

**Міністерство освіти і науки України  
Західноукраїнський національний університет  
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія**

**ПЕЛЕШОК Оксана Іванівна**

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ  
ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

спеціальність 072 «Фінанси, банківська справа та страхування»  
освітньо-професійна програма «Фінанси»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка  
групи ФФзм-11  
Пелешок Оксана Іванівна

---

підпис

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
Русін В. М.

---

підпис

Тернопіль – 2023

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	7
1.1. Сутність, класифікація, форми та методи фінансового контролю у державному секторі.....	7
1.2. Визначення фінансових ресурсів бюджетних установ і джерел їх формування.....	13
1.3. Основні засади затвердження бюджетних призначень для бюджетних установ.....	20
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я.....	26
2.1. Контроль за формуванням потреби та використанням коштів.....	26
2.2. Казначейський контроль при реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні оплати.....	32
2.3. Організація внутрішнього контролю у бюджетних установах.....	38
Висновки до розділу 2.....	44
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.....	46
3.1. Нецільове використання бюджетних коштів та наслідки його для державного бюджету.....	46
3.2. Напрямки підвищення дієвості заходів фінансового контролю за використанням коштів бюджетними установами.....	52
Висновки до розділу 3.....	59
ВИСНОВКИ.....	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Однією із стадій управління фінансами є здійснення фінансового контролю, через який держава реалізує свою участь в економічних процесах країни. Роль та функції держави за різними напрямками та сферами діяльності виконують бюджетні установи, що фінансуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів. Своєчасне й повноцінне функціонування бюджетних установ та здійснення їх видатків забезпечує потреби суспільства в охороні здоров'я, освіті, соціальному забезпеченню тощо.

В період воєнного стану в Україні та критичної обмеженості фінансових ресурсів держави гостро постає питання підвищення економічності, обґрунтованості, результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Вирішити ці завдання здатна ефективна система державного контролю.

Розроблена та прийнята у 2021 році Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки [1] (далі – Стратегія 2025), передбачає удосконалення системи державного фінансового контролю, з метою своєчасного виявлення та попередження порушень вимог законодавства, а також запобігання неефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів, джерелом формування яких є бюджетні кошти. Для виконання завдань, визначених Стратегією, одним із напрямів передбачено підвищення ефективності державного фінансового контролю у найбільш ризикових сферах.

Оскільки процес використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає різноманітність операцій та задіяння не лише державного, а й приватного сектору економіки, то підвищується актуальність його детального дослідження з метою виявлення напрямів, що більш за інші підпадають під вплив негативних ризиків, а також посилення фінансового контролю в цих напрямках з метою зменшення випадків неефективного використання бюджетних коштів.

Вивченню питання організації та здійснення державного фінансового контролю приділяли увагу: М. Гупаловська, О. Кириленко, І. Лютий, І. Микитюк, О. Піхоцька, Р. Рудніцька, В. Русін, О. Шевчук, Л. Дікань, Манфред ван Кестерен, Ян ван Тайнен, С. Чорнуцький, та інші вчені.

**Метою роботи** є аналіз теоретичних підходів та оцінка стану здійснення державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ.

Досягнення мети реалізовується шляхом вирішення таких **завдань**:

- вивчити сутність, класифікацію, форми та методи здійснення фінансового контролю у державному секторі;
- розкрити економічну сутність фінансових ресурсів бюджетних установ;
- визначити особливості затвердження бюджетних призначень для бюджетних установ;
- проаналізувати контроль за формуванням потреби і використанням коштів;
- дослідити стан казначейського контролю при реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні оплати;
- оцінити стан внутрішнього контролю у бюджетних установах;
- виявити наслідки нецільового використання бюджетних коштів для державного бюджету;
- розробити напрямки підвищення дієвості заходів фінансового контролю за використанням коштів бюджетними установами.

**Об'єкт дослідження** – фінансові ресурси бюджетних установ.

**Предмет дослідження** – організація і проведення фінансового контролю за використанням коштів бюджетних установ.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження порядку проведення фінансового контролю за використанням бюджетних коштів використано загальнонаукові та спеціальні методи: аналіз (визначення тенденцій змін доходів і видатків); синтез (поєднання різних підходів до економічної сутності понять

«фінансовий контроль» та фінансові ресурси); індукція (отримання загальних висновків про стан фінансового контролю в бюджетних установах); вибіркоче спостереження (аналіз конкретних фактів порушень для отримання уявлення про найбільш розповсюджені); аналогія (співставлення підходів до здійснення контролю за використанням коштів в різних країнах світу); логічне узагальнення – для (формулювання висновків та результатів); та графічний метод – для побудови графіків та рисунків.

**Інформаційна база дослідження:** наукові праці вітчизняних і зарубіжних науковців, статті у періодичних наукових фахових виданнях, матеріали науково-практичних конференцій, закони України, постанови Кабінету Міністрів, укази Президента України та інші нормативно-правові документи щодо бюджетного процесу та фінансового контролю в Україні, статистичні та звітні дані Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України, Міжнародних організацій вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) тощо.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості їх застосування в роботі органів ДАСУ, ДКСУ, Рахункової палати України при проведенні аудиту та перевірок використання бюджетних коштів, та бюджетними установами при організації системи внутрішнього фінансового контролю.

**Наукову новизну** роботи становить надання пропозицій щодо: уточнення функцій контролюючих органів стосовно перевірки своєчасності затвердження паспортів бюджетних програм та формування потреби у здійсненні видатків; підвищення відповідальності розпорядників бюджетних на етапі оформлення документів та подання їх до органів ДКСУ для реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення оплати; удосконалення системи внутрішнього контролю в частині оцінки ризиків та виконання рекомендацій попередніх перевірок; визначення додаткових конкретизованих критеріїв для оцінки контролюючими органами використання бюджетних коштів (своєчасність, доцільність потреби, гнучкість,

рівень внутрішнього контролю). Це дозволить підвищити ефективність та якість фінансового контролю за використанням бюджетних коштів.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення та результати дослідження обговорювалися на наукових семінарах кафедри фінансів ім. С. І. Юрія ЗУНУ та опубліковані у збірниках наукових праць кафедри: «Сутність бюджетного процесу» та «Бюджет участі як інструмент залучення громадян до бюджетного процесу».

**Структура роботи.** Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 70 сторінок, з яких 53 сторінки – основна частина. Список використаних джерел містить 65 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

#### **1.1. Сутність, класифікація, форми та методи фінансового контролю у державному секторі**

Удосконалення будь-якої системи обов'язково передбачає вивчення теоретичних підходів до її побудови та складових. Понятійно-категоріальний апарат державного фінансового контролю ґрунтується на визначенні сутності цього терміну, класифікації його видів, форм та методичних підходів. Всебічне вивчення різних підходів до трактування понять і термінів дозволить сформулювати теоретичні основи фінансового контролю, які стануть підґрунтям для розробки практичних рекомендацій щодо підвищення його дієвості.

Сутність фінансового контролю в бюджетній сфері, його завдання та напрями діяльності державних контролюючих органів розглядав І. Микитюк та наголошував на необхідності переходу від застарілих методів контролю, спрямованих тільки на виявлення порушень, до більш сучасних, що передбачають запобігання їх допущенню [2, с. 59].

Особливості здійснення фінансового контролю в умовах бюджетної децентралізації та євроінтеграційних процесів досліджували Т. Косова та О. Воронкова, які запропонували концептуальну модель фінансового контролю, що базується на єдиній мережі органів державної і місцевої влади та делегуванні контрольних функцій відповідно до обсягу бюджетних повноважень [3, с. 147].

Законодавчі основи здійснення державного фінансового контролю в Україні вивчав І. Лютий, який висвітлив значимість ефективної співпраці контролюючих органів та підкреслив недостатню дієвість державного фінансового контролю, а також необхідність збільшення кількості контрольних заходів при перевірці

виконання місцевих бюджетів [4, с. 54]. Вчений довів необхідність поєднання видів превентивного, оперативного та ретроспективного контролю задля підвищення його ефективності [4, с. 61].

Вивчаючи форми та методи фінансового контролю М. Гупаловська [5] зазначає, форми фінансового контролю взаємопов'язані між собою, а кожній формі відповідає декілька методів. Формами контролю вчена визначає: попередній контроль (економічний аналіз та експертиза), поточний (моніторинг та фінансовий аудит), наступний (ревізія, перевірка, економічний аналіз та фінансова експертиза). Вказані форми контролю (попередній, поточний, наступний) визначає також О. Заудальська [6, с. 5], хоча інші автори трактують їх як види контролю. Також вчені відносять аудит і моніторинг саме до форм контролю, а не до методів.

Так, В. Бортняк представив механізм фінансового контролю, що має трирівневу структуру, яка складається із: 1) видів фінансового контролю; 2) форм; та 3) методів [7]. Провідною формою контролю вчений виділяє аудит, який має такі різновиди: фінансовий, ефективності, аудит відповідності. Водночас методами контролю автор виокремлює набір способів, що використовуються при реалізації конкретної форми, та прийоми і набір конкретних інструментів, що необхідних для реалізації форми контролю [7]. В свою чергу автор наголошує, що фінансовий контроль має на меті забезпечення законного та ефективного формування, розподілу й використання коштів [7]. Аналогічно позиції М. Гупаловської [5], В. Бортняк методами фінансового контролю називає такі: аналіз, перевірка, спостереження, інвентаризація, оцінювання, опитування [7].

Отже, серед авторів відсутня єдина точка зору щодо видів, форм та методів фінансового контролю.

Зарубіжна практика організації та здійснення фінансового контролю ґрунтується на принципах та підходах, визначених у Лімській декларації керівних принципів аудиту (далі – Лімська декларація) [8], яку було прийнято у жовтні 1977 року IX Конгресом INCOSAI в Лімі (Республіка Перу). Положеннями



Лімської декларації визначається мета аудиту якою є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності, результативності та економічності фінансового менеджменту на ранній стадії, що дозволяє своєчасно здійснити коригування, а в окремих випадках змусити відповідальних осіб взяти на себе відповідальність [8].

Лімською декларацією визначаються види аудиту [8]:

- 1) законності фінансового управління, обліку;
- 2) правильності операцій;
- 3) ефективності – орієнтований на перевірку економічності, ефективності та результативності державного управління.

Наголошуючи на важливості методів та процедур аудиту, в Лімській декларації підкреслюється, що оскільки аудит переважно проводиться всеохоплююче, то вищі органи контролю використовують метод вибірки, в якій зразки (ситуації, об'єкти) повинні бути відібрані на основі заданої моделі і бути достатньо численними, щоб оціни якість фінансового управління [8].

Проаналізувавши теоретичні підходи науковців до понятійно-категоріального апарату фінансового контролю, а також міжнародні документи, варто визначити, що державний фінансовий контроль є діяльністю суб'єктів контролю, спрямовану на попередження порушень в процесі формування і використання бюджетних коштів, що здійснюється з метою підвищення законності, ефективності й прозорості операцій з державними коштами.

Державний зовнішній фінансовий контроль за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ здійснюють: Рахункова палата України, яка є вищим органом державного фінансового контролю [9], Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ), яка є центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [10], Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ), яка здійснює казначейське обслуговування державного та місцевих бюджетів [11].

Проаналізувавши контрольні повноваження Рахункової палати України, ДАСУ та ДКСУ, визначені законодавством [9; 10; 11], можна сформулювати їх у вигляді таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

**Форми здійснення фінансового контролю в Україні\***

<b>Найменування форми контролю</b>	<b>Рахункова палата України</b>	<b>ДАСУ</b>	<b>ДКСУ</b>
Фінансовий аудит	+	+	
Аудит ефективності	+		
Експертиза	+		
Перевірка закупівель		+	+
Моніторинг закупівель		+	
Інспектування		+	
Аналіз	+	+	+
Інші контрольні заходи	+	+	+

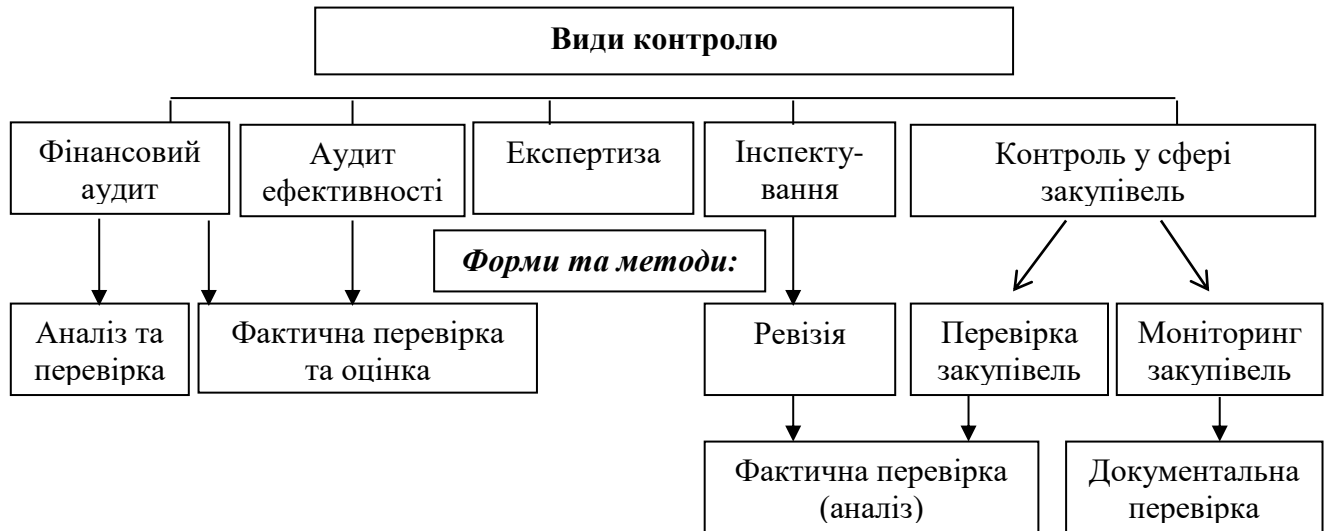
\*Джерело: складено автором на підставі даних [9; 10; 11].

Дані таблиці свідчать, що переважно у своїй практиці контролюючі органи здійснюють фінансовий контроль у формі аудиту, перевірок та аналізу. Слід зазначити, що для органів ДКСУ законодавчо не визначено форми контролю, за допомогою яких вони здійснюють фінансовий контроль, проте на практиці такий контроль реалізується переважно у вигляді перевірок документів, що підтверджують здійснення бюджетних видатків, а саме: аналізу відповідності даних між документами, перевірки наявності оприлюднених в електронній системі документів, що підтверджують проведення закупівель, перевірки напрямків витрачання коштів відповідно до економічної класифікації видатків тощо.

Крім цього, розпорядники бюджетних коштів здійснюють в своїх установах внутрішній контроль та аудит, засади якого визначено статтею 26 Бюджетного кодексу України [11]. Цей вид контролю є надзвичайно важливим, адже він проводиться в середині установи або відомства на початковому етапі використання бюджетних коштів. Відповідальність працівників бюджетних

установ та керівників, що здійснюють дієвий внутрішній контроль і аудит, дозволяє на ранній стадії виявляти порушення або запобігати їх негативним наслідкам для бюджетних коштів.

Види контролю, форми та методи, які їм відповідають, що визначені законодавством та які стосуються перевірки використання коштів бюджетними установами, можна зобразити у вигляді схеми (рис. 1.1).



**Рис. 1.1. Види, форми та методи контролю, що застосовуються при перевірці використання бюджетних коштів\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [9; 10; 11].

Як видно з рисунку, законодавством визначається, що декільком формам контролю можуть належати однакові методи, а також відсутнє чітке розмежування між формами та методами контролю (аудиту). Це свідчить про те, що контролюючі органи можуть застосовувати методи контролю такі, що є більш доцільними для перевірки даного об'єкту, дозволяють всебічно його дослідити та сформулювати результати, корисні для застосування у подальшому управлінні об'єктом.

Варто відзначити, що у Лімській декларації також не визначено чітко форм та методів, які повинен дотримуватись та застосовувати аудитор, проте

наголошується, що методи аудиту завжди повинні бути адаптовані до прогресу науки та техніки, які стосуються управління фінансами [8].

Застосування різних форм контролю дозволяє виявляти порушення у діяльності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Найбільш типовими порушеннями, виявленими Рахунковою палатою та ДАСУ протягом воєнного періоду у 2022 та 2023 роках, є такі:

- не підтверджено зустрічною звіркою отримання товарів від продавця покупцю (бюджетній установі);
- здійснення закупівлі товарів за завищеними цінами, що призводить до втрати бюджетних коштів;
- не підтверджено отримання гуманітарної допомоги, ввезеної юридичними та фізичними особами на територію України, окремими органами місцевого самоврядування від обласних військових адміністрацій;
- не відображено в казначейському обліку кредиторську заборгованість за отриманий та неоплачений товар;
- здійснення закупівель, які не є першочерговими для забезпечення діяльності бюджетної установи у період воєнного стану [12].

Як видно з переліку порушень, вони виявляються органами фінансового контролю під час проведення аудиту діяльності бюджетних установ вже після здійснення операцій з витрачання коштів. Натомість органи ДКСУ, здійснюючи контроль за цільовим використанням бюджетних коштів саме на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань та проведення платежів [11] можуть відстежувати та не допускати такі порушення, як закупівлі за завищеними цінами та витрачання бюджетних коштів без нагальної потреби.

Проаналізувавши форми фінансового контролю окремих органів влади та основні напрями порушень бюджетного законодавства слід зазначити про необхідність наділення органів ДКСУ функціями контролю за використанням бюджетних коштів, зокрема, контролювати ціни, за якими здійснюються закупівлі

та обґрунтованість спрямування видатків, що дозволить попередити значну частину випадків нераціонального та неефективного витрачання фінансових ресурсів держави. Такий контроль доцільно здійснювати шляхом аналізу документів на етапі попереднього контролю, тобто під час перевірки документів, що підтверджують взяття бюджетних зобов'язань та намір здійснити платіж.

Отже, аналіз теоретичних основ здійснення державного фінансового контролю дозволив сформулювати визначення його сутності, яка полягає перш за все у перевірці дотримання результативності, ефективності, прозорості та економічності в управлінні бюджетними коштами. Дослідження форм та методів контролю свідчить про їх різноманітність. Аналіз порушень при використанні бюджетних коштів дозволив наголосити на необхідності наділення органів ДКСУ повноваженнями перевірки доцільності та економічності використання бюджетних коштів.

## **1.2. Визначення фінансових ресурсів бюджетних установ і джерел їх формування**

У надскладний період воєнного часу, уповільнення розвитку багатьох секторів економіки, зупинення роботи підприємств та інші негативні наслідки війни значно зменшили податкові бюджетні надходження, за рахунок яких фінансуються бюджетні установи. Також відбулося й значне зниження чисельності громадян України, для задоволення потреб яких здійснюють свою діяльність бюджетні установи. Вивчення особливостей та джерел формування фінансових ресурсів розпорядників бюджетних коштів допоможе у дослідженні проблематики використання фінансових ресурсів бюджетних установ та контролю за цим процесом.

Сутність поняття фінансових ресурсів бюджетних установ та організацію контролю за їх формуванням і використанням досліджувала І. Бенько, яка розглядала особливості переміщення фінансових ресурсів між різними рівнями бюджетної системи та наголошувала, що метою контролю фінансових ресурсів є об'єктивна оцінка доходів і видатків та розробка заходів щодо підвищення ефективності їх використання. [13, с. 273]. Вчена трактувала поняття фінансових ресурсів бюджетних установ, як грошових коштів, що виділені з бюджетів різних рівнів, а також які мобілізовані цими установами з інших дозволених законодавством джерел на здійснення своєї діяльності.

Дослідження засад фінансування діяльності бюджетних установ здійснювали Т. Воронкова та А. Мельник, обґрунтовуючи можливі шляхи ефективного формування та використання альтернативних позабюджетних джерел фінансування, зокрема, здавати в оренду майно, залучати спонсорські та благодійні внески, залучати кошти на умовах фандрайзингу тощо [14, с. 71]. Погоджуючись із позицією вчених, слід наголосити на доцільності розширення джерел фінансування бюджетних установ.

Під час управління фінансовими ресурсами бюджетних установ повинне здійснюватися ефективно їх планування. Процес фінансового планування, як невід'ємний елемент управління діяльністю бюджетних установ, розглядає Н. Гончаренко шляхом затвердження кошторису доходів і видатків та використання в роботі цього документу протягом року [15, с. 118]. Вчена наголошує на важливості узгодження фінансового планування із принципами управління діяльністю бюджетних установ. Крім цього, вчасне виконання запланованих заходів є необхідною умовою для ефективного використання фінансових ресурсів установ [15, с. 119].

Дослідженню фінансів бюджетних установ присвятили свою працю Н. Дехтяр, О. Дейнека, О. Люта та Н. Пігуль, в якій автори розкрили особливості організації фінансів бюджетних установ та принципи кошторисного фінансування.

Автори розглядають функції фінансів бюджетних установ, серед яких виокремлюють контрольну функцію, завдяки якій здійснюється перевірка за термінами та обсягами надходження фінансових ресурсів, їх цільовим використання [16, с. 25].

Отже, можна визначити, що фінансовими ресурсами бюджетної установи є грошові кошти, які надаються із бюджету та інших джерел з метою реалізації бюджетною установою завдань та функцій, покладених на неї державою.

Тобто, фінансові ресурси мають бути достатніми і для виконання установами своїх функцій і для утримання установи, в тому числі її працівників, зокрема, виплати їм гідної заробітної плати.

Відповідно до статті 2 БКУ, бюджетними установами є органи державної влади, місцевого самоврядування та організації, створені ними у встановленому законодавством порядку, які повністю утримуються за кошти державного або місцевого бюджету. Крім цього, бюджетні установи є неприбутковими. У розумінні БКУ бюджетні установи є розпорядниками бюджетних коштів [11].

Залежно від обсягу наданих повноважень розпорядників бюджетних коштів можна поділити на головних розпорядників та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Так, головні розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 БКУ [11] отримують повноваження через встановлення їх бюджетних призначень. Розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на: отримання бюджетних асигнувань; взяття бюджетних зобов'язань (терміном на 1 бюджетний рік або більше, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та середньострокових у сфері охорони здоров'я); здійснення витрат бюджету.

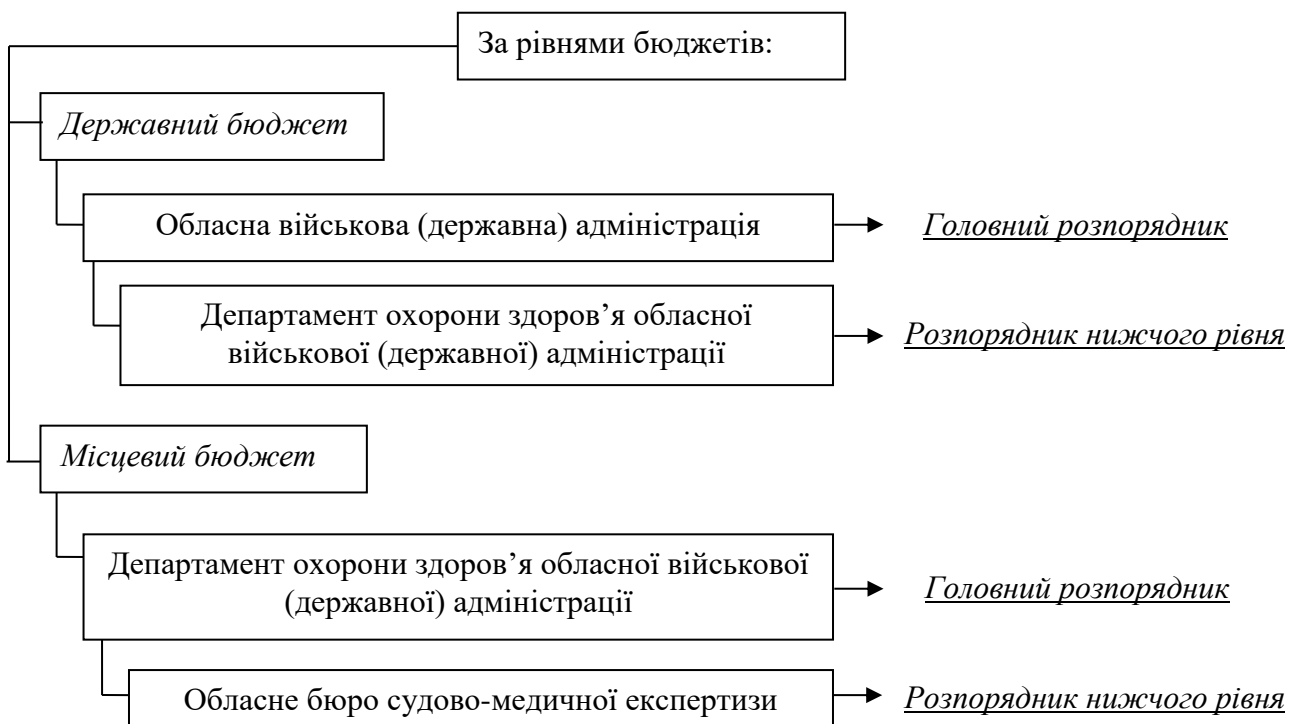
Головні розпорядники визначаються окремо по державному бюджету та місцевим. Так, головні розпорядники коштів Державного бюджету України затверджуються законом про Державний бюджет України на відповідний рік

шляхом встановлення їм бюджетних призначень. Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет [11].

Положеннями БКУ визначається поняття «одержувачі бюджетних коштів», якими, на відміну від розпорядників, є суб'єкти господарювання, громадські, інші організації, що не мають статусу бюджетної установи, та уповноважуються розпорядником коштів на здійснення заходів, передбачених бюджетною програмою, а також отримують кошти із бюджетів на їх виконання [11].

Отже, бюджетні установи є розпорядниками бюджетних коштів та можуть різнитися за рівнями підпорядкування та наданих їм бюджетних повноважень. Єдиний реєстр розпорядників коштів можна знайти на офіційному вебсайті ДКСУ [17] та переглянути на вебпорталі відкритих даних, який відображає конкретну бюджетну установу в мережі розпорядників бюджетних коштів [18].

Схему підпорядкування бюджетних установ в розрізі бюджетів та рівнів можна зобразити наступним чином (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Підпорядкування бюджетних установ у сфері охорони здоров'я\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [18].



Як видно з рисунку, в мережі державного бюджету Департамент охорони здоров'я обласної державної адміністрації є розпорядником нижчого рівня, а в мережі місцевих бюджетів – головним розпорядником, а розпорядниками нижчого рівня, які йому підпорядковуються – інші бюджетні установи, наприклад, Обласне бюро судово-медичної експертизи.

Для подальшого аналізу стану контролю за використанням фінансових ресурсів варто проаналізувати джерела отримання цих ресурсів, які можуть класифікуватися за різними ознаками та рівнями, якими представлена бюджетна система України (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Класифікація джерел фінансування бюджетних установ\***

\*Джерело: складено автором на підставі [11].

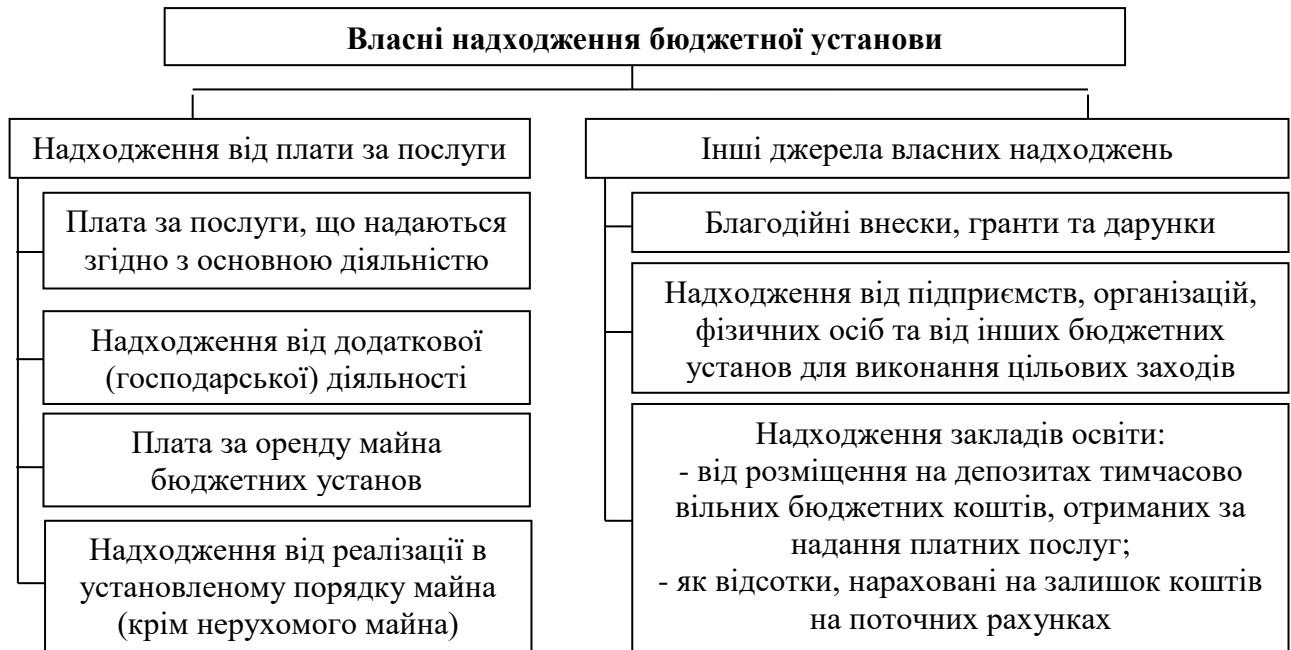
Представлена на схемі класифікація показує, що за рівнями бюджетів бюджетної системи кошти для функціонування бюджетної установи можуть надходити з державного або місцевого бюджету. Установи обласного рівня підпорядкування переважно фінансуються з державного бюджету України, а для міського, районного, селищного – часто виділяються кошти з місцевих бюджетів.

В свою чергу за кожним рівнем бюджету фінансування відбувається у розрізі складових частин бюджету, тобто фондів – на загальний або спеціальний. На спеціальний фонд надходять доходи бюджету, що мають цільове спрямування, в тому числі власні надходження бюджетних установ), а на загальний – всі інші.

За походженням доходи для бюджетної установи поділяються на бюджетні – ті, що виділяються з бюджетів різних рівнів, та небюджетні.

Бюджетні кошти виділяються установі у вигляді бюджетних призначень шляхом затвердження в їх обсягів Законом України «Про Державний бюджет України» на поточний рік або на підставі рішення про місцевий бюджет [11].

Класифікація власних надходжень бюджетних установ має певний поділ (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Класифікація джерел власних надходжень бюджетних установ\***

\*Джерело: складено автором на підставі [11].

Види власних надходжень, наведені на рисунку, дозволяють бюджетній установі розширювати та використовувати можливості, дозволені законодавством, задля зміцнення фінансових можливостей для виконання своїх функцій.

Крім цього, фінансові ресурси бюджетної установи можна класифікувати за такими ознаками:

1) періодичністю надходження: постійні (що виділяються протягом року з бюджету, або платні послуги); періодичні (отримані внаслідок продажу чи здавання в оренду майна установи, благодійні внески або гранти);

2) способом залучення: внутрішні (отримані з державного або місцевого бюджетів, плата за навчання й інші власні кошти); зовнішні (від здійснення наукової діяльності, благодійні внески, гранти, спонсорська допомога).

Бюджетні установи виконують функції держави, які для них чітко визначені чинним законодавством, а також стратегією розвитку. Забезпеченість бюджетної установи фінансовими ресурсами повинна дозволяти їй в повному обсязі виконувати свої функції.

Багато бюджетних установ функціонують за рахунок бюджетних коштів, не розглядаючи можливість розширення джерел власних надходжень, наприклад, за рахунок здавання в оренду вільних приміщень суб'єктам приватного сектору. Адже є бюджетні установи, приміщення яких використовується на 60-70%. Отримані кошти бюджетні установи могли би використовувати, наприклад, на оплату комунальних послуг, утримання майна, організацію основної діяльності.

Крім цього додатковим джерелом отримання доходів варто розглядати міжнародні гранти. Однак для цього установі необхідно визначити проблему, обґрунтувати її актуальності та необхідність невідкладного вирішення, розробити проект та визначити його бюджет, знайти спонсора фінансування, потім відзвітуватися про результативність та ефективність витрачених коштів.

Проте джерелом отримання власних надходжень можуть бути тільки ті, що визначені законодавством. Питання джерел отримання додаткових доходів завжди було предметом дослідження контролюючих органів, адже за отримання доходів із незаконних джерел передбачено відповідальність посадових осіб.

Отже, уточнення поняття бюджетних установ та їх фінансових ресурсів, зокрема джерел формування, дозволило дійти висновку, що такими установами є розпорядники бюджетних коштів, які, на відміну від одержувачів, не мають права відкривати рахунків для ведення господарської діяльності в банках, а отримують кошти лише з бюджету та власних надходжень (надання в оренду майна, плата за послуги, отримання грантів тощо). Запропоновано розширювати можливості

отримання доходів від передачі в оренду приміщень бюджетних установ та залучення міжнародних грантів, що підвищить їх фінансові можливості.

### **1.3. Основні засади затвердження бюджетних призначень для бюджетних установ**

Бюджетні установи, здійснюючи свою діяльність, витрачають фінансові ресурси відповідно до вимог, які чітко регламентовані законодавством, та у певній послідовності протягом бюджетного періоду. Фінансування та здійснення видатків бюджетних установ ґрунтуються на принципах, дотримання яких є основною для ефективності бюджетної політики держави. Актуальним є вивчення основних засад фінансування бюджетних установ, що дозволить з'ясувати недоліки та виділити напрями, які потребують удосконалення.

Дослідженню сутності та принципам фінансування бюджетних установ присвятили працю О. Західна та Ю. Мосолова, які здійснили аналіз динаміки фінансування видатків Державного бюджету за функціонально й економічною класифікацією та обґрунтували важливість правильного розподілу бюджетних видатків між різними сферами для стабільності економіки [19, с. 492].

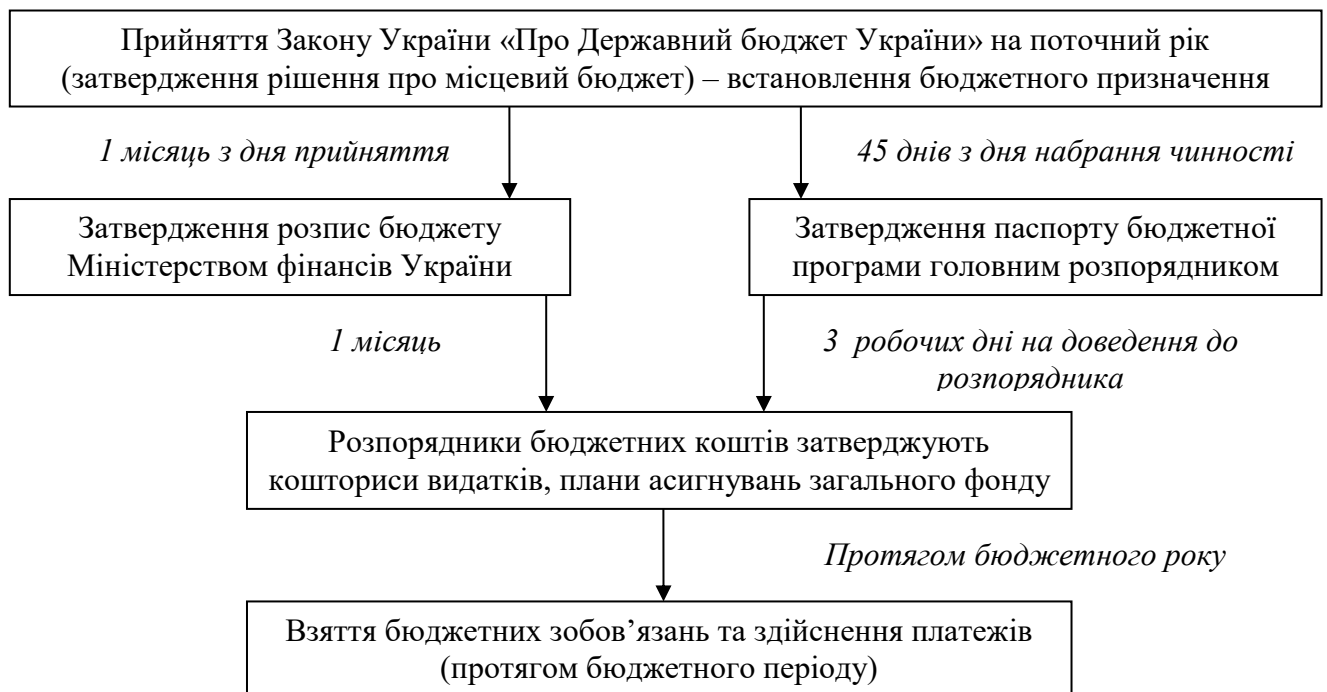
Розподілу коштів за економічними характеристиками видатків також приділяли увагу С. Бєлай, С. Осипенко, О. Желновач, які представили схему спрямування коштів за видами витрат кошторису військової частини та визначили складність повного задоволення їх потреб [20, с. 82]. Вчені наголосили на необхідності підвищення обґрунтованості під час розподілу бюджетних коштів для військової частини на здійснення її господарської діяльності [20, с. 82].

Проблематику фінансування бюджетних установ соціально-культурної сфери розглядала О. Серєда, наголошуючи, що зміст механізму фінансування залежить переважно від цільових орієнтирів держави, а діяльність бюджетних

установ повинна орієнтуватися на результат та модернізацію галузі, в якій установа працює [21]. Вчена наголосила, що пріоритетними напрями розвитку механізму фінансування бюджетних установ повинне стати підвищення фінансової самостійності.

Планування та затвердження видатків бюджетної установи здійснюється відповідно до кошторису доходів та видатків, яким є документ, що встановлює на бюджетний період повноваження для установи щодо отримання надходжень та розподіл бюджетних асигнувань за економічною характеристикою видатків на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів відповідно до бюджетних призначень. Бюджетні призначення встановлюються законом про Державний бюджет України на поточний рік (або рішенням про місцевий бюджет) терміном на 1 бюджетний період, тобто до 31 грудня, після закінчення якого бюджетні призначення втрачають свою чинність [11]

Весь процес від затвердження бюджетних призначень до здійснення платежів бюджетної установи за рахунок бюджетних коштів можна представити у вигляді схеми (рис. 1.5)



**Рис. 1.5. Окремі етапи процесу виконання бюджетів за видатками\***

\*Джерело: складено автором на підставі [11].

Як видно з рисунку, розпорядники бюджетних коштів тільки після затвердження кошторисів мають право на взяття та реєстрацію бюджетних зобов'язань, зокрема, укладання договорів про закупівлю. Оскільки при виконанні бюджетів всіх рівнів застосовується казначейське обслуговування, то реєстрацію бюджетних зобов'язань та контроль за їх відповідністю до розпису бюджету, паспорту бюджетної програми та кошторису здійснюють органи ДКСУ [11].

Основною метою кошторису є забезпечення установою виконання своїх функцій та досягнення результатів, які визначені відповідно до бюджетних призначень. В кошторисі обов'язково зазначається найменування бюджетної установи, загальна сума, на яку затверджується цей кошторис, рівень бюджету (державний або місцевий), код класифікації видатків бюджету, а саме – відомчої (далі – КВК), тобто призначення установи до певного відомства та програмної (далі – КПКВ) – за якою бюджетною програмою передбачається витрачання коштів [22].

Крім цього, кошторисне планування видатків передбачає визначення їх напрямів у кошторисі в розрізі кодів економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ), яка дає можливість розмежувати видатки бюджетних установ за економічними характеристиками та забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу щодо виконання бюджету [23, с. 405].

Напрями видатків за КЕКВ поділяються на дві групи (поточні та капітальні), в середині яких – на більш конкретні призначення (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Структура економічної бюджетної класифікації видатків\***

\*Джерело: складено автором на підставі [24].

У структурі економічної класифікації видатків майже кожен код розподіляється на підкоди, наприклад, КЕКВ 2200 поділяється на 2210 «Використання товарів і послуг», 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», 2230 «Продукти харчування», 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» тощо [24]. Тлумачення сутності усіх КЕКВ наведено в Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [24], якою повинні користуватися бюджетні установи при визначенні сутності платежу, а контролюючі органи – при здійсненні перевірки здійснення платежів на відповідність їх КЕКВ. Органи ДКСУ здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів, зокрема, бюджетних установ у відповідності до бюджетних призначень, затверджених в кошторисі видатків, а на початку року обов'язковим є перевірка наявності затвердженого паспорту бюджетної програми [25]. Так, відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання [25], на початку бюджетного періоду головним розпорядникам бюджетних коштів надається термін 45 днів, тобто до 15 лютого, починаючи з дати набрання чинності Закону України «Про Державний бюджет України» на

поточний рік (1 січня), протягом якого вони мають затвердити паспорти бюджетних програм для розпорядників бюджетних коштів, які їм підпорядковуються.

У разі відсутності затвердженого паспорта бюджетної програми бюджетні установи не мають права реєструвати бюджетні зобов'язання та здійснювати платежі. Обов'язок забезпечити своєчасність затвердження паспортів бюджетних програм, достовірність і повноту інформації, що в них міститься, покладається на головних розпорядників [25]. Проте поширеною є проблема несвоечасного затвердження паспортів бюджетних програм головними розпорядниками, що стає причиною відкладення здійснення термінових платежів розпорядниками коштів та впливає на вчасність та повноту виконання бюджету на початку бюджетного періоду. Тому слід зазначити, що головним розпорядникам необхідно оптимізувати процес затвердження паспортів бюджетних програм на початку року, зокрема пришвидшити розгляд та погодження цих документів, а також посилити відповідальність працівників, які залучені до організації цього процесу.

Отже, аналіз затвердження бюджетних призначень та умови подальшого використання фінансових ресурсів бюджетних установ свідчать, що цей процес передбачає чітку послідовність дій Уряду та розпорядників бюджетних коштів, регламентовану законодавством, дотримання якої в частині термінів та порядку є обов'язковим. Одню із основних умов здійснення бюджетних видатків є їх розподіл за напрямками залежно від економічної характеристики, що визначається в кошторисі видатків бюджетної установи.

## **Висновки до розділу 1**

Проведене дослідження теоретичних основ здійснення державного фінансового контролю за діяльністю бюджетних установ дозволило зробити висновки про наступне.



1. Аналіз теоретичних основ здійснення державного фінансового контролю дозволив визначити, що його основним призначенням є перевірка дотримання результативності, ефективності, прозорості та економічності в управлінні бюджетними коштами. Різноманітність видів, форм та методів контролю дозволяє здійснювати всебічне дослідження проблематики використання бюджетних коштів та допомагає акцентувати увагу на слабких сторонах об'єкта контролю. Дослідження функцій контролюючих органів засвідчило про необхідність перегляду повноважень органів ДКСУ наділення їх функціями проведення перевірки доцільності та економічності використання бюджетних коштів.

2. Акцентовано, що бюджетними установами є розпорядники бюджетних коштів, які отримують кошти лише з бюджету та власних надходжень, види яких дозволено та чітко визначено БКУ. Дослідження видів власних надходжень бюджетних установ свідчить, про можливість отримувати кошти для розвитку своєї діяльності, зокрема, розширювати послуги зі здавання в оренду приміщень, які не використовуються бюджетними установами, та працювати над залученням міжнародних грантів, що підвищить їх фінансові можливості.

3. Процес затвердження бюджетних призначень для подальшого використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає чітко регламентовані дії Уряду та розпорядників бюджетних коштів, починаючи із затвердження Закону України «Про державний бюджет України» на поточний рік. Основним фінансовим планом бюджетної установи є кошторис видатків, якій містить визначені напрями видатків за економічними характеристиками. Одним із проблемних питань на початку бюджетного року є несвоєчасне затвердження паспортів бюджетних програм головним розпорядником для розпорядників нижчого рівня, що потребує підвищення відповідальності залучених до цього процесу працівників.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ СФЕРИ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

#### **2.1. Контроль за формуванням потреби та використанням бюджетних коштів**

Ефективність формування та використання бюджетних коштів досягається за умови здійснення дієвого контролю. Організований на державному рівні результативний контроль здатний позитивно впливати на діяльність бюджетних установ, адже завдяки такому контролю збережені кошти можуть використовуватися на розвиток діяльності бюджетних установ або винагороду працівникам, проведення ремонтних робіт та інші. В Україні недостатня ефективність державного фінансового контролю спричинена не відсутністю його інституціональної структури, а характеризується слабкістю теоретичної та методологічної бази, а також недоліками в організації самого процесу.

Недосконалість системи контролю за формуванням та використанням бюджетних коштів певним чином становить загрозу національним інтересам держави. Тому безперечно актуальним є проведення дослідження стану здійснення контролю в цій сфері та виявлення його недоліків.

Проблематику здійснення бюджетного фінансування розглядала О. Романькова, яка розглянула принципи бюджетного фінансування, зокрема, плановість, контроль, цільове спрямування та ефективне використання бюджетних коштів, а також безвідплатність та безповоротність державних витрат [26, с. 189]. Вчена наголошувала на недосконалості контролю в державному секторі та необхідності посилення контролю за дотриманням рекомендації контролюючих органів та усуненням виявлених недоліків [26, с. 190].

Наголошуючи на важливості контролю в бюджетній сфері, Ю. Радіонов [27, с. 433] вважає, що такий контроль має враховувати національні особливості та специфіку кожного регіону країни. Погоджуючись з точкою зору вченого, слід відмітити актуальність такого врахування, адже воєнні дії наразі впливають на всю країну негативно, але є регіони, де цей вплив набагато більший порівняно з іншими. Вчений підкреслює, що основним завданням контролю є саме своєчасне виявлення та попередження порушень, а також наголошує, що в Україні необхідно прийняти Закон України «Про систему державного фінансового контролю», який би регламентував чітке розмежування функцій контролюючих органів з метою уникнення їх дублювання функцій [27, с. 443].

Особливу увагу аналізу доходів та витрат розпорядників приділила Л. Коваль, яка обґрунтувала, що такий аналіз дозволяє впливати на планування, контроль та прийняття рішень з метою ефективного управління підприємством [28]. Вчена наголошує на необхідності аналізу кошторису бюджетної установи, що є додатковим засобом контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів.

Контроль за правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та їх використанню є однією з функцій, яка належить до повноважень органів ДАСУ [10]. Також Рахунковою палатою України відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» та Плану роботи Рахункової палати на відповідний рік, здійснюється аудит ефективності використання коштів державного бюджету [9].

Показники здійснення контрольних повноважень органів ДАСУ відображаються у їх звітній інформації та свідчать про стан виявлених та усунутих порушень, а також їх динаміку за роками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Відомості про обсяги виявлених органами ДАСУ та усунутих порушеннях по бюджетних установах України у 2018–2022 роках**

(млн. грн)

Показники	2018	2019	2020	2021	2022
<b>Виявлено порушень законодавства, що призвели до витрат фінансових ресурсів</b>	<b>2250,0</b>	<b>1723,7</b>	<b>154425,2</b>	<b>14750,6</b>	<b>99853,8</b>
Проведено витрат з порушенням законодавства, у тому числі:					
<i>Нецільові витрати державних ресурсів</i>	59,4	68,0	277,1	459,7	172,3
<i>Незаконні витрати</i>	621,7	552,2	1241,6	3552,0	1739,7
<i>Недостачі</i>	9,2	5,6	21,0	16,8	23,8
<b>Усунуто фінансових порушень, що призвели до витрат фінансових ресурсів</b>	<b>960,3</b>	<b>950,4</b>	<b>1072,6</b>	<b>77489,5</b>	<b>1150,1</b>
Відшкодовано і поновлено витрат, проведених з порушенням законодавства, у тому числі:					
<i>Нецільових витрат державних ресурсів</i>	56,0	58,0	124,2	225,5	132,3
<i>Незаконних витрат</i>	426,0	317,7	318,5	516,5	514,4
<i>Недостач</i>	2,9	1,1	2,7	3,5	0,9
Частина виявлених порушень, встановлених при проведенні витрат в загальному обсязі виявлених, %	30,7	36,3	1,0	27,3	1,9
Частина усунутих порушень, допущених при проведенні витрат, %	70,25	60,21	28,92	18,50	33,46

\*Джерело: складено автором на підставі [29].

Як видно з даних таблиці, у структурі витрат, проведених з порушеннями, найбільша питома вага (близько 90%) належить обсягам незаконних витрат. У 2018 та 2019 роках частина проведених витрат з порушеннями законодавства у загальній сумі виявлених порушень складала в середньому 32%. У 2020 році значно зросла сума виявлених порушень, що призвели до витрат фінансових ресурсів, що відбулося за рахунок зростання суми недоотриманих ресурсів. Так, якщо за 2018 та 2019 роки сума виявлених порушень, що стали причиною недоотримання доходів становила орієнтовно 24%, то у 2020 році ця частина складала 98% [29].

У 2022 році аналогічно 2020-му частка проведених витрат з порушеннями складала 1,9%, що пояснюється тим, що 95% порушень по витратам припала на суб'єктів господарювання державного та комунального сектору [29].

Частка усунутих порушень, яка свідчить про рівень ефективності контрольних заходів органів ДАСУ, протягом аналізованого періоду мала тенденцію до зниження з 70,3% до 33,5% [29], що показує необхідність пошуків шляхів підвищення дієвості фінансового контролю за плануванням потреби та використанням коштів бюджетних установ.

Для більш детального аналізу планування та використання бюджетних ресурсів акцентуємо увагу на управлінні ресурсами установ у сфері охорони здоров'я.

Сучасна система охорони здоров'я потребує достатнього забезпечення фінансовими ресурсами, що надасть необхідний доступ до медичних послуг для суспільства, створення умов за яких вартість медичних послуг не стане перешкодою при їх отриманні.

З метою оцінки ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів Відділом охорони здоров'я та цивільного захисту населення Заліщицької районної державної адміністрації (далі – Установа), що є бюджетною установою та розпорядником бюджетних коштів, органом ДАСУ було проведено аудит ефективності за період 2018–2018 років та 6 місяців 2019 року [30].  
Методика аудиту передбачала застосування:

- аналізу законодавчої, нормативно-методологічної бази з питань реалізації державної політики у забезпеченні виконання бюджетних програм, ефективності використання коштів, спрямованих на виконання заходів бюджетної програми;
- опрацювання даних фінансової, статистичної та оперативної звітності розпорядника бюджетних коштів;
- аналізу даних, одержаних за запитами місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ та організацій, задіяних у виконанні бюджетних програм;
- опрацювання матеріалів фінансового контролю та інформацій із засобів масової інформації (далі – ЗМІ) з проблемних питань у досліджуваній сфері [30].

В ході перевірки було доведено, що планування бюджетних коштів установою здійснюється неякісно, а саме: підхід до планування видатків та затвердження їх обсягів у паспортах бюджетних програм носить декларативний характер, тобто планування здійснюється в рамках наявних фінансових ресурсів, а не відповідно до реальної потреби. Це призвело до відображення неправдивої інформації про виконання фактичних результативних показників бюджетних програм більше як на 100%.

Виявлено фактори, які негативно вплинули на повноту та ефективність виконання бюджетних програм і надання медичної допомоги населенню:

- незабезпеченість в повному обсязі розрахованої лікувальними закладами потреби у фінансуванні окремих статей видатків (на продукти харчування, медикаменти та вироби медичного призначення, оплату праці працівників, оновлення матеріально-технічної бази);

- слабкість наявної системи внутрішнього контролю, що створює передумови понесення додаткових витрат бюджетною установою та не достатньо забезпечує попередження всіх суттєвих порушень і недоліків.

Аналіз формування прогнозованої (реальної) потреби в коштах на виконання програми за КПК 1412010 та 0712010 «Багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню» (далі – Програма) на 2017–2018 роки показав, що потреба у фінансуванні видатків зростала, внаслідок чого проводились відповідні зміни до затверджених асигнувань [30].

Так, при потребі в коштах в сумі 35839,6 тис.грн, надійшло 37669,28 тис. грн, що складає 105% від потреби, а саме: внаслідок, поданої однією з лікарень розрахункової погрєби з коштах на заробітну плату на 2017–2018 роки в обсягах, які не відповідали реальній потребі. Бюджетні запити склалися лікарнею відповідно до вартісних обсягів, доведених лімітними довідками Фінансовим управлінням Заліщицької Районної державної адміністрації. Видатки на заробітну плату затверджені відповідно до сум, визначених лімітними довідками становили

у 2017 році 5514,5 тис. грн, що складає 77,5% до потреби, а у 2018 році - 4912,5 тис. грн, що складає 53,4% до потреби [30].

Дослідження порушень при здійсненні видатків з причини недостатнього контролю в середині Установи призвело до неефективного використання коштів, виділених на виконання завдань бюджетної програми.

Так, не проведення аналізу цін між аптеками, з якими укладено договори на відшкодування вартості медикаментів за програмою «Доступні ліки», призвело до додаткового навантаження на державний бюджет, а саме витрат в сумі 6,83 тис. грн, а також втрати можливості на закупівлю додаткових медичних препаратів у кількості 81 одиниць, що стало перепорою для підвищення рівня надання медичної допомоги населенню[30].

За результатами аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на реалізацію пілотного проекту щодо зміни механізму фінансового забезпечення оперативного лікування з трансплантації органів та інших анатомічних матеріалів (далі – Проект), проведеного Рахунковою палатою України у 2022 році також виявлено незадовільний підхід до планування потреби та використання бюджетних коштів [31].

Стосовно неналежного планування коштів державного бюджету на 2020–2022 роки для реалізації Проекту, що здійснювалося головним розпорядником бюджетних коштів – Міністерством охорони здоров'я за КПКВК 2301550, то Рахунковою палатою України виявлено, що у порушення вимог пункту 1.5 Інструкції з підготовки бюджетних запитів [32] головним розпорядником було подано до Міністерства фінансів України бюджетний запит за відсутності детальних розрахунків потреби в коштах державного бюджету за КПКВК 2301550 на 2020, 2021 та 2022 роки у сумі 511168,8 тис. грн, 595530,2 тис. грн та 1109531,7 тис. грн відповідно [31].

Як і при проведенні аудиту органами ДАСУ, так і під час аудиту Рахункової палати України, виявлено низьку ефективність системи внутрішнього контролю в Міністерстві охорони здоров'я України, що призвело до порушення чинного законодавства при укладенні договорів та нерезультативного використання коштів державного бюджету у сумі 44974,1 тис. грн, виділених у 2020–2021 роках і I півріччі 2022 році на реалізацію Проекту 31].

Отже, зазначені факти порушень призводять до зниження рівня якості надання медичної допомоги та підвищення рівня зношеності наявного обладнання та, як наслідок, до потреби у значних додаткових витратах матеріально-технічне забезпечення бюджетної установи. Тому бюджетним установам необхідно більш відповідально ставитися до формування потреби в бюджетних коштах та враховувати реальні й достовірні розрахунки для цієї потреби. Крім цього, бюджетним установам доцільно стимулювати підвищення відповідальності працівників та вживати заходів зміцнення системи внутрішнього контролю, що зменшить кількість випадків неефективності використання бюджетних коштів.

## **2.2 Казначейський контроль при реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні оплати**

Ключову роль у здійсненні контролю за використанням коштів бюджетними установами здійснюють органи ДКСУ. Казначейський контроль спрямований на підвищення дотримання бюджетного законодавства розпорядниками, одержувачами коштів державного й місцевих бюджетів та іншими клієнтами. Проте в процесі обслуговування розпорядників бюджетних коштів виникають проблемні питання, які гальмують використання цих коштів та, як наслідок, надання необхідних послуг населенню країни. Тому актуальним є вивчення



основних проблемних питань при казначейському обслуговування бюджетних установ та розробки пропозицій щодо їх усунення.

Органи ДКСУ входять до групи органів оперативного управління бюджетними коштами на стадії виконання бюджетів за видатками. Процес казначейського обслуговування бюджетів за видатками включає широкий комплекс розрахунково-касових операцій, що здійснюються працівниками органів ДКСУ, та пов'язані із перерахуванням фінансових ресурсів розпорядників бюджетних коштів на здійснення видатків з бюджетів різних рівнів [33].

Вивченню питання щодо здійсненням казначейського контролю приділяла увагу В. Поліщук, яка досліджувала зміни у казначейському обслуговуванні бюджетів в Україні, що відбувалися останнім часом, та теоретично обґрунтувала перспективи покращення казначейського обслуговування бюджетів України в контексті забезпечення збалансованої фінансової політики [34, с. 109].

Застосування заходів впливу до учасників бюджетного процесу в разі порушень бюджетного законодавства, вивчав В. Русін та запропонував розширення переліку функцій органів ДКСУ, які сприятимуть підвищенню дотримання законності здійснення бюджетних видатків розпорядниками коштів [35, с. 65].

Основні аспекти казначейського обслуговування бюджетів, зокрема, касове виконання місцевих бюджетів на прикладі установ Чернівецької області вивчала Д. Ковалевич [36, с. 67], яка також запропонувала вдосконалення роботи органів Казначейства в умовах воєнного часу шляхом запровадження автоматизованої обробки всіх інформаційних потоків в казначейській системі.

Сутність казначейського контролю досліджувала Е. Курганська, зокрема шляхом виявлення проблемних питань в цьому напрямі [37, с. 107]. Вчена проаналізувала динаміку показників попереджених правопорушень органами ДКСУ, обґрунтувала необхідність посилення казначейського контролю та

підкреслила складність управління фінансовими потоками в країні, що забезпечується з боку органів ДКСУ.

Органи ДКСУ здійснюють свої повноваження в частині обслуговування розпорядників коштів відповідно до статті 112 БКУ [11], якою передбачено, зокрема, перевірка відповідності:

1) кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету;

2) взятих розпорядниками бюджетних зобов'язань до відповідних бюджетних асигнувань та паспорту бюджетної програми;

2) платежів до взятих бюджетних зобов'язань та відповідних бюджетних асигнувань.

Наведемо приклади підпорядкування документів, які подаються до органів ДКСУ розпорядниками коштів, та інформації, дотримання відповідності якої перевіряється на прикладі бюджетних призначень Тернопільського обласного бюро судово-медичної експертизи [38] (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Зв'язок та відповідність даних документів, що подаються до органів ДКСУ\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [38].

Як видно з рисунку, бюджетне зобов'язання (наприклад, договору про закупівлю), повинне бути зареєстрованим за тими КПКВ та КЕКВ, за якими в кошторисі затверджені відповідні призначення, а також сума договору не повинна перевищувати суму, визначену в кошторисі (але може бути меншою). Інформація, зазначена, наприклад, в накладній на товар, при реєстрації фінансового зобов'язання на підставі, а також оплаті платежу, повинна відповідати КПКВ та КЕКВ, призначенню та сумі, встановленим в договорі про закупівлю та кошторисі видатків. При встановленні розбіжностей між даними документи будуть повернуті працівниками ДКСУ розпоряднику коштів.

Розпорядники коштів після взяття бюджетних зобов'язань (укладення договорів про закупівлю, підписання авансових звітів тощо) подають на реєстрацію цих зобов'язань підтвердні документи до органів Казначейства з урахуванням вимог Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах ДКСУ затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309 (зі змінами) (далі – Порядок № 309) [39].

Отже, органи ДКСУ здійснюють контроль на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань, взятих розпорядниками коштів, керуючись положеннями Порядку № 309 [39], пунктом 2.10 якого визначається перелік випадків, що вважаються порушеннями бюджетного законодавства. В таких випадках органи Казначейства не реєструють бюджетні зобов'язання, а застосовують заходи впливу, передбачені статтею 117 БКУ [11].

Одним із найпоширеніших заходів впливу є попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства (далі – попередження).

На підставі інформації офіційного вебсайту ДКСУ [40] можна проаналізувати кількість оформлених попереджень (табл. 2.2).

**Інформація щодо попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства, оформлених органами Казначейства у 2020-2022 роках**

Показники	2020 рік		2021 (січень-вересень) рік		2022 рік	
	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн	кількість	сума, млн грн
<b>Разом попереджень, в т.ч.:</b>	<b>31071</b>	<b>27579,6</b>	<b>25964</b>	<b>31809,9</b>	32619	16565,1
<b>по державному бюджету</b>	<b>5486</b>	<b>14406,3</b>	<b>4049</b>	<b>24608,8</b>	<b>5 003</b>	<b>8 092,1</b>
на етапі взяття або реєстрації бюджетних зобов'язань	5172	14037	3878	24574,3	4534	8016,9
під час прийняття до виконання платіжних доручень	314	369,3	171	34,5	469	75,2
<b>по місцевому бюджету</b>	<b>25585</b>	<b>13173,3</b>	<b>21915</b>	<b>7201,1</b>	<b>27 616</b>	<b>8 473,0</b>
на етапі взяття або реєстрації бюджетних зобов'язань	24325	12988,6	21134	7105,5	26233	8375,8
під час прийняття до виконання платіжних доручень	1260	184,7	781	95,6	1383	97,2

Джерело: складено на основі [40].

За 2021 рік для аналізу взято дані лише за 9 місяців (січень–грудень), але менший період порівняно з іншими роками не вплине суттєво на дослідження загальної динаміки попереджень. Так, загальна кількість попереджень у 2022 році зберігала тенденцію до зростання, однак у вартісному виразі обсяг попереджень зменшився вдвічі в порівнянні з 2021 роком. Протягом аналізованого періоду попередження, оформлені при використанні коштів місцевого бюджету у загальній кількості попереджень складала 82–84%, що свідчить про гірший рівень бюджетної дисципліни розпорядників коштів місцевих бюджетів в порівнянні з розпорядниками державного бюджету.

Слід зазначити, що 94% попереджень оформлюється при реєстрації бюджетних зобов'язань [40]. Одними із найпоширеніших причин надання попереджень при реєстрації бюджетних зобов'язань є:

- невірне оформлення та помилки, частіше технічні, у підтвердних документах (наприклад, невідповідність предмету закупівлі, суми, умов оплати у

договорі про закупівлю та звіті про результати проведення процедури закупівлі, договірній ціні, проектно-кошторисній документації тощо);

- порушення термінів реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань, встановлених відповідно пунктами 2.2 та 2.4 Порядку № 309 [39] (наприклад, договір про закупівлю подано до органу Казначейства через 10 робочих днів після його укладення замість 7 робочих днів, що переважно відбувається з причини несвоєчасного оформлення всього необхідного пакету підтвердних документів (зокрема, погодження проекту з інформатизації) або неуважності працівника розпорядника коштів).

Випадками оформлення попереджень можуть бути не тільки порушення розпорядниками коштів бюджетного законодавства, але і некомпетентність працівників органів ДКСУ. Прикладами таких ситуацій можна вважати наступні:

- вимоги казначея змінити предмет закупівлі у договорі, який подається. При цьому органи ДКСУ не мають права втручатися у визначення предмету закупівлі розпорядником коштів;

- оформлення попередження у разі неподання розпорядником коштів документів, що підтверджують проведення процедури закупівлі, у випадках коли таке проведення законодавством не вимагається.

Пунктом 4.4 Порядку № 309 передбачено, що у разі необґрунтованої відмови працівником органу Казначейства зареєструвати бюджетні зобов'язання до таких працівників можуть застосовуватися заходи впливу відповідно до БКУ [11].

Отже, підсумовуючи вищезазначене слід зауважити, що основними причинами зростання кількості попереджень є низький рівень відповідальності розпорядників коштів та некомпетентність працівників органів ДКСУ. З метою підвищення рівня дотримання бюджетного законодавства необхідно: посилити відповідальність розпорядників коштів за неналежне оформлення документів та дотримання порядку подання цих документів в органи ДКСУ для реєстрації

бюджетних зобов'язань; посилити контроль за правомірністю надання попереджень розпорядникам коштів та підтримувати взаємодію та співпрацю між учасниками бюджетного процесу. Це сприятиме підвищенню відповідальності учасників бюджетного процесу та ефективності виконання бюджетів усіх рівнів.

### **2.3. Організація внутрішнього контролю у бюджетних установах**

Фінансовий контроль за використанням коштів бюджетних установ починається з перевірки, яку перш за все здійснюють керівник та працівники цієї установи на стадії реалізації своїх функцій. Правильно та ефективно організований внутрішній контроль у бюджетній установі повинен залишати якомога менше порушень, які можуть виявити при подальших перевірках контролюючі органи, зокрема ДАСУ та Рахункова палата України. Проте в Україні сфера внутрішнього контролю знаходиться на стадії удосконалення та розвитку, а також перетворення на систему, яка враховуватиме основні ризики діяльності бюджетних установ та забезпечить вищу результативність їх діяльності.

Чисельні дослідження, проведені з метою вивчення організації та здійснення внутрішнього контролю, показують глибоку зацікавленість авторів цією проблематикою. Зокрема Ю. Кравченко вважає, що внутрішній контроль надає впевненості розпорядникам бюджетних коштів в тому, що всі управлінські рішення, прийняті на місцях, є виваженими та обґрунтованими [42, с. 102]. Однак, автор досліджуючи особливості здійснення внутрішнього контролю в органах Державної служби надзвичайних ситуацій України, вважає, що однією з перепон на шляху реалізації ефективного внутрішнього контролю є формальність, яка викликана недостатнім рівнем знань працівників установи та обмеженим обсягом інформації щодо її діяльності. Для нейтралізації негативного впливу цього фактора необхідно проводити підвищення кваліфікації фахівців [42, с. 108].

Науковці і практики Манфред ван Кестерен, Ян ван Тайнен, Р. Рудніцька, С. Чорнуцький, Д. Сидоренко підкреслюють, що фінансове управління і контроль є одним із трьох елементів Європейської концепції державного внутрішнього фінансового контролю. Фінансове управління і контроль представляє собою систему, що забезпечує планування, використання та обов'язковий контроль за фінансовими потоками, який здійснюється з метою ефективного та результативного досягнення мети у діяльності установи [43, с. 10].

Під поняттям «контроль у бюджетних установах» вчені Л. Дікань, І. Шевченко, Є. Дейнеко, Д. Калінкін розуміють сукупність заходів, проведення яких входить до функцій уповноважених органів та здійснюється з метою перевірки дотримання законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів [44, с. 146]. Проте вчені розглядають основні етапи здійснення контролю у формі ревізії, залишаючи поза увагою аудит, який на сучасному етапі є більш актуальним [44, с. 153].

Систему управління корупційними ризиками, як складову внутрішнього контролю бюджетної установи, розглядали Т. Міщенко та Т. Микитенко, які наголосили на необхідності її формування та згрупували завдання структурного підрозділу, що забезпечує протидію корупції в бюджетній установі [45]. Вчені окреслили підходи до ідентифікації та оцінки корупційних ризиків, а також заслуговує на увагу їх пропозиція щодо застосування методів сценарного прогнозування для встановлення та аналізу характеру зв'язків між чинниками корупційного ризику та їх наслідками [45].

Також питання щодо застосування ризик-менеджменту в бюджетній установі розглядали М. Скорік і С. Богдан, які обґрунтували, що він полягає у визначенні «зон ризику» в діяльності бюджетних установ [46].

Не зважаючи на значну кількість наукових праць, в яких розкриваються підходи до розвитку системи внутрішнього контролю в бюджетних установах, потребують подальшого вивчення питання організації та здійснення внутрішнього

контролю, який здатний забезпечити підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ у воєнний час.

В Україні створено належні умови для ефективного функціонування системи державного внутрішнього контролю. Так, статтею 26 БКУ передбачено, що бюджетні установи в особі їх керівників організують внутрішній контроль та аудит, а також забезпечують їх здійснення у своїх установах (підприємствах, організаціях) [1]. Таке законодавче закріплення вимог щодо внутрішнього контролю сприяє наближенню методології контролю до міжнародних стандартів, зокрема моделі Комітету організацій-спонсорів Комісії Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) (далі – COSO) [1].

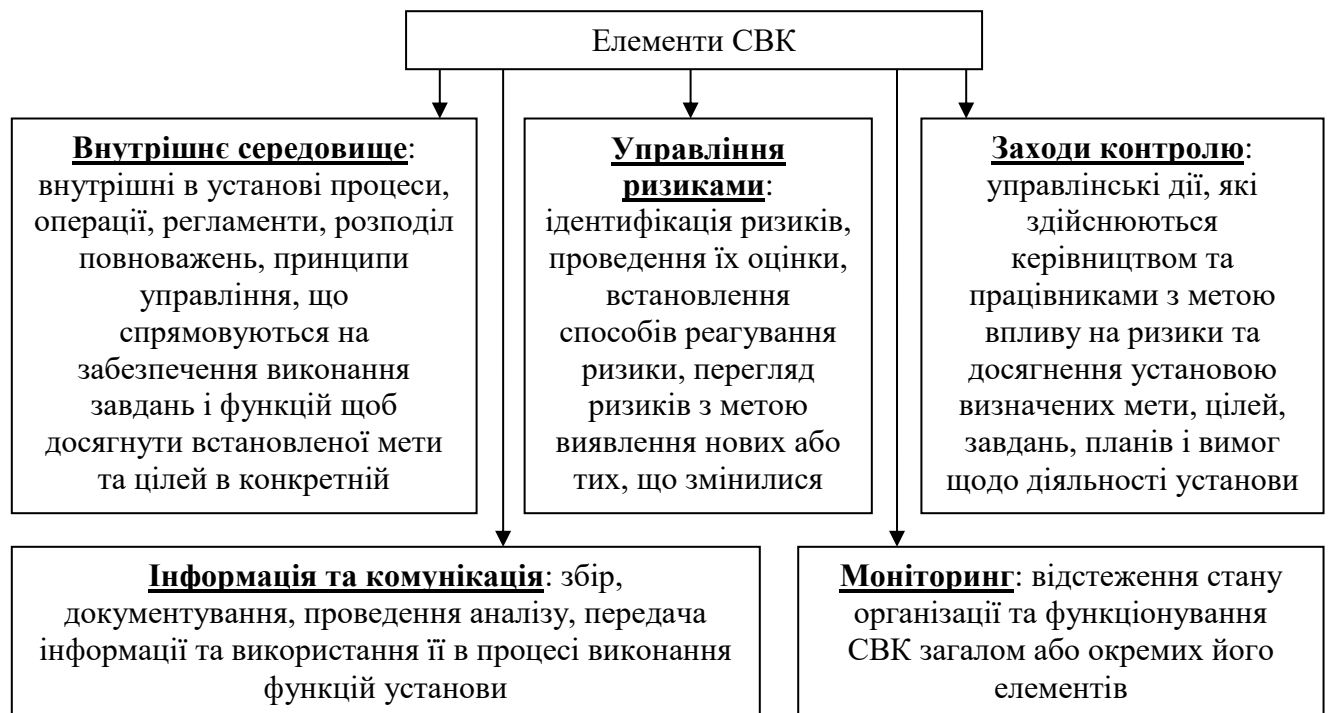
Відповідно до Стратегії 2025, метою удосконалення внутрішнього контролю є посилення управлінської підзвітності, підвищення ефективності внутрішнього контролю та аудиту на всіх рівнях державного сектору.

Механізми діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в бюджетних установах визначає Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту [47].

Питання управлінської відповідальності та підзвітності врегульовано Основними засадами здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів [48] (далі – Основні засади), в положеннях яких сформульовано єдині підходи щодо здійснення контролю державному секторі.

Система внутрішнього контролю (далі – СВК) в бюджетних установах будується на п'яти взаємопов'язаних елементах (рис. 2.2)





**Рис. 2.2. Елементи СВУ в бюджетних установах в Україні\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [48].

Кожен із наведених на рисунку елементів СВК є важливим для створення надійної та ефективної системи. У разі слабкості та прояву недоліків в одному з елементів стане неефективною та недостатньо дієвою вся система.

Аналіз сучасного стану внутрішнього контролю бюджетних установ дозволяє визначити основні його тенденції та недоліки. Відповідно до інформації про стан функціонування внутрішнього контролю та аудиту в центральних органах влади у 2022 році, підготовленої Міністерством фінансів України [49], на сьогодні досягнуто значний прогрес у реформуванні СВК в державних органах загалом.

Так, на виконання пункту 10 Основних засад [48] 123-ма головними розпорядниками бюджетних коштів подано звіти про стан організації та здійснення внутрішнього контролю, аналіз яких свідчить про наявні недоліки, що можна розподілити за елементами СВК [49]:

1) внутрішнє середовище – 16% бюджетних установ містять відомості щодо внутрішнього середовища, натомість не відображають стан його забезпечення функціонування. Відстежується формальність при наданні відповідей на поставлені питання стосовно планування діяльності, встановлення переліку завдань тощо;

2) управління ризиками – у 19% випадків заходи щодо організації управління ризиками є фрагментарними, не інтегровані в управління установою та недостатньо пов'язані із основними її завданнями та цілями;

3) моніторинг – у 49% випадках надано відповіді, які не стосуються питань здійснення моніторингу у контексті Основних засад, або взагалі відсутня інформація про таку діяльність.

На підставі п'яти взаємопов'язаних елементів та за результатами перевірок ДАСУ і Рахункової палати України [30; 31] можна охарактеризувати СВК в бюджетних установах, що працюють у сфері охорони здоров'я (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

### Стан СВК у бюджетних установах у сфері охорони здоров'я в Україні\*

Найменування елементу СВК	Способи реалізації	Наявні проблеми
Внутрішнє середовище	Чіткий розподіл функцій та їх впорядкування по кожному підрозділу (виключення їх дублювання), врахування розподілу навантаження на кожного працівника	Низька кваліфікація працівників, низькі стимули для покращення виконання функцій
Управління ризиками	Врахування наступних ризиків: - бюджетні (розмір бюджетного призначення; несвоєчасне затвердження кошторису видатків; порушення термінів реєстрації та взяття бюджетних зобов'язань); - адміністративно-господарські (здійснення закупівель з порушенням законодавства або придбання неякісного товару); - програмно-технічні (вихід з ладу комп'ютерного обладнання чи програмного забезпечення); - кадрові (велика плинність кадрів або низька кваліфікація працівників)	Обмежене здійснення діяльності з управління ризиками, недостатнє розуміння сутності такої діяльності. Більшість показників, які використовуються в ризик-орієнтованому відборі, не є суттєвими для того щоб цей об'єкт було відібрано для контролю серед інших. Не врахування ризику безрезультативного використання коштів

*Продовження таблиці 2.3*

Заходи контролю	Безперервне здійснення контролю та відстеження найбільш ризикових об'єктів. Складання плану проведення перевірок, визначення відповідальних структурних підрозділів та осіб за фінансовий контроль щодо використання коштів. Чітке розуміння різниці між внутрішнім аудитом та контролем. Внутрішній аудит здійснюється для оцінки функціонування системи внутрішнього контролю в установі	Низький рівень виконання рекомендацій попередніх перевірок. Зосередження уваги на дотриманні відповідних нормативно-правових актів замість контролю за доцільністю планування потреби та витрачання коштів. Відсутність розмежування контролю та аудиту
Моніторинг внутрішнього контролю	Здійснення моніторингу поточної діяльності установи щодо проведення бюджетних видатків, наявності виявлених порушень. Визначення питань діяльності, які підлягають постійному моніторингу	Неврахування під час проведення моніторингу результатів попереднього внутрішнього та зовнішнього контролю
Інформація та телекомунікація	Затвердження в установі порядку обміну інформацією з іншими установами. Налагодження обміну між структурними підрозділами інформацією, необхідною для належного виконання функцій підрозділів. Підвищення якості подання керівництву та вищестоящим органам влади інформації щодо здійснення бюджетних видатків	Велика кількість листування між структурними підрозділами, що свідчить про низьку налагодженість їх співпраці

\*Джерело: складено автором на підставі даних [30; 31].

Як свідчать дані таблиці організація внутрішнього контролю та аудиту в бюджетних установах за кожним елементом СВК має певні недоліки, які потрібно удосконалювати, позбавляючись від формальних підходів до управління.

Отже, наявна система внутрішнього контролю належним чином не забезпечує виявлення усіх можливих ризиків неефективного використання бюджетних коштів, що призводить до створення передумов для додаткових витрат установами, а також не є достатньою для попередження суттєвих недоліків та порушень. З метою удосконалення СВК у напрямку, передбаченому Стратегією 2025, бюджетним установам необхідно: підвищити відповідальність працівників шляхом матеріального стимулювання виконання ними обов'язків, постійно підвищувати кваліфікацію працівників; аналізувати та ідентифікувати реальні ризики, пов'язані з діяльністю; налагоджувати співпрацю та обмін інформацією

між працівниками різних структурних підрозділів. Це сприятиме підвищенню ефективності внутрішнього контролю та допоможе попередити багато порушень при використанні бюджетних коштів.

## **Висновки до розділу 2**

Проведений аналіз щодо організації здійснення державного контролю за використанням ресурсів бюджетних установ сфери охорони здоров'я свідчить про наступне.

1. Аналіз стану контролю за формуванням потреби та використанням бюджетних коштів, дозволив визначити наявні факти порушень при здійсненні своїх повноважень бюджетними установами, що призводить до зниження рівня їх якості. Доведено, що планування потреби в коштах переважно здійснюється формально, що стає причиною недостатнього фінансування видатків установи. врахування реальної. Дослідження контролю за використанням фінансових ресурсів показало наявні порушення здебільшого в частині закупівлі за завищеними цінами або незаконного витрачання бюджетних коштів.

2. Дослідження здійснення казначейського контролю при реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні оплати, засвідчило про низький рівень відповідальності працівників бюджетних установ, що є основними причинами порушень бюджетного законодавства. Встановлено, що для підвищення рівня дотримання бюджетного законодавства необхідно посилити: відповідальність працівників за неналежне оформлення документів; контроль за законністю здійснення повноважень органами ДКСУ, що підвищить ефективність виконання бюджетів.

3. Організація внутрішнього контролю в бюджетних установах здійснюється переважно належним чином, однак простежується формальний

підхід до планування та проведення внутрішнього контролю, зокрема, в частині оцінки та ідентифікації ризиків в діяльності установ, спостерігається низький рівень виконання рекомендацій попередніх перевірок та низький рівень взаємодії між працівниками різних структурних підрозділів. З метою покращення стану внутрішнього контролю доцільно відмовитися від формального підходу до його організації та підвищити матеріальне стимулювання працівників.

## РОЗДІЛ 3

# ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОКРАЩЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

### **3.1. Нецільове використання бюджетних коштів та наслідки його для державного бюджету**

Одним із основних принципів, якого повинні дотримуватися бюджетні установи при здійсненні видатків за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів, є принцип цільового їх використання, та означає, що бюджетні кошти повинні використовуватися лише на ту мету і за призначенням, які передбачені бюджетом країни та, відповідно, визначені кошторисом установи.

Згідно з інформацією щодо здійснення фінансового контролю діяльності бюджетних установ, до нецільового використання коштів належить в середньому 10-15% обсягів ресурсів, витрачених з порушеннями законодавства по бюджетним установам. Такі випадки є негативним явищем, яке стає перепорою для раціонального та передбачуваного спрямування коштів, а, отже унеможлиблюють дотримання чіткого розподілу фінансових ресурсів між найбільш потребуючими їх сферами економіки. Це підвищує актуальність вивчення причин та характеру випадків нецільового використання з метою підвищення якості фінансового контролю в цьому напрямі.

В науковій літературі проблематику нецільового використання бюджетних коштів розглядає багато вчених. Так, аналіз причин, наслідків та можливих шляхів запобігання цьому явищу вивчали В. Василевич та Ю. Левченко, які зосереджувалися на рекомендаціях щодо посилення контролю та відповідальності за використанням бюджетних коштів [50, с. 218].

Особливу увагу сутності та організації здійснення фінансового контролю приділяв І. Микитюк та зокрема наголошував, що на недостатності наукових досліджень щодо аудиту і контролю в частині попередження нецільового та нерационального використання бюджетних коштів [2, с. 60]. Вчений підкреслював, що результативність контролю проявляється за умови цільового використання ресурсів бюджету, а також у разі високої економічної ефективності фінансових вкладень [2, с. 67].

Як стверджують вчені В. Русін та Б. Шулюк, необхідною умовою підвищення ефективності фінансового контролю є координованість діяльності контролюючими органами та повнота контрольних заходів щодо відшкодування завданих державному бюджету збитків, а також виявлення й усунення причин, що обумовили фінансові втрати [51, с. 49].

Аналогічно позиції попередніх авторів, А. Іляшенко акцентує увагу, що контроль за цільовим використанням бюджетних коштів повинен стати більш дієвим, а це означає, що орієнтованим не лише на виявлення, а переважно спрямовуватись на запобігання фінансовим правопорушенням [52]. При цьому на думку автора, бюджетний контроль не повинен виокремлюватися як самостійна стадія бюджетного процесу, адже він повинен здійснюватися на всіх стадіях бюджетного процесу і супроводжувати абсолютно весь процес утворення, розподілу і використання бюджетних коштів [52].

Розуміння сутності цільового призначення бюджетних видатків закладено в БКУ, зокрема статтею 2 БКУ встановлено, що видатками бюджету є «кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, передбачених відповідним бюджетом» [11]. Бюджетні програми затверджуються та виконуються як невід'ємна частина програмного-цільового методу, який передбачає, що ціллю використання бюджетних коштів має бути конкретний результат. Таке трактування означає, що здійснення бюджетних видатків повинне передбачати

досягненню конкретних цілей відповідно до моделі: «дія (використання коштів) спрямовується на результат (отримання товарів чи послуг населенням).

Отже, одним із основних принципів бюджетного процесу є цільове використання, тобто, бюджетні кошти повинні використовуватися лише на цілі, які визначені бюджетними призначеннями та асигнуваннями [11].

Цільове використання бюджетних коштів можна вважати основою програмно-цільового методу. При складанні та затвердженні бюджетних програм бюджетні установи дотримуються вимог Методичних рекомендацій щодо формування бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету [53]. Кожна бюджетна програма має визначену мету, формулювання якої повинне відображати очікуваний результат її реалізації у середньостроковому періоді. Наприклад, це може бути вплив на цільову групу населення, навколишнє середовище або національну економіку. При цьому цільова група населення – це група отримувачів послуг визначена по статі, віку, стану здоров'я, місця проживання, майнового або сімейного стану, а також надавачів послуг за рахунок бюджетних коштів [53].

Отже, кожна запланована для видатків гривня з бюджету повинна бути витрачена на попередньо визначену для цього мету.

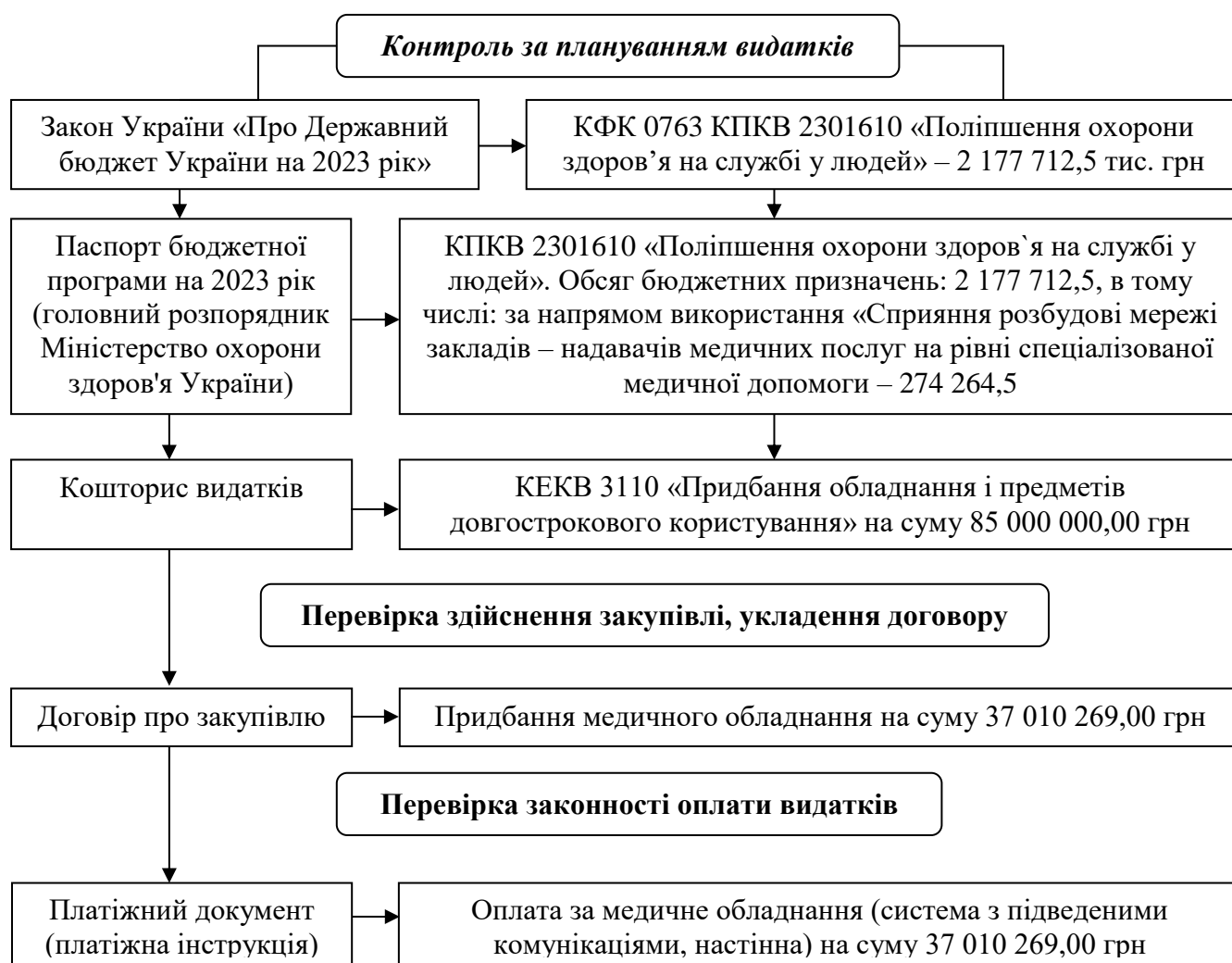
Згідно з бюджетним законодавством цільовим використанням бюджетних коштів є витрачання їх на цілі, які відповідають:

- 1) бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);
- 2) напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (порядку використання бюджетних коштів, включаючи порядок та умови надання субвенцій);
- 3) бюджетним асигнуванням, визначеним у розписі бюджету, кошторисі видатків, або плані використання коштів.



Контроль за цільовим спрямування бюджетних коштів здійснюється органами ДКСУ (поточний контроль – на етапі реєстрації бюджетних зобов'язань та здійснення платежів), органи ДАСУ та Рахункова палата України (заклучний контроль – після здійснення бюджетних видатків).

Процес цільового використання бюджетних коштів можна представити схематично на прикладі здійснення видатків бюджетної установи у сфері охорони здоров'я, зазначаючи при цьому який етап його здійснення підпадає під перевірку контролюючого органу (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Схема цільового використання коштів бюджетної установи\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [54; 55; 56].

Як видно з рисунку, напрям видатків спочатку затверджується в Законі України «Про Державний бюджет України» на поточний рік. При затвердженні паспортів бюджетів програм, в яких визначаються напрями видатків бюджетної установи, обов'язково слід дотримуватися відповідності цих напрямів до тих, що визначені Законом України «Про Державний бюджет України» на поточний рік. Наступним етапом є планування видатків у кошторисі, а саме розподілу бюджетних призначень за КЕКВ. При цьому економічна сутність КЕКВ повинна відповідати напрямам, визначеним в паспорті бюджетної програми.

Далі розпочинається процес підготовки до витрачання коштів, а саме укладення договору про закупівлю та постачання товарів (виконання робіт або надання послуг). Предмет договору, визначений установою в договорі обов'язково повинен відповідати економічній сутності запланованого КЕКВ.

Після отримання товару (послуг або робіт) бюджетна установа здійснює оплату у сумі, передбаченій договором. Призначення платежу повинно чітко відповідати тому, що зазначено в договорі про закупівлю.

Весь цей процес підпадає під фінансовий контроль, а у разі його порушення та недотримання вимог бюджетного законодавства контролюючі органи фіксують розміри збитків, понесених бюджетом в результаті неправомірних дій установи.

Аналізуючи результати аудиту ДАСУ, можна навести такі приклади нецільового використання бюджетних коштів.

Так, згідно з рішенням Виконавчого комітету «Про здійснення протиепідемічних заходів під час організації та проведення місцевих виборів у м. Чернігові 25 жовтня 2020 року» від 09.10.2020 № 444, прийнятого на здійснення протиепідемічних заходів під час організації та проведення виборів Виконавчому комітету з міського бюджету виділено кошти на загальну суму 509,4 тис. грн з подальшим розподілом по КПКВК 0210191 «Проведення місцевих виборів» для розпорядників нижчого рівня, а саме: Чернігівська міська територіальна виборча комісія Чернігівського району Чернігівської області, Деснянська районна у місті

Чернігові територіальна виборча комісія Чернігівського району Чернігівської області та Новозаводська районна у місті Чернігові територіальна виборча комісія Чернігівського району Чернігівської області [57]. В ході збору інформації встановлено що Центральна виборча комісія, окружна, територіальна та дільнична виборчі комісії придбали вологі серветки антибактеріальні на загальну суму 70,3 тис. грн, які не належать до дезінфекційних засобів згідно з даними Державного реєстру дезінфекційних засобів 2020 рік, опублікованого на сайті Міністерстві охорони здоров'я України [57].

Таким чином, було встановлено факт нецільового використання бюджетних коштів внаслідок придбання територіальними виборчими комісіями за кошти міського бюджету засобів індивідуального захисту, які не належать до дезінфекційних засобів та не відповідають бюджетним призначенням, що призвело до втрат міського бюджету на суму 70,3 тис. грн [57].

За даними ДАСУ, Сума втрат для державного та місцевих бюджетів від нецільового витрачання бюджетних коштів складає приблизно 200–500 млн. грн на рік [29].

Переважна більшість випадків нецільового використання бюджетних коштів виявляється контролюючими органами вже на заключному етапі контролю. Причинами виявлених порушень частіше є:

- недостатня якість контролю з боку органів ДКСУ під час реєстрації бюджетних зобов'язань та проведенні оплат;
- слабкий рівень контролю головного розпорядника за прийняттям рішень розпорядником нижчого рівня при плануванні кошторисних призначень та здійсненні видатків.

З метою удосконалення контролю за нецільовим використанням бюджетних коштів необхідно:

- посилити персональну відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за визначення у кошторисах видатків розпорядниками напрямків бюджетних призначень;

- підвищити вимоги проходження навчання та підвищення кваліфікації працівників бюджетних установ, які оформлюють документи для здійснення оплати відповідно до кошторисних призначень.

Отже, цільове використання бюджетних коштів є одним із основних принципів при виконанні бюджетного процесу, який полягає у здійсненні видатків лише у відповідності до мети, визначеної попередньо при затвердженні бюджетних призначень на рік. Випадки нецільового використання призводять до втрат фінансових ресурсів для бюджету. Фінансовий контроль за цільовим використанням бюджетних коштів має бути посилений особливо на етапі планування та здійснення видатків, що дозволить зменшення випадків спрямування бюджетних коштів на мету, яка не визначена бюджетом.

### **3.2. Напрямки підвищення дієвості заходів фінансового контролю за використанням коштів бюджетними установами**

Проведене дослідження теоретичних основ організації і здійснення фінансового контролю та практична реалізація його в Україні дозволяє стверджувати про необхідність його удосконалення, зокрема за використанням бюджетних коштів установ, оскільки низький рівень бюджетної дисципліни є причиною незабезпечення виконання функцій держави. У зв'язку з цим актуальним є виокремлення основних напрямів для підвищення результативності фінансового контролю, застосування яких дозволить покращити управління бюджетними ресурсами в країні.

Різноманітність підходів до удосконалення системи фінансового контролю дозволяє відзначити ті, що найбільше заслуговують на увагу. Зокрема, Ю. Негода [58] в цьому напрямі наголошувала на важливості функціонування єдиної системи органів, завданням яких є здійснення контролю, що базується на чіткій взаємодії та координації зусиль всіх органів задля вирішення покладених на них завдань. Автор зауважує, що стабільність та безперервність контролю будуть мати місце у разі прагнення до єдності та оптимізації організаційної структури.

Природу та зміст фінансового контролю з урахуванням євроінтеграційного розвитку України вивчала О. Піхоцька, яка визначила підходи до класифікації моделей державного фінансового контролю та виділила принципи його ефективності у країнах, що є членами Організації економічного співробітництва та розвитку [59, с. 200].

Структуризацію елементів аудиту ефективності використання бюджетних коштів здійснили у своїй роботі О. Височан та Н. Литвиненко, які визначили місце суб'єктів, що здійснюють аудит, а також окреслили можливі об'єкти та предмети аудиту ефективності в діяльності бюджетних установ [60, с. 187]. Вчені слушно зауважили, що оцінка ефективності використання коштів повинна здійснюватися із врахуванням специфічності основних цілей діяльності [60, с. 188].

Основою для застосування у практиці аудиторської служби є основоположні стандарти аудиту ефективності (далі – ISSAI 300), розроблені Міжнародною організацією вищих аудиторських інституцій (англ. International Organization of Supreme Audit Institutions) (далі – INTOSAI), та відповідно до яких головною метою аудиту є конструктивне забезпечення економічного, ефективного й результативного управління фінансовими ресурсами [61].

Відповідно до ISSAI 300 основними характеристиками, притаманними аудиту ефективності в державній сфері, є [61]:

- об'єктом аудиту ефективності є вся діяльність бюджетних установ;

- при здійсненні аудиту акцентувати увагу слід більше на процесі прийняття рішень, ніж на підтвердженні достовірності здійснення операцій з бюджетними коштами;

- ключовими параметрами оцінки використання коштів є результативність, економність та ефективність (продуктивність);

- результатами аудиту має бути розроблення пропозицій щодо покращення діяльності, а не лише виявлення помилок та надання вказівок;

- важливим етапом аудиту є оцінка стану внутрішнього контролю бюджетної установи;

- результатами проведення аудиту ефективності повинні бути чітко сформульовані рекомендації, виконання яких згодом пізніше обов'язково перевіряється.

Відповідно до рекомендацій INTOSAI порядок проведення аудиту ефективності представлений декількома етапами [61] (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Послідовність проведення аудиту ефективності у відповідності до ISSAI 300 \*

Зміст	Завдання
<b>Етап 1. Планування</b>	
Вибір теми та мети аудиту з урахуванням стратегії суб'єктів аудиту	Отримати корисні результати для подальшого регулювання діяльності об'єкта
Дослідження історії операції, первинної інформації, необхідної для оцінки стану об'єкта та ризиків	Накопичення достатньої інформації щодо предмету аудиту
Визначення цілей аудиту, питань, які необхідно дослідити, критеріїв оцінки, предмету аудиту	Формування уявлення про загальний план аудиту, оцінка його можливих наслідків, вибір методів збору аудиторських доказів
Остаточне планування дій, розрахунок вартості аудиту, визначення термінів та етапів його проведення	Затвердження загального плану дій
<b>Етап 2. Проведення</b>	
Збір інформації, аудиторських доказів	Аргументування рекомендацій стосовно предмету, мети та основних питань аудиту
Аналіз, порівняння отриманих даних, розробка попередніх висновків	Підготовка для оформлення аудиторського звіту
<b>Етап 3. Звітність</b>	
Узагальнення інформації щодо цілей, стану	Формування змістовного, якісного, повного

предмету аудиту, критеріїв, методології, результатів аудиторських досліджень	та зрозумілого звіту
Надання логічних, обґрунтованих і конструктивних рекомендацій	Сприяння вирішенню проблем, виявлених під час проведення аудиту
Оприлюднення звіту за результатами перевірки	Забезпечення прозорості звітів і підвищення довіри до роботи контролюючих органів
<b>Етап 4. Подальша діяльність</b>	
Дослідження стану виконання рекомендації щодо усунення зауважень, зроблених за результатами аудиту	Забезпечення зворотного зв'язку для розуміння додаткової користі аудиту

\*Джерело: складено автором на підставі даних [61].

Етапи проведення аудиту, визначені в ISSAI 300, є обов'язковими для їх дотримання, однак на практиці деякі з них виконуються формально, що не відображається позитивно на діяльності об'єктів аудиту.

Наприклад, аудиторами досить часто надаються типові, досить узагальнені рекомендації, що не включають чітко розроблений алгоритм дій щодо діяльності бюджетної установи, або рекомендацій, що спрямовані лише на усунення порушень, а не їх запобігання у майбутньому.

Крім цього, суттєво впливає на якість результатів аудиту ефективності використання бюджетних коштів точність та повнота визначення критеріїв оцінки такої ефективності. Критеріями аудиту є показники, що застосовуються для оцінки предмета аудиту.

В положеннях ISSAI 300 визначено, що критерії аудиту мають бути актуальними, зрозумілими, повними, надійними та об'єктивними в контексті предмета, цілей та питань аудиту [61].

Під час процесу аудиту фахівець може знайти більш детальні критерії аудиту для конкретної державної установи, враховуючи специфіку її діяльності. Критерії аудиту, як правило, ґрунтуються на знанні передового досвіду стосовно здійснення діяльності бюджетної установи, щоб бути найбільш економною та ефективною (які умови є найбільш сприятливими для гарної та ефективною роботи) [61].

Для аналізу кращих практик встановлення критеріїв аудиту варто звернутися до досвіду інших країн світу. Так, під час проведення аудиту витрат, пов'язаних з програмами грантів і внесків, які здійснювалися Міністерством громадської безпеки Канади, критерії аудиту ґрунтувалися на моделі «Критерії контролю» Канадського інституту дипломованих бухгалтерів, відповідних політиках, законодавстві та нормативних актах [62]. Загальні критерії включали:

- відповідність прийнятих, підтверджених та оплачених витрат до вимог Ради фінансів і внутрішньої політики, а також до Умов кожної конкретної угоди;
- застосування відповідних процесів внутрішнього контролю, наприклад, процеси запобігання повторним або пропущеним платежам, а також виявлення неналежних дій;
- належна реєстрація витрат у фінансовій звітності та бюджетній звітності;
- оприлюднення інформації про здійснення витрат на вебсайті департаменту.

Під час проведення аудиту процесу бюджету та прогнозування, а також ключових засобів фінансового контролю, британською компанією Grant Thornton сформовано звіт, призначений лише для використання керівництвом і членами Ради професійної ради охорони здоров'я та догляду [63].

Основними критеріями оцінки, що застосувалися при аудиті використання бюджетних коштів, були:

- заохочення розпорядників бюджетних коштів до ефективного управління бюджетами та, де це доцільно, економії коштів;
- наявність підтверджених документів щодо передбачених у бюджеті витрат;
- своєчасність формування замовлення на проведення витрат.

Проведений Національним аудиторським управлінням Австралії аудит ефективності враховував процеси та практику внутрішнього бюджетування та прогнозування Австралійського національного аудиторського офісу [64]. Оцінка показників діяльності здійснювалася за критеріями:



- відповідність видатків до загальної мети держави;
- застосування гібридного підходу до розробки бюджету, з поєднанням методологій «зверху вниз» і «знизу вгору» для формування загального бюджету.

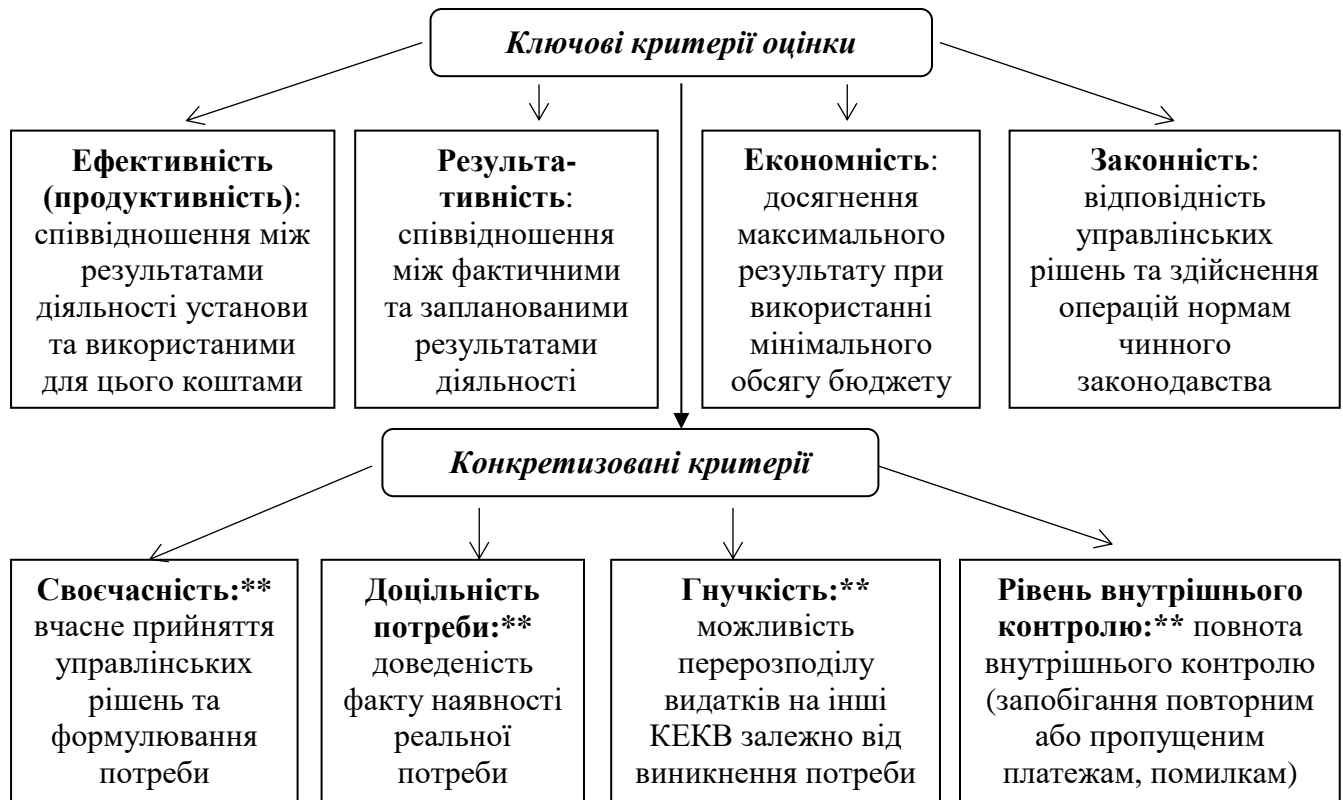
У практичній діяльності органів ДАСУ при перевірці здійснення видатків бюджетних установ переважно застосовуються загальні критерії для всіх установ, незалежно від сфери діяльності [65]: продуктивність, результативність, економність, законність, своєчасність та повнота прийняття управлінських рішень.

Проте можуть встановлюватися ще інші критерії, оцінка яких дозволить зробити достовірніші висновки щодо ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Так, наприклад, під час воєнного періоду та гостро обмежених фінансових ресурсів держави актуальним буде перевірка доцільності витрачання бюджетних коштів, особливо на придбання товарів для потреб установи, окрім тих, що передбачені конкретною бюджетною програмою. Досить поширеними випадками є закупівля товарів або обладнання, особливо наприкінці бюджетного року, лише з метою використання залишку коштів за кошторисом видатків, але за відсутності реальної потреби установи у цій закупівлі. Тому варто виокремити такий критерій оцінки, як доцільність обсягів витрачання коштів, тобто потреби.

Також в діяльності бюджетних установ нерідко виникають ситуації, в яких змінюється ціна товару, що стає причиною зміни сутності платежу, наприклад з КЕКВ 2210, за яким здійснюється придбання малоцінних предметів, на КЕКВ 3110 – призначеного для придбання основних засобів. У зв'язку з цим посадовим особам установи необхідно прийняти рішення про перерозподіл коштів в кошторисі установи, що впливає на своєчасність використання бюджетних коштів.

Ще одним критерієм, за яким слід оцінювати проведення видатків бюджетної установи, є своєчасність формулювання потреби витрачання коштів (здійсненні закупівлі), адже витрачання є доцільним якщо потреба забезпечена

вчасно. Всі описані вище критерії оцінки разом із ключовими критеріями можуть класифікуватися таким чином (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Основні критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів\***

\*Джерело: складено автором на підставі даних [61; 62; 63; 64; 65].

Примітка: \*\* запропоновано автором доповнення ключових критеріїв

Із зображення на рисунку видно, що ключові критерії можна доповнити більш конкретними, але з їх сутності зрозуміло, що вони є уточненням критеріїв результативності та ефективності використання бюджетних коштів.

Враховання запропонованих критеріїв оцінки використання бюджетних коштів установами при здійсненні фінансового контролю дозволить підвищити якість та результативність такого контролю.

Отже, враховуючи вимоги ISSAI 300 щодо проведення аудиту ефективності за використанням бюджетних коштів та міжнародний досвід оцінювання органами контролю різних країни використання фінансових ресурсів бюджетних установ,

запропоновано доповнити ключові критерії оцінки (ефективність, результативність, економність та законність) більш конкретними: своєчасність, доцільність потреби, гнучкість, рівень внутрішнього контролю, що сприятиме підвищенню дієвості фінансового контролю.

### **Висновки до розділу 3**

Вивчення проблемних питань та перспектив покращення результативності фінансового контролю за використанням бюджетних коштів дозволило сформулювати наступні висновки.

1. Аналіз сутності принципу цільового використання бюджетних коштів свідчить, що він полягає у здійсненні видатків лише у відповідності до мети, визначеної під час затвердження бюджетних призначень на рік. Випадки нецільового використання призводять до збитків для бюджету країни, що є більш не бажаним у воєнний період, ніж в мирний час. Доведено, що контроль за цільовим використанням бюджетних коштів потребує підвищення його дієвості на етапі планування та здійснення видатків, що сприятиме зменшенню випадків нецільового використання бюджетних коштів.

2. Вивчення вимог Основоположних стандартів аудиту ISSAI 300 показало, що однією із основних характеристик аудиту ефективності є ключові параметри оцінки використання коштів. Дослідження міжнародного досвіду контролюючих органів щодо оцінки використання державних коштів дозволило виокремити критерії, які доцільно застосовувати контролюючим органам в Україні, а саме: своєчасність, доцільність потреби, гнучкість, рівень внутрішнього контролю. Це дозволить підвищити відповідальність посадових осіб бюджетних установ та результативність фінансового контролю.

## ВИСНОВКИ

У роботі обґрунтовано теоретичні підходи і розроблено практичні рекомендації щодо організації та здійснення державного фінансового контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ, як передумови збереження та зміцнення фінансового стану держави.

1. За результатами дослідження теоретичних підходів до здійснення державного фінансового контролю сформульовано визначення сутності фінансового контролю, яка полягає у перевірці дотримання результативності, ефективності, прозорості та економічності в управлінні бюджетними коштами. Законодавством, що регулює функції контролюючих органів, визначаються різні форми та методи контролю, однак відсутнє чітке розмежування між ними. Встановлено, що контролюючі органи повинні застосовувати різноманітні форми та методи, або їх поєднання для більш результативного контролю. Доведено необхідність посилення контролю з боку органів ДАСУ за доцільністю та економічністю використання бюджетних коштів.

2. З'ясовано, що у розумінні БКУ бюджетними установами є державні та місцеві органи влади та організації, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджету та є неприбутковими. Вивчення підходів до сутності фінансових ресурсів свідчить, що такими ресурсами слід вважати грошові кошти, які надаються із бюджету та інших джерел з метою реалізації бюджетною установою завдань та функцій, покладених на неї державою. Джерелами формування ресурсів бюджетних можуть бути бюджетні кошти та власні надходження бюджетних установ, які вони можуть використовувати відповідно до чітко визначених напрямів видатків та у затверджених обсягах.

3. Дослідження процесу затвердження бюджетних призначень розпорядникам бюджетних коштів, якими є бюджетні установи, дозволяє стверджувати, що він є чітко регламентованим та залежним від прийняття Закону

України «Про державний бюджет України» на поточний рік. Обґрунтовано, що однією з проблем проходження бюджетного процесу на початковому етапі є несвоєчасне затвердження головними розпорядниками паспортів бюджетних програм та доведення їх розпорядникам нижчого рівня. Доведено необхідність оптимізації процесу затвердження паспортів бюджетних програм на початку року та посилення відповідальності працівників, які залучені до виконання цих функцій, що сприятиме своєчасному здійсненню видатків бюджетних установ на початку бюджетного року.

4. Аналіз стану здійснення контролю органами ДАСУ за формуванням потреби в бюджетних коштах та їх використанням показав, що факти порушень, які призводять до фінансових втрат, негативно впливають на якість послуг, що надаються за рахунок бюджетних коштів. Також обґрунтовано доцільність підвищення відповідальності при формуванні потреби в бюджетних коштах, зокрема, врахування достовірних розрахунків обсягів потреби. Доведено необхідність посилення внутрішнього контролю, що зменшить кількість випадків порушень бюджетного законодавства.

5. Встановлено, що казначейський контроль при реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні оплати є важливим етапом відстеження законності здійснення операцій з бюджетними коштами. Аналіз заходів впливу, які застосовуються органами ДКСУ до розпорядників бюджетних коштів показав, що основною причиною зростання їх кількості є низький рівень компетентності працівників бюджетних установ та органів ДКСУ. Запропоновано посилити відповідальність розпорядників коштів за неналежне оформлення документів та дотримання порядку і термінів реєстрації бюджетних зобов'язань, що підвищить бюджетну дисципліну учасників бюджетного процесу.

6. Система внутрішнього фінансового контролю, що функціонує в бюджетних установах, побудована на застосуванні п'яти елементів цього контролю, визначених відповідно до міжнародної моделі COSO. Доведено, що

наявна система внутрішнього контролю не достатньо сприяє своєчасне виявлення ризиків, які негативно впливають на діяльність установи. Обґрунтовано, що для удосконалення внутрішнього контролю розпорядникам бюджетних коштів необхідно: підвищити відповідальність працівників за виконання своїх обов'язків, та кваліфікацію цих працівників; відмовитися від формального підходу до надання пропозиції та виконання рекомендацій підрозділів внутрішнього аудиту установи; детально аналізувати та ідентифікувати ризики, пов'язані з діяльністю; приділяти увагу налагодженню співпраці та обміну інформацією між працівниками структурних підрозділів установи, що дозволить підвищити ефективність внутрішнього контролю при використанні бюджетних коштів.

7. Проаналізовано сутність цільового використання бюджетних коштів та доведено, що цей принцип є одним із основних, покладених в основу при виконанні бюджетного процесу, та який передбачає спрямування видатків лише на визначену мету на певний бюджетний період. Встановлено, що нецільове використання призводить до втрат фінансових ресурсів для бюджету. Обґрунтовано, що причинами нецільового використання вважається недостатній рівень контролю з боку органів ДКСУ (при реєстрації бюджетних зобов'язань і проведенні оплат) і головного розпорядника за прийняттям рішень розпорядником нижчого рівня при плануванні кошторисних призначень та здійсненні видатків.

8. Дослідження положень та вимог Міжнародних стандартів аудиту ефективності та вивчення досвіду інших країн щодо оцінки вищими органами фінансового контролю результативності використання бюджетних коштів дозволили визначити критерії, які слід застосовувати контролюючим органам при перевірці здійснення бюджетних видатків, а саме: ключові критерії (ефективність, результативність, економність та законність) та конкретизовані (своєчасність, доцільність потреби, гнучкість, рівень внутрішнього контролю). Запропоноване сприятиме зменшенню випадків неефективного використання бюджетних коштів та підвищенню дієвості та якості фінансового контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#n13> (дата звернення: 05.10.2023).
2. Микитюк І. С. Державний фінансовий контроль у бюджетній сфері. *Світ фінансів*. 2018. Вип. 1. С. 58–69.
3. Косова Т., Воронкова О., Ключка О., Костинець Ю. Фінансовий контроль у системі бюджетної безпеки держави і регіонів в умовах децентралізації в Україні. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. Вип. 1(36). С. 140–148.
4. Лютий І. Державний фінансовий контроль як чинник ефективного використання коштів місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2022. Вип. 4 (69). С. 53–62.
5. Гупаловська М. Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_11\\_51](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_51).
6. Заудальська О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасні тенденції та перспективи : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 281 «Публічне адміністрування». Миколаїв, 2021. 16 с.
7. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. *Академічні візії*. 2022. Випуск 13. URL: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7514213>.
8. INTOSAI-P INTOSAI 1. The Lima Declaration (with editorial changes in 2019). URL : <https://sirc.idi.no/document-database/documents/intosai-publications/1-intosai-p-1-the-lima-declaration/file> (дата звернення: 06.10.2023).

9. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 23.09.2021. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 06.10.2023).

10. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Дата оновлення: 29.07.2022. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 05.10.2023).

11. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 03.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 06.10.2023).

12. Чечуліна О. Що треба знати ОМС про здійснення державного фінансового контролю і аудиту у воєнний час. *Діяльність органів місцевого самоврядування в умовах воєнного стану*. 2023. Вип. 43. С. 1–46.

13. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка»*. 2012. № 9(35). С. 272–276.

14. Воронкова Т. Є., Мельник А. О. Форми та методи фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 21–22. С. 68–72.

15. Фінанси бюджетних установ : навч. посіб. / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль ; за заг. ред. Н. А. Дехтяр. Суми : Сумський державний університет, 2020. 229 с.

16. Гончаренко Н. Г. Фінансове планування як елемент забезпечення управління фінансовими ресурсами бюджетних установ. *Економічний простір*. 2021. № 165. С. 116-119.

17. Єдиний реєстр розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. URL: <https://www.treasury.gov.ua/unifie-register-search> (дата звернення: 11.10.2023).

18. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів. URL: <https://openbudget.gov.ua/spending-agencies/graphic> (дата звернення: 11.10.2023).



19. Західна О., Мосолова Ю. Аналіз фінансування бюджетних установ та організацій в Україні. *Молодий вчений*. 2019. № 11 (75). С. 491–495.

20. Серeda О. Фінансування бюджетних установ: проблеми і перспективи. *Економіка та суспільство*. 2021. № 34. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-34-53> (дата звернення: 11.10.2023).

21. Белай С., Осипенко С., Желновач О. Науково-методичний підхід до розподілу бюджетних коштів у процесі формування кошторису військової частини. *Честь і закон*. 2021. Том 3 № 78. С. 78–83.

22. Про паспорти бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.01.2008 р. № 19. Дата оновлення: 26.01.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#Text> (дата звернення: 16.10.2023).

23. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228. Дата оновлення: 07.07.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#n14> (дата звернення: 16.10.2023).

24. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333. Дата оновлення: 30.11.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 16.10.2023).

25. Бюджетна система : підручник / за ред. д. е. н., проф. В. Г. Дем'янишина, д. е. н., проф. О. П. Кириленко та д. е. н., проф. З. М. Лободіної. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 624 с.

26. Романькова О. М., Глуценко І. А. Організація бухгалтерського обліку та контролю над використанням коштів бюджетних установ. *Вчені записки ТНУ імені*

*В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. 2020. Том 31 (70). № 2. С. 185–191.*

27. Формування видатків бюджету : монографія / Ю.Д. Радіонов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2019. 616 с.

28. Коваль Л. В., Мазур А. М. Особливості аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2021. № 10. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10\\_2021/83.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10_2021/83.pdf) (дата звернення: 11.10.2023).

29. Статистичні звіти Державної аудиторської служби України за 2018–2022 роки. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (дата звернення 22.10.2023).

30. Аудиторський звіт від 13.11.2019 р. № 04-21/5. URL: [https://dasu.gov.ua/attachments/audit-reports/2019/ac19726c-0c86-4409-be36-6b181e85e9ea\\_document.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/audit-reports/2019/ac19726c-0c86-4409-be36-6b181e85e9ea_document.pdf) (дата звернення: 18.10.2023).

31. Звіт про результати аудиту ефективності : рішення Рахункової палати від 20.12.2022 р. № 26-7. URL: [http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-7\\_2022/Zvit\\_26-7\\_2022.pdf](http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-7_2022/Zvit_26-7_2022.pdf) (дата звернення: 18.10.2023).

32. Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів : наказ Міністерства фінансів України 06.06.2012 № 687. Втрата чинності: 09.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12#Text> (дата звернення: 18.10.2023).

33. Казначейська система: підручник / за наук. ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого, д. е. н., проф. О. П. Кириленко, Т. Я. Слюз. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 364 с.

34. Поліщук В. Казначейська форма обслуговування бюджетів України в контексті забезпечення збалансованої фінансової політики. *Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць*. 2021. № 3–4(78–79). С. 108–121.

35. Русін В., Жадан О. Удосконалення казначейського контролю за здійсненням бюджетних видатків. *Світ фінансів*. 2022. № 4(73). С. 56–67.

36. Ковалевич Д., Рошило В. Реалії та перспективи розвитку системи казначейства України. *Фінанси і кредит*. 2022. Вип. II (86). С. 66–78.

37. Курганська Е. І. Проблеми казначейського управління фінансовими ресурсами в умовах політичної кризи при переході на систему дистанційного обслуговування. *Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць. Одеса : Одеський національний економічний університет*. 2022. № 1–2. С. 95–109.

38. Публічні фінанси Тернопільського обласного бюро судово-медичної експертизи. URL: <https://clarity-project.info/edr/02009531/treasury> (дата звернення: 19.10.2023).

39. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. №309. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

40. Інформація про застосування органами Казначейства заходів впливу за порушення бюджетного законодавства за 2020–2022 роки. URL: [https://www.treasury.gov.ua/timeline?category\\_id=6&type=posts](https://www.treasury.gov.ua/timeline?category_id=6&type=posts) (дата звернення: 21.10.2023).

41. Про затвердження Порядку виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України від 09.06.2021 р. № 590. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/590-2021-%D0%BF#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

42. Кравченко Ю. П. Внутрішній контроль – атрибут ефективного управління бюджетною установою Державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник: Державне управління*. 2020. Вип. 3(5). С. 101–109.

43. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах

державної влади України. / Ян ван Тайнен, Рудніцька Р. М., Манфред ван Кестерен, Чорнуцький С. П., Сидоренко Д. А. Посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів. Київ: «Європейський інститут державного управління та аудиту». 2015. 56 с.

44. Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс] : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, Є. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 275 с.

45. Міщенко Т., Микитенко Т. Елементи внутрішнього контролю корупційних ризиків. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 42. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-75> (дата звернення: 21.10.2023).

46. Skoryk M., Bohdan S. Risk management tools in the system of public financial control. *Efektivna ekonomika*. 2020. Vol. 5. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7932> (дата звернення: 21.10.2023).

47. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. Дата оновлення: 12.12.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

48. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. Дата оновлення: 24.04.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

49. Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю за 2022 рік <https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu> (дата звернення: 21.10.2023).

50. Василевич В. В., Левченко Ю. О. Нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням. Науковий вісник

Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2023. Том 2, № 78. С. 214–219.

51. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні: навч. посібн./ Колектив авторів; за ред. В. М. Русіна та Б. С. Шулюк. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2018. 214 с.

52. Ляшенко А. Значення та роль бюджетного контролю в системі бюджетного процесу. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 24. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-24-33> (дата звернення: 11.10.2023).

53. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо формування бюджетних програм головними розпорядниками коштів державного бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 25.08.2023 р. № 465. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF23064> (дата звернення: 21.10.2023).

54. Про Державний бюджет України на 2023 рік : Закон України від 03.11.2022 р. № 2710-IX. Дата оновлення: 06.10.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text> (дата звернення: 21.10.2023).

55. Паспорт бюджетної програми на 2023 рік Міністерства охорони здоров'я. URL: [https://moz.gov.ua/uploads/9/46139-dn\\_798\\_28042023\\_dod.pdf](https://moz.gov.ua/uploads/9/46139-dn_798_28042023_dod.pdf) (дата звернення: 21.10.2023).

56. Інформація про публічні закупівлі закладів у сфері охорони здоров'я URL: <https://prozorro.gov.ua/> (дата звернення: 21.10.2023).

57. Обґрунтовані висновки Державної аудиторської служби України на коментарі до проєкту аудиторського звіту державного фінансового аудиту місцевих бюджетів на території Чернігівської області за період з 01.02.2019 по 31.10.2020. URL: [https://dasu.gov.ua/attachments/a0f22374-e131-4e83-ac39-5cf804768b85\\_3.%20%D0%9E%D0%B1%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%BD%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D1%96\\_%D0%B2%D0%B8%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%B8.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/a0f22374-e131-4e83-ac39-5cf804768b85_3.%20%D0%9E%D0%B1%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%BD%D1%82%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D1%96_%D0%B2%D0%B8%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%B8.pdf) (дата звернення: 21.10.2023).

58. Негода Ю. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 44. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-4> (дата звернення: 21.10.2023).

59. Піхоцька О. М. Досвід країн ОЕСР у організації державного фінансового контролю. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2022. Випуск 34. С. 194–201.

60. Височан О. С., Литвиненко Н. О. Порядок проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів: INTOSAI-підхід. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. Вип. 3(71). С. 184–193.

61. ISSAI INTOSAI 3000. Performance Audit Standard. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf> (дата звернення: 22.10.2023).

62. Audit of Expenditures Related to Grants and Contributions Programs URL: <https://www.publicsafety.gc.ca/cnt/rsrscs/pblctns/dt-grnts-cntrbtns-prgrms-2011/index-en.aspx#s4> (дата звернення: 11.11.2023).

63. Internal Audit Report – Budgeting, Forecasting and extended Key Financial Controls Review. URL: <https://www.hcpc-uk.org/globalassets/meetings-attachments3/audit-committee/2018/june/enc-04---internal-audit-key-financial-controls/> (дата звернення: 11.11.2023).

64. Performance audit of internal budgeting and forecasting processes and practices. Australian National Audit Office. URL: <https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Independent-Auditor-report-ANAO-September-2020.pdf> (дата звернення: 11.11.2023).

65. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету : рішення Рахункової палати від 14.12.2021 № 33-2. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/33-2\\_2021/Zvit\\_33-2\\_2021.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/33-2_2021/Zvit_33-2_2021.pdf) (дата звернення: 11.11.2023).