	25799,1	50992,3	42952,5	34723,6	–	–	–

Примітка. Побудовано на основі [180; 168; 171; 169; 170; 167].

Додаток АА

Таблиця АА.1

**Обсяг виявлених ДКРС порушень за результатами ревізій та інших контрольних заходів у сфері використання фінансових ресурсів на освіту в 2002–2008 рр.**

Рік	Назва контрольного заходу	Загальна сума виявлених порушень (млн. грн.)	У тому числі	
			Обсяг порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави	Обсяг порушень, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави
1	2	3	4	5
2002	Ревізії у вищих навчальних закладах і науково-дослідних установах, підпорядкованих Міністерству охорони здоров'я України, з питання ефективності використання коштів державного бюджету	60,54	0,74	59,8
	Ревізії та перевірки в 220 установах і закладах професійно-технічної освіти, підпорядкованих Міністерству освіти і науки України, з питань використання та збереження бюджетних коштів і майна	41,9	1,4	40,5
	Ревізії в 130 вищих навчальних закладах I-IV рівнів акредитації, підпорядкованих Міністерству освіти і науки України, з питань використання та збереження бюджетних коштів і майна	84,7	3,7	81,0
	Перевірки в 24 закладах освіти III-IV рівнів акредитації, підпорядкованих Міністерству аграрної політики України, з питань використання та збереження бюджетних коштів і майна	317,1	1,8	315,3

Продовж. табл. АА.1

1	2	3	4	5
2003	Перевірки в 432 установах і закладах професійно-технічної освіти, підпорядкованих Міністерству освіти і науки України, з питань використання та збереження бюджетних коштів і майна	115,7	3,1	112,6
	Перевірка стану реалізації Державної програми “Шкільний автобус” (2003–2010 рр.)	1,315	–	–
2004	Перевірки цільового та законного витрачання бюджетних коштів, виділених на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів, комп’ютеризацію сільських шкіл у 2001–2003 рр.	31,53	31,25	–
	Перевірка використання бюджетних коштів на виконання Державної програми “Шкільний автобус” (2003–2010 рр.)	0,6	0,6	–
	Перевірки в Міністерстві освіти і науки України, Інституті навчальної літератури, установах і закладах освіти з питання законного використання коштів державного бюджету, виділених на реалізацію бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання і доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів” за 2002–2003 рр. та I півріччя 2004 р.	2,4	–	2,4
	Перевірка в Міністерстві освіти і науки України, 362 вищих навчальних закладах з питання законного та цільового використання бюджетних коштів, виділених на реалізацію бюджетних програм за КПКВ 2201150 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I-II рівнів акредитації” та КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації”	150,7	11,4	139,3
	Перевірки цільового та законного використання коштів державного та місцевих бюджетів, виділених на реалізацію бюджетної програми “Надання позашкільної освіти державними позашкільними закладами освіти та заходи з оздоровлення та відпочинку дітей” впродовж 2002–2003 рр. і 5 місяців 2004 р.	5,1	1,1	4,0

Продовж. табл. АА.1

1	2	3	4	5
2004	Перевірки в установах і закладах освіти, які фінансуються з місцевих бюджетів, з питання використання бюджетних коштів і майна	27,4	–	–
	Перевірки цільового та законного використання коштів місцевих бюджетів, виділених на утримання 170 спортивних закладів	7,5	0,315	7,2
	Перевірки цільового та ефективного використання бюджетних коштів, виділених на підготовку кадрів для сфери культури та мистецтв	56,0	3,5	52,5
2005	Контроль за бюджетними видатками на підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах, підготовку робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах соціальної реабілітації, підготовку призовників військово-технічних спеціальностей для Збройних Сил України в професійно-технічних навчальних закладах, надання освіти в загальноосвітніх школах соціальної реабілітації	221,1	8,844	212,3
2006	Ревізії в Міністерстві освіти і науки України та підпорядкованих йому 320 вищих навчальних закладах, установах та організаціях з питання фінансово-господарської діяльності	244,8	59,6	185,2
	Ревізії в Міністерстві у справах сім'ї, молоді та спорту України та підпорядкованих йому 7 вищих навчальних закладах I-IV рівнів акредитації з питання використання бюджетних коштів на підготовку кадрів для сфери спорту	6,28	4,18	2,1
	Ревізії в 203 закладах соціально-освітнього спрямування (інтернатах різного типу, дитячих будинках) з питань фінансово-господарської діяльності та використання бюджетних коштів	26,5	2,5	24,0
	Ревізії в Національному аграрному університеті та навчальних закладах, які входять до сфери його управління, з питання фінансово-господарської діяльності	29,73	1,53	28,2



Продовж. табл. АА.1

1	2	3	4	5
2006	Ревізії в навчальних закладах освіти I-IV рівнів акредитації, закладах професійної перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників агропромислового комплексу Міністерства аграрної політики України з питання фінансово-господарської діяльності	84,0	15,0	69,0
2007	Ревізії в 788 навчальних закладах професійно-технічної освіти, які підпорядковані Міністерству освіти і науки України, з питань використання бюджетних коштів, виділених на підготовку кадрів у професійно-технічних навчальних закладах, інформатизацію та комп'ютеризацію, забезпечення їх сучасними технічними засобами навчання з природничо-математичних і технологічних дисциплін	681,8	36,2	645,6
	Контрольні заходи з питання витрачання бюджетних коштів на реалізацію Державної програми “Шкільний автобус” (2003–2010 рр.)	5,0	3,5	1,5
	Ревізії в Міністерстві освіти і науки України, Інституті навчальної літератури, Інституті інноваційних технологій і змісту освіти, установах і закладах освіти, Державному спеціалізованому видавництві “Освіта” з питання використання коштів державного бюджету, виділених на реалізацію бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів”	155,3	51,9	103,4
	Ревізія використання коштів субвенції, виділеної з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення спеціальним обладнанням навчальних закладів для дітей, які потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку	85,0	35,6	49,4
2008	Ревізія використання бюджетних коштів, виділених Міністерству освіти і науки України на реалізацію бюджетної програми “Керівництво та управління у сфері освіти і науки”	1,04	0,366	0,678

Продовж. табл. АА.1

1	2	3	4	5
2008	Ревізії в Міністерстві освіти і науки України та 337 вищих навчальних закладах з питань використання бюджетних коштів, виділених на реалізацію бюджетних програм “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами I-II рівнів акредитації”, “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації”, “Виплати на реалізацію положень Закону України “Про реструктуризацію заборгованості з виплат, передбачених статтею 57 Закону України “Про освіту”, педагогічним, науково-педагогічним та іншим категоріям працівників навчальних закладів”	783,1	61,7	721,4
	Контрольні заходи з питань використання позики Міжнародного банку реконструкції та розвитку, спрямованої на реалізацію проекту “Рівний доступ до якісної освіти”, а також використання коштів державного бюджету на виготовлення випускних документів про освіту	1,0	1,0	–
	Ревізія використання бюджетних коштів, виділених на реалізацію бюджетної програми “Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення виплат, визначених Законом України “Про реструктуризацію заборгованості з виплат, передбачених статтею 57 Закону України “Про освіту”, педагогічним, науково-педагогічним та іншим категоріям працівників навчальних закладів”	60,9	21,9	39,0
	Ревізії в 108 розпорядниках бюджетних коштів з питання використання бюджетних коштів на відбудову та ремонт навчальних закладів у зоні стихійного лиха (23-27 липня 2008 р.)	1,4	0,939	0,448
	Ревізія в Національному університеті “Києво-Могилянська академія” з питання фінансово-господарської діяльності	87,2	12,0	75,2

*Продовж. табл. АА.1*

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
2008	Ревізії в навчальних закладах освіти I-IV рівнів акредитації, які входять до сфери управління Міністерства аграрної політики України, з питання фінансово-господарської діяльності	113,0	13,5	99,5
	Ревізії в Національному аграрному університеті та 19 відокремлених структурних підрозділах з питання їх діяльності	100,0	3,0	97,0

Примітка. Побудовано на основі [128].

Продовж. дод. АА

Таблиця АА.2

**Показники результативності діяльності ДКРС у 2002–2008 рр.**

(млн. грн.)

№ з/п	Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	<b>Загальна сума виявлених порушень</b>	<b>10489,15</b>	<b>9283,12</b>	<b>4074,25</b>	<b>9710,6</b>	<b>12100,9</b>	<b>18405,3</b>	<b>30303,1</b>
2.	Обсяг порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави	1079,5	742,6	542,0	1810,6	1600,9	2205,3	3703,1
3.	Обсяг порушень, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави	9409,65	8540,52	3532,25	7900,0	10500,0	16200,0	26600,0
4.	<b>Загальна сума виявлених порушень у сфері освіти</b>	<b>504,24</b>	<b>117,015</b>	<b>281,23</b>	<b>221,1</b>	<b>391,31</b>	<b>927,1</b>	<b>1147,64</b>
5.	Обсяг порушень у сфері освіти, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	7,64	3,1	48,165	8,844	82,81	127,2	114,405
6.	Обсяг порушень у сфері освіти, які не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	496,6	112,6	205,4	212,3	308,5	799,9	1033,226
7.	<b>Питома вага виявлених порушень у сфері освіти (%)</b>	<b>4,81</b>	<b>1,26</b>	<b>6,9</b>	<b>2,28</b>	<b>3,23</b>	<b>5,04</b>	<b>3,79</b>

Примітка. Побудовано на основі [128].

Додаток АБ

**Види порушень, виявлених ДКРС за результатами ревізій та інших контрольних заходів у сфері використання фінансових ресурсів на освіту в 2002–2008 рр.**

Види порушень	Зміст порушень
1	2
<p><b>Порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (незаконні та нецільові витрати ресурсів; недостачі грошових коштів і матеріальних цінностей; недоотримання фінансових ресурсів)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Порушення нормативно-правових актів на стадії складання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, унаслідок чого відбувається зайве отримання бюджетних коштів;</li> <li>– незаконні витрати внаслідок завищення обсягів і вартості послуг і робіт, наданих або виконаних навчальним закладам на договірних умовах;</li> <li>– незаконні витрати навчальних закладів на оплату комунальних послуг та енергоносіїв;</li> <li>– відсутність контролю за повнотою та своєчасністю отримання навчальними закладами плати за надані послуги, зокрема, заниження або неотримання орендної плати та плати за проживання в гуртожитках, що призводить до втрат доходів спеціального фонду бюджету;</li> <li>– недоотримання фінансових ресурсів унаслідок прийому без оплати за навчання студентів понад державне замовлення, а також надання студентам непередбачених законодавством пільг з оплати за навчання;</li> <li>– недотримання нормативних актів при визначенні розміру заробітної плати, порядку її нарахування, внаслідок чого відбувається незаконна виплата заробітної плати та зайва сплата відповідних платежів до державних цільових фондів;</li> <li>– незаконні витрати на заробітну плату, виплату стипендій, премій, доплат, компенсацій, сплату відповідних платежів до державних цільових фондів;</li> <li>– порушення вимог Закону України “Про закупівлю товарів (робіт, послуг) за державні кошти”, а також придбання навчальними закладами товарів, робіт і послуг з недотриманням вимог постанови Кабінету Міністрів України “Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, мобільних телефонів, комп’ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного і місцевих бюджетів” від 4 квітня 2001 р. № 332;</li> <li>– порушення вимог наказу Міністерства фінансів України “Про порядок укладення угод по наданню послуг (виконанню робіт) та придбання матеріальних цінностей у суб’єктів господарювання, оплата яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів” від 6 квітня 1998 р. № 83;</li> <li>– незаконне списання та відчуження матеріальних цінностей, державного майна;</li> <li>– недостачі та розкрадання грошових коштів і майна;</li> <li>– незаконні витрати бюджетних коштів на видачу сум під звіт;</li> </ul>

1	2
<p><b>Порушення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів</b> (незаконні та нецільові витрати ресурсів; недостачі грошових коштів і матеріальних цінностей; недоотримання фінансових ресурсів)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– незаконне, нецільове та неефективне витрачання бюджетних коштів;</li> <li>– порушення вищими навчальними закладами вимог постанови Кабінету Міністрів України “Про порядок формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням” від 29 лютого 1996 р. № 266;</li> <li>– незаконна передача державного та комунального майна суб’єктам недержавної форми власності.</li> </ul>
<p><b>Порушення, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Заниження або завищення в обліку вартості активів, в тому числі об’єктів житлового фонду, земельних ділянок;</li> <li>– спричинення лишків грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей;</li> <li>– взяття до сплати зобов’язань, що перевищують кошторисні призначення;</li> <li>– заниження в обліку сум боргових зобов’язань;</li> <li>– незаконне отримання додаткових доходів унаслідок прийому на навчання студентів понад дозволений обсяг;</li> <li>– спричинення навчальними закладами дебіторської заборгованості.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [128].

## Додаток АВ

### Результати ДФА виконання бюджетних програм у сфері освіти

Назва ДФА	Обсяг бюджетних коштів	Виявлені проблеми
1	2	3
<p>Дослідження ефективності бюджетних вкладень у підготовку педагогів з вищою освітою в 2002 р.</p>	<p>–</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Не враховується дисбаланс між попитом і пропозицією на кваліфіковані педагогічні кадри при їх підготовці за рахунок бюджетних коштів;</li> <li>– відсутні чіткі критерії, за якими повинні формуватися пропозиції до державного замовлення на підготовку вчителів;</li> <li>– порушення випускниками-педагогами, підготовлених за державним замовленням, умов укладених з вищими навчальними закладами угод;</li> <li>– відсутність у регіонах єдиної та повної системи інформування про вакансії педагогів.</li> </ul>
<p>ДФА виконання бюджетної програми “Підготовка робітничих кадрів у професійно-технічних навчальних закладах упродовж 2002–2003 рр.”</p>	<p>1,5 млрд. грн.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Не в повній мірі забезпечено потреби регіонів у кваліфікованих кадрах за окремими професіями, а також випускників навчальних закладів у гарантованих робочих місцях;</li> <li>– дисбаланс між попитом і пропозицією на кваліфіковані робітничі кадри на ринку праці;</li> <li>– формування державного замовлення без вивчення попиту на робітничі професії, без врахування перспектив розвитку галузей економіки, ситуації на ринку праці та демографічних тенденцій;</li> <li>– невисокий рівень підготовки робітничих кадрів;</li> <li>– проблема недостачі фінансових ресурсів через ненадходження коштів місцевих бюджетів у систему професійно-технічної освіти;</li> <li>– недостатньо ефективне використання наявної в професійно-технічних навчальних закладах навчально-матеріальної бази, фінансових ресурсів.</li> </ul>

Продовж. дод. АВ

1	2	3
<p>ДФА ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих Міністерством освіти і науки України на інформатизацію та комп'ютеризацію загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів протягом 2003–2005 рр. та I півріччя 2006 р.</p>	<p>0,225 млрд. грн.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Під час розробки та затвердження загальнодержавних програм не враховувалися повністю потреби регіонів у забезпеченні освітніх закладів комп'ютерною технікою;</li> <li>– порушення в процесі поставок навчальних комп'ютерних комплексів, а також недосконалість правового поля для здійснення заходів з комп'ютеризації навчальних закладів;</li> <li>– відсутність у навчальних закладів технічних і фінансових можливостей доступу до Internet, що обмежує повноцінне використання комп'ютерних комплексів у навчальному процесі;</li> <li>– неекономне витрачання бюджетних коштів у процесі закупівлі навчального обладнання та комп'ютерної техніки;</li> <li>– повне або часткове виведення з навчального процесу поставлених комп'ютерних комплексів через незадовільний технічний стан приміщень кабінетів інформатики й електричних мереж, відсутність належних умов для зберігання комп'ютерної техніки;</li> <li>– невідповідність державним санітарним нормам приміщень більшості навчальних закладів, у яких експлуатуються комп'ютерні комплекси;</li> <li>– неповноцінне застосування в навчальному процесі педагогічних програмних засобів.</li> </ul>
<p>ДФА ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих Міністерством агропромислової політики України на підготовку кадрів для агропромислового комплексу в навчальних закладах I-IV рівнів акредитації та підвищення кваліфікації кадрів закладами післядипломної освіти за шістьма бюджетними програмами, за 2003–2005 рр. та I півріччя 2006 р.</p>	<p>2,3 млрд. грн.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Формування державного замовлення на підготовку кадрів без врахування реальних потреб села;</li> <li>– відсутність досконалого правового поля для забезпечення нагляду за працевлаштуванням випускників, які навчалися за державним замовленням;</li> <li>– неефективне витрачання бюджетних коштів, упущення можливостей покращення навчально-матеріальної бази аграрних вищих навчальних закладів через недосконалу систему управління фінансовими та матеріальними ресурсами.</li> </ul>



*Продовж. дод. АВ*

1	2	3
ДФА виконання бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів у 2004–2006 рр.”	0,347 млрд. грн.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Недосконалий механізм визначення потреби навчальних закладів у підручниках і посібниках;</li> <li>– порушення Міністерством освіти і науки України правил відбору підручників для навчальних закладів;</li> <li>– недоліки в роботі Міністерства освіти і науки України, а також управлінь і відділів освіти і науки, пов’язаної з розподілом підручників між навчальними закладами;</li> <li>– недосконала система організації централізованого постачання підручників до навчальних закладів.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [128].

Додаток АД

**Виявлені КРП обсяги незаконних і нецільових витрат ресурсів, недостач коштів і матеріальних цінностей, недоотримання фінансових ресурсів, інших порушень фінансової дисципліни в 2002–2008 рр.**

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>Незаконні та нецільові витрати ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей (млн. грн.)</b>	<b>218,3</b>	...	<b>3400</b>	...	<b>588,4</b>	<b>353,5</b>	<b>3800</b>
З них бюджетних коштів	...	...	2465,3	...	399,5	201,1	3200
У т. ч. коштів державного бюджету	...	...	2456	...	397	180,8	3000
Питома вага незаконних і нецільових витрат ресурсів, недостач коштів і матеріальних цінностей (%)	98,8	...	98,9	...	67,3	48,0	87,7
<b>Недоотримання фінансових ресурсів (млн. грн.)</b>	<b>2,6</b>	...	<b>36,8</b>	...	<b>286,3</b>	<b>383</b>	<b>531</b>
Питома вага недоотримання фінансових ресурсів (%)	1,2	...	1,1	...	32,7	52,0	12,3
Усього порушень, у тому числі в сфері використання фінансових ресурсів на освіту, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави (млн. грн.)	220,9	...	3436,8	...	874,7	736,5	4331
<b>Інші порушення фінансової дисципліни, в тому числі в сфері освіти (млн. грн.)</b>	<b>581,6</b>	...	<b>1600</b>	...	<b>2700</b>	<b>2100</b>	<b>3840,7</b>

Примітка. Побудовано на основі [128].

Додаток АЕ

**Контрольні заходи Рахункової палати та обсяг виявленого за їх результатами незаконного використання коштів Державного бюджету України в 2002–2009 рр.**

Назва контрольного заходу	Вид порушення бюджетного законодавства	Обсяг (млрд. грн.)	Рік
1	2	3	4
Перевірка використання коштів Державного бюджету України, виділених у 2000–2001 рр. Міністерству охорони здоров'я України на придбання обладнання та предметів довгострокового користування вищими медичними навчальними закладами	Наявність завищених асигнувань і зайво одержаних коштів у зв'язку з необґрунтованим складанням кошторисних призначень	0,0812	2002
Перевірка використання Міністерством культури і мистецтв України коштів Державного бюджету України в 2001 р. та I півріччі 2002 р. на підготовку фахівців у вищих навчальних закладах освіти I–IV рівнів акредитації	Наявність завищених асигнувань і зайво одержаних коштів у зв'язку з необґрунтованим складанням кошторисних призначень	0,0023	2002
	Недоплата (недорахування) до державного бюджету	0,0016	2002
Перевірка використання коштів Державного бюджету України на оплату праці в 2001 р. у Національному технічному університеті “Київський політехнічний університет”	Незаконна виплата заробітної плати	0,0025	2002
	Неналежне ведення бухгалтерського обліку	0,0149	2002
Перевірка планування та використання коштів Державного бюджету України Міністерством освіти і науки України на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризацію сільських шкіл	Наявність завищених асигнувань і зайво одержаних коштів у зв'язку з необґрунтованим складанням кошторисних призначень	0,0235	2004

1	2	3	4
Перевірка планування та використання коштів Державного бюджету України на підготовку та підвищення кваліфікації медичних кадрів вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації	Наявність завищених асигнувань і зайво одержаних коштів у зв'язку з необгрунтованим складанням кошторисних призначень	0,0592	2004
	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,2145	2004
Перевірка цільового та ефективного використання коштів Державного бюджету України Міністерством транспорту та зв'язку України на підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації в 2003 р. та I півріччі 2004 р.	Утримання небюджетних установ і організацій за рахунок коштів державного бюджету	0,0373	2004
Перевірка використання коштів, виділених у 2003 р. з Державного бюджету України на підготовку кадрів для органів внутрішніх справ вищими закладами освіти Міністерства внутрішніх справ України	Недоплата (недорахування) до державного бюджету та державних фондів	0,0001	2004
Перевірка використання коштів Державного бюджету України на видання друкованої продукції за державним замовленням у 2003-2004 рр.	Втрати державного бюджету внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	0,0266	2005
	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,0982	2005
	Неналежне ведення бухгалтерського обліку	0,0133	2005
Перевірка використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації	Втрати державного бюджету внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	0,0046	2005
	Використання коштів державного бюджету з порушенням Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти"	0,0114	2005
	Втрати державного бюджету внаслідок незастосування принципу єдиного казначейського рахунку	0,214	2005

1	2	3	4
Перевірка використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,053	2005
Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України на підготовку фахівців з вищою освітою за юридичним напрямом вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,0448	2006
Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству культури і туризму України на підготовку та перепідготовку кадрів підвідомчими вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації для сфери культури і мистецтва	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,0122	2007
Аудит формування та виконання Програми “Шкільний автобус”	Використання коштів державного бюджету з порушенням Закону України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”	0,12	2009
Перевірка використання коштів Державного бюджету України Київським національним університетом імені Тараса Шевченка	Бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення	0,06	2009
<b>Разом</b>		<b>1,0952</b>	<b>2002–2009</b>

Примітка. Побудовано на основі [68].

## Додаток АЖ

**Контрольні заходи Рахункової палати та обсяг виявленого за їх  
результатами неефективного використання коштів Державного бюджету  
України в 2002–2009 рр.**

Назва контрольного заходу	Вид порушення бюджетного законодавства	Обсяг (млрд. грн.)	Рік
1	2	3	4
Перевірка використання Міністерством культури і мистецтв України коштів Державного бюджету України в 2001 р. та I півріччі 2002 р. на підготовку фахівців у вищих навчальних закладах освіти I-IV рівнів акредитації	Неефективне використання бюджетних коштів на підготовку спеціалістів понад визначену потребу	0,0004	2002
Перевірка використання коштів Державного бюджету України Міністерством освіти і науки України на забезпечення навчальних закладів підручниками та посібниками	Неефективне використання коштів державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	0,0029	2003
Перевірка планування та використання коштів Державного бюджету України Міністерством освіти і науки України на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризацію сільських шкіл	Неефективне використання коштів на придбання основних фондів	0,0352	2004
Перевірка використання коштів, виділених у 2003 р. з Державного бюджету України на підготовку кадрів для органів внутрішніх справ вищими закладами освіти Міністерства внутрішніх справ України	Неефективне використання бюджетних коштів на підготовку спеціалістів	0,0205	2004
Перевірка планування та використання коштів Державного бюджету України на підготовку та підвищення кваліфікації медичних кадрів вищими навчальними закладами III-IV рівнів акредитації	Неефективне використання бюджетних коштів на підготовку спеціалістів	0,0023	2004

1	2	3	4
Перевірка використання коштів державного бюджету на підготовку фахівців в освітній галузі “Державне управління”	Неефективне використання бюджетних коштів на підготовку спеціалістів	0,002	2004
Перевірка використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації	Неефективне використання коштів державного бюджету на підготовку спеціалістів	0,0184	2005
Перевірка використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів	Неефективне використання коштів державного бюджету	0,0347	2005
Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України на підготовку фахівців з вищою освітою за юридичним напрямом вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації	Витрати державного бюджету, пов'язані з працевлаштуванням випускників вищих навчальних закладів, що отримали освіту за державні кошти, в недержавний сектор економіки, або внаслідок відрахування з неповажних причин	0,0364	2006
Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на здійснення зовнішнього оцінювання та моніторингу якості освіти	Втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	0,0315	2008
Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України на виконання Державної програми інформатизації та комп'ютеризації вищих навчальних закладів I-II рівнів акредитації	Неефективне використання коштів на придбання основних засобів (обладнання)	0,0082	2009
<b>Разом</b>		<b>0,1925</b>	<b>2002–2009</b>

Примітка. Побудовано на основі [68].

### Додаток АЗ

## Виявлені правопорушення, порушені законодавчі акти та нормативно-правові документи за результатами проведених Рахунковою палатою аудитів ефективності використання коштів Державного бюджету України в сфері освіти

Назва контрольного заходу	Порушені законодавчі акти та нормативно-правові документи	Виявлені правопорушення
1	2	3
<b>Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України закладами освіти на підготовку спеціалістів за державним замовленням у 2000–2002 рр.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на закупівлю товарів, виконання робіт, надання послуг для державних потреб на 2000 рік” від 8 березня 2000 р. № 1198;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на закупівлю товарів, виконання робіт, надання послуг для державних потреб на 2001 рік” від 15 травня 2001 р. № 490;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на закупівлю товарів, виконання робіт, надання послуг для державних потреб на 2002 рік” від 6 березня 2002 р. № 261;</li> <li>– Закон України “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-ХІІ;</li> <li>– Закон України “Про поставки продукції для державних потреб” від 22 грудня 1995 р. № 493/95-ВР;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про державний вищий навчальний заклад” від 5 вересня 1996 р. № 1074;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти Державного бюджету України, передбачені на професійно-технічну та вищу освіту, використовувалися без укладання державних контрактів між державними замовниками та виконавцями державного замовлення;</li> <li>– Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України не забезпечувало контролю за укладанням державних контрактів між державними замовниками та виконавцями державного замовлення;</li> <li>– Міністерством освіти і науки України, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України не було розроблено науково обґрунтованої методики визначення потреб держави в спеціалістах з різним рівнем кваліфікації та обсягів державного замовлення з урахуванням реальної ситуації на ринку праці;</li> </ul>



Продовж. дод. АЗ

1	2	3
<p align="center"><b>Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України закладами освіти на підготовку спеціалістів за державним замовленням у 2000–2002 рр.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням” від 29 лютого 1996 р. № 266;</li> <li>– Указ Президента України “Про заходи щодо реформування системи підготовки спеціалістів та працевлаштування випускників вищих навчальних закладів” від 23 січня 1996 р. № 77;</li> <li>– Закон України “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III;</li> <li>– Закон України “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР;</li> <li>– Указ Президента України “Про Основні напрями реформування вищої освіти в Україні” від 12 вересня 1995 р. № 832;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку працевлаштування випускників вищих навчальних закладів, підготовка яких здійснювалась за державним замовленням” від 22 серпня 1996 р. № 992.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– міністерства й інші центральні органи виконавчої влади формували та подавали до Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України пропозиції з державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою за даними про прийом, випуск студентів, їх загальну кількість у підпорядкованих вищих навчальних закладах за минулий рік;</li> <li>– Кабінет Міністрів України визначав державних замовників та обсяги державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою формально;</li> <li>– порушувалися положення нормативно-правових актів, які регулюють правові відносини між державним замовником і виконавцем державного замовлення, між випускником навчального закладу та виконавцем державного замовлення.</li> </ul>

Продовж. дод. А3

1	2	3
<p><b>Перевірка планування та використання коштів Державного бюджету України Міністерством освіти і науки України на інформатизацію загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризацію сільських шкіл у 2001–2004 рр.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Програми інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризації сільських шкіл на 2001–2003 рр.” від 6 травня 2001 р. № 436;</li> <li>– Закон України “Про Національну програму інформатизації” від 4 лютого 1998 р. № 74/98-ВР;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ і організацій” від 28 лютого 2002 р. № 228;</li> <li>– Наказ Міністерства фінансів України “Про бюджетну класифікацію та її запровадження” від 27 грудня 2001 р. № 604;</li> <li>– Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження графіків забезпечення навчальних закладів комп'ютерними комплексами” від 6 травня 2001 р. № 436;</li> <li>– Закон України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 22 лютого 2000 р. № 1490-III;</li> <li>– Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей” від 16 грудня 2002 р. № 252.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– У процесі розробки Міністерством освіти і науки України Програми інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризації сільських шкіл на 2001–2003 рр. не було визначено загальної потреби сільських шкіл у навчальних комп'ютерних комплексах; не складено переліку сільських шкіл, готових за технічними умовами до прийому навчальних комп'ютерних комплексів; не визначено необхідність і пріоритетність у виготовленні педагогічних програмних засобів;</li> <li>– Науково-методичним центром організації розробки та виробництва засобів навчання в період з 2001 р. по жовтень 2004 р. було використано з порушенням чинного законодавства та неефективно 68,6 млн. грн. або 57,5% від загального обсягу отриманих коштів державного бюджету;</li> <li>– у процесі виконання Програми інформатизації загальноосвітніх навчальних закладів, комп'ютеризації сільських шкіл були допущені порушення, основні з яких пов'язані з поставкою навчальних комп'ютерних комплексів не до сільських шкіл; поставкою навчальних комп'ютерних комплексів понад затвержені обсяги або не в обумовлений час; відволіканням бюджетних коштів у дебіторську заборгованість.</li> </ul>

Продовж. дод. АЗ

1	2	3
<p><b>Перевірка використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями в 2004 р. вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про затвердження плану дій на 2004 рік щодо виконання Державної програми зайнятості населення на 2001–2004 роки” від 11 червня 2003 р. № 340-р;</li> <li>– Постанова Верховної Ради України “Про схвалення Рекомендацій парламентських слухань “Про стан і перспективи розвитку вищої освіти в Україні” від 4 червня 2004 р. № 1755;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на підготовку фахівців, науково-педагогічних та робітничих кадрів на 2004 рік” від 5 липня 2004 р. № 870;</li> <li>– Закон України “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-III;</li> <li>– Закон України “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-XII;</li> <li>– Закон України “Про поставки продукції для державних потреб” від 22 грудня 1995 р. № 493/95-ВР;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про державний вищий навчальний заклад” від 5 вересня 1996 р. № 1074;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням” від 29 лютого 1996 р. № 266;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відсутність контролю міністерств і відомств за діяльністю вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації, а також надмірна кількість виконавців державного замовлення призвели до того, що в 2004 р. бюджетні кошти в сумі 1,5 млрд. грн. були використані на утримання навчальних закладів, оскільки державні контракти на розміщення державного замовлення не уклалися;</li> <li>– Міністерством освіти і науки України, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерством праці та соціальної політики України не були виконані затвержені Кабінетом Міністрів України заходи щодо виконання Державної програми зайнятості населення на 2001–2004 рр., унаслідок чого обсяги та напрями підготовки кадрів у вищих навчальних закладах за державним замовленням не були приведені у відповідність з потребами економіки та регіональних ринків праці; відсутній єдиний інформаційний банк даних органів управління освітою, вищих навчальних закладів, органів статистики та центрів зайнятості щодо потреби держави в фахівцях з вищою освітою, розподілу та працевлаштування випускників вищих навчальних закладів;</li> </ul>

Продовж. дод. А3

1	2	3
<p><b>Перевірка використання коштів Державного бюджету України на підготовку кадрів за економічними спеціальностями в 2004 р. вищими навчальними закладами освіти України III-IV рівнів акредитації</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III;</li> <li>– Указ Президента України “Про заходи щодо реформування системи підготовки спеціалістів та працевлаштування випускників вищих навчальних закладів” від 23 січня 1996 р. № 77;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку працевлаштування випускників вищих навчальних закладів, підготовка яких здійснювалась за державним замовленням” від 22 серпня 1996 р. № 992;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку ліцензування освітніх послуг” від 29 серпня 2003 р. № 1380;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ і організацій” від 28 лютого 2002 р. № 228;</li> <li>– Закон України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 22 лютого 2000 р. № 1490-III;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання” від 17 травня 2002 р. № 659.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– унаслідок відсутності контролю Міністерства освіти і науки України за діяльністю вищих навчальних закладів і дотриманням ними вимог ліцензування освітніх послуг здійснювалася видача ліцензій вищим навчальним закладам з порушенням умов ліцензування освітніх послуг і відбулося зарахування в 2004 р. 2093 студентів за економічним напрямом понад визначені ліцензійні обсяги;</li> <li>– через відсутність контролю з боку міністерств і відомств і недотримання керівниками вищих навчальних закладів вимог чинного законодавства щодо планування видатків на 2004 р. було затверджено в кошторисах видатки на суму 224,7 млн. грн. без економічних обґрунтувань;</li> <li>– у процесі виконання державного замовлення на підготовку фахівців з вищою економічною освітою було допущено використання коштів Державного бюджету України з правопорушеннями та неефективно на суму 268,8 млн. грн.</li> </ul>

Продовж. дод. А3

1	2	3
<p><b>Перевірка використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на підготовку робітничих кадрів у 2004–2005 рр.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на закупівлю товарів, виконання робіт, надання послуг для державних потреб у 2004 році” від 5 липня 2004 р. № 870;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про державне замовлення на закупівлю товарів, виконання робіт, надання послуг для державних потреб у 2005 році” від 12 липня 2005 р. № 570;</li> <li>– Закон України “Про поставки продукції для державних потреб” від 22 грудня 1995 р. № 493/95-ВР;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням” від 29 лютого 1996 р. № 266;</li> <li>– Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542-III;</li> <li>– Закон України “Про професійно-технічну освіту” від 10 лютого 1998 р. № 103/98-ВР;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку ліцензування освітніх послуг” від 29 серпня 2003 р. № 1380;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ і організацій” від 28 лютого 2002 р. № 228.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Не було затверджено Державної програми розвитку професійно-технічної освіти на 2005–2010 рр. У 2004–2005 рр. Кабінетом Міністрів України не визначалася потреба в професійно-технічних навчальних закладах;</li> <li>– обсяги державного замовлення на підготовку робітничих кадрів формувалися за умов відсутності інформації про перспективи розвитку окремих галузей та без проведення аналізу стану забезпечення регіонів кваліфікованими робітничими кадрами. Між Міністерством освіти і науки України та професійно-технічними навчальними закладами не укладалися державні контракти на підготовку робітничих кадрів;</li> <li>– у 2004–2005 рр. професійно-технічними навчальними закладами було перевищено обсяги державного замовлення з прийому в кількості 15867 чол.; у 2004 р. було допущено недовиконання затверджених обсягів з випуску на 18106 чол.; було зараховано без обґрунтування потреби в робітничих кадрах і понад визначені ліцензійні обсяги в 2004 р. 1117 учнів, а в 2005 р. – 963 учні.</li> </ul>

Продовж. дод. А3

1	2	3
<p align="center"><b>Аудит ефективності використання коштів Державного бюджету України, виділених Міністерству освіти і науки України на здійснення зовнішнього оцінювання та моніторингу якості освіти в 2006–2008 рр.</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Закон України “Про освіту” від 23 травня 1991 р. № 1060-ХІІ;</li> <li>– Закон України “Про загальну середню освіту” від 13 травня 1999 р. № 651-ХІV;</li> <li>– Закон України “Про вищу освіту” від 17 січня 2002 р. № 2984-ІІІ;</li> <li>– Наказ Міністерства освіти і науки України “Про затвердження Положення про державну підсумкову атестацію учнів (вихованців) у системі загальної середньої освіти” від 18 лютого 2008 р. № 94;</li> <li>– Указ Президента України “Про невідкладні заходи щодо забезпечення функціонування та розвитку освіти в Україні” від 4 липня 2005 р. № 1013;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Про невідкладні заходи щодо запровадження зовнішнього незалежного оцінювання та моніторингу якості освіти” від 31 грудня 2005 р. № 1312;</li> <li>– Постанова Кабінету Міністрів України “Деякі питання запровадження зовнішнього незалежного оцінювання та моніторингу якості освіти” від 25 серпня 2004 р. № 1095;</li> <li>– Наказ Міністерства освіти і науки України “Про розміщення Українського центру оцінювання якості освіти та його регіональних підрозділів” від 6 лютого 2007 р. № 86.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кошти державного бюджету на виконання бюджетної програми за КПКВ 2201470 “Здійснення зовнішнього оцінювання та моніторинг якості освіти Українським центром оцінювання якості освіти та його регіональними підрозділами” використовувалися з порушеннями та неефективно. В паспорті бюджетної програми були відсутні показники, за якими повинна даватися оцінка моніторингу якості освіти та діяльності Міністерства освіти і науки України.</li> <li>– відсутність контролю з боку Міністерства фінансів України за обґрунтованістю поданих бюджетних запитів призвела до того, що в 2006–2007 рр. було заплановано на оплату праці залучених працівників з порушенням чинного законодавства понад 13 млн. грн.;</li> <li>– Академією педагогічних наук України не було забезпечено своєчасної розробки науково обґрунтованих критеріїв зовнішнього незалежного оцінювання навчальних досягнень випускників середніх загальноосвітніх навчальних закладів;</li> <li>– через установлення Міністерством освіти і науки України та вищими навчальними закладами пільгових умов випускники з низьким рівнем знань змогли уникнути конкурсних засад під час вступу.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [189; 193; 191; 192; 190].

## Додаток АИ

### Бюджетні правопорушення та фінансові санкції за їх вчинення на стадіях планування та використання бюджетних коштів

Фінансові санкції	Зміст бюджетних правопорушень	Міра покарання	Нормативно-правова регламентація
1	2	3	4
<b>Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Включення недостовірних даних до бюджетних запитів;</li> <li>– порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;</li> <li>– порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;</li> <li>– порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм;</li> <li>– порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;</li> <li>– взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України;</li> <li>– нецільове використання бюджетних коштів;</li> <li>– інші випадки порушення бюджетного законодавства.</li> </ul>	<i>Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів</i>	Пункт 1 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI

Продовж. дод. АИ

1	2	3	4
<p><b>Призупинення бюджетних асигнувань</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Взяття зобов’язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України;</li> <li>– нецільове використання бюджетних коштів;</li> <li>– інші випадки порушення бюджетного законодавства.</li> </ul>	<p><i>На строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду (на відповідну суму)</i></p>	<p>Пункт 3 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</p> <p>Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку призупинення бюджетних асигнувань” від 15 травня 2002 р. № 319</p>
<p><b>Зменшення бюджетних асигнувань</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Нецільове використання бюджетних коштів.</li> </ul>	<p><i>На строк до завершення поточного бюджетного періоду (на відповідну суму)</i></p>	<p>Пункт 4 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</p>



Продовж. дод. АИ

1	2	3	4
<p><b>Зупинення операцій з бюджетними коштами</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Включення недостовірних даних до бюджетних запитів;</li> <li>– порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання;</li> <li>– порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями;</li> <li>– порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм;</li> <li>– порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів;</li> <li>– взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України чи законом про Державний бюджет України;</li> <li>– нецільове використання бюджетних коштів;</li> <li>– інші випадки порушення бюджетного законодавства.</li> </ul>	<p><i>На строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду, якщо інше не передбачено законом</i></p>	<p>Пункт 2 частини першої статті 117, стаття 120 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</p> <hr/> <p>Наказ Державного казначейства України “Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами” від 18 листопада 2002 р. № 213</p>

## Додаток АК

### Види правопорушень і ступінь персональної відповідальності за їх вчинення

Нормативно-правова регламентація	Види правопорушень	Ступінь відповідальності
1	2	3
<b>Стаття 133 Кодексу Законів про працю України</b>	Зісуття або знищення працівниками через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні.	<i>Обмежена матеріальна відповідальність у розмірі заподіяної з вини працівників шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку</i>
	Заподіяння підприємству, установі, організації керівниками та їх заступниками шкоди зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку та зберігання матеріальних, грошових чи культурних цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям, випускові недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню та зісуттю матеріальних, грошових чи культурних цінностей.	<i>Обмежена матеріальна відповідальність у розмірі заподіяної з вини керівників підприємств, установ, організацій та їх заступників шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку</i>
<b>Стаття 134 Кодексу Законів про працю України</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Незабезпечення працівником цілості майна й інших цінностей, переданих йому чи одержаних ним для зберігання або для інших цілей;</li> <li>– заподіяння шкоди діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;</li> <li>– заподіяння шкоди працівником, який був у нетверезому стані;</li> <li>– заподіяння шкоди недостачею, умисним знищенням або умисним зісуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні;</li> <li>– заподіяння шкоди працівником при виконанні або не при виконанні трудових обов'язків;</li> </ul>	<i>Матеріальна відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної з вини працівників підприємству, установі, організації</i>

Продовж. дод. АК

1	2	3
<p><b>Стаття 134 Кодексу Законів про працю України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– незаконне звільнення з вини службової особи працівника або переведення його на іншу роботу;</li> <li>– невчасна виплата з вини керівника підприємства, установи, організації заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.</li> </ul>	<p><i>Матеріальна відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної з вини працівників підприємству, установі, організації</i></p>
<p><b>Стаття 147 Кодексу Законів про працю України</b></p>	<p>Порушення працівником трудової дисципліни.</p>	<p><i>Догана або звільнення</i></p>
<p><b>Стаття 210 Кримінального кодексу України</b></p>	<p>Використання службовою особою бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або в обсягах, що перевищують затверджені межі видатків, а також недотримання вимог щодо пропорційного скорочення видатків бюджету чи пропорційного фінансування видатків бюджетів усіх рівнів, якщо предметом цих діянь були бюджетні кошти у великих розмірах.</p> <p>Ті самі діяння, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб.</p>	<p><i>Штраф від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправні роботи на строк до двох років, або обмеження волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого</i></p> <p><i>Обмеження волі на строк від двох до п'яти років або позбавлення волі на строк від двох до восьми років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років</i></p>

Продовж. дод. АК

1	2	3
<p align="center"><b>Стаття 211 Кримінального кодексу України</b></p>	<p>Видання службовою особою нормативно-правових або розпорядчих актів, які змінюють доходи та видатки бюджету всупереч встановленому законом порядку, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти у великих розмірах.</p>	<p><i>Штраф від ста до чотирьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправні роботи на строк до двох років, або обмеження волі на строк до п'яти років, або позбавленням волі на строк до чотирьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років</i></p>
	<p>Ті самі дії, предметом яких були бюджетні кошти в особливо великих розмірах або вчинені повторно.</p>	<p><i>Позбавлення волі на строк від трьох до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років</i></p>
<p align="center"><b>Стаття 164<sup>12</sup> Кодексу України про адміністративні правопорушення</b></p>	<p>Використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або порушення порядку проведення операцій з бюджетними коштами.</p>	<p><i>Накладення штрафу на посадових осіб від тридцяти до сімдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян</i></p>
	<p>Ті самі дії, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення.</p>	<p><i>Накладення штрафу на посадових осіб від сімдесяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян</i></p>

Додаток АЛ

**Показники дієвості контрольних заходів КРП міністерств і відомств у 2002–2008 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Незаконні та нецільові витрати ресурсів, недостачі коштів і матеріальних цінностей (млн. грн.)	218,3	...	3400	...	588,4	353,5	3800
<b>Відшкодовано та поновлено фінансових і матеріальних ресурсів (млн. грн.)</b>	<b>21,3</b>	...	<b>32,8</b>	...	<b>47,5</b>	<b>25,8</b>	<b>39,2</b>
Питома вага відшкодованих і поновлених фінансових і матеріальних ресурсів (%)	9,8	...	1,0	...	8,1	7,3	1,0
Недоотримання фінансових ресурсів (млн. грн.)	2,6	...	36,8	...	286,3	383	531
<b>Забезпечено надходження фінансових ресурсів (млн. грн.)</b>	<b>2,6</b>	...	<b>3,2</b>	...	<b>8,8</b>	<b>12,6</b>	<b>6,8</b>
Питома вага повернутих фінансових ресурсів (%)	100	...	8,7	...	3,1	3,3	1,3
Інші порушення фінансової дисципліни (млн. грн.)	581,6	...	1600	...	2700	2100	3840,7
<b>Усунуто інших порушень фінансової дисципліни (млн. грн.)</b>	<b>249,5</b>	...	<b>1400</b>	...	<b>1800</b>	<b>1700</b>	<b>1466,7</b>
Питома вага усунутих інших порушень фінансової дисципліни (%)	42,9	...	87,5	...	66,7	81,0	38,2

Примітка. Побудовано на основі [128].

Додаток АМ

**Кількість звітів, актів, висновків та інформацій, направлених Рахунковою палатою за результатами контролю-аналітичних і експертних заходів для реагування в 2002–2009 рр.**

<b>Одержувачі інформації</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Верховна Рада України	119	155	151	123	118	130	402	165
Президент України, Рада національної безпеки і оборони України	8	12	18	15	10	19	51	41
Кабінет Міністрів України	42	69	69	58	84	130	114	106
Міністерство фінансів України	9	10	12	10	6	11	42	18
Органи прокуратури й інші правоохоронні органи	32	36	31	45	34	37	30	39
Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади	123	164	158	102	131	223	186	187
Установи, організації та підприємства	50	64	77	15	73	58	24	30
Народні депутати України	29	10	46	48	51	33	16	24
Інші	8	–	–	–	–	–	–	–
<b>Всього</b>	<b>420</b>	<b>520</b>	<b>562</b>	<b>416</b>	<b>507</b>	<b>641</b>	<b>865</b>	<b>610</b>

Примітка. Побудовано на основі [68].

Додаток АН

Система показників дієвості бюджетного контролю за видатками на освіту

Органи бюджетного контролю	Показники дієвості бюджетного контролю	Нормативно-правова регламентація
1	2	3
<p><b>Головні розпорядники бюджетних коштів у сфері освіти</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Призупинено бюджетні асигнування;</li> <li>– зупинено операції з бюджетними коштами;</li> <li>– зменшено бюджетні асигнування.</li> </ul>	<p><i>Пункти 2-4 частини першої статті 117 Бюджетного кодексу України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI</i></p>
<p><b>Міністерство фінансів України</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Зменшено бюджетні асигнування;</li> <li>– зупинено здійснення бюджетних асигнувань;</li> <li>– зупинено здійснення операцій з бюджетними коштами;</li> <li>– накладено стягнення за бюджетні правопорушення;</li> <li>– зменшено бюджетні призначення головним розпорядникам бюджетних коштів.</li> </ul>	<p><i>Підпункт 31 пункту 4, підпункти 2-3 пункту 5, підпункти 18-20 пункту 8 постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України” від 27 грудня 2006 р. № 1837</i></p>
<p><b>Органи Державного казначейства України</b></p>	<p>Надано відмови розпорядникам бюджетних коштів у реєстрації зобов’язань і фінансових зобов’язань.</p>	<p><i>Пункт 2.12 розділу 2 наказу Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обліку зобов’язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України” від 9 серпня 2004 р. № 136</i></p>

Продовж. дод. АН

1	2	3
<p align="center"><b>Державне казначейство України</b></p>	<p>Надано відмови в прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів.</p>	<p><i>Пункт 12.7 розділу 12 наказу Державного казначейства України “Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету” від 25 травня 2004 р. № 89</i></p>
		<p><i>Пункт 4.8.7 розділу 4.8 наказу Державного казначейства України “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” від 4 листопада 2002 р. № 205</i></p>
<p align="center"><b>ДКРС</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Обсяг усунутих порушень фінансової дисципліни;</li> <li>– кількість осіб, притягнутих до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності;</li> <li>– обсяг накладених адміністративних штрафів.</li> </ul>	<p><i>Пункти 7-9 статті 10 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ</i></p>



Продовж. дод. АН

1	2	3
<b>КРП міністерств і відомств</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Обсяг усунутих порушень фінансової дисципліни;</li> <li>– кількість осіб, притягнутих до дисциплінарної та матеріальної відповідальності.</li> </ul>	<p><i>Підпункт 5 пункту 7, підпункти 6-7 пункту 10 постанови Кабінету Міністрів України “Про проведення внутрішньої контрольної-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січня 2010 р. № 2</i></p>
<b>Рахункова палата</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Кількість звітів, актів, висновків та інформацій, направлених до Президента України, Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, міністерств і відомств, установ, організацій та підприємств.</li> </ul>	<p><i>Стаття 29, пункт 12 статті 7 Закону України “Про Рахункову палату” від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР</i></p>

## Додаток АП

### Етапи реформування системи ДВФК в Україні та здійснювані на них заходи

Етапи	Здійснювані заходи
1	2
<b>Перший етап (до 2011 р.)</b>	Проведення обговорень і консультацій за участю представників органів державної влади та громадськості для забезпечення належного сприйняття, розуміння та відповідального ставлення до подальшого розвитку системи ДВФК.
	Утворення в Міністерстві фінансів України підрозділу з питань реформування системи ДВФК та оцінки ефективності систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, спрямування та координації централізованого внутрішнього аудиту, а в ГоловКРУ України – з питань гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.
	Розроблення Міністерством фінансів України за участю Рахункової палати, ГоловКРУ України, інших центральних органів виконавчої влади, європейських експертів проектів відповідних законодавчих актів, їх схвалення Кабінетом Міністрів України та подання до Верховної Ради України.
	Підготовка ГоловКРУ України та Міністерством фінансів України за участю європейських експертів стандартів з внутрішнього аудиту й інструкцій з внутрішнього контролю, Кодексу етики внутрішнього аудитора.
	Визначення ГоловКРУ України разом з Міністерством фінансів України критеріїв розрахунку чисельності працівників служб внутрішнього аудиту.
	Розроблення ГоловКРУ України разом з Міністерством фінансів України та за участю європейських експертів методології управління ризиками, стратегії навчання та підвищення кваліфікації працівників служб внутрішнього аудиту.
	Підготовче навчання працівників Міністерства фінансів України, ГоловКРУ України, Державного казначейства, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду.
	Реалізація в окремих міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади пілотних проектів із запровадження нової моделі системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.
	Розроблення ГоловКРУ України разом з Міністерством фінансів України порядку звітування про внутрішній контроль і внутрішній аудит.

1	2
<b>Другий етап (2012–2016 рр.)</b>	Запровадження в органах державного та комунального сектору нової моделі системи внутрішнього контролю.
	Проведення навчання керівників і працівників органів державного та комунального сектору з питань внутрішнього контролю з урахуванням міжнародного досвіду.
	Утворення служб внутрішнього аудиту в органах державного та комунального сектору з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит.
	Проведення навчання працівників служб внутрішнього аудиту та підготовка викладачів (тренінги для тренерів) з внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду.
	Подальше навчання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів за участю підготовлених викладачів (тренерів).
	Запровадження сертифікації внутрішніх аудиторів з урахуванням міжнародного досвіду.
	Запровадження щорічного звітування про функціонування систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.
	Удосконалення методології та розроблення посібника з питань внутрішнього аудиту.
	Створення Міністерством фінансів України та ГоловКРУ України єдиної бази даних внутрішнього аудиту в органах державного та комунального сектору.
	Утворення на базі підрозділу ГоловКРУ України з питань гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту окремого органу в складі Міністерства фінансів України.
	Відокремлення від структури ГоловКРУ України підрозділу, який здійснює інспектування, в тому числі за зверненнями правоохоронних органів і судів, і протидіє фінансовому шахрайству та корупції, утворення на його базі окремого державного органу, уповноваженого взаємодіяти з Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF).
	Підготовка пропозицій щодо здійснення в подальшому ГоловКРУ України централізованого внутрішнього аудиту.
	Забезпечення відкритості та прозорості діяльності всіх суб'єктів ДВФК, посилення їх взаємодії з громадськістю та засобами масової інформації.
<b>Третій етап (2017 р.)</b>	Підбиття підсумків двох етапів реформування системи ДВФК, визначення пріоритетів її подальшого розвитку на центральному та місцевому рівнях відповідно до тенденцій соціально-економічного розвитку країни.

Примітка. Побудовано на основі [203].

Додаток АР

Органи парламентського контролю та їх контрольні повноваження в окремих зарубіжних країнах

Таблиця АР.1

Контрольні повноваження органів парламентського контролю в окремих зарубіжних країнах

Країна	Органи парламентського контролю	Контрольні повноваження
1	2	3
<b>Болгарія</b>	<i>Рахункова палата</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Контроль за доцільністю та законністю витрачання коштів державного та місцевих бюджетів;</li> <li>– перевірка використання бюджетних коштів фізичними та юридичними особами;</li> <li>– перевірка доходів, отриманих від приватизації, їх розподілу та використання;</li> <li>– перевірка виконання бюджетних рахунків.</li> </ul>
<b>Великобританія</b>	<i>Комітет Палати громад з питань державної звітності</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Перевірка звітів про витрачання державних коштів.</li> </ul>
	<i>Генеральний контролер і аудитор Палати громад</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Перевірка правильності витрачання міністерствами та відомствами державних коштів;</li> <li>– контроль за перерахунком коштів до Консолідованого фонду;</li> <li>– проведення ревізії фінансової звітності міністерств, відомств та інших державних установ.</li> </ul>
<b>Польща</b>	<i>Верховна палата контролю</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Контроль за діяльністю урядової адміністрації, Польського національного банку, державних юридичних осіб на предмет дотримання принципів законності, економічної доцільності та добросовісності використання бюджетних коштів.</li> </ul>
<b>Португалія</b>	<i>Рахункова палата Асамблеї Республіки</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розгляд звіту про виконання бюджету.</li> </ul>

Продовж. табл. АР.1

1	2	3
США	<i>Головне управління звітності</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Фінансовий контроль за діяльністю публічної адміністрації та виконанням затверджених Конгресом програм;</li> <li>– проведення досліджень з оцінки ефективності запропонованих Президентом США програм, які подаються на затвердження Конгресу.</li> </ul>
	<i>Управління технологічних оцінок</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Контроль за витрачанням бюджетних коштів у сфері науки та наукоємних виробництв.</li> </ul>
	<i>Бюджетне управління Конгресу</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розробка щорічних доповідей бюджетних комітетів палат;</li> <li>– розробка прогнозів економічного впливу фінансових законопроектів і резолюцій, п'ятирічних прогнозів бюджетних надходжень і витрат.</li> </ul>
Франція	<i>Рахунковий суд</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розгляд апеляцій на рішення регіональних рахункових судів;</li> <li>– перевірка повноти та достовірності звітів державних бухгалтерів;</li> <li>– щорічне інформування Президента та Парламенту про виконання фінансових законів.</li> </ul>
	<i>Суд бюджетної і фінансової дисципліни</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Контроль за діяльністю розпорядників кредитів.</li> </ul>

Примітка. Побудовано на основі [88, 83-112].

Продовж. дод. АР

Таблиця АР.2

**Контрольні повноваження вищих контрольно-ревізійних установ в окремих зарубіжних країнах**

<b>Країна</b>	<b>Незалежне контрольно-ревізійне відомство</b>	<b>Сфера контрольних повноважень</b>
<b>США</b>	<i>Головна контрольна служба</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Перевірка урядових рахунків;</li> <li>– контроль за обліковими системами міністерств і відомств;</li> <li>– юридичне тлумачення законів про асигнування;</li> <li>– проведення розслідувань на запит комітетів законодавчого органу.</li> </ul>
<b>Великобританія</b>	<i>Національна рахункова палата</i>	Перевірка поданих Палаті громад річних звітів.
<b>Німеччина</b>	<i>Федеральна рахункова палата</i>	Ревізійна перевірка державних проектів, фінансово-бюджетних питань, пов'язаних з державним управлінням.
<b>Швеція</b>	<i>Парламентські ревізори</i>	Перевірка роботи міністерств, державних адміністрацій, державних компаній та фондів.
<b>Австрія</b>	<i>Бюджетне управління Міністерства фінансів</i>	Контроль за виконанням бюджету, дотриманням граничних меж витрачання бюджетних коштів, а також обліковими системами, що застосовуються різними гілками влади.

Примітка. Побудовано на основі [160].

Додаток АС

**Структура законопроекту “Про державний фінансовий контроль” та основні його положення**

<b>Окремі розділи законопроекту</b>	<b>Відображені положення</b>
<i>Загальні положення</i>	Подається визначення державного фінансового контролю, обґрунтовується потреба в його здійсненні, визначаються види, форми та основні методи проведення.
<i>Об’єкти державного фінансового контролю</i>	Визначаються об’єкти контролю в розрізі груп.
<i>Органи державного фінансового контролю, їхні повноваження та сфера діяльності</i>	Установлюється статус Рахункової палати, державної контрольно-ревізійної служби, контрольно-ревізійних підрозділів центральних органів виконавчої влади. Передбачаються форми взаємодії та координації діяльності контрольних органів. Визначається порядок та особливості здійснення фінансового контролю на різних підконтрольних об’єктах.
<i>Основні завдання державного фінансового контролю</i>	Деталізуються загальні завдання державного фінансового контролю в розрізі контрольних органів.
<i>Координація діяльності та взаємодія контрольних органів</i>	Пропонується механізм координації діяльності, узгодження планів роботи, проведення спільних дій контрольних органів. Передбачається створення Координаційної ради під головуванням Голови Рахункової палати та Апеляційної комісії при ній.
<i>Організація та здійснення державного фінансового контролю</i>	Розкривається зміст основних принципів контролю: обов’язкова періодичність ревізій, повнота та суцільність перевірок, об’єктивність, відшкодування збитків, відповідальність винних службових осіб за допущені порушення. Висвітлюються питання планування контрольно-ревізійної роботи, організації ревізій та перевірок, складання тематики та програм ревізій, формування ревізійних груп, залучення спеціалістів, експертів, оформлення матеріалів ревізій та перевірок.
<i>Реалізація матеріалів ревізій та перевірок</i>	Визначаються основні вимоги та порядок реалізації матеріалів ревізій та перевірок контрольними органами, а також вимоги до керівників підконтрольних об’єктів щодо необхідного, своєчасного та повного реагування на приписи та пропозиції контрольних органів.

Примітка. Побудовано на основі [33, 138-140].

## Додаток АТ

### Результативні показники виконання бюджетної програми

Показники 1	Зміст 2	Ціль застосування 3	Джерело 4
<b>Показники затрат</b>	Визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми.	Визначення ефективності використання бюджетних коштів, співвідношення одержаних результатів і здійснених витрат, тривалості виконання бюджетної програми, її необхідності та відповідності поставленій меті; порівняння результатів виконання бюджетних програм за роками та головними розпорядниками бюджетних коштів; встановлення найефективніших бюджетних програм.	[204]
<b>Показники продукту</b>	Застосовуються з метою оцінки досягнення визначених у бюджетній програмі цілей.		
<b>Показники ефективності</b>	Визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості в грошовому чи людському вимірниках (витрати ресурсів на одиницю показника продукту).		
<b>Показники якості</b>	Відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).		



Продовж. дод. АТ

1	2	3	4
<b>Показники затрат</b>	Визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми.	Об'єктивне та реалістичне відображення характерних особливостей та специфіки діяльності головних розпорядників коштів державного бюджету, визначення результатів їх діяльності.	[118]
<b>Показники продукту</b>	Використовуються для оцінки досягнення поставленої мети. Показниками продукту є обсяг виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт на виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами).		
<b>Показники ефективності</b>	Визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту; відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів; досягнення визначеного результату.		
<b>Показники якості</b>	Сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій в наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми.		

Продовж. дод. АТ

1	2	3	4
<b>Показники затрат</b>	Відображають обсяг і структуру фінансових ресурсів, спрямованих на виконання бюджетної програми.	Оцінка віддачі від використання бюджетних коштів, встановлення повноти досягнення мети бюджетної програми, перевірка використання бюджетних коштів за критерієм цільового призначення.	[43, 134-140]
<b>Показники продукту</b>	Відображають обсяг вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).		
<b>Показники результату</b>	Обсяг вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у розрахунку на одного споживача.		
	Собівартість одиниці вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).		
	Питома вага вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) у загальному обсязі потреби в них.		
	Відсоток, на який за результатами виконання бюджетної програми знижено рівень захворюваності, безробіття, бідності, злочинності тощо.		
<b>Показники затрат</b>	Відсоток, на який за результатами виконання бюджетної програми підвищено продуктивність праці, оперативність обслуговування громадян тощо.		
<b>Показники затрат</b>	Відображають обсяг і структуру трудових, фінансових і матеріальних ресурсів, залучених (затрачених) до виконання бюджетної програми.	Оцінка віддачі від використання бюджетних коштів; визначення ефективності використання бюджетних коштів; встановлення повноти досягнення мети бюджетної програми.	[229, 147]
<b>Показники продукту</b>	Вказують на обсяг виробленої продукції або наданих послуг у результаті виконання бюджетної програми.		
<b>Показники результату</b>	Визначають рівень досягнення цілей бюджетної програми.		
<b>Показники економії</b>	Відображають резерви зменшення вартості виробленої продукції або наданих послуг.		

Продовж. дод. АТ

1	2	3	4
<b>Показники витрат</b>	Відображають обсяг і структуру матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, залучених (витрачених) на виконання бюджетної програми.	Комплексна та всебічна оцінка виконання бюджетної програми.	[131, 76-77]
<b>Показники продукту</b>	Вказують на обсяг виробленої продукції, товарів, наданих послуг за результатами виконання бюджетної програми.		
<b>Показники економічності</b>	Розраховуються як відношення передбаченої бюджетною програмою вартості ресурсів до її фактичної величини.		
<b>Показники ефективності</b>	Відображають співвідношення між отриманими результатами від виконання бюджетної програми та витратами ресурсів, які забезпечили досягнення результатів бюджетної програми.		
<b>Показники якості</b>	Відображають сукупність властивостей продукції, товарів, послуг, які задовольняють потреби споживачів.		
<b>Показники затрат</b>	Визначають структуру ресурсів (матеріальних і людських), необхідних для виконання бюджетної програми.	Усебічна характеристика виконання бюджетної програми.	[97, 9-14]
<b>Показники продукту</b>	Вказують на кількість наданих послуг або кількість споживачів державних послуг.		
<b>Показники якості</b>	Відображають якість наданих послуг за бюджетні кошти.		
<b>Показники ефективності</b>	Відображають витрати ресурсів на одиницю показника продукту або навпаки – скільки продукту виробляється за одиницю ресурсів.		

## Додаток АУ

### Результативні показники виконання бюджетних програм у сфері освіти

Код функціональної класифікації видатків бюджету	Назва	Показники затрат	Показники продукту	Показники ефективності	Показники якості
0920	Загальна середня освіта	Кількість загальноосвітніх навчальних закладів, од.	Середньорічна чисельність учнів у загальноосвітніх навчальних закладах, осіб	Середні витрати на одного учня в загальноосвітньому навчальному закладі, грн.	Відсоток учнів, які отримали відповідний документ про освіту, %
0930	Професійно-технічна освіта	Кількість професійно-технічних навчальних закладів, од.	Середньорічна чисельність учнів у професійно-технічних навчальних закладах, осіб	Середні витрати на підготовку одного учня в професійно-технічному навчальному закладі, грн.	Відсоток учнів, які отримали відповідний документ про освіту, %
0940	Вища освіта	Кількість вищих навчальних закладів, од.	Середньорічна чисельність студентів у вищих навчальних закладах, осіб	Середні витрати на підготовку одного студента у вищому навчальному закладі, грн.	Відсоток студентів, які отримали відповідний документ про освіту, %
0950	Післядипломна освіта	Кількість навчальних закладів, од.	Середньорічна чисельність студентів, які проходять підготовку, осіб	Середні витрати на підготовку одного фахівця, грн.	Відсоток осіб, які отримали відповідний документ про проходження підготовки, %
0960	Позашкільна освіта та заходи із позашкільної роботи з дітьми	Кількість позашкільних навчальних закладів, од.	Середньорічна чисельність дітей, які отримують позашкільну освіту, осіб	Середні витрати на одну дитину, що отримує позашкільну освіту, грн.	Відсоток дітей, які отримали позашкільну освіту, %

Примітка. Побудовано на основі [118].

Додаток АФ

Обсяг коштів державного бюджету на підготовку кадрів вищими навчальними закладами

III і IV рівнів акредитації в 2008 р.

Код програмної класифікації видатків державного бюджету	Код функціональної класифікації видатків державного бюджету	Найменування згідно з програмною класифікацією видатків державного бюджету	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом (тис. грн.)
1	2	3	4	5	6
0901020	0942	Підготовка кадрів і підвищення кваліфікації прокурорсько-слідчих кадрів Академією прокуратури України	29054,7	500,0	29554,7
1001080	0942	Підготовка кадрів для органів внутрішніх справ вищими закладами освіти III і IV рівнів акредитації	268920,3	162297,9	431218,2
1003070	0942	Підготовка кадрів для внутрішніх військ МВС України вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	52640,4	3033,8	55674,2
1101090	0942	Підготовка фахівців для підприємств ядерно-промислового комплексу Севастопольським національним університетом ядерної енергії та промисловості	41176,0	29906,7	71082,7
1801060	0942	Підготовка кадрів для сфери культури та мистецтва вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	180844,3	30690,4	211534,7

Продовж. дод. АФ

1	2	3	4	5	6
1801330	0942	Підготовка кадрів для сфери культури та мистецтва Київським національним університетом культури і мистецтв	103651,4	34393,7	138045,1
2201160	0942	Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	4782540,5	3101611,9	7884152,4
2201370	0942	Підготовка фахівців Національною юридичною академією імені Ярослава Мудрого	109137,8	49900,1	159037,9
2201430	0942	Підготовка кадрів Національним технічним університетом "Київський політехнічний інститут"	456940,9	102500,0	559440,9
2201500	0942	Підготовка кадрів Національним авіаційним університетом	212183,7	125707,0	337890,7
2201530	0942	Підготовка кадрів для гуманітарної сфери Національним університетом "Острозька академія"	16523,5	5670,0	22193,5
2501550	0942	Підготовка кадрів для галузі соціального забезпечення та соціального захисту вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	10243,5	3419,0	13662,5
2701190	0942	Підготовка фахівців для житлово-комунального господарства	2285,3	–	2285,3
2801080	0942	Підготовка кадрів для агропромислового комплексу вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	489671,2	316494,0	806165,2
2804050	0942	Підготовка кадрів для сфери рибного господарства вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	16574,6	12071,3	28645,9

Продовж. дод. АФ

1	2	3	4	5	6
2809050	0942	Підготовка кадрів для агропромислового комплексу Національним аграрним університетом	217348,1	55400,0	272748,1
3101060	0942	Підготовка кадрів для залізничного транспорту вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	81895,9	89511,8	171407,7
3106050	0942	Підготовка кадрів для сфери зв'язку та інформатизації вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	32696,1	60473,0	93169,1
3201360	0942	Підготовка кадрів у сфері цивільного захисту	156213,4	22784,5	178997,9
3401040	0942	Підготовка кадрів для сфери спорту вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	87457,2	28881,7	116338,9
3501050	0942	Підготовка кадрів для фінансової системи вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	121080,1	23216,4	144296,5
3506030	0942	Підготовка кадрів для митної служби	37262,2	6006,1	43268,3
3507040	0942	Підготовка кадрів і підвищення кваліфікації Національним університетом державної податкової служби	128754,0	47247,6	176001,6
5341060	0942	Підготовка кадрів і підвищення кваліфікації Національною академією Державної прикордонної служби України	77137,9	2005,2	79143,1

Продовж. дод. АФ

1	2	3	4	5	6
6521070	0942	Підготовка та перепідготовка кадрів Служби безпеки України вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	102407,1	3300,6	105707,7
6541080	0942	Підготовка кадрів фізико-технічного напрямку вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	3637,8	101,1	3738,9
6621040	0942	Підготовка та підвищення кваліфікації кадрів у сфері розвідувальної діяльності вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	10237,9	–	10237,9
6641050	0942	Підготовка та перепідготовка кадрів Держспецзв'язку вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації	29828,8	734,0	30562,8
<b>Всього</b>			<b>7858345</b>	<b>4317858</b>	<b>12176202</b>

Примітка. Побудовано на основі [52].



Додаток АХ

**Планові та фактичні результативні показники виконання бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” в 2008 р.**

Результативні показники	Показники	Затверджено паспортом бюджетної програми на звітний період			Виконано за звітний період		
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Показники затрат</b>	Кількість навчальних закладів (од.)	134,0	–	134,0	135,0	–	135,0
	Середньорічне число посадових окладів, ставок професорсько-викладацького персоналу (од.)	42319,0	33210,0	75529,0	41748,3	32589,2	74337,5
	Середньорічне число штатних одиниць адміністративного персоналу, віднесених за умовами оплати до науково-педагогічного персоналу (од.)	1498,0	1083,0	2581,0	1498,0	1083,0	2581,0
	Середньорічне число штатних одиниць педагогічного персоналу (од.)	4636,0	3079,0	7715,0	4636,0	3079,0	7715,0
	Середньорічне число штатних одиниць спеціалістів (од.)	32510,0	21709,0	54219,0	32195,3	21102,0	53297,3
	Середньорічне число штатних одиниць робітників (од.)	26759,5	17300,0	44059,5	26705,1	17554,8	44259,9

Продовж. дод. АХ

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Показники затрат</b>	<b>Середньорічне число ставок/штатних одиниць (од.), усього</b>	<b>107722,5</b>	<b>76381,0</b>	<b>184103,5</b>	<b>106782,7</b>	<b>75408,0</b>	<b>182190,7</b>
	Кількість навчальних закладів, у яких будуть проводитися заходи за програмою підготовки та проведення Євро-2012 (%)	8,0	–	8,0	8,0	–	8,0
<b>Показники продукту</b>	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва (од.)	5723,0	941,0	6664,0	5517,0	1326,0	6843,0
	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва (од.)	10163,0	420,0	10583,0	9844,0	535,0	10379,0
	Середньорічна кількість докторантів (од.)	673,0	7,0	680,0	691,0	10,0	701,0
	Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання (од.)	–	6683,0	6683,0	273,0	6480,0	6753,0
	Середньорічна кількість студентів денної форми навчання (од.)	377761,0	291967,0	669728,0	367171,5	275292,8	642464,3
	Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання (од.)	79794,0	473153,0	552947,0	75151,9	451024,6	526176,5
	Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету (од.)	301353,0	–	301353,0	294109,0	–	294109,0

Продовж. дод. АХ

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Показники продукту</b>	Середньорічний приведений контингент студентів закладів Укоопспілки (од.)	970,0	–	970,0	942,5	–	942,5
	Кількість студентів, які будуть прийняті на 1-й курс денної форми навчання (од.)	82815,0	80000,0	162815,0	83962,0	82172,0	166134,0
	Середньорічна кількість студентів-відмінників (од.)	64200,0	–	64200,0	63100,0	–	63100,0
	Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні (од.)	4243,0	–	4243,0	4995,0	–	4995,0
	Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою (од.)	747,0	–	747,0	959,0	–	959,0
	Кількість студентів-випускників без перехідного контингенту (од.)	80089,0	–	80089,0	76634,0	–	76634,0
	Кількість випускників денної форми навчання, які будуть працевлаштовані за фахом (од.)	43284,0	–	43284,0	43284,0	–	43284,0
	Кількість осіб з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури (од.)	4243,0	–	4243,0	4995,0	–	4995,0
	Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні (од.)	801,0	–	801,0	843,0	–	843,0

Продовж. дод. АХ

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Показники продукту</b>	Кількість одержувачів адресної допомоги випускникам, які навчалися за педагогічними спеціальностями (од.)	4174,0	–	4174,0	4174,0	–	4174,0
	Середня площа, на якій виконуються роботи за програмою підготовки до Євро-2012 (кв м)	7500,0	–	7500,0	3000,0	–	3000,0
<b>Показники ефективності</b>	Витрати на одного аспіранта, який навчається без відриву від виробництва (грн.)	7894,0	5474,0	–	8094,0	6194,1	–
	Витрати на одного аспіранта, який навчається з відривом від виробництва (грн.)	18430,4	7220,0	–	18898,7	8158,8	–
	Витрати на одного приведенного студента (грн.)	11744,3	8397,2	–	12042,0	9529,4	–
	Витрати на одного докторанта (грн.)	24899,2	9150,0	–	25531,1	10339,5	–
	Витрати на одного приведенного студента закладів Укоопспілки (грн.)	12006,3	–	–	12356,6	–	–
	Витрати на 1 кв м площі, на якій виконані роботи за програмою підготовки до Євро-2012 (грн.)	2000,0	–	–	2050,0	–	–

*Продовж. дод. АХ*

1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Показники якості</b>	Відсоток осіб, які отримують відповідний документ про освіту (%)	100	100	–	100	100	–
	Відсоток студентів, які будуть прийняті на денну форму навчання за державним замовленням (%)	50,9	–	–	50,5	–	–
	Відсоток працевлаштованих студентів-випускників денної форми навчання в загальному обсязі випуску (%)	54,0	–	–	56,5	–	–
	Відсоток аспірантів і докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації в загальному випуску (%)	24,0	–	–	19,7	–	–
	Відсоток введених у дію площ (за програмою Євро-2012) (%)	100,0	–	–	41,0	–	–

## Додаток АШ

**Показники для розрахунку результативності бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” в 2008 р.**

Результативні показники	Показники	Затверджено паспортом бюджетної програми на звітний період			Виконано за звітний період			Коефіцієнт результативності
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Показники затрат	Кількість навчальних закладів (од.)	134	–	134	135	–	135	0,9926
	Середньорічне число посадових окладів, ставок професорсько-викладацького персоналу (од.)	42319	33210	75529	41748,3	32589,2	74337,5	1,0160
	Середньорічне число штатних одиниць адміністративного персоналу, віднесених за умовами оплати до науково-педагогічного персоналу (од.)	1498	1083	2581	1498	1083	2581	1,0000
	Середньорічне число штатних одиниць педагогічного персоналу (од.)	4636	3079	7715	4636	3079	7715	1,0000
	Середньорічне число штатних одиниць спеціалістів (од.)	32510	21709	54219	32195,3	21102	53297,3	1,0173
	Середньорічне число штатних одиниць робітників (од.)	26759,5	17300	44059,5	26705,1	17554,8	44259,9	0,9955
	Кількість навчальних закладів, у яких будуть проводитися заходи за програмою підготовки та проведення Євро-2012 (%)	8	–	8	8	–	8	1,0000

Результативність затрат  $1,0031 = 7,0214 / 7$

Продовж. табл. АШ

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Показники продукту	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються без відриву від виробництва (од.)	5723	941	6664	5517	1326	6843	1,0269
	Середньорічна кількість аспірантів, які навчаються з відривом від виробництва (од.)	10163	420	10583	9844	535	10379	0,9807
	Середньорічна кількість докторантів (од.)	673	7	680	691	10	701	1,0309
	Середньорічна кількість студентів вечірньої форми навчання (од.)	–	6683	6683	273	6480	6753	1,0105
	Середньорічна кількість студентів денної форми навчання (од.)	377761	291967	669728	367171,5	275292,8	642464,3	0,9593
	Середньорічна кількість студентів заочної форми навчання (од.)	79794	473153	552947	75151,9	451024,6	526176,5	0,9516
	Середньорічна кількість стипендіатів за рахунок коштів бюджету (од.)	301353	–	301353	294109	–	294109	0,9760
	Середньорічний приведений контингент студентів закладів Укоопспілки (од.)	970	–	970	942,5	–	942,5	0,9716
	Кількість студентів, які будуть прийняті на 1-й курс денної форми навчання (од.)	82815	80000	162815	83962	82172	166134	1,0204
	Середньорічна кількість студентів-відмінників (од.)	64200	–	64200	63100	–	63100	0,9829
	Середньорічна кількість дітей-сиріт на повному державному забезпеченні (од.)	4243	–	4243	4995	–	4995	1,1772
	Середньорічна кількість дітей-сиріт під опікою (од.)	747	–	747	959	–	959	1,2838
	Кількість студентів-випускників без перехідного контингенту (од.)	80089	–	80089	76634	–	76634	0,9569
	Кількість випускників денної форми навчання, які будуть працевлаштовані за фахом (од.)	43284	–	43284	43284	–	43284	1,0000
	Кількість осіб з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватися щорічна допомога для придбання навчальної літератури (од.)	4243	–	4243	4995	–	4995	1,1772
	Кількість випускників з числа дітей-сиріт, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні (од.)	801	–	801	843	–	843	1,0524
	Кількість одержувачів адресної допомоги випускникам, які навчалися за педагогічними спеціальностями (од.)	4174	–	4174	4174	–	4174	1,0000
Середня площа, на якій виконуються роботи за програмою підготовки до Євро-2012 (кв м)	7500	–	7500	3000	–	3000	0,4000	

Результативність продукту= 0,9977 = 17,9582 / 18

Продовж. табл. АІІ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Показники ефективності	Витрати на одного аспіранта, який навчається без відриву від виробництва (грн)	7894	5474	–	8094	6194,1	–	1,0714	Результативність ефективності= 1,0520
	Витрати на одного аспіранта, який навчається з відривом від виробництва (грн)	18430,4	7220	–	18898,7	8158,8	–	1,0570	
	Витрати на одного приведеного студента (грн)	11744,3	8397,2	–	12042	9529,4	–	1,0737	
	Витрати на одного докторанта (грн)	24899,2	9150	–	25531,1	10339,5	–	1,0555	
	Витрати на одного приведеного студента закладів Укоопспілки (грн)	12006,3	–	–	12356,6	–	–	1,0292	
	Витрати на 1 кв м площі, на якій виконані роботи за програмою підготовки до Євро-2012 (грн)	2000	–	–	2050	–	–	1,0250	
Показники якості	Відсоток осіб, які отримують відповідний документ про освіту (%)	100	100	–	100	100	–	1,0000	Результативність якості= 0,8539
	Відсоток студентів, які будуть прийняті на денну форму навчання за державним замовленням (%)	50,9	–	–	50,5	–	–	0,9921	
	Відсоток працевлаштованих студентів випускників денної форми навчання в загальному обсязі випуску (%)	54	–	–	56,5	–	–	1,0463	
	Відсоток аспірантів і докторантів, які успішно завершать навчання та захистять дисертації в загальному випуску (%)	24	–	–	19,7	–	–	0,8208	
	Відсоток введених у дію площ (за програмою Євро-2012) (%)	100	–	–	41	–	–	0,4100	



## Додаток АЩ

### Алгоритм розрахунку коефіцієнта результативності бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації”

Розрахунок коефіцієнта результативності бюджетної програми за КПКВ 2201160 “Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації” здійснювався на основі результативних показників цієї бюджетної програми, які відображені в додатку БД, за таким алгоритмом:

1) У комірках В6:В12 введені назви показників затрат бюджетної програми; в комірках С6:С12 – заплановане значення відповідного показника затрат за загальним фондом; у комірках D6:D12 – заплановане значення відповідного показника затрат за спеціальним фондом; у комірках E6:E12 – загальне заплановане значення відповідного показника затрат; у комірках F6:F12 – фактичне значення відповідного показника затрат за загальним фондом; у комірках G6:G12 – фактичне значення відповідного показника затрат за спеціальним фондом; у комірках H6:H12 – загальне фактичне значення відповідного показника затрат. У комірках I6:I12 обчислено результативність відповідних показників затрат за відношенням  $z_{нл} / z_{ф}$ . У комірці M9 обчислено суму відповідних відношень  $z_{нл} / z_{ф}$  (7,0214). У комірці K9 здійснено розрахунок результативності показників затрат (1,0031).

2) У комірках В16:В33 введені назви показників продукту бюджетної програми; в комірках С16:С33 – заплановане значення відповідного показника продукту за загальним фондом; у комірках D16:D33 – заплановане значення відповідного показника продукту за спеціальним фондом; у комірках E16:E33 – загальне заплановане значення відповідного показника продукту; в комірках F16:F33 – фактичне значення відповідного показника продукту за загальним фондом; у комірках G16:G33 – фактичне значення відповідного показника продукту за спеціальним фондом; у комірках H16:H33 – загальне фактичне

значення відповідного показника продукту. У комірках I16:I33 обчислено результативність відповідних показників продукту за відношенням  $P_{\phi} / P_{nl}$ . У комірці M20 обчислено суму відповідних відношень  $P_{\phi} / P_{nl}$  (17,9582). У комірці K20 здійснено розрахунок результативності показників продукту (0,9977).

3) У комірках B37:B42 введені назви показників ефективності бюджетної програми; в комірках C37:C42 – заплановане значення відповідного показника ефективності за загальним фондом; у комірках D37:D42 – заплановане значення відповідного показника ефективності за спеціальним фондом; у комірках F37:F42 – фактичне значення відповідного показника ефективності за загальним фондом; у комірках G37:G42 – фактичне значення відповідного показника ефективності за спеціальним фондом. У комірках I37:I42 обчислено результативність відповідних показників ефективності за такою формулою:  $E\phi_{\phi_s} / E\phi_{nl_s} \times (E\phi_{\phi_s} / (E\phi_{\phi_s} + E\phi_{\phi_c})) + E\phi_{\phi_c} / E\phi_{nl_c} \times (E\phi_{\phi_c} / (E\phi_{\phi_s} + E\phi_{\phi_c}))$ . У комірці K39 обчислено результативність показників ефективності (1,0520).

4) У комірках B43:B47 введені назви показників якості бюджетної програми; в комірках C43:C47 – заплановане значення відповідного показника якості за загальним фондом; у комірці D43 – заплановане значення відповідного показника якості за спеціальним фондом; у комірках F43:F47 – фактичне значення відповідного показника якості за загальним фондом; у комірці G43 фактичне значення відповідного показника якості за спеціальним фондом. У комірках I43:I47 обчислено результативність відповідних показників якості за відношенням  $Yk_{\phi} / Yk_{nl}$ . У комірці K45 обчислено результативність показників якості (0,8539).