

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

КОЛОМИЙЧУК НАТАЛІЯ МИХАЙЛІВНА

УДК 336.148.334.02

ДЕРЖАВНИЙ ВНУТРІШНІЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В
БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація

на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник

доктор економічних наук, професор

Юрій Сергій Ілліч,

доктор економічних наук, професор

Дем'янишин Василь Григорович

Тернопіль – 2012

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ	12
1.1. Концептуалізація державного внутрішнього фінансового контролю	12
1.2. Розвиток організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі	37
1.3. Бюджетні правопорушення на стадіях бюджетного процесу та їхня класифікація	52
Висновки до розділу 1	69
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ	71
2.1 Аналіз практики державного внутрішнього фінансового контролю в процесі бюджетного планування	71
2.2. Характеристика особливостей державного внутрішнього фінансового контролю за виконанням бюджетів	86
2.3. Оцінка результативності роботи та взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі	121
Висновки до розділу 2	141
РОЗДІЛ 3. МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ	144
3.1. Удосконалення організації та методики проведення державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі	144
3.2. Координація та формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі	167
Висновки до розділу 3	191
ВИСНОВКИ	195
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	199
ДОДАТКИ	221

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність суспільного виробництва і темпи зростання соціально-економічного розвитку суспільства залежать від раціонального, економного, цільового та ефективного використання фінансових ресурсів. Серед цих ресурсів особливе місце займають бюджетні кошти, кошти державних цільових фондів і суб'єктів господарювання державної форми власності.

Забезпечення ефективного формування й використання бюджетних коштів, що сприяє зміцненню економічної могутності країни та зростанню добробуту громадян, належить до основних проблем сучасного економічного розвитку нашої держави. Один зі шляхів її вирішення – це є вдосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні й докорінних перетворень в економічному і політичному устроях держави сформувалася система державного фінансового контролю бюджетного процесу. Однак вона діє неефективно, що підтверджується зростанням кількості та обсягів бюджетних правопорушень. Існуюча сьогодні система органів і механізм державного внутрішнього фінансового контролю мають ряд недоліків: несформованість узгодженої нормативно-правової бази та єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури; недостатня координованість діяльності; недотримання на практиці наукових принципів організації; низький рівень ефективності; розбалансованість системи державного фінансового контролю. Вказані недоліки призводять до зниження результативності державного внутрішнього фінансового контролю, основне призначення якого полягає у попередженні й виявленні бюджетних правопорушень і підвищенні ефективності діяльності державного сектору економіки.

На сучасному етапі набуває особливої актуальності науково-практичне завдання формування ефективної системи державного внутрішнього

фінансового контролю, розроблення методичних положень її функціонування та розвитку, оцінки результативності взаємодії суб'єктів та об'єктів контролю, впровадження нових видів, форм і методів контролю, спрямованих на підвищення ефективності бюджетного процесу.

Теоретичні й практичні основи державного фінансового контролю і державного внутрішнього фінансового контролю розкрито у працях таких відомих зарубіжних вчених, як: Р. Адамс, Дж. Бейлі, П. Джексон, П. Додж, А. Едвард, Р. Зоді, Е. Лехан, Дж. Робертсон, С. Томкінс та ін. Однак їхні напрацювання можна розглядати лише як класичні праці, не адаптовані до особливостей української економічної ситуації.

Аналіз окремих аспектів теорії й практики державного внутрішнього фінансового контролю здійснили також провідні російські фахівці: І.Белобжецький, В. Бурцев, Е. Вознесенський, Е. Грачова, В. Жуков, Б. Іцкович, Є. Кочерін, С. Опенишев, В. Родионова, С. Рябухін, А. Саунін, С. Степашин, М. Столяров, В. Шлейніков та ін. Незважаючи на велике значення цих досліджень для фінансової теорії й практики державного внутрішнього фінансового контролю, їх у повному обсязі використати в Україні неможливо через відмінності в організації бюджетного процесу і законодавчої бази.

У нашій державі питання розроблення теорії й методології фінансової безпеки і контролю досліджували такі відомі науковці, як: О. Амоша, В. Андрущенко, М. Базась, О. Барановський, М. Бариніна-Закірова, М. Білуха, Т. Боголіб, Ф. Бутинець, О. Василик, Н. Вітвицька, Л. Воронова, П. Германчук, М. Головань, Л. Гуцаленко, В. Дем'янишин, В. Дерій, О. Десятнюк, Н. Дорош, І. Дрозд, І. Іванова, Є. Калюга, О. Кириленко, А. Крисоватий, С. Левицька, К. Павлюк, П. Мельник, І. Микитюк, Є. Мних, Н. Рубан, В. Рудницький, В. Симоненко, І. Стефанюк, А. Стівчастий, Б. Усач, В. Федосов, А. Хмельков, В. Шевчук, С. Юрій та ін. Розроблені у працях згаданих вчених теоретичні положення з проблем формування і розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю, застосування нових форм та методів і наукові дискусії свідчать про те, що ці питання потребують здійснення поглибленого

теоретичного аналізу та вдосконалення механізму функціонування на практиці.

Водночас необхідно провести детальне вивчення і поглиблене дослідження проблеми впровадження аудиту ефективності у практику державного внутрішнього фінансового контролю на окремих стадіях бюджетного процесу України. При цьому набувають актуальності питання вдосконалення формування результативних показників використання державних ресурсів, вибору методів та розроблення порядку проведення окремих аудиторських процедур.

Вивчення проблем ефективності контролю здійснювали вітчизняні й зарубіжні науковці, зокрема: І. Басанцов, А. Бліканов, Н. Виговська, В. Жуков, С. Опенишев, І. Чугунов та ін. Проте у їхніх працях розглянуто тільки окремі методики і не вміщено розробок щодо оцінювання результативності проведення державного внутрішнього фінансового контролю й формування системи відповідних критеріїв і показників.

Хоч внесок згаданих дослідників у розвиток теорії та практики фінансового контролю є значним, в умовах нестабільної економічної ситуації у країні потребують поглибленого дослідження теоретичні й методологічні засади єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю і оцінювання її ефективності, що зумовило вибір теми дисертації та її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету як складова частина комплексних держбюджетних науково-дослідних тем кафедри фінансів “Фінансова політика в стратегії соціально-економічного розвитку України” (номер державної реєстрації 0105 U 000861) та “Формування фінансового механізму сталого розвитку України” (номер державної реєстрації 0110 U 008613) і фундаментальної науково-дослідної роботи кафедри міжнародних фінансів на тему “Концептуальні засади розвитку бюджетного процесу в умовах демократичних та економічних перетворень” (номер державної

реєстрації 0109 У 000048). Внесок дисертанта полягає в розробленні концептуальних засад формування й функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні відповідно до стратегічних напрямів соціально-економічного розвитку суспільства.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є формування теоретико-методичних підходів та розроблення практичних рекомендацій щодо модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Для досягнення вказаної мети у роботі визначено завдання:

- дослідити концептуальні засади державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі й сформулювати підходи до з'ясування його сутності;

- охарактеризувати сучасний стан, особливості розвитку і проблеми теоретичного та організаційно-правового забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі;

- розкрити зміст бюджетних правопорушень на стадіях бюджетного процесу та розглянути їх класифікацію;

- проаналізувати практику державного внутрішнього фінансового контролю у процесі складання, розгляду, затвердження й виконання бюджетів, розробити підходи до оцінювання результативності та ефективності роботи і простежити взаємодію суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі;

- запропонувати систему оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за рівнями ієрархії;

- окреслити напрями вдосконалення організації державного внутрішнього фінансового контролю і визначити підходи до формування його ефективної системи;

- запропонувати шляхи координації державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

Об'єкт дослідження – процес державного внутрішнього фінансового

контролю.

Предмет дослідження – теоретичні та практичні засади функціонування і розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі.

Методи дослідження. Методологічну базу для здійснення наукового дослідження формують фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, державного регулювання економіки й сучасні концепції бюджетного менеджменту, аналізу та контролю. У процесі дослідження застосовувалися такі методи: логічне узагальнення (при розкритті категоріального апарату); системно-структурний аналіз (при розробленні базових положень механізму оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю); порівняльний аналіз (при узагальненні світового досвіду фінансового контролю); методи економіко-математичного моделювання (при визначенні критеріїв оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю) й ін.

Інформаційну основу дослідження становлять: закони України, укази Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, аналітичні огляди і звітні дані Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Рахункової палати України, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Державної фінансової інспекції України та наукові публікації вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячені фінансовому контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні й розвитку теоретико-методичного забезпечення та поглибленні організаційних засад державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Найбільш вагомими науковими результатами дисертаційного дослідження є такі:

вперше:

– запропоновано визначення координації державного внутрішнього

фінансового контролю як процесу розподілу й узгодження діяльності суб'єктів контролю в часі та просторі й забезпечення їхньої взаємодії для виконання визначених завдань. Побудовано концептуальну модель координації діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме посиленню його профілактичної спрямованості та дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого вживаються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і завдання шкоди фінансовим інтересам держави;

удосконалено:

– визначення змісту бюджетних правопорушень, які характеризуються протиправністю, суспільною шкідливістю, небезпечністю, винністю, відповідальністю, включають об'єкт, об'єктивну сторону, суб'єкт, суб'єктивну сторону, класифікуються відповідно до стадій бюджетного процесу, що дасть можливість реально оцінити нанесені збитки, втрати, запобігти їхньому допущенню та усунути негативні явища у бюджетному процесі;

– підходи до оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю на рівні регіону в контексті використання показників результативності, дієвості, економічної доцільності та інтенсивності дії контрольних заходів державного внутрішнього фінансового контролю на основі формування системи відповідних показників, визначення важливості критеріїв за правилом Фішберна й узагальнення отриманих результатів у межах інтегрованого показника ефективності з застосуванням шкали Харрінгтона, що допоможе здійснювати якісний і кількісний аналіз динаміки зміни інтегрованого показника й окремих критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за суб'єктами та об'єктами контролю;

– систему критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за рівнями ієрархії на основі єдності показників ефективності для всіх рівнів органів державного внутрішнього фінансового контролю і результатів оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів з урахуванням особливостей відповідного ієрархічного рівня управління, що

сприятиме проведенню реального оцінювання ефективності контролю та забезпеченню результативної взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;

дістало подальший розвиток:

– трактування поняття ”система державного внутрішнього фінансового контролю” як сукупність взаємопов’язаних суб’єктів, об’єктів і елементів цього контролю, яка базується на принципах законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості для забезпечення якісного управління бюджетним процесом;

– підходи до визначення сутності державного внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу, основними елементами якого є: об’єкти, параметри, форми, завдання і методи внутрішнього контролю та суб’єкти реалізації контрольної функції. Встановлено, що вибір точки контролю визначається стадією бюджетного процесу і ставленням до мети діяльності, а вибір методів – завданнями та змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура;

– теоретичні та практичні позиції щодо обґрунтування доцільності створення сучасної моделі єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю, яка поєднує спеціальні структури, взаємоузгоджену законодавчо-нормативну базу, інформаційно-комунікаційне забезпечення, незалежний вищий орган (Національне бюро), розгалужену галузеву структуру. Це дозволить виявити фінансові порушення на всіх стадіях бюджетного процесу, оптимізувати законодавчу базу, попереджувати зловживання.

Практичне значення одержаних результатів. Пропозиції автора мають теоретичне обґрунтування і прикладне значення. Окремі з них використано у практичній роботі Державної казначейської служби України, зокрема ті, які стосуються вибору пріоритетних напрямків підвищення результатів державного внутрішнього фінансового контролю, особливо попередження фактів зловживань з боку розпорядників бюджетних коштів (довідка № 20-08/26918641 від 12.12.2012 р.).

Висновки та пропозиції, які передбачають реалізацію пріоритетних напрямків підвищення результатів державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема попередження фактів зловживань з боку розпорядників бюджетних коштів у процесі здійснення розрахунків й оплати товарів і послуг впроваджено в практичну роботу Державної казначейської служби в Тернопільській області (довідка № 1.2-08/16-6968 від 06.12.2012 р.).

Розроблені пропозиції щодо підвищення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів були враховані структурними підрозділами та фахівцями Тернопільської обласної адміністрації під час проведення оцінювання ефективності використання бюджетних коштів і результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання області щодо формування, розподілу й ефективного використання коштів місцевих бюджетів (№ 5-01/61-2176 від 05.12.2012 р.).

Науково-практичні рекомендації щодо застосування методичних підходів до організації та проведення державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі використані у роботі Державної фінансової інспекції в Тернопільській області й під час проведення контрольних-ревізійних перевірок виконання місцевих бюджетів і бюджетних програм розпорядників бюджетних коштів (довідка № 19-02-11-18/7939 від 30.11.2012 р.).

Науково-методичні розробки, запропоновані в роботі, впроваджено у навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-38/3509 від 27.11.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження містить лише результати власних досліджень автора. Наукові положення, які виносяться на захист, одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті розробки, які є індивідуальним внеском автора.

Апробація результатів дисертації. Положення та результати дисертаційного дослідження доповідалися й обговорювалися на 8 науково-

практичних конференціях, серед яких: ІХ Міжнародна науково-практична інтернет-конференція "Україна наукова" (м. Львів, 2011 р.), та всеукраїнських науково-практичних конференціях: "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ" (м. Тернопіль, 2011 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи" (м. Тернопіль, 2009 р.), "Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2009 р.), "Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2010 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи" (м. Тернопіль, 2010 р.), "Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Перспективи розвитку фінансової системи України" (м. Тернопіль 2012 р.).

Результати дисертаційної роботи також доповідалися та обговорювалися на науково-методичних конференціях і міжкафедральних семінарах Тернопільського національного економічного університету.

Публікації. Основні положення дисертаційної роботи знайшли відображення у 13 наукових працях загальним обсягом 5,0 друк. арк. (з них особисто автору належить 4,02 друк. арк.), серед них 5 праць, де подано основні наукові результати дисертації (особистий внесок автора – 2,61 друк. арк.) та 8 – праць апробаційного характеру (2,39 друк. арк.).

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний обсяг роботи становить 198 сторінок друкованого тексту. Матеріали дисертації містять 28 таблиць та 18 рисунків. Список використаних джерел налічує 211 найменувань на 21 сторінках. У роботі подано 18 додатків на 21 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

1.1. Концептуалізація державного внутрішнього фінансового контролю

Розвиток ринкових відносин в Україні потребує постійного підвищення ефективності бюджетного процесу, що можливо за умови вдосконалення його системи управління шляхом інтеграції та оптимізації всіх функцій управління: планування, оперативного управління виконанням планів обліку, контролю та регулювання. При цьому функція контролю забезпечує органи управління необхідною інформацією для розробки і прийняття управлінських рішень.

Контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення визначеної мети [53].

Вітчизняні вчені по-різному тлумачать термін “контроль” зокрема як:

– “...перевірку, а також як спостереження з ціллю перевірки для протидії чомусь небажаному” [26, с. 8];

– “...порівняння” (зіставлення, протиставлення декількох тверджень) [40, с. 11].

Відповідно до визначення, даного Організацією з економічного співробітництва та розвитку, контроль – це процес, що забезпечує належні гарантії досягнення ефективності й результативності діяльності, надійності звітності та відповідності правовим й законодавчим нормам. Контроль перетинається з підзвітністю. Якщо контроль буває попередній та наступний, то підзвітність може бути лише наступна. Без належних систем контролю й отриманої в результаті інформації підзвітність органів влади громадськості щодо ресурсів та покладених функцій і завдань є неочевидною [211].

Важлива складова контролю – це фінансовий контроль, який відіграє

інтегруючу роль, оскільки він взаємоузгоджує функції планування, прогнозування, обліку й аналізу та регулювання. Для ефективного попередження й оперативного виявлення бюджетних правопорушень необхідна координація фінансового контролю, що передбачає узгодження функцій усіх контролюючих суб'єктів і концентрацію їхніх зусиль на пріоритетних напрямках контролю, впровадження передового вітчизняного та зарубіжного досвіду й оперативний обмін інформацією між ними [83].

На наш погляд фінансовий контроль, – це комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їхніх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності й спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин.

На думку Б. Усача, фінансовий контроль є однією з форм управління фінансами, особливою сферою контролю, зумовленою формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави [191].

Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських та фінансових операцій щодо їхньої достовірності, законності, доцільності й ефективності. Основні принципи фінансового контролю зафіксовані у Лімській декларації керівних принципів контролю, ухваленій IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у жовтні 1977 р., зокрема, це:

- незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибута демократії та обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами;
- законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю й

контролю за фактичними результатами;

– наявність внутрішнього і зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю;

– гласність та відкритість контрольних органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом [122].

У Декларації про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав-учасниць Співдружності незалежних держав, ухваленій 8 червня 2001 р. керівниками вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, визначено такі принципи: законність, незалежність, об'єктивність, компетентність, оперативність, доказовість, гласність та додержання професійної етики [133].

Проблеми організації потужної й збалансованої системи фінансового контролю за європейською моделлю на принципах незалежної, прозорості та публічної діяльності її суб'єктів розглядають у своїх наукових працях І. Стефанюк [179], К. Павлюк [139] та інші фахівці. Удослідженнях О. Бакаєва [6], В. Базилевича [5], І. Запатріної [76] і В. Тимохіна [189] проаналізовано питання економічного зростання від регулювання дохідної частини державного бюджету податковим навантаженням.

Ми підтримуємо думку вчених С. Юрія, В. Стоян та М. Маца про те, що “...фінансовий контроль є важливим елементом системи управління фінансами; він включає контроль за дотриманням фінансово-економічного законодавства у процесі формування і використання грошових фондів, оцінку ефективності фінансово-господарських операцій і доцільність здійснених видатків” [208, с. 382].

Залежно від контролюючих органів, які здійснюють фінансовий контроль, та характеру контрольної діяльності, розрізняють такі види фінансового контролю: державний, муніципальний, суспільний, аудиторський. [40].

Фінансова наука й практика державний фінансовий контроль розуміють як різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами

державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин в результаті з надання пільг за платежами до бюджетів і державних цільових фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Теоретичні й практичні питання державного фінансового контролю розглядають багато вітчизняних і зарубіжних вчених. Теорію фінансового контролю досліджено у працях М. Базася [4], М. Білухи [19], Ф. Бутинця [26], Н. Вітвицької [55], П. Германчука [56], Є. Калюги [91] та В. Шутова [207]. Питання впливу й застосування механізмів державного управління щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю розкрито в дослідженнях таких науковців, як В. Кириленко [95], М. Латиніна [119], Л. Дікань [59] і А. Хмельков [198].

Правові основи державного фінансового контролю бюджетного процесу й законодавчу базу діяльності органів контролю в Україні вивчали Л. Воронова [40], О. Івченко [89], Л. Юхименко [209], Л. Савченко [169] та ін. Аналіз проблем правового регулювання державного фінансового контролю здійснили вчені-юристи, серед яких: О. Анісімов [1], Л. Воронова [39], Н. Гуторова [52], Д. Зима [82], Л. Касьяненко [92], О. Пашенко [141], А. Румянцевим [169] й ін.

Формування системи державного фінансового контролю в нашій країні відбувається на основі нового підходу до поняття „контроль” як функції держави з урахуванням позитивного досвіду розвинутих європейських країн шляхом застосування демократичних методів управління. За основу розробки Стратегії розвитку державного фінансового контролю в Україні взято основний принцип побудови сучасної європейської системи державного фінансового контролю – принцип децентралізації [87].

Основна мета державного фінансового контролю полягає у підвищенні

ефективності управління державними фінансовими ресурсами, попередженні та профілактиці фінансових порушень і сприянні у досягненні раціональності та ефективності при використанні державних фінансових ресурсів.

Визначення поняття державного фінансового контролю подано у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, але однотайності у цьому питанні не досягнуто, що зумовлено різним розумінням сутності державного фінансового контролю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення сутності державного фінансового контролю різними авторами*

Автори	Сутність державного фінансового контролю
1	2
М. Базась [4]	Багатоаспектна міжгалузева система контролю та нагляду наділених контрольними функціями державних і громадських органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій з метою об'єктивного оцінювання економічної ефективності їхньої діяльності, встановлення законності й доцільності фінансово-господарських операцій та виявлення резервів зростання доходів державного бюджету.
Н. Березовська [17]	Комплекс заходів, що вживаються законодавчими і виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ для забезпечення законності та ефективності формування, володіння і використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення визначених цілей у сфері фінансів.
Ю. Вознесенський [38], Є. Калюга [91]	Діяльність державних і громадських органів, яка полягає у перевірці обґрунтованості процесів формування та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів з метою дотримання планових пропорцій у розширеному відтворенні.
І. Дрозд, В. Шевчук [62]	Сприяння зростанню секторів і галузей національної економіки шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів їхнього розвитку на мікро- й макроекономічному рівнях.
Л. Касьяненко [92]	Діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади та недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі мобілізації, розподілу та використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою найбільш ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин.
М. Латинін [119]	Діяльність державних органів, а в певних випадках і недержавних органів, наділених законом відповідними повноваженнями з метою встановлення законності й достовірності фінансових операцій, об'єктивного оцінювання економічної ефективності фінансово-господарської діяльності та виявлення резервів її підвищення, збільшення доходів бюджету і збереження державної власності.

1	2
М. Маленін [125]	Діяльність фінансових, кредитних і господарських органів, що регламентується нормами права, спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової і касової дисципліни в процесі виконання планів і полягає в перевірці законності грошових витрат.
В. Мельничук [128]	Вид державного контролю, який здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їхніми територіальними представництвами, органами виконавчої влади, фінансовими інспекціями підприємств, установ, організацій, суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно відповідно до їхніх статусу, функцій та повноважень з метою перевірки законності та ефективності формування, володіння і використання коштів Зведеного бюджету України, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та підпорядкування.
В. Жуков, С. Опенишев [135]	Забезпечення законності й ефективності використання державних бюджетних і державних цільових фінансових ресурсів та державної власності.
О. Пащенко [141]	Процес виявлення відхилень від прийнятих законів, стандартів, визначеної ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами.
В. Піхоцький [143]	Основні завдання – виявлення будь-яких відхилень від установлених правил у процедурах управління державними фінансовими потоками.
І. Стефанюк [179]	Система активних дій органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян України зі стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в щодо утворення, розподілу і використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення та блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та вдосконаленню управління економікою.
М. Шутов [207]	Завдання державного фінансового контролю – перевірки стану та ефективності використання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів підприємств.

*Складено автором на основі [4, 17, 38, 62, 91, 92, 119, 125, 128, 135, 141, 143, 179, 207].

Враховуючи запропоновані цими вченими трактування, вважаємо, що державний фінансовий контроль – це система цілеспрямованих дій органів державної влади, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян України, спрямованих на забезпечення фінансової, бюджетної, податкової, кредитної, розрахункової й касової дисципліни в процесі діяльності суб'єктів господарювання, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій і виявлення резервів для зростання доходів державного

бюджету.

Цей контроль передбачає визначення фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, й використання коштів, що залишаються в суб'єкта фінансових правовідносин у результаті надання пільг за платежами до бюджетів, державних цільових фондів і кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [53, с. 6].

Державний фінансовий контроль проводиться на всіх етапах процесу формування та виконання державного бюджету, а також місцевих бюджетів у процесі видачі регіональним і місцевим бюджетам дотацій (субсидій) та кредитів з державного бюджету на фінансування їхніх поточних і капітальних видатків, при санкціонуванні випуску місцевих позик та реалізації урядових програм.

З урахуванням сутності та призначення метою державного фінансового контролю є:

- виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економії при формуванні і використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм та стандартів на найбільш ранній стадії;

- попередження фінансових правопорушень;

- притягнення винних до відповідальності й забезпечення відшкодування заподіяних збитків;

- вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому [53, с. 6].

На основі результатів аналізу наукових і законодавчих джерел визначено такі головні завдання державного фінансового контролю :

- контроль за законністю та доцільністю надання державних фінансових і майнових гарантій забезпечення відповідних угод;

– виявлення резервів формування державних фінансових ресурсів і розроблення пропозицій щодо скорочення нераціональних видатків, бюджетного дефіциту та дефіциту платіжного балансу;

– контроль за схоронністю, правильністю збереження і обслуговування, законністю і правильністю користування, доцільністю та ефективністю розпорядження матеріальними цінностями (ресурсами) держави, ефективністю використання паливно-енергетичних ресурсів, станом схоронності й дотриманням законності та раціональним використанням матеріальних цінностей мобілізаційного резерву й ін;

– контроль законності, доцільності та ефективності використання і розпорядження державними майновими правами (правами власності на акції підприємств тощо);

– оцінювання ефективності організації й проведення перетворення форм власності (приватизації);

– контроль законності, правильності та ефективності розпорядження нематеріальними об'єктами державної власності (ті, які створюють фінансові ресурси);

– контролю за станом і використанням державних запасів та резервів;

– контроль виконання планових завдань з надання державних послуг і дотримання нормативів фінансових витрат з надання цих послуг;

– контроль забезпечення фінансової безпеки держави (у бюджетному процесі);

– контроль законності й правильності квотування та дотримання експортних квот;

– контроль забезпечення конкурентних умов у всіх сегментах внутрішнього ринку (конкурентного середовища);

– оцінювання макроекономічної ситуації у країні та перспектив економічного зростання;

– контроль забезпечення оптимізації цін у монопольних галузях економіки;

– контроль законності й правильності надання і використання податкових, митних та інших фінансових пільг і переваг, які надаються суб'єктам господарювання;

– контроль обігу державних коштів у кредитній системі;

– контроль організації грошового обігу загалом;

– контроль повноти і своєчасності виконання банківською системою відповідних операцій з перерахування бюджетних коштів;

– перевірка дотримання головними розпорядниками, розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів умов виділення, розподілу, отримання, використання і повернення державних коштів;

– контроль за правильним та економічно обґрунтованим розподілом всіх видів платежів затвердженого бюджету, правильністю й обґрунтованістю розрахунків кошторису призначень;

– контроль за повнотою, своєчасністю та цільовим призначенням виконання дохідних і видаткових статей державного і місцевих бюджетів, а також повноти й достовірності відповідної звітності;

– виявлення резервів зростання доходів державного бюджету, вдосконалення бюджетного процесу загалом;

– контроль за доцільністю застосування державою зовнішніх та внутрішніх позик, їх цільовим призначенням і ефективністю використання;

– контроль стану, обслуговування і погашення державного зовнішнього та внутрішнього боргу;

– контроль своєчасності й повноти розрахунків з виконання державних замовлень;

– контроль своєчасності, повноти та порядку погашення іноземними державами, їхніми юридичними особами, міжнародними організаціями і міждержавними організаціями своїх заборгованостей перед Україною;

– фінансова експертиза проектів міжнародних договорів України, нормативно-правових актів та інших документів, які стосуються державних

коштів;

– оцінювання фінансового стану й ефективності систем управління і контролю в бюджетних установах, на державних та казенних підприємствах, а також на підприємствах, де є частка державного майна;

– контроль діяльності органів державної виконавчої влади, на які згідно з чинним законодавством покладені функції щодо розроблення і реалізації державної фінансової політики [30; 46; 50; 55; 198].

Важливе значення у формуванні системи державного фінансового контролю має його чітка класифікація. У табл. 1.2 узагальнено підходи різних вчених-економістів до здійснення класифікації державного фінансового контролю.

Більшість економістів серед класифікаційних ознак виділяє види, форми, методи та час проведення контролю. На наш погляд, ці ознаки доцільно об'єднати й одночасно враховувати при розробці відповідних методів.

Методи державного фінансового контролю ми розуміємо як засоби, прийоми і способи його здійснення. Ці методи вибираються залежно від сукупності факторів: суб'єкта контролю, об'єкта контролю, мети та завдань, що стоять перед суб'єктом контролю та від підстав виникнення контрольних правовідносин, а також від інших обставин.

Таблиця 1.2

Класифікація державного фінансового контролю*

Автори	Ознака класифікації	Види контролю
1	2	3
І. Дрозд, В. Шевчук [62]	Форма контролю – сфера охоплення контрольними діями об'єкта і його внутрішньої організації	1. Разові або періодичні випробування: сертифікація, атестація, акредитація, ліцензування, експертиза. 2. Перевірки: державний фінансовий аудит, інспектування, ревізія, перевірка й аудит. 3. Безперервне відстеження діяльності економічних систем: фінансовий моніторинг та ін.
	Метод контролю – спосіб теоретичного дослідження або практичного здійснення	1. Документальні: перевірка за формальними ознаками, за змістом, арифметична перевірка, нормативна перевірка, зустрічна перевірка. 2. Фактичні: інвентаризація, контрольний обмір, обстеження, лабораторні аналізи якості, контрольний запуск. 3. Хронометраж: отримання письмових пояснень

1	2	3
Ф. Бутинець [26]	Методи фінансового контролю – сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання	Інвентаризація, аналіз господарської діяльності, перевірка, обстеження, ревізія та аудит
Н. Вітвицька [55], Л.Гуцаленко, М.Коцупатрий [53]	За видами фінансового контролю	1. За періодичністю здійснення : попередній, поточний і наступний (ретроспективний). 2. За інформаційним забезпеченням: документальний та фактичний. 3. За контролюючим об'єктом:зовнішній і внутрішній. 4. Стосовно власника: внутрішньовідомчий та внутрішньогосподарський. 5. За формами здійснення: ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування, слідство.
Л. Жук, І. Жук, О. Неживець [68], В.Нагребельний [131]	За часом проведення фінансового контролю	Попередній, поточний і наступний фінансовий контроль
К. Ловінська, І. Стефанюк [124]	Форма фінансового контролю – способи вираження й організації контрольних дій	Стандартизація, ідентифікація (державна реєстрація), ліцензування, експертиза та моніторинг (нагляд, спостереження)
Б. Усач [191]	Форма фінансового контролю	Документальний контроль, фактичний контроль, превентивні контрольні перевірки, поточні контрольні перевірки, тематичні перевірки, слідство, лічильні перевірки звітності, обстеження й ревізії
	Методи фінансового контролю	Інвентаризація, економічний аналіз, контрольний запуск сировини у виробництво, експертиза, контрольний обмір, аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків активів

* Складено автором за [26, 62, 53, 55, 68, 124,131, 191].

Вказані методи є універсальними, їх використовують на всіх стадіях бюджетного процесу, що дає змогу виявити будь-які відхилення, фінансові зловживання та факти порушення фінансової дисципліни.

На практиці виконання функцій державного фінансового контролю в Україні здійснюють:

1. Верховна Рада України – дотримання бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу.

2. Рахункова палата – на всіх стадіях: від планування бюджету до звіту про його виконання, а саме: виконання Державного бюджету України в межах і обсягах, визначених Конституцією України та Законом України “Про Рахункову палату”; утворення, обслуговування й погашення внутрішнього і зовнішнього державного боргу України; відповідність затверджених бюджетних асигнувань Державного бюджету України бюджетному розпису та виконання бюджетного розпису; ефективність управління коштами Державного бюджету України Державною казначейською службою України; використання коштів резервного фонду Кабінету Міністрів України.

3. Міністерство фінансів України – на кожній стадії бюджетного процесу, зокрема: виконання Державного бюджету України; дотримання правил складання проектів бюджетів в Україні; використання бюджетних асигнувань і лімітів бюджетних асигнувань розпорядниками бюджетних коштів; одержання надходжень та використання державних коштів.

4. Державна податкова служба України – на стадії збирання доходів і формування бюджетних ресурсів – за: дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством.

5. Державна казначейська служба України – на стадії виконання бюджету – за дотриманням єдиних правил обліку та звітності за бюджетами всіх рівнів та кошторисами доходів і видатків, а також контроль за спрямуванням коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операцій з виконання бюджету на підставі документів розпорядників коштів, поданих до оплати.

Крім цього, оскільки Державна казначейська служба України є учасником системи електронних платежів Національного банку України, здійснення ним поточного контролю передбачає перевірку всіх банківських реквізитів та дотримання інших вимог Нацбанку з оформлення платіжних документів.

6. Державна фінансова інспекція України – на стадії здійснення видатків і звітності, зокрема: цільове та ефективне використання коштів Державного бюджету України, державних цільових фондів і державних валютних фондів;

цільове використання та своєчасне повернення кредитів, отриманих суб'єктами господарської діяльності під гарантію Кабінету Міністрів України, і відшкодування суб'єктами господарської діяльності коштів державного бюджету, витрачених на виконання гарантійних зобов'язань; виконання громадських замовлень та державного оборонного замовлення, авансованих за рахунок коштів Державного бюджету України; цільове й ефективне використання коштів, спрямованих на виконання делегованих державних повноважень бюджетами самоврядування; цільове використання коштів бюджетів самоврядування, які спрямовуються на виконання власних повноважень, відповідно до делегування органами Автономної Республіки Крим і місцевого самоврядування; порядок ведення бухгалтерського обліку та достовірність звітності про виконання Державного бюджету України і бюджетів самоврядування, кошторисів доходів та видатків бюджетних установ [32, с. 272-274].

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, державний фінансовий контроль поділяється на зовнішній і внутрішній (рис. 1.1).

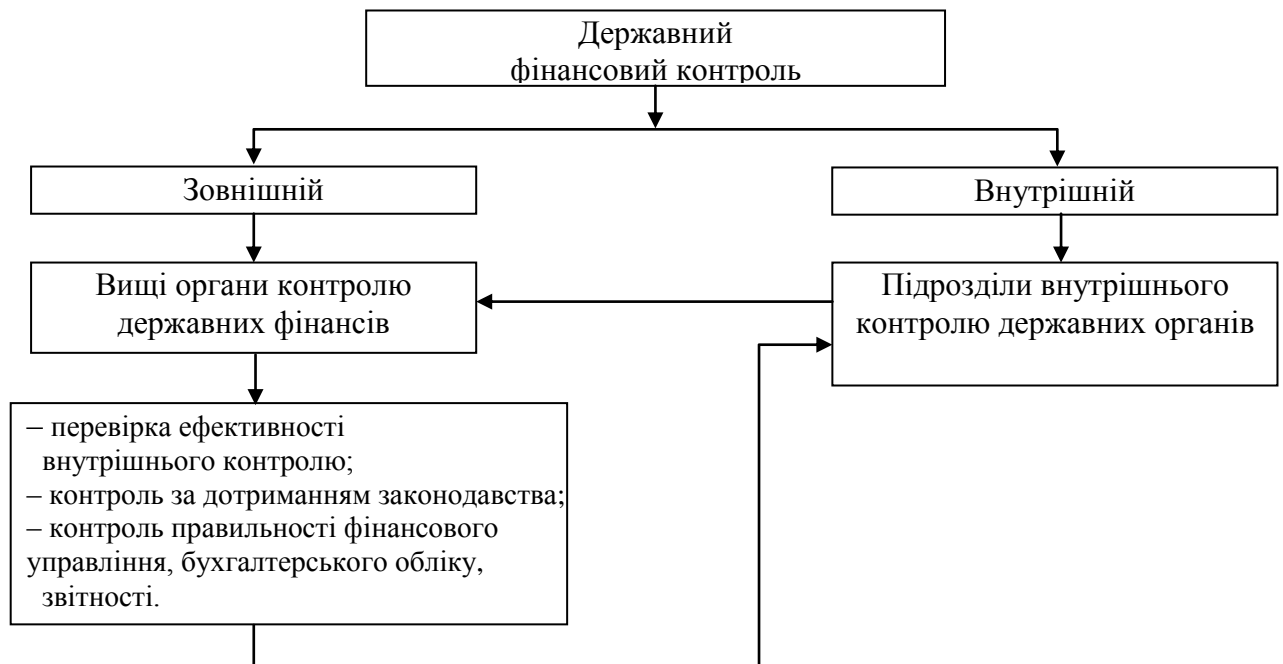


Рис. 1.1. Побудова державного фінансового контролю за Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів.

*Сформовано автором на основі [97, 122].

Таблиця 1.3

Узагальнена класифікація методів державного фінансового контролю [47]

Метод	Характеристика
Загальнонаукові методи	
Аналіз	Прийом дослідження, що передбачає вивчення предмета шляхом уявного або практичного розчленовування його на складені об'єкти (за його ознаками, властивостями, відношеннями).
Синтез	Метод вивчення об'єкта в цілісності, єдності й взаємозв'язку його частин. Він дає змогу розробити пропозиції щодо поліпшення системи взаємозв'язків між елементами об'єкта контролю.
Моделювання	Вивчення об'єкта на основі його моделі.
Індукція	Прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки великої кількості елементів об'єкта аудиту ефективності робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів цієї кількості.
Дедукція	Виділення частки із загального. В аудиті ефективності це означає розробку конкретних рекомендацій з поліпшення діяльності окремих напрямів, з урахуванням загального стану об'єктів.
Конкретизація	Дослідження об'єктів у всій їхній різнобічності, в якісній багатоманітності реального існування.
Аналогія	Прийом наукового умовиводу, за допомогою якого досягається пізнання одних об'єктів на основі їхньої подібності з іншими.
Системний аналіз	Вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему
Експертизи	Прийоми експертних оцінок, пов'язаних із предметом фінансового контролю, коли для обґрунтування питань залучаються експерти різних галузей знань.
Спеціальні методи	
Інвентаризація	Перевірка об'єкта в натуральному виразі. Під час інвентаризації перевіряється фактичний стан об'єкта шляхом огляду й перерахування.
Вибіркові спостереження	Прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їх доцільності й оптимальності
Дослідження документів	Спосіб документального контролю, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам
Зустрічна перевірка	Застосовується з метою встановлення достовірності операцій, зафіксованих у документах.
Техніко-економічні розрахунки	Проводяться контролером під час отримання доказів про правильність окремих показників бізнес-плану, правильність складання кошторисів витрат, капітального ремонту, списання матеріалів.
Прийом нормативної	Застосовується аудитором для отримання доказів про виконання певного завдання
Статистичні розрахунки та економіко-	Використовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.
Узагальнення і групування недоліків	Застосовуються для систематизації виявлених у ході контрольних заходів недоліків щодо законного та ефективного використання бюджетних коштів і майна.
Розробка й обґрунтування пропозицій	Використовуються лише в тих формах контролю, які передбачають формування пропозицій і рекомендацій за наслідками виявлених порушень.

Для здійснення державного фінансового контролю у фінансовій теорії й практиці застосовують ряд методів дослідження, узагальнену класифікацію та коротку характеристику яких подано в табл. 1.3.

Теоретичні й практичні аспекти державного внутрішнього фінансового контролю досліджували у своїх наукових працях такі вчені-економісти: Л. Дікань [59], С. Ермішова [64], Л. Клець [47], В. Піхоцький [143], Л. Приходченко [156] Ю. Суркова [182], І. Бланк [20], В. Федосов, І. Чугунов [204], Н. Ярошевич [210] та ін.

Так, І. Чугунов і В. Федосов вважають, що державний внутрішній фінансовий контроль – це важлива складова фінансової системи країни, інструмент управління, що дає змогу підвищувати ефективність та результативність використання бюджетних ресурсів. При цьому вони визначають основні напрямки вдосконалення стратегії розвитку державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням міжнародних положень [204].

На думку В. Піхоцького, державний внутрішній фінансовий контроль є обов'язком й інструментом керівників суб'єктів державної власності щодо контролю державних ресурсів, які використовуються в процесі діяльності [143].

Зокрема, С. Ермішова досліджує проблемні питання вдосконалення концепцій державного внутрішнього фінансового контролю, пропонує рекомендації щодо організації контрольних заходів аудиту ефективності як поетапного процесу для відділу внутрішніх аудиторів бюджетної установи [64]. Водночас І. Стефанюк визначає сутність основних складових системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, ідентифікує державний внутрішній фінансовий контроль як складову системи публічного фінансового контролю (PIFC) та стверджує, що його місія полягає у сприянні уряду в забезпеченні досягнення органами державної влади і державного управління мети соціально-економічного розвитку держави щодо використання суспільних ресурсів у найбільш економний, ефективний, результативний, законний та прозорий спосіб [179].

На основі проведеного дослідження наукових джерел можна зробити висновок, що категорія “державний внутрішній фінансовий контроль” – це складне поняття, дослідження і застосування якого набуває особливої актуальності в період проведення економічних та політичних реформ, розвитку економіки країни й інтеграції до європейської співдружності.

Майже всі вітчизняні вчені-економісти погоджуються з таким трактуванням державного внутрішнього фінансового контролю, яке наведено у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року: державний внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу та розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту й їхньої гармонізації. [116, 197, 204].

На нашу думку, для врахування і відображення специфічних особливостей державний внутрішній фінансовий контроль доцільно розглядати як систему взаємопов’язаних суб’єктів, об’єктів та елементів, призначену для забезпечення якісного управління бюджетним процесом на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості.

У статті 26 Бюджетного кодексу “Контроль та аудит у бюджетному процесі” зазначено, що внутрішній контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу безпосередніми розпорядниками бюджетних коштів має забезпечувати [29]:

- постійне оцінювання достатності та відповідності діяльності бюджетної установи вимогам внутрішнього фінансового контролю;
- оцінювання діяльності на відповідність результатів встановленим завданням і планам;
- інформування безпосереднього керівника установи про результати кожної перевірки (оцінювання, розслідування, вивчення чи ревізії), проведеної підрозділом внутрішнього фінансового контролю.

На нашу думку, мета державного внутрішнього фінансового контролю

полягає у забезпеченні законного, економічного, ефективного, результативного й прозорого управління державними фінансами шляхом належного функціонування внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та здійснення діяльності з їхньої гармонізації.

Більшість вітчизняних економістів вважає, що державний внутрішній фінансовий контроль базується на таких основних принципах:

законність – неухильне дотримання вимог законодавства при здійсненні державного внутрішнього фінансового контролю суб'єктами такого контролю й органами державного сектору;

економічність – мінімізація витрат державних ресурсів, які використовуються при здійсненні державного внутрішнього фінансового контролю, із забезпеченням належної якості таких результатів;

ефективність – досягнення максимальних результатів від ресурсів, які використовувались у процесі здійснення державного внутрішнього фінансового контролю;

прозорість – документування всіх операцій і дій для забезпечення відстежуваності процесів в органі державного сектору при здійсненні державного внутрішнього фінансового контролю;

гласність – звітування про результати здійснення державного внутрішнього фінансового контролю, вільний доступ до інформації з дотриманням режиму спеціальних обмежень, встановлених законодавством, та оприлюднення звітів [158].

Важливий принцип державного внутрішнього фінансового контролю це чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (рис. 1.2).

Відповідно до чинного порядку, державний внутрішній фінансовий контроль здійснюється у процесі діяльності органів державного й комунального сектору та поділяється на:

– попередній контроль, що передує прийняттю управлінського рішення чи здійсненню фінансово-господарської операції;

– поточний контроль, що здійснюється у процесі виконання

управлінського рішення чи проведення фінансово-господарської операції;

– подальший контроль, що здійснюється після виконання управлінського рішення чи фінансово-господарської операції.

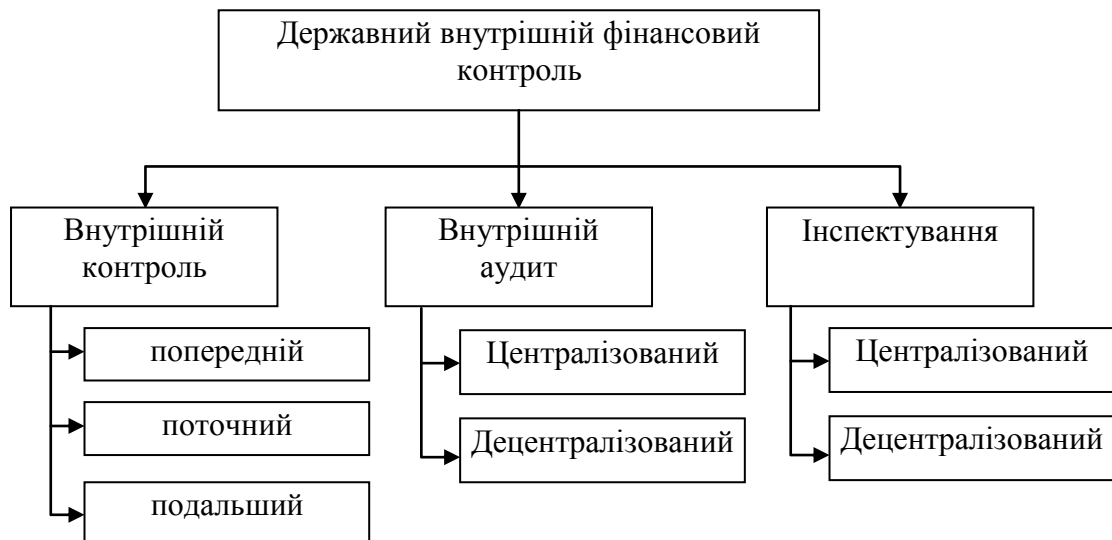


Рис. 1.2. Структура державного внутрішнього фінансового контролю.

*Побудовано автором на основі [97, 116, 158, 204].

Другою формою державного внутрішнього фінансового контролю вважають внутрішній аудит, який поділяють на централізований і децентралізований. Централізований внутрішній аудит представляє собою державний внутрішній аудит, який проводиться Державною фінансовою інспекцією за спрямуванням та координацією Міністерства фінансів.

Децентралізований внутрішній аудит у вітчизняній літературі визначається як внутрішній аудит, що здійснюється уповноваженим самостійним підрозділом (посадовою особою), підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного сектору, але функціонально незалежним від нього, у самому органі державного сектору або в межах системи його управління [97].

Гармонізацією внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту науковці та практики називають діяльність з їхньої координації Міністерством фінансів шляхом методологічного забезпечення й проведення аналізу, моніторингу їхнього запровадження та функціонування.

Порівняльна характеристика внутрішнього державного контролю та аудиту*

Параметри	Внутрішній державний контроль	Внутрішній державний аудит
Визначення	комплекс заходів, що застосовується керівником і працівниками для забезпечення дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів	удосконалення системи управління, попередження фактів незаконного та неефективного використання державних ресурсів, запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності органів державного сектору
Мета	забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного й комунального сектору; запобігання проявів фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи і підвідомчих їй бюджетних установ; поліпшення внутрішнього контролю
Форми проведення	попередній, поточний і подальший контроль; інспектування у формі перевірок та ревізій	фінансовий аудит; аудит ефективності
Результати проведення	при інспектуванні – застосування санкцій за допущені правопорушення	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій
Особливості проведення	не розглядається як окрема система органів державного і комунального секторів, оскільки є управлінським контролем, який допомагає керівництву в управлінні й виконанні завдань на постійній основі	централізовано – органами державної фінансової інспекції; децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, у самому органі або в межах його системи управління

*Складено автором на основі [29, 34, 97, 116, 158, 204].

Вітчизняна фінансова теорія та практика мету внутрішнього аудиту розуміють як надання незалежних й об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності органів державного та комунального секторів, підвищення ефективності процесів управління і сприяння досягненню

мети такими органами [116]. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами Державної фінансової інспекції – та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, у самому органі або в межах його системи управління.

Внутрішній контроль – це комплекс заходів, що застосовується керівником і працівниками для забезпечення дотримання законності й ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів та вимог щодо діяльності органу державного сектору і його підвідомчих установ.

У табл. 1.4 показано основні характерні відмінності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у сфері державних фінансів на основі аналізу чинних законодавчих актів і вимог міжнародних стандартів.

Третьою формою державного внутрішнього фінансового контролю є інспектування – подальший контроль за використанням та збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, станом та достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності органів державного та комунального секторів з метою виявлення недоліків і порушень [116].

Інспектування здійснюється у формі ревізій та перевірок і повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних в їхньому допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. Відмінність інспектування від внутрішнього аудиту полягає у фіскальній спрямованості: за його результатами керівництву органів державного і комунального секторів, контроль за діяльністю яких здійснювався, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації.

На нашу думку, необхідність інспектування як форми внутрішнього контролю в Україні на сучасному етапі розвитку системи бюджетного контролю зумовлена такими факторами:

- низьким рівнем фінансової дисципліни у бюджетній сфері та в державному секторі економіки;
- недорозвиненістю внутрішнього контролю;
- відсутністю децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору.

Інспектування спрямоване не на оцінювання результатів, досягнутих в управлінні державними ресурсами, а на виявлення правопорушень і притягнення до відповідальності осіб, винних в їхньому допущенні.

Таблиця 1.5

Характеристика інспектування за основними ознаками*

Ознака	Характеристика
Мета	– надання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень законодавства; – вжиття заходів щодо притягнення до відповідальності винних осіб об'єкта контролю
Завдання	– документальна і фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю; – виявлення фактів порушення законодавства; – встановлення винних в їхньому допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб.
Суб'єкти	міністерства й інші органи виконавчої влади, державні фонди, бюджетні установи, а також суб'єкти господарювання, що функціонують у державному секторі економіки, та інші, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують державне чи комунальне майно
Об'єкти	– установчі, фінансові, бухгалтерські документи, статистична та фінансова звітність, господарські договори, розпорядчі й інші документи об'єкта контролю; фактична наявність грошових коштів, цінних паперів, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних та нематеріальних цінностей об'єкта контролю.
Методичні прийоми	– здійснюється документальна перевірка установчих, фінансових, бухгалтерських документів, статистичної і фінансової звітності, господарських договорів, розпорядчих і інших документів об'єкта контролю; – проводяться інвентаризації, обстеження, контрольні обміри виконаних робіт, контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництво та іно.

*Складено автором на основі [97, 116, 142]

У вітчизняній фінансовій науці й практиці розрізняють централізоване інспектування, яке здійснюється органами Державної фінансової інспекції, та

децентралізоване – підрозділами фінансової інспекції або іншими уповноваженими підрозділами (посадовими особами) міністерств, інших центральних органів виконавчої влади й їхніх органів у межах системи управління кожного з таких міністерств, органів [116]. Основні ознаки інспектування та їхні характеристики подано в табл.1.5.

Загалом у сфері внутрішнього контролю відповідно до фінансової теорії й практики виділяють п'ять взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, оцінювання ризиків, контролююча (управлінська) діяльність, інформаційне забезпечення і моніторинг.

Середовище контролю розуміють як існуючі в організації процеси, операції та розподіл повноважень щодо їхнього виконання, спрямовані на забезпечення реалізації законодавчо закріплених за організацією функцій. Середовище контролю має забезпечувати в організації структурованість та дисциплінованість.

До оцінювання ризиків належать процес визначення (ідентифікації) й аналізу ризиків діяльності організації, розробки та запровадження контрольних процедур з метою їхнього попередження чи обмеження (управління ризиками).

Контролюючою діяльністю вважають сукупність запроваджених в організації дій, регламентів і процедур для управління ризиками, повноти досягнення мети діяльності організації та виконання покладених завдань. Контрольні процедури повинні постійно функціонувати на всіх рівнях управління й охоплювати:

- авторизацію та підтвердження;
- розподіл обов'язків та повноважень;
- контроль за доступом до ресурсів та їх обліку;
- контроль за достовірністю проведених операцій;
- звірення облікових даних з фактичними;
- оцінювання загальних результатів діяльності організації;
- оцінювання окремих операцій, процесів і видів діяльності;
- нагляд.

Контрольні процедури доцільно періодично оцінювати щодо результативності й за необхідності переглядати.

Інформаційне забезпечення розуміють як систему збору, документування, передачі інформації та користування нею для прийняття управлінських рішень.

Керівництво і працівники організації для прийняття рішень, належного здійснення операцій та контролю за ними повинні мати повну, своєчасну, достовірну й доступну інформацію фінансового та нефінансового характеру як про зовнішні, так і про внутрішні події. Для забезпечення отримання такої інформації необхідно, щоб усі операції, важливі події та процедури контролю були повно, своєчасно й достовірно задокументовані.

Моніторингом вважають постійний процес проведення оцінювання якості функціонування системи внутрішнього контролю в часі. Інформацію про недоліки функціонування внутрішнього контролю необхідно надавати керівництву відповідного рівня. Моніторинг має забезпечити адекватне і невідкладне запровадження рекомендацій та пропозицій для усунення наявних і попередження можливих недоліків системи внутрішнього контролю [189].

На основі проведеного дослідження особливостей державного внутрішнього фінансового контролю, ми побудували його модель (рис. 1.3).

Ця модель передбачає з'ясування сутності державного внутрішнього фінансового контролю та визначення його мети, принципів, суб'єктів і елементів. Всі складові моделі тісно взаємопов'язані між собою, доповнюють одна одну й утворюють єдине ціле.

Як наголошено у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 року [116], потребують поглибленого дослідження проблеми наукового, нормативно-правового, методичного та інформаційно-технічного забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю в нашій країні щодо впровадження у практику сучасного вітчизняного й зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів.

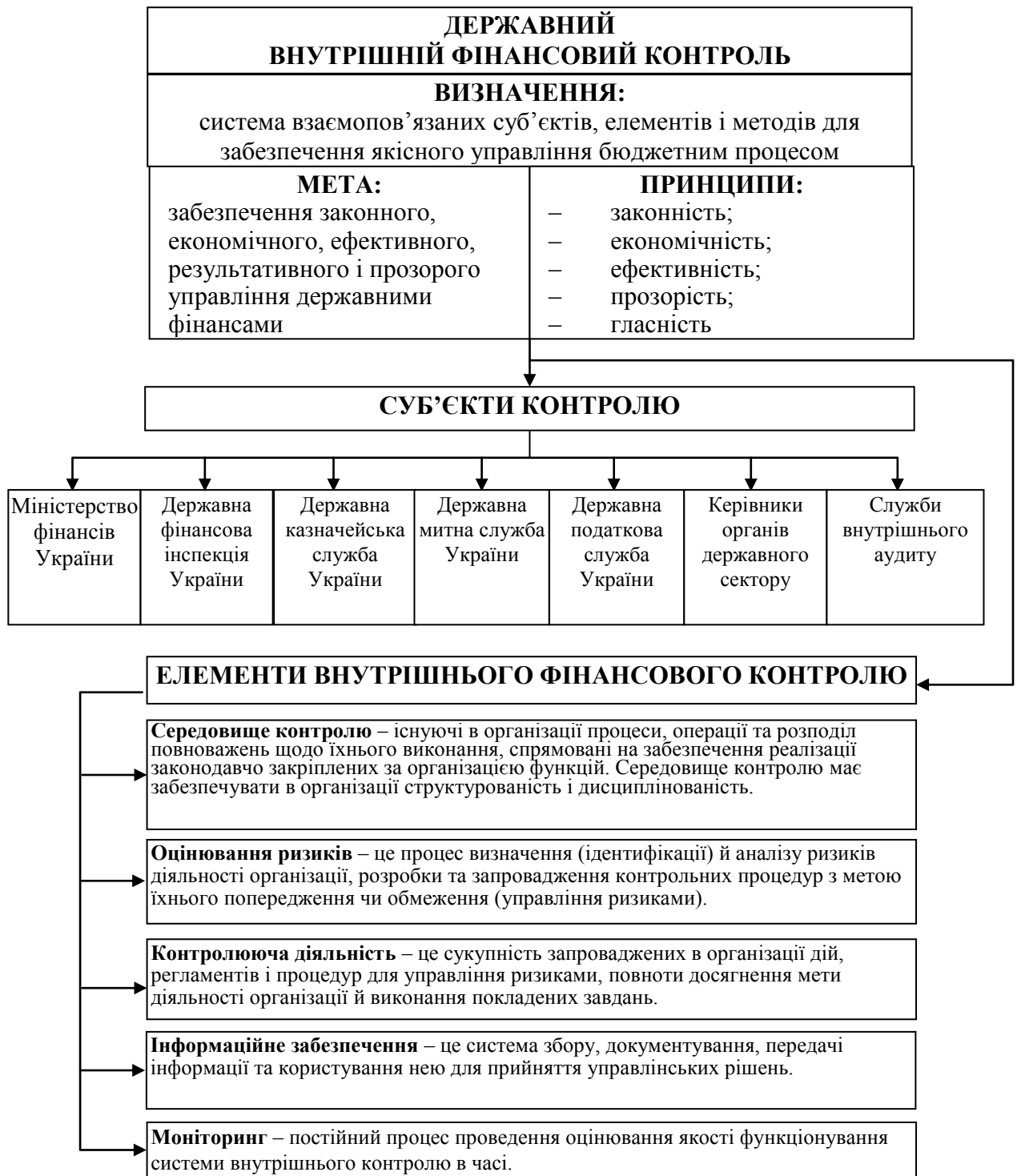


Рис. 1.3. Узагальнена модель державного внутрішнього фінансового контролю. *

*Складено автором за [53, 59, 97, 116, 158, 207].

Концепція передбачає вирішення питань організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального секторів, до яких належать:

- міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні й комунальні підприємства, установи та організації;
- акціонерні, холдингові компанії та інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи й організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії, чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються в їхньому розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, лише під час провадження ними діяльності з використанням державних фінансів.

До основних недоліків існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю зараховуємо:

- 1) правову невизначеність понятійної бази і цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю;
- 2) нерозробленість наукового та методичного обґрунтування здійснення внутрішнього контролю в органах державного сектору;
- 3) недостатнє розуміння керівниками органів державного сектору персональної відповідальності за діяльність і досягнення мети;
- 4) на законодавчому рівні неврахування необхідності державного внутрішнього контролю при формуванні та виконанні дохідної частини бюджетів усіх рівнів, державних і комунальних підприємств, формуванні та використанні коштів і майна державних цільових фондів;
- 5) несформованість законодавчого забезпечення аудиту інформаційних технологій;
- 6) відсутність служби децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору;

7) неможливість здійснення незалежного фінансового контролю ефективності реалізації економічних та соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями;

8) недостатній рівень наукового, інформаційно-технічного і кадрового забезпечення сфери фінансового контролю.

Необхідно наголосити, що при дослідженні теоретико-організаційних засад державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі, важливо здійснювати розгляд питань його організаційно-правового забезпечення.

1.2. Розвиток організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі

Державний внутрішній фінансовий контроль реалізує система органів, що є елементом загальної структури органів держави і важливою складовою фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику. Розподіл функцій між суб'єктами контролю відповідно до завдань, які вирішують органи державного внутрішнього фінансового контролю, здійснено шляхом закріплення за ними певної сфери діяльності: бюджетної, податкової, валютної та ін.

Згідно з чинним законодавством, фінансовий контроль бюджету здійснюють постійні комісії Верховної Ради України на всіх стадіях бюджетного процесу в межах своїх повноважень.

Комітет Верховної Ради України з питань бюджету наділений найбільшим обсягом повноважень з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, до яких належать:

– контроль за відповідністю поданого Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України основаним напрямам бюджетної політики на наступний бюджетний період і підготовка відповідного висновку;

– контроль за відповідністю законопроектів, поданих на розгляд Верховній Раді України, бюджетному законодавству.

Рахункова палата – це постійно діючий орган контролю, утворений Верховною Радою України, підпорядкований та підзвітний їй. Відповідно до чинного законодавства, вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від інших державних органів. Рахункова палата України є членом INTOSAI з 1998 р. і EUROSAI з 1999 р. Обсяг її повноважень щодо здійснення державного контролю відповідає Лімській декларації керівних принципів контролю.

Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства передбачають проведення контрольних заходів: за використанням коштів Державного бюджету України відповідно до закону про Державний бюджет України; за утворенням, обслуговуванням та погашенням державного боргу України; за ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України і підготовкою пропозицій про вдосконалення бюджетного процесу; за використанням бюджетних коштів щодо фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади з доходів і видатків; за фінансуванням загальнодержавних програм; за наданням Україною позик і економічної допомоги, а також інформування Верховної Ради про виконання Державного бюджету України та здійснення інших контрольних функцій [70].

На сьогодні Рахункова палата уповноважена контролювати повний цикл бюджетного процесу – формування й виконання Державного бюджету України (в результаті поновлення статті 98 Конституції України).

Міністерство фінансів України відповідно до повноважень, передбачених статтею 111 Бюджетного кодексу, здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як щодо Державного бюджету України, так і щодо місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством.

Державна казначейська служба України має такі повноваження з

контролю за дотриманням бюджетного законодавства:

– здійснює бухгалтерський облік всіх надходжень та витрат Державного бюджету України;

– встановлює єдині правила ведення бухгалтерського обліку складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів, видає інструкції з цих питань та здійснює контроль за їхнім дотриманням;

– здійснює контроль за відповідністю платежів взятим зобов'язанням і бюджетним асигнуванням.

Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю визначено загальну систему державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до суб'єктів здійснення контролю за рівнем централізації та часом його здійснення (табл. 1.6) [97, 116].

Таблиця 1.6

Загальна система державного внутрішнього фінансового контролю за рівнем централізації та часом його здійснення*

Рівень централізації контролю	Час здійснення контролю за прийняттям управлінського рішення чи проведенням фінансового-господарської операції		
	Попередній контроль		Подальший контроль
	Перед взяттям фінансових зобов'язань	Перед здійсненням платежів	
	Суб'єкти контролю		
Централізований	– Міністерство фінансів; – Державна казначейська служба; – орган централізованого інспектування (ДФІ); – керівники органів державного сектору	Державна казначейська служба	– орган централізованого інспектування (ДФІ); – орган централізованого внутрішнього аудиту (ДФІ)
Децентралізований	Керівники органу державного сектору	– Керівники органів державного сектору; – фінансисти або бухгалтери органів державного сектору	– Служба внутрішнього аудиту органів державного сектору; – керівники органів державного сектору

*Складено автором на основі [97, 116]

Державна фінансова інспекція України є центральним органом державної виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом

Міністрів України через Міністра фінансів України – головним органом суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю. Вона складається з Державної фінансової інспекції України, фінансових інспекцій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, підрозділів (відділів, груп) фінансової інспекції у районах, містах і районах у містах з районним поділом.

Правову основу діяльності Державної фінансової інспекції України становлять Конституція України, Указ Президента „Про Положення про державну фінансову інспекцію”, спеціальний закон про службу, законодавчі акти, акти Президента України та Кабінету Міністрів України.

До функцій Державної фінансової інспекції України у сфері державного фінансового контролю належать:

- координація, організація і перевірка стану діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;
- контроль за законністю, ефективністю й цільовим використанням бюджетних коштів кожним розпорядником та їхнім одержувачем;
- здійснення заходів державного внутрішнього фінансового контролю в системі державної виконавчої влади за власними планами й дорученнями Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністра фінансів України та контрольних заходів щодо об'єктів згідно із законом за дорученням Верховної Ради України, Рахункової палати і правоохоронних органів у випадках, визначених Конституцією України та законодавчими актами;
- у разі виявлення фінансових порушень вжиття заходів щодо їхнього усунення, а у разі виявлення фінансових порушень з ознаками діянь, які передбачають кримінальну відповідальність, – передача відповідних матеріалів за належністю для прийняття рішень згідно із законодавством;
- інформування відповідних суб'єктів виконавчої влади і Рахункової палати про факти виявлених порушень;
- накладення адміністративних та фінансових стягнень, а також прийняття рішень про відшкодування до бюджету донарахованих платежів, відрахувань,

фінансових санкцій та пені, незаконно отриманих або витрачених бюджетних коштів у випадках, передбачених законодавством;

- здійснення контрольних заходів щодо усунення виявлених фінансових правопорушень, причин і умов, що їх породжують;

- звернення в інтересах держави до суду;

- розробка стандартів внутрішнього державного фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади;

- координація діяльності суб'єктів внутрішнього державного фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади, перевірка й аналіз результатів їхньої роботи та навчання працівників цих служб.

Міністерство фінансів України є центральним органом державної виконавчої влади, головним органом суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції державного внутрішнього фінансового контролю і суб'єктів, які здійснюють внутрішній контроль та підпорядковані Кабінету Міністрів України.

До основних функцій Міністерства фінансів України у сфері державного фінансового контролю належать:

- координація, організація, нагляд і перевірка стану діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції внутрішнього державного фінансового контролю, та суб'єктів, які здійснюють внутрішній контроль;

- участь у розробленні прогнозних показників економічного і соціального розвитку України на поточний рік і на перспективу;

- аналіз сучасної економічної й фінансової ситуації в Україні, а також перспектив її розвитку;

- у межах своєї компетенції вдосконалення методів фінансового і бюджетного планування, фінансування, а також звітності та системи контролю за витрачанням бюджетних коштів;

- забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і звітності (за винятком банківських та кредитних

установ);

- координація діяльності центральних органів виконавчої влади щодо забезпечення своєчасного і повного надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів;

- контроль відповідності кошторисів центральних та місцевих органів виконавчої влади видаткам, встановленим у Державному бюджеті України, на утримання цих органів;

- контроль за дотриманням вимог, визначених відповідними нормативно-правовими актами, щодо складання звіту про виконання бюджетів усіх рівнів;

- контроль у міністерствах, інших центральних і місцевих органах виконавчої влади, органах місцевого самоврядування, установах банків та інших фінансово-кредитних установах виконання кошторисів і руху бюджетних коштів;

- контроль за забезпеченням інтересів держави у процесі управління державними корпоративними правами згідно із законодавством;

- інші контрольні повноваження, встановлені законодавством.

До основних функцій Державної казначейської служби України у сфері державного фінансового контролю належать:

- забезпечення казначейського обслуговування Державного бюджету України:

- операції з коштами державного бюджету;

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників бюджетних коштів;

- контроль бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, взятті зобов'язань та проведенні платежів;

- бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання державного бюджету;

- забезпечення обліку та складання звітності всіх надходжень Державного бюджету України і кошторисів бюджетних установ;

- здійснення попереднього та поточного контролю за цільовим

спрямуванням бюджетних коштів, взятих на облік органами Державної казначейської служби України;

– контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису Державного бюджету України;

– контролювання і припинення необґрунтованого зростання заборгованостей бюджетних установ;

– забезпечення складання та зведення звітності щодо виконання Державного бюджету України;

– організація і здійснення внутрішнього фінансового контролю.

Таблиця 1.7

Нормативні документи, що регулюють державний фінансовий контроль*

№	Нормативний документ	Положення, що регламентуються
1	2	3
1	Бюджетний кодекс України	повноваження Рахункової палати на здійснення зовнішнього контролю й аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ – щодо контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Державної фінансової інспекції України – відповідно до її повноважень
2	Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна. Наказ Головки КРУ: від 09.08.2002 р. № 168	основні напрями реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю: формування цілісної системи контролю; розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю; вдосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення
3	Про Рахункову палату : Закон України від 11 листопада 1996 р. (з наступними змінами і доповненнями)	завдання, функції і її повноваження Рахункової палати, принципи здійснення контролю, склад і структура, порядок діяльності Рахункової палати
4	Порядок проведення органами державної фінансової інспекції державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р.	механізм здійснення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

1	2	3
5	Порядок проведення органами державної фінансової інспекції державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004	механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ
6	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005	питання організації та функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в системі органів державного і комунального секторів шляхом: формування понятійної бази державного внутрішнього фінансового контролю; проведення аналізу системи державного внутрішнього фінансового контролю; визначення основних завдань з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю; окреслення стратегічних напрямів та основних етапів розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.
7	Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15.12.2005 № 3202-IV	запроваджується здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби контролю за використанням державного і комунального майна запобігання його розкраданню та незаконному відчуженню; встановлюється нова форма контролю – державний аудит, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, і забезпеченням ефективності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку і складання достовірної фінансової звітності
8	Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Наказ Головки КРУ від 13.03.2007 р.	основними завданнями державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів; організація та визначення етапів проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів
9	Стратегія модернізації системи управління державними фінансами. Розпорядження Кабінету Міністрів : України від 17.10.2007 № 888-р	принципи модернізації системи управління фінансами; завдання модернізації системи управління фінансами; результати реалізації Стратегії
10	Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України.– 2011.– № №13-14, 15-16, 17.– Ст .112	Визначено компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їхніх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи

*Складено автором на основі [31, 69, 70, 73, 129, 147, 148, 152, 153, 160, 165].

Контрольні функції інших суб'єктів державного фінансового контролю, які мають специфічні функції внутрішнього фінансового контролю, та суб'єктів, які здійснюють внутрішній (відомчий) контроль, визначаються спеціальними законами.

Діяльність органів державного внутрішнього фінансового контролю регулюється рядом законів і нормативно-правових актів. Основні з цих документів та регламентовані положення приведено в табл. 1.7.

На сучасному етапі розвитку в нашій країні не ухвалено базовий закон, в якому би були визначені правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю і державного внутрішнього фінансового контролю, суб'єкти й об'єкти регулювання фінансового контролю в державі, завдання, функції та повноваження відповідних органів.

Важливим кроком у реформуванні діючої системи державного внутрішнього фінансового контролю стала розробка Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затвердженої Розпорядженнями Кабінету Міністрів України.

Концепцію розроблено з метою оптимізації та збалансування організаційної структури державного внутрішнього фінансового контролю, усунення дублювання контрольних функцій суб'єктів контролю й зміни ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил законодавства Європейського Союзу та базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) [116].

Суть концепції полягає у:

- повній відповідальності керівника (відповідальність як за факти шахрайства і порушень у керованому підприємстві, так і за ефективність його діяльності);
- створенні досконалої інформаційно-комунікаційної інфраструктури, підвищенні прозорості та публічності системи внутрішнього контролю;
- проведенні організаційних змін у Державній фінансовій інспекції та ін.

У Концепції зазначено, що діюча система державного внутрішнього фінансового контролю не має достатнього наукового, інформаційно-технічного й кадрового забезпечення, що значно ускладнює впровадження у практику контрольних органів сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення і реалізацію новітніх інформаційно-програмних проектів й ін. Отже, повноцінний перехід від контролю, спрямованого на виявлення правопорушень та притягнення винних в їхньому вчиненні осіб до відповідальності, до визнаного світовими стандартами внутрішнього державного аудиту поки що неможливий, що зумовлює доцільність використання на перехідному етапі такої форми внутрішнього контролю державних фінансів, як інспектування [116].

Відповідно до Концепції, у практику органів державного внутрішнього фінансового контролю впроваджуються нові форми контролю – внутрішній контроль і внутрішній аудит. На Міністерство фінансів України покладено здійснення нагляду за станом реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Проте подані визначення методів контролю не розкривають їхньої сутності, а поняття “централізований” та “децентралізований” майже збігаються з поняттями “зовнішній” і “внутрішній”. Водночас, не визначено зміст та специфіку організації системи внутрішнього й зовнішнього державного фінансового контролю, організаційну структуру і методологічну базу.

Реформування державного внутрішнього фінансового контролю будується на трьох елементах:

- внутрішній контроль – це система правил, регламентів та процедур, застосування яких працівниками є обов’язковим;
- внутрішній аудит – новий вид діяльності;
- гармонізація системи фінансового управління і контролю та внутрішнього аудиту [9].

Європейськими експертами Міжнародної організації з питань аудиту і фінансового контролю у травні 2010 р. за круглим столом проведено аналіз

питань щодо нормативно-правового забезпечення створення та діяльності Центрального підрозділу гармонізації на центральному і регіональному рівнях щодо порядку навчання й сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектору.

На основі проведеного аналізу виконання планових завдань з реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, відповідно до урядової Концепції, європейськими експертами Міжнародної організації “SIGMA” доведено необхідність проведення таких важливих заходів:

- запровадження належного нормативно-правового та організаційного забезпечення для побудови систем внутрішнього контролю й служб внутрішнього аудиту як на центральному, так і регіональному рівні;

- створення в межах Центрального підрозділу гармонізації окремого підрозділу, який забезпечуватиме координацію реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю на регіональному рівні, з чітким розмежуванням та закріпленням конкретних регіонів за кожним працівником цього підрозділу [185].

У науковій літературі не існує єдиної думки щодо ефективності й доцільності положень Концепції. Зокрема, М. Бариніна-Закірова стверджує, що Концепція є важливим кроком до вдосконалення системи контролю, оскільки в ній “...визначено понятійну базу, дано визначення внутрішнього контролю та його системи... Концепція предметно сформулювала основні завдання з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, стратегічні напрями та основні етапи його розвитку...” [11, 18].

Водночас деякі науковці, серед яких Ю. Слободяник і М. Сивульський вказують на наявність у Концепції ряду невідповідностей нормам Конституції України та іншим законодавчим актам, зокрема щодо зарахування органів місцевого самоврядування до органів державного сектору, тоді як у статті 140 Конституції України визначено, що місцеве самоврядування є правом територіальної громади самостійно вирішувати питання місцевого значення в

межах законів України [202, 203, 204, 172, 176, 187].

Запровадження Концепцією аудиту в державному секторі викликало суперечність із Законом України „Про аудиторську діяльність” (1993 р.), згідно зі статтею 19 цього закону органам державної влади і фінансовим інспекціям заборонено надавати аудиторські послуги. До того ж національне законодавство визначає аудит як перевірку публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання для визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам [74]. Отже, в Україні, починаючи з 90-х р. ХХ ст. аудит формувався як незалежний контроль (переважно у комерційному секторі), на відміну від ревізії і перевірки – форм державного контролю.

Цілісність та узгодженість системи державного фінансового контролю можуть бути забезпечені тільки за умови внутрішньої впорядкованості й узгодженості діяльності органів державного фінансового контролю, що мають спільну мету, але різні функції. Єдність системи фінансового контролю передбачає наявність координації.

Координація в перекладі лат. (*coordinatio, co...* – спільність, сумісність; *ordination* – упорядкування) – це узгодження, поєднання, приведення до певного порядку чи відповідно до визначених завдань складових частин чогось (понять, дій, речей тощо). Координація – це функція соціального управління, яка полягає в узгодженні та впорядкуванні всіх складових системи управління. У державному управлінні координація має забезпечити впорядкування взаємозв’язків і взаємодій між учасниками процесу державного управління з метою узгодження дій та об’єднання зусиль на вирішення загальних завдань [34, с. 345].

На думку вчених, загальну координацію державного фінансового контролю здійснюють представницькі органи влади й органи державного управління загальної компетенції: Верховна Рада України, Кабінет Міністрів

України, органи місцевого самоврядування, але для цих органів контрольна функція не є основною.

Контрольними повноваженнями наділені органи державного управління і місцевого самоврядування, інші публічні органи, недержавні організації. Галузева та вертикальна координація контрольної діяльності по лінії міністерств і відомств, систем функціональних контрольних органів здійснюється в ієрархічному порядку, в порядку субординації.

При цьому кожним вищим органом координація використовується для об'єднання й спрямування контрольної діяльності та діяльності з організації перевірки фактичного виконання по лінії підпорядкованих координатору нижчих контрольних чи інших органів на керівництво проведенням контролю [100, с. 152]. Водночас існування такої ієрархічної структури координації має як позитивні, так і негативні аспекти. До позитивних аспектів належить, те що чітка система, яка має визначену структуру, сприяє виконанню всіма суб'єктами їхніх завдань, що забезпечують обов'язковість координаційних дій. З іншого боку, певні контролюючі суб'єкти зперебувають у підпорядкуванні інших. Отже, існує залежність одних органів, що підлягають контролю, від інших. У такому разі зменшується або зовсім може зникнути ініціатива перших суб'єктів, тобто підпорядкованих, що у свою чергу відобразиться на якості контролю, його ефективності чи результативності.

Очевидно, що необхідно бути чітко визначити межі такої координації з метою забезпечення їх прав. Так, згідно з чинним законодавством, від імені Верховної Ради України здійснює контроль Рахункова палата, але у нормативно-правових актах не визначено межі впливу парламенту на зазначену інституцію, що, відповідно, може відобразитися на здійсненні фінансового контролю. Крім цього, дуже часто збільшується структура органів та створюються нові структурні підрозділи, які також потребують координації. Погоджуємося з думкою науковців, що зі зростанням поверхів управлінської ієрархії збільшуються витрати на координацію діяльності, в результаті чого необхідно вже координувати дії осіб, які беруть участь у вертикальній

координації [41, с. 50].

Правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю мають визначати Закони України “Про державний фінансовий контроль в Україні” та “Про державний внутрішній фінансовий контроль в Україні”.

Згідно з проектом Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль”, державний внутрішній фінансовий контроль визначається як здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, провадження діяльності з їхньої гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості [158].

Ухвалення цього Закону має започаткувати формування комплексної системи законодавчих та нормативних актів державного фінансового контролю, забезпечити рівноправність норм державного фінансового контролю і норм інших галузей права (наприклад, фінансового) і підвищити статус норм державного фінансового контролю. Ця обставина матиме важливе значення для вирішення правових колізій, усунення суперечностей у чинному законодавстві та спорів за участю органів державного фінансового контролю (наприклад, щодо прийнятих ними рішень за перевітками).

Ми підтримуємо думку В. Піхоцького про те, що у цьому Законі мають бути регламентовані:

- цілі й завдання державного внутрішнього контролю;
- визначення основних понять;
- сутність, значення, функції та елементи системи державного фінансового контролю;
- принципи, вимоги і критерії ефективності державного фінансового контролю;
- види державного фінансового контролю відповідно до класифікаційних ознак: типи, форми (у тому числі визначення понять ревізії, перевірки та ін.) і методи (прийоми, способи чи засоби його здійснення);

- суб'єкти, об'єкти та предмети державного фінансового контролю (розширений опис);
- органи державного фінансового контролю, їх структура, взаємовідносини й основні аспекти взаємовідносин з органами влади та управління;
- система нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю;
- питання стандартизації державного фінансового контролю;
- науково-дослідницька і навчальна база державного фінансового контролю [143].

На нашу думку, під час формування цілісної нормативно-правової бази внутрішнього фінансового контролю в бюджетних організаціях, доцільно було б виконати такі завдання:

- розробити методологію фінансового контролю (цілі, завдання, принципи та ін.) та здійснювати цю діяльність на наукових засадах;
- визначити: організаційну структуру системи фінансового контролю, осіб нормативно-правового регулювання фінансового контролю, їхні права й обов'язки, суб'єктів права фінансового контролю, предмет, відносини регулювання, цілі й завдання системи нормативно-правових актів фінансового контролю, основні джерела права фінансового контролю (нормативно-правові акти) і рівні нормативно-правового регулювання, порядок побудови системи нормативно-правових актів фінансового контролю, її структуру та зміст;
- сформулювати порядок систематизації нормативно-правових актів фінансового контролю;
- узгодити основні напрямки взаємодії правових актів фінансового контролю з актами інших підгалузей (сфер) фінансового права і з іншими галузями права.

1.3. Бюджетні правопорушення на стадіях бюджетного процесу та їхня класифікація

Бюджетний процес як діяльність уповноважених державних органів щодо розробки і виконання бюджетів на всіх рівнях управління вважається важливою складовою суспільних відносин. Ефективність бюджетного процесу значною мірою визначається цільовим та раціональним використанням бюджетних ресурсів і дієвістю системи державного контролю за дотриманням відповідних норм бюджетного законодавства. Формування дієвого державного фінансового контролю набуває особливого значення в умовах реформування та модернізації всієї бюджетної системи України.

Як вказують вчені-економісти бюджетний процес це регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їхнє виконання і контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Згідно з Бюджетним кодексом України, стадіями бюджетного процесу є:

- 1) складання проектів бюджетів;
- 2) розгляд проекту та ухвалення закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 3) виконання бюджету, з урахуванням внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);
- 4) підготовка і розгляд звіту про виконання бюджету й прийняття рішення щодо нього [93].

Побудова бюджетного процесу здійснюється відповідно до принципів, затверджених ст. 7 Бюджетного кодексу України, що забезпечує чітке планування, ефективне використання коштів, здійснення постійного контролю за виконанням бюджетів та відображає важливі ознаки бюджету. Такі принципи властиві як бюджетному процесу, так і бюджетній системі України загалом (табл. 1.8) [29].

Принципи бюджетного процесу*

Принцип	Характеристика
1	2
принцип розподілу бюджетних повноважень між органами представницької та виконавчої влади	Законодавство встановлює такий розподіл повноважень за стадіями бюджетного процесу: формування та виконання бюджету належать до компетенції виконавчих органів, а розгляд, затвердження і здійснення контролю за виконанням бюджету – до компетенції представницьких органів.
принцип спеціалізації бюджетних показників	Реалізується через бюджетну класифікацію, яка, згідно зі ст. 8 Бюджетного кодексу, закріплюючи вичерпний перелік доходів і видатків бюджетів, полягає в конкретизації доходів за джерелами, а видатків – за цільовими напрямками.
принцип щорічності бюджету	Передбачає обов'язкове ухвалення бюджету щороку до початку планового року, що дає змогу виявити тенденції розвитку країни, дослідити зміни темпу зростання виробництва та ін.
принцип гласності	Передбачає широке обговорення проекту бюджету, доведення його до населення і публікацію затвердженого бюджету.
принцип наочності	Полягає у відображенні показників бюджетів у взаємозв'язку з економічними показниками розвитку України.
принцип достовірності	Передбачає використання під час формування бюджету його реальних показників та ін.;
принцип порівняльності	Полягає в систематизації доходів і видатків бюджету за певними ознаками, які дають змогу здійснити загальнодержавне й міжнародне зіставлення бюджетних даних.
принцип повноти обсягу в бюджеті	Виявляється у тому, що до кожного бюджету включаються всі кошти, що спрямовуються з прибутково-видаткової частини.
принцип застосування балансового методу	Спрямований на встановлення правильного співвідношення між доходами і видатками всіх бюджетів та між натуральними і фінансовими показниками.
принцип єдності	Єдність бюджетного процесу забезпечується єдиною правовою базою, єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності.

*Складено автором на основі [29, 40, 136].

Учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями – правами й обов'язками з управління бюджетними коштами.

Теоретичні та практичні питання бюджетних правопорушень і відповідальності за них розглядали такі фахівці з фінансового права, як

М. Андрушко, Л. Воронова, О. Гетманець, С. Кадькаленко, М. Кучерявенко, І. Мазур, Л. Савченко, І. Сікорська, П. Пацурківський та ін.

Проте, на нашу думку, потребують поглибленого дослідження різні види бюджетних правопорушень, їхня класифікація, співвідношення бюджетних правопорушень і відповідних видів відповідальності за них.

Поняття бюджетного правопорушення визначено у статті 116 Бюджетного кодексу України, згідно з якою під бюджетне правопорушення розуміють як недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Кодексом й іншими чинними нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін та виконання бюджету чи звіту про його виконання [29].

На думку М. Легкової, фінансове правопорушення можна визначити як протиправне діяння суб'єкта фінансових правовідносин, яке посягає на суспільні відносини у сфері фінансової діяльності держави, за яке чинними нормативно-правовими актами передбачено фінансово-правову відповідальність [120].

На наш погляд, думку у наукових дослідженнях та практичній діяльності доцільно було би дотримуватись визначення бюджетного правопорушення, наведеного у Бюджетному кодексі України.

Бюджетні правопорушення характеризуються рядом ознак:

1. Протиправність – діяльність учасників бюджетного процесу здійснюється з порушенням норм права, затверджених чинними нормативно-правовими актами, які регулюють порядок формування, затвердження і виконання бюджету чи звіту про його виконання, але при цьому невикористання суб'єктивного права не вважається правопорушенням, оскільки реалізація права залежить від рішення суб'єкта бюджетних відносин.

До такої протиправної діяльності належать:

– недотримання встановлених термінів затвердження проекту Державного бюджету Верховною Радою України чи прийняття рішення про місцеві бюджети;

– порушення вимог подання звітності про виконання бюджетів органами виконавчої влади;

– нецільове, неефективне, незаконне використання бюджетних коштів розпорядником та одержувачем коштів та ін.

2. Суспільна шкідливість, небезпечність – завдання значної шкоди суспільним інтересам, пріоритетам та цінностям, можливості реалізації функцій держави з формування фінансових ресурсів для соціально-економічного розвитку.

3. Винність – ця ознака полягає у визначенні кола суб'єктів, винних у свідомому допущенні правопорушень, у протиправних діяннях чи бездіяльності, тобто пасивному невиконанні обов'язків відповідно до чинного законодавства, невжитті заходів до осіб, які вчинили правопорушення.

4. Відповідальність – особи, які здійснили бюджетні правопорушення, згідно з чинним законодавством України, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну, фінансово-правову або кримінальну відповідальність [29, 131, 174, 196].

Бюджетне правопорушення має складну структуру й охоплює такі складові: об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт і суб'єктивна сторона.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, об'єктом бюджетного правопорушення є суспільні відносини (цінності, блага), що виникають у процесі складання проектів бюджетів, їхнього розгляду та ухвалення закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), виконання бюджету з урахуванням внесених змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет), підготовки і розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Предметом є бюджетні кошти – доходи бюджетів, сформовані за рахунок податкових та інших надходжень на безповоротній основі, передбачених чинним законодавством України: операції з капіталом, трансферти, дарунки, гранти і т. ін [29, 190.].

Об'єктивна сторона бюджетного правопорушення – це характеристика,

спосіб здійснення й обставини діяння, визначення наслідків та причинних зв'язків.

Бюджетне правопорушення може бути активною дією, тобто прийняття відповідальною особою рішення про зміни розмірів фінансування окремих статей видатків, встановлених бюджетом, використання бюджетних ресурсів не за цільовим призначенням.

Водночас бюджетним правопорушенням вважається також бездіяльність – неприйняття відповідного рішення у разі необхідності, наприклад, при зменшенні доходів бюджету не приймається рішення розпорядниками бюджетних коштів щодо скорочення видатків.

Бюджетне правопорушення може бути здійснене у різний спосіб (групою виконавців, із застосуванням різних технічних і програмних засобів), з різною періодичністю (систематично, одноразово, періодично), за різних обставин (в умовах стихійного лиха, епідемії, воєнних дій).

Здійснення більшості бюджетних правопорушень призводить до виникнення матеріальних збитків, причому зростає відповідальність за них. Однак деякі правопорушення не призводять до виникнення шкідливих наслідків, а порушують існуючий порядок формування, розподілу й використання бюджетних ресурсів (невчасне формування і подання звіту про виконання бюджету, неподання податкової декларації).

Суб'єктами правопорушень є учасники бюджетного процесу, які здійснили бюджетне правопорушення. Відповідно до Бюджетного кодексу України, ними можуть бути органи (розпорядники й одержувачі коштів та ін.) і посадові особи (керівники й службовці), наділені рядом повноважень у бюджетному процесі, фізичні та юридичні особи при здійсненні майнових правопорушень, засоби масової інформації при поширенні недостовірної чи перекрученої інформації.

Верховна Рада України не може бути суб'єктом бюджетного правопорушення. Якщо ухвалені Верховною Радою України бюджетні закони, норми яких не відповідають Конституції України, то вони у встановленому

порядку можуть бути визнані Конституційним Судом України неконституційними [72].

Суб'єктивна сторона – форма провини, ставлення особи до скоєного діяння, вчинення бюджетного правопорушення умисно чи з необережності.

Вважається, що правопорушення вчинене навмисно у разі, коли особа, яка його вчинила, передбачала настання шкідливих наслідків і здійснювала правопорушення з метою їхнього настання: перевищення встановлених лімітів фінансування витрат, збільшення встановлених обсягів видатків бюджетних коштів та ін.

Таблиця 1.9

Класифікація типових порушень фінансової дисципліни [65]

Ознака класифікації	Зміст порушення
1	2
I. Бюджетні правопорушення	<ul style="list-style-type: none"> –використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства; –використання бюджетних коштів без нормативно-правових підстав; –планування з порушенням чинного законодавства; –використання коштів Державного бюджету України з порушенням Закону України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти”; –незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету; –відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість та ін.
II. Неефективне використання бюджетних коштів	<ul style="list-style-type: none"> –неефективне використання та втрати бюджетних коштів внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; –неефективне управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування; –неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання; –неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету; –неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт та ін.
III. Порушення та недоліки при адмініструванні доходної частини державного бюджету	<ul style="list-style-type: none"> –недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази; –неналежний контроль за достовірністю, своєчасністю повнотою нарахування податків і зборів (обов’язкових платежів) і виконанням умов надання пільг; –неправомірне списання та реструктуризація податкового боргу й ін.

Правопорушення може бути визнаним як вчинене з необережності, якщо особа передбачала можливість настання шкідливих наслідків вчиненого діяння, але самовпевнено розраховувала на запобігання їм або не передбачала можливості настання таких наслідків, але повинна була їх передбачити, а також здійсненим внаслідок недбалого ставлення суб'єктів до виконання своїх обов'язків [39, 40, 131, 174, 196].

У бюджетній сфері може здійснюватись значна кількість різноманітних правопорушень, тому необхідно провести їхню класифікацію за деякими критеріями. Класифікації бюджетних правопорушень, поданих у працях вітчизняних вчених – це перелік правопорушень, наведених у чинних законодавчо-нормативних актах. У Бюджетному кодексі також не подано чітко сформульованого повного переліку бюджетних правопорушень.

Ж. Жирна наводить класифікацію типових порушень фінансової дисципліни, згідно з класифікатором порушень Рахункової палати (табл. 1.9).

Найбільш повну класифікацію бюджетних правопорушень подано у Науково-практичному коментарі Бюджетного кодексу України (стаття 116), але у цій класифікації нема відповідності між бюджетними правопорушеннями й етапами бюджетного процесу (табл. 1.10) [183].

Таблиця 1.10

Види бюджетних правопорушень, визначених у Науково-практичному коментарі Бюджетного кодексу України*

№ з/п	Вид бюджетного правопорушення
1	2
1.	Внесення недостовірних даних до бюджетних запитів
2.	Порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їхнє неподання
3.	Визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників
4.	Планування надходжень або витрат державного бюджету (місцевого бюджету), не зарахованих до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України
5.	Порушення встановленого порядку або термінів подання проекту закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) на розгляд Верховної Ради України (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, місцевої ради)
6.	Порушення встановленого порядку або термінів розгляду проекту та ухвалення закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет)

1	2
7.	Прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог цього Кодексу чи закону про Державний бюджет України (в тому числі щодо складання бюджету в контексті міжбюджетних трансфертів, доходів і видатків місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів)
8.	Порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження державного бюджету (місцевого бюджету) з дефіцитом або профіцитом
9.	Внесення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України
10.	Зарахування доходів бюджету на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка (за винятком коштів, що отримуються установами України, які функціонують за кордоном) і акумулявання їх на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень до бюджету
11.	Зарахування доходів бюджету до іншого, ніж визначено цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України, бюджету, в тому числі внаслідок здійснення поділу податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів між бюджетами з порушенням визначених розмірів.
12.	Здійснення державних (місцевих) запозичень і надання державних (місцевих) гарантій з порушенням вимог цього Кодексу
13.	Прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій
14.	Розміщення тимчасово вільних коштів бюджету з порушенням вимог цього Кодексу
15.	Створення державних цільових фондів та порушення вимог цього Кодексу щодо відкриття цільових рахунків для розміщення бюджетних коштів
16.	Порушення порядку або термінів подання, розгляду і затвердження кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету, затвердження у кошторисах показників, не підтверджених розрахунками та економічно не обґрунтованих
17.	Порушення порядку або термінів подання і затвердження паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі)
18.	Порушення встановлених термінів доведення документів про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня або одержувачів бюджетних коштів
19.	Порушення порядку та термінів відкриття (закриття) рахунків в органах Державного казначейства України
20.	Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених цим Кодексом чи законом про Державний бюджет України
21.	Порушення порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань, з урахуванням необґрунтованої відмови в реєстрації або несвоєчасної реєстрації бюджетних зобов'язань;
22.	Порушення вимог цього Кодексу при здійсненні попередньої оплати за товари, роботи та послуги за рахунок бюджетних коштів і порушення порядку та термінів здійснення такої оплати
23.	Здійснення платежів за рахунок бюджетних коштів без реєстрації бюджетних зобов'язань, за відсутності підтверджених документів чи при внесенні до платіжних документів недостовірної інформації, та безпідставна відмова у проведенні платежу органами Державного казначейства України

1	2
24.	Нецільове використання бюджетних коштів
25.	Порушення вимог цього Кодексу при здійсненні витрат державного бюджету (місцевого бюджету) в разі несвоєчасного набрання чинності законом про Державний бюджет України (несвоєчасного прийняття рішення про місцевий бюджет)
26.	Надання кредитів з бюджету чи повернення кредитів до бюджету з порушенням вимог цього Кодексу та/або встановлених умов кредитування бюджету
27.	Здійснення бюджетними установами запозичень або надання бюджетними установами юридичним чи фізичним особам кредитів з бюджету всупереч Кодексу
28.	Здійснення видатків і кредитування місцевого бюджету, які відповідно до цього Кодексу мають проводитися з іншого бюджету
29.	Здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їхнім перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України
30.	Порушення вимог цього Кодексу щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету
31.	Порушення встановлених вимог щодо застосування бюджетної класифікації
32.	Внесення недостовірних даних до звітів про виконання державного бюджету (місцевого бюджету), річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) та порушення порядку і термінів подання таких звітів
33.	Порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів
34.	Порушення встановленого порядку або термінів подання фінансової й бюджетної звітності бюджетних установ та подання такої звітності у неповному обсязі
35.	Невідповідність даних, наведених у фінансовій і бюджетній звітності бюджетних установ, даним бухгалтерського обліку
36.	Включення недостовірних даних до звітів про виконання паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі) та порушення порядку і термінів подання таких звітів
37.	Видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують його витрати всупереч закону
38.	Здійснення видатків на утримання бюджетної установи одночасно з різних бюджетів всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України
39.	Порушення вимог статті 28 цього Кодексу щодо оприлюднення та доступності інформації про бюджет
40.	Інші випадки порушення бюджетного законодавства учасником бюджетного процесу

*Складено автором на основі [183].

У проекті Закону України “Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення” зроблено спробу покласифікувати бюджетні правопорушення залежно від стадії бюджетного процесу (табл.1.11).

Таблиця 1.11.

Види бюджетних правопорушень*

№ з/п	Стадія бюджетного процесу	Види правопорушень
1	2	3
1.	Стадія складання проектів бюджетів	<p>Порушення встановлених термінів подання головними розпорядниками бюджетних коштів бюджетних запитів Міністерству фінансів України, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам або неподання їх взагалі</p> <p>Внесення розпорядниками бюджетних коштів недостовірних даних до бюджетних запитів</p> <p>Порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог інструкцій з підготовки бюджетних запитів</p> <p>Подання рішення про місцевий бюджет з порушенням встановленого порядку і термінів</p> <p>Неподання або подання з порушенням встановлених термінів Національним банком України проекту основних засад грошово-кредитної політики та проекту кошторису своїх доходів та видатків на наступний бюджетний період</p>
2.	Стадія розгляду та ухвалення проекту закону про Державний бюджет України на відповідний рік	<p>Порушення встановленого порядку й термінів розгляду та прийняття рішення про місцевий бюджет</p> <p>Ухвалення відповідною радою рішення про місцевий бюджет, що не відповідає положенням і показникам закону про Державний бюджет України</p> <p>Ухвалення відповідною радою рішення про створення спеціального фонду в складі місцевого бюджету в разі, коли таке створення не передбачено законом про Державний бюджет України</p> <p>Прийняття рішення про визнання головними розпорядниками бюджетних коштів установ та організацій, статус яких не відповідає статті 22 Бюджетного кодексу України</p> <p>Планування видатків місцевих бюджетів, не зарахованих до таких Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України</p> <p>Ухвалення відповідною радою рішення про зарахування до доходів місцевих бюджетів податків, зборів (обов'язкових платежів), що суперечить Бюджетному кодексу України і закону про Державний бюджет України</p> <p>Прийняття рішення про місцевий бюджет з порушенням вимог Бюджетного кодексу України та закону про Державний бюджет України щодо формування бюджету в контексті делегованих державних повноважень</p>

1	2	3
3	Стадія виконання бюджету, в тому числі внесення у разі потреби змін до закону про Державний бюджет України і рішення про місцевий бюджет	Нецільове використання бюджетних коштів; витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції; використання бюджетних коштів, отриманих як субвенції, не за цільовим призначенням
		Невиконання вимог законодавства щодо зарахування доходів Недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами Порушення під час взяття бюджетних зобов'язань Порушення під час ведення і подання документів, що використовуються у бюджетному процесі Недотримання вимог законодавства щодо внесення змін до закону про Державний бюджет України та рішення про місцевий бюджет Інші бюджетні правопорушення на стадії виконання бюджетів
4.	Стадія підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього	Недотримання встановлених порядку і термінів подання та/або розгляду звіту про виконання закону про Державний бюджет України, рішення про місцевий бюджет Недотримання головними розпорядниками, розпорядниками бюджетних коштів та одержувачами бюджетних коштів терміну подання фінансової звітності Подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів і одержувачами бюджетних коштів з порушенням встановленого терміну, з недостовірними даними та/або не в повному обсязі Невідповідність даних, наведених у фінансовій звітності, даним бухгалтерського обліку

*Складено автором за [42, 159].

При цьому показано деталізацію бюджетних правопорушень третьої стадії бюджетного процесу (табл. 1.12).

Відповідальність передбачає застосування до особи, яка вчинила бюджетне правопорушення примусових заходів у процесуальному порядку, встановленому чинним законодавством.

У Бюджетному кодексі України вказано, що посадові особи несуть відповідальність лише за наявності їхньої вини, умислу чи необережності щодо порушення бюджетного законодавства. Отже, можливими суб'єктами відповідальності є керівники чи інші відповідальні посадові особи.

Таблиця 1.12

Види бюджетних правопорушень третьої стадії бюджетного процесу*

№ з/п	Вид правопорушення	Можливі варіанти бюджетного правопорушення
1	2	3
1.	Нецільове використання бюджетних коштів	<p>Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетному призначенню, встановленому законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет</p> <p>Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису</p> <p>Витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції</p> <p>Використання бюджетних коштів, отриманих, як субвенції, не за цільовим призначенням</p>
2.	Невиконання вимог законодавства щодо зарахування доходів	<p>Надходження коштів до спеціального фонду бюджету з джерел, не визначених законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет</p> <p>Зарахування доходів державного й місцевих бюджетів на будь-які рахунки, крім єдиного казначейського рахунка державного бюджету та місцевих бюджетів, і акумулювання їх на рахунках органів стягнення</p>
3.	Недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами	<p>Здійснення витрат державного та місцевих бюджетів всупереч вимогам частини першої статті 46 і статті 79 Бюджетного кодексу України</p> <p>Невиконання вимог законодавства щодо надання та повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі</p> <p>Недотримання встановленого порядку виконання платіжних документів за операціями з бюджетними коштами</p> <p>Неповернення розпорядниками бюджетних коштів сум субвенцій, використаних не за цільовим призначенням протягом бюджетного року</p> <p>Розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх у довічне управління (відкриття рахунків поза системою Державного казначейства України), якщо інше не передбачено законом</p> <p>Проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджетних коштів з порушенням законодавства</p>
4	Порушення під час взяття бюджетних зобов'язань	<p>Недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань</p> <p>Недотримання порядку та умов здійснення запозичень до місцевих бюджетів</p> <p>Недотримання законодавства під час повернення платнику податків зайво або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів)</p> <p>Взяття бюджетних зобов'язань без встановлення відповідних бюджетних асигнувань</p> <p>Взяття бюджетних зобов'язань понад обсяги встановлених бюджетних асигнувань</p>

1	2	3
		Взяття бюджетних зобов'язань без належних повноважень Необґрунтована відмова в реєстрації або несвоєчасна реєстрація бюджетних зобов'язань
5.	Порушення під час ведення та подання документів, що використовуються у бюджетному процесі	Невідповідність даних, наведених у документах, що використовуються у бюджетному процесі, даним бухгалтерського обліку Недотримання встановлених термінів подання органу Державного казначейства України документів, що використовуються у бюджетному процесі Недотримання установлених порядку і термінів затвердження кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів і внесення до них змін
6.	Інші бюджетні правопорушення на стадії виконання бюджетів	Здійснення бюджетними установами запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позички юридичним та фізичним особам, крім випадків, передбачених законом про Державний бюджет України Здійснення протягом бюджетного періоду видатків на утримання бюджетних установ одночасно з різних бюджетів Здійснення видатків, не зарахованих до місцевих бюджетів Бюджетним кодексом України і законом про Державний бюджет України, за рахунок місцевих бюджетів Створення державних цільових фондів органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами Недотримання порядку виділення і використання коштів з резервного фонду бюджету Недотримання вимог закону про Державний бюджет України та рішення про місцевий бюджет; Прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних розмірів державного боргу (боргу Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування) і надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань Недотримання установлених термінів доведення уповноваженими органами відомостей про обсяги бюджетних асигнувань до розпорядників бюджетних коштів Видання нормативно-правових актів, які змінюють доходи і видатки бюджету, з порушенням встановленого законом порядку; Перевищення обсягів видатків на обслуговування боргу місцевих бюджетів більш як на 10 % видатків загального фонду відповідного місцевого бюджету протягом будь-якого бюджетного періоду, в якому здійснювалося обслуговування боргу.

*Складено автором на основі [28, 159, 183].

Бюджетним кодексом (ч. 1 ст. 121) визначено, що особи, винні у порушенні бюджетного законодавства, згідно із законами України несуть такі види відповідальності:

- кримінальна відповідальність: позбавлення волі, виправні роботи, заборона обіймати певну посаду або займатись певною діяльністю, конфіскація майна та ін.;

- адміністративна відповідальність;

- цивільно-правова відповідальність;

- дисциплінарна відповідальність: догана, звільнення [29, 181].

Характерними є такі ознаки відповідальності:

- фактична підстава виникнення відповідальності – це правопорушення;

- притягнення до відповідальності проводиться у визначеному процесуальному порядку при здійсненні правозастосовчої діяльності;

- притягнення до відповідальності виконують уповноважені державні органи і їхні посадові особи;

- притягнення до відповідальності здійснюється за чіткою нормативною регламентацією ;

- притягнення до відповідальності є невід’ємним від державного примусу, регламентованого правовими нормами і зверненого на правопорушника;

- наявність певних втрат для винної особи, передбачених законом, які слугують реакцією держави на заподіяну шкоду та можуть носити для правопорушника особистий, майновий або організаційний характер [52, с. 10].

Підставами відповідальності за бюджетні правопорушення вважають:

- факт скоєння правопорушення;

- наявність у діях особи складу правопорушення;

- наявність відповідної правової норми, яка передбачає притягнення до відповідальності за певне правопорушення;

- акт застосування права [127].

За вчинені бюджетні правопорушення до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів згідно із чинним законодавством застосовуються відповідні заходи, зокрема:

- застосування адміністративних стягнень до осіб, винних у бюджетних

- правопорушеннях відповідно до закону;
- призупинення бюджетних асигнувань;
- зменшення асигнувань у разі нецільового використання бюджетних коштів;
- повернення коштів у разі нецільового використання коштів субвенції;
- зупинення операцій на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань можуть приймати: Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна фінансова інспекція України, місцеві фінансові органи, голови виконавчих органів міських, міст районного значення, селищних та сільських рад і головні розпорядники бюджетних коштів у межах своїх повноважень. Це рішення приймається у чітко окреслених випадках, зокрема:

- несвоєчасного і неповного подання звітності про виконання бюджету;
- невиконання вимог щодо бухгалтерського обліку, складання звітності та внутрішнього фінансового контролю за бюджетними коштами і недодержання порядку перерахування цих коштів;
- подання недостовірних звітів та інформації про виконання бюджету;
- порушення розпорядниками бюджетних коштів вимог щодо взяття ними бюджетних зобов'язань;
- нецільового використання бюджетних коштів [29].

Призупинення операцій з бюджетними коштами передбачає призупинення будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунка порушника бюджетного законодавства і може здійснюватися на термін 30 днів, якщо інше не передбачено законом. Механізм призупинення операцій з бюджетними коштами визначає Кабінет Міністрів України.

При цьому зупиненню не підлягають операції:

- сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів (у тому числі пені, фінансові санкції);
- виконання рішень органів, яким відповідно до закону надано право

стягнення коштів;

– операцій зі здійснення видатків, які передбачені за кодами економічної класифікації видатків.

Таблиця 1.13

Нецільове використання коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їхнім перевищенням [189]

	Як порушення бюджетного законодавства п. 24 ст.116 і ст. 119 БК; п.29 ст. 116 БК	Як адміністративне правопорушення (ч. 5 ст. 164-12 КАП)	Як злочин (ст. 210 КК)
Об'єктивна сторона (ознаки дій)	Нецільове використання коштів; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їхнім перевищенням всупереч цьому Кодексу чи закону про Державний бюджет України	Нецільове використання коштів; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їхнім перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік	Нецільове використання коштів; здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їхнім перевищенням всупереч Бюджетному кодексу України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік
Суб'єкт відповідальності	Учасник бюджетного процесу (юридична особа)	Службова особа	Службова особа
Суб'єктивна сторона	відсутня	Умисел	Умисел
Розмір бюджетних коштів	Бюджетні кошти у будь-яких розмірах	Бюджетні кошти не у великих розмірах	Бюджетні кошти у великих розмірах (ч. 1 ст. 210 КК) в особливо великих розмірах (ч. 2 ст. 210 КК)

Спільні ознаки й відмінності бюджетного правопорушення, відповідальність за які передбачена Бюджетним кодексом України, Кодексом України про адміністративні правопорушення і Кримінальним кодексом України, відображено в табл. 1.13.

Стаття 119 Бюджетного кодексу України визначає, що нецільове використання бюджетних коштів, тобто витрачання їх на цілі, які не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису, має наслідком зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням, і притягнення відповідних посадових осіб до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності у порядку, визначеному чинним законодавством України. Зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів та повернення коштів одержувачами бюджетних коштів у дохід відповідного бюджету здійснюється на суму, щодо якої встановлено контролюючим органом факт нецільового використання [29].

Ми погоджуємося з думкою О. Гетманця про те, що для усунення негативних явищ у бюджетному процесі, запобігання та подолання бюджетних правопорушень доцільно вдосконалити бюджетний контроль за такими напрямками:

- визначення видів юридичної відповідальності за бюджетні правопорушення відповідно до стадій бюджетного процесу;
- обґрунтування видів юридичної відповідальності за бюджетні правопорушення;
- встановлення права Рахункової палати на застосування фінансових санкцій, які у Бюджетному кодексі України визначено, як заходи, що застосовуються за бюджетні правопорушення;
- визначення відповідальності контролюючих органів і посадових осіб, які їх очолюють, за неналежне виконання своїх обов'язків (крім органів Державної казначейської служби), така відповідальність не передбачена в Бюджетному кодексі України)[42].

Висновки до розділу 1.

На основі дослідження теоретико-організаційних засад державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі, ми дійшли таких висновків:

1. Проведений аналіз таких економічних понять, як “контроль”, “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль” та “державний внутрішній фінансовий контроль”, дав змогу узагальнити особливості кожного з них. Обґрунтовано, що систему державного внутрішнього фінансового контролю слід розуміти як сукупність взаємопов’язаних суб’єктів, об’єктів елементів цього контролю, яка базується на принципах законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості для забезпечення якісного управління бюджетним процесом.

2. Зазначено, що державний внутрішній фінансовий контроль здійснюється у процесі діяльності органів державного та комунального секторів і поділяється на: попередній контроль, який передує прийняттю управлінського рішення чи здійсненню фінансово-господарської операції; поточний контроль, який здійснюється у процесі виконання управлінського рішення або проведення фінансово-господарської операції; подальший контроль, який здійснюється після виконання управлінського рішення чи проведення фінансово-господарської операції.

3. У результаті дослідження концептуальних засад та особливостей і систематизації підходів до розуміння принципів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі сформовано загальну систему відповідно до суб’єктів здійснення контролю за рівнем централізації й часом його здійснення. Побудовано узагальнену модель контролю, яка охоплює мету, принципи формування і взаємозв’язок основних складових.

4. Вказано, що система органів державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до Конституції України охоплює Міністерство фінансів України; Державну казначейську службу України; орган централізованого

інспектування (Державна фінансова інспекція); керівний склад органів державного сектору. Проведений європейськими експертами Міжнародної організації “SIGMA” аналіз щодо процесу реформування державного внутрішнього фінансового контролю в нашій країні свідчить про необхідність запровадження належного нормативно-правового та організаційного забезпечення для побудови систем внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту на центральному й регіональному рівнях.

5. Визначено, що бюджетне правопорушення – це недотримання учасником бюджетного процесу встановленого чинними нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін та виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. У процесі дослідження встановлено, що для бюджетних правопорушень характерні такі ознаки: протиправність, суспільна небезпечність, винність і відповідальність. Уточнено, що Бюджетним кодексом України передбачено такі види відповідальності за порушення бюджетного законодавства, як: кримінальна, адміністративна, цивільно-правова й дисциплінарна.

6. З’ясовано, що до основних недоліків існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю належать: правова невизначеність понятійної бази; несформованість наукового та методичного підґрунтя; відсутність служби децентралізованого внутрішнього аудиту в органах державного сектору; недостатній рівень наукового, інформаційно-технічного й кадрового забезпечення цієї сфери; нерозробленість законодавчого забезпечення аудиту інформаційних технологій.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [101, 103, 108, 109, 111].

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

2.1. Аналіз практики державного внутрішнього фінансового контролю в процесі бюджетного планування

Особливе місце в системі державного внутрішнього фінансового контролю займає попередній контроль, який здійснюється у процесі складання проектів бюджетів усіх рівнів. За допомогою цього контролю органи державної влади, державного управління і місцевого самоврядування мають змогу попередити фінансові зловживання, пов'язані з формуванням дохідної й видаткової частини бюджетів. Головна перевага цього контролю – забезпечення раціональної та оптимальної мобілізації всіх дохідних джерел, а також цільового, ефективного й економного використання бюджетних коштів у майбутньому.

Державний внутрішній фінансовий контроль у процесі складання проектів бюджетів усіх рівнів здійснюють Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування та їхні структурні підрозділи.

Так, Кабінет Міністрів України організовує контроль при розробці проекту закону про Державний бюджет України. Міністерство фінансів України здійснює контрольні заходи при виконанні безпосередніх робіт зі складання проекту закону про Державний бюджет України і визначення основних організаційно-методичних засад бюджетного планування, які використовуються для підготовки бюджетних запитів та розроблення проекту Державного бюджету України й прогнозу Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетних періоди. Особлива роль Міністерства фінансів України полягає у тому, що воно спільно з іншими центральними органами виконавчої влади розробляє проект основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період і подає його на розгляд до Кабінету

Міністрів України.

Відповідно до Бюджетного кодексу, Національний банк України подає до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України прогнозні монетарні показники на наступний рік і проект кошторису доходів та видатків Національного банку України на наступний рік, які використовуються для складання проекту закону про Державний бюджет України та організації державного внутрішнього фінансового контролю за складанням і виконанням бюджетів. Цей важливий документ займає особливе місце у попередньому контролі за розробкою показників доходів та видатків на плановий рік.

Центральне місце у попередньому фінансовому контролі належить процедурам, пов'язаним з формуванням проекту Закону України “Про Державний бюджет України”, який розробляється з урахуванням пропозицій, наведених у бюджетних запитах, запроваджених в нашій країні як основа для складання проектів бюджетів із 1998 р.

Порядок підготовки бюджетних запитів регламентується спеціальними інструкціями, розробленими і доведеними до головних розпорядників Міністерством фінансів України. Ці інструкції запроваджують організаційні й фінансові та інші обмеження, дотримання яких є обов'язковим для всіх розпорядників бюджетних коштів. Працівники апарату Міністерства фінансів України та головні розпорядники коштів використовують їх при здійсненні попереднього фінансового контролю. Складаючи бюджетні запити, головний розпорядник коштів відповідно до наданих повноважень і плану діяльності на коротко- та середньостроковий періоди розраховує, розподіляє ресурси, необхідні для виконання окреслених програм, і узгоджує їх з можливостями бюджету. Необхідні розрахунки та контроль проводяться на основі аналізу звітів про виконання паспортів бюджетних програм з урахуванням матеріалів ревізій і аудиту, що здійснюється відповідними органами. До бюджетного запиту обов'язково вносяться показники фінансування інвестиційних програм, складених на декілька років та схвалених у встановленому законодавством порядку [117]. З метою підвищення результативності фінансового контролю й

якості планових бюджетних показників, Міністерство фінансів України практикує загальний, індивідуальний й додатковий бюджетні запити.

У процесі попереднього фінансового контролю відповідні суб'єкти враховують, що всі показники бюджетних запитів формуються на основі бюджетної класифікації, яка, згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України, є єдиним систематизованим згрупуванням доходів, видатків (у тому числі кредитування за вирахуванням погашення) та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою й іншими ознаками відповідно до законодавства України і міжнародних стандартів.

Міністерство фінансів України насамперед контролює дотримання головними розпорядниками коштів термінів подання бюджетних запитів. Саме чітке дотримання термінів дає змогу своєчасно розрахувати показники бюджету на плановий рік. Тому порушення цих термінів, на нашу думку, має супроводжуватися застосуванням різних санкцій стосовно головних розпорядників коштів.

Відносини, пов'язані з контролем, аналізом та оцінюванням бюджетних запитів і порядком їхнього внесення до проекту Закону про Державний бюджет України, регулюють положення Бюджетного кодексу.

Так, Міністерство фінансів України детально аналізує бюджетні запити на будь-якому етапі складання проекту державного бюджету на їхню відповідність меті, пріоритетності й ефективності використання бюджетних коштів. На основі проведеного аналізу Міністерство фінансів приймає рішення про внесення бюджетного запиту до пропозиції проекту державного бюджету перед поданням його до Кабінету Міністрів України.

Контроль і аналіз бюджетних запитів передбачає перевірку та оцінювання достовірності, змісту, повноти й інших характеристик бюджетного запиту, серед яких: відповідність заповнення його форм вимогам інструкцій Міністерства фінансів; узгодженість усіх заповнених форм; змістовність наведених письмових пояснень та обґрунтувань; аргументованість розподілу

загальних видатків за економічною класифікацією з метою повноцінного та ефективного виконання бюджетної програми; наявність пропозицій щодо впорядкування взяття бюджетних зобов'язань за загальним фондом на наступний плановий рік [37].

На основі результатів контролю та аналізу бюджетних запитів, Міністерство фінансів України готує проект закону про Державний бюджет України. Головні розпорядники бюджетних коштів несуть відповідальність за зміст бюджетних запитів, достовірність наведеної у них інформації й своєчасність подання Міністерству фінансів України.

У разі несвоєчасного подання бюджетного запиту на плановий рік, що є бюджетним правопорушенням, Міністерство фінансів, керуючись положеннями Бюджетного кодексу України, може скласти протокол про бюджетне правопорушення, структуру і зміст якого воно визначає самостійно [132]. У разі надання необґрунтованих або з порушенням встановлених вимог бюджетних запитів до проекту державного бюджету на плановий рік відповідні видатки можуть бути не внесені до проекту державного бюджету на плановий рік.

Кабінет Міністрів України здійснює контроль при отриманні від Міністерства фінансів України для розгляду проект закону про Державний бюджет України, приймає пропозиції щодо термінів і порядку розгляду цього проекту в Кабінеті Міністрів України. До попереднього контролю на цьому етапі залучається Рада національної безпеки України, якій Кабінет Міністрів України спрямовує проект цього закону у розрізі статей пов'язаних із забезпеченням національної безпеки і оборони України.

Розгляд та затвердження Державного бюджету України відбувається у Верховній Раді України за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України. Ця стадія бюджетного процесу передбачає поєднання внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю.

Бюджетним кодексом передбачено, які порушення, допущені при складанні бюджетних запитів, визнаються бюджетними правопорушеннями (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Характеристика бюджетних правопорушень, що можуть виникати при складанні бюджетних запитів*

№ з/п	Характеристика бюджетного правопорушення	Внесення недостовірних даних до бюджетних запитів	Порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їхнє неподання
1.	Зміст	Недостовірними визнаються завищені й занижені обсяги надходжень і видатків, викривлені розрахунки, обґрунтування й інші показники та дані, що не відповідають дійсності й впливають на рішення щодо виділення обсягів бюджетних коштів та напрямків їхнього використання.	На практиці порушення встановлених термінів фіксується у разі подання бюджетного запиту в будь-який день після календарної дати, визначеної у встановленому порядку Міністерством фінансів України і на момент прийняття рішення про застосування відповідних заходів впливу.
2.	Суб'єкти	Учасники бюджетного процесу, на яких покладений обов'язок складання бюджетного запиту	Учасники бюджетного процесу, на яких покладений обов'язок складання бюджетного запиту
3.	Заходи впливу	Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунення порушення бюджетного законодавства і зупинення операцій з бюджетними коштами	Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою усунення порушення бюджетного законодавства і зупинення операцій з бюджетними коштами
4.	Відповідальність	Відповідальність службових осіб, винних у внесенні недостовірних даних до бюджетних запитів, визначається згідно ч. 1 та ч. 2 ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення.	

*Складено автором за [28, 183]

Протягом 3 днів з дня прийняття Верховною Радою України закону про Державний бюджет України Кабінет Міністрів України подає Президенту України обґрунтування і розрахунки щодо бюджетних показників такого закону, змінених порівняно з проектом закону про Державний бюджет України, поданим Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради України на розгляд у першому читанні, тому можна константувати, що до контрольних процедур залучається Президентський контроль.

Якщо у результаті цього контролю Президент України повернув до

Верховної Ради України для повторного розгляду закон про Державний бюджет України із вмотивованими та сформульованими пропозиціями, які передбачають зміни бюджетних показників, Кабінет Міністрів України у тижневий строк подає Верховній Раді України зміни до показників, зазначених у текстових статтях такого закону, й оновлені додатки до нього відповідно до пропозицій Президента України.

Для розробки і здійснення програм та заходів, що проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів, які залежно від обсягу наданих прав поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Розпорядники бюджетних коштів.

*Складено автором за [29, 189].

Головні розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі

їхніх керівників, які, відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу, отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень. Систему головних розпорядників бюджетних коштів залежно від бюджетних призначень подано в табл. 2.2. Головні розпорядники бюджетних коштів наділені широкими повноваженнями, що надаються їм для досягнення необхідних результатів у процесі здійснення своєї діяльності, включаючи й повноваження у сфері фінансового контролю.

Таблиця 2.2

Система головних розпорядників бюджетних коштів*

Державного бюджету	Бюджет у АРК	Інших місцевих бюджетів
1) керівники органів, уповноважені Кабінетом Міністрів України Президентом, Верховною Радою України	1) уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим і Ради міністрів Автономної Республіки Крим	1) керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад та їхніх секретаріатів
2) керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади	2) керівники міністерств та інших органів влади Автономної Республіки	2) керівники головних управлінь, відділів
3) Конституційний Суд України, Верховний Суд України та інші спеціалізовані суди;		3) керівники інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій
4) керівники установ та організацій, визначені Конституцією України або входять до складу Кабінету Міністрів України		
5) керівники Національної академії наук України, Української академії аграрних наук, Академії медичних наук України, Академії педагогічних наук України, Академії правових наук України, Академії мистецтв України		

*Складено автором за [28, 183]

За головними розпорядниками коштів, відповідно до Бюджетного

кодексу України закріплені такі основні повноваження:

- здійснення управління бюджетними коштами у межах встановлених для них бюджетних повноважень та оцінювання ефективності бюджетних програм з одночасним забезпеченням ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, організації та координації роботи розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів у бюджетному процесі;

- контроль своєчасного повернення у повному обсязі до бюджету коштів, наданих за операціями з кредитування бюджету, кредитів (позик), отриманих державою (Автономною Республікою Крим чи територіальною громадою міста), і коштів, наданих під державні (місцеві) гарантії;

- здійснення внутрішнього контролю за повнотою надходжень, взяттям бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів і витрачанням ними бюджетних коштів;

- забезпечення організації й ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством, і та забезпечення доступності інформації про бюджет згідно з законодавством та цього Кодексу.

Відповідно до чинних нормативних актів України, розпорядників коштів місцевих бюджетів нижчого рівня класифікують на таких, які мають власну мережу (розпорядники коштів другого ступеня), і розпорядників коштів без мережі (третього ступеня), наділених рядом повноважень, у тому числі контрольні.

У процесі бюджетного планування та попереднього контролю одержувачі бюджетних коштів відповідно до законодавства складають плани використання бюджетних коштів та працюють за ними.

Бюджетний кодекс передбачає, що на всіх етапах бюджетного планування здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит і оцінювання ефективності управління бюджетними коштами. Така діяльність має забезпечити у майбутньому своєчасне й повне надходження доходів,

цільове та ефективне використання виділених асигнувань.

У Бюджетному кодексі України не врегульовано розподіл завдань, функцій і повноважень органів державної й місцевої влади, не регламентовано відносини між суб'єктами та об'єктами контролю і не визначено відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Норми чинних законів і нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі його аспекти.

Діяльність державних органів, що здійснюють контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові й фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регламентується окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами. Хоча у Конституції України (стаття 98) лише Рахункову палату визначено як орган, що здійснює контроль за використанням коштів державного бюджету.

Таблиця 2.3

**Суб'єкти державного внутрішнього фінансового контролю на стадії
бюджетного планування [32]**

Суб'єкти контролю	Види контролю	Методи контролю
Етап складання державного бюджету		
Кабінет Міністрів України, органи виконавчої влади АРК, виконавчі органи місцевих рад	державний, муніципальний; відомчий	аналіз; обстеження
Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи		
Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна служба статистики, Національний банк, інші міністерства і відомства України Головні розпорядники бюджетних коштів		
Етап розгляду державного бюджету		
Кабінет Міністрів України, органи виконавчої влади АРК, виконавчі органи місцевих рад	державний, муніципальний; відомчий	аналіз; обстеження

У табл. 2.3 наведено перелік суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю на стадії бюджетного планування.

Водночас слід зауважити, що Постановою Кабінету Міністрів України “Про упорядкування структури місцевих державних адміністрацій” не передбачено у структурі апарату адміністрацій окремого підрозділу, на який би

покладалися функції проведення державного внутрішнього фінансового контролю. У результаті місцеві органи влади не зацікавлені в організації державного внутрішнього фінансового контролю в регіонах, внаслідок чого здійснюється малоефективно внутрішній контроль за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів.

У процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній фінансовий контроль за визначенням обсягу фінансових ресурсів держави й окремих адміністративно-територіальних одиниць, мобілізованих у бюджет та їхнім розподілом між окремими суспільними потребами. Фінансові органи аналізують прогностичні показники економічного і соціального розвитку, які слугують основою для розробки проектів Державного бюджету України та місцевих бюджетів. Особливу увагу приділяють показникам, від яких залежать обсяг бюджетних доходів, розмір і структура запланованих видатків:

- обсяг валового внутрішнього продукту та його складових;
- фактори зростання випуску і реалізації продукції, що виробляється різними галузями народного господарства;
- фактори зростання рентабельності й скорочення витрат виробництва та обігу;
- товарообіг і його відповідність грошовим доходам населення;
- обсяг капіталовкладень та їхнє забезпечення необхідними матеріальними й фінансовими ресурсами;
- дані про зміну складу об'єктів, що підлягають бюджетному фінансуванню; контингенти в закладах освіти, охорони здоров'я і т.ін.

Для забезпечення реальності дохідних джерел та напрямків бюджетних видатків важливе значення має контроль за відповідними розрахунками і обґрунтуваннями, які подаються до проекту бюджету міністерствами, відомствами, іншими органами державної виконавчої влади. Результати поданих розрахунків у грошових одиницях мають впливати з обсягу натуральних показників та норм чи нормативів витрат на розрахункову натуральну одиницю.

Фінансові органи аналізують фінансові плани й кошториси і визначають обсяг фінансування в межах наявних фінансових ресурсів. Важливе значення мають розробка розмірів бюджетних дотацій та субвенцій, які передбачається надати з Державного бюджету України, й їхнє цільове призначення. Міністерство фінансів перевіряє техніко-економічне обґрунтування дотацій і субвенцій бюджетам Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, яке містить: статистичні дані про економічний, соціальний, природний і екологічний стан зазначених адміністративно-територіальних одиниць; інформацію про урядові програми усунення різниці в економічному та соціальному розвитку між адміністративно-територіальними одиницями.

Аналогічний контроль здійснюють обласні й районні фінансові органи у процесі доведення виконавчими органами влади вищого рівня безпосередньо радам та їхнім виконавчим органам влади нижчого рівня інформацію про: розміри дотацій і субвенцій, які передбачається надати з бюджету вищого рівня, та їхнє цільове призначення; види видатків, які передбачається передати з бюджету вищого рівня до бюджету нижчого рівня.

Повноваження Міністерства фінансів з контролю за дотриманням бюджетного законодавства встановлюються Бюджетним кодексом України. У ньому, зокрема, зазначено: “Міністерство фінансів України здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу як стосовно державного бюджету, так і місцевих бюджетів, якщо інше не передбачено законодавством України” [28]. Наведена норма не визначає змісту контрольної функції Міністерства фінансів на кожній стадії бюджетного процесу, методів діяльності та повноважень з організації системи контролю, що не відповідає створенню концепції державного фінансового контролю у бюджетному процесі.

Серед інших завдань на Міністерство фінансів покладено розроблення у встановленому порядку проекту Закону про Державний бюджет України на відповідний рік і прогнозних показників зведеного бюджету України, організацію роботи, пов’язаної зі складанням та виконанням Державного

бюджету України й координацію діяльності учасників бюджетного процесу. На першій стадії бюджетного процесу – складання проектів бюджетів – контрольні повноваження Міністерства фінансів полягають у тому, що саме на нього покладається відповідальність за якість проекту закону про Державний бюджет України. Для цього воно визначає основні організаційно-методичні засади бюджетного планування, загальний рівень доходів і видатків бюджету та дає оцінку обсягу фінансування бюджету для пропозицій щодо проекту Державного бюджету України. Міністерство фінансів і місцеві фінансові органи розробляють і доводять до головних розпорядників бюджетних коштів інструкції щодо підготовки бюджетних запитів, здійснюють їхню перевірку й аналіз і усувають розбіжності [28].

Відповідно до Бюджетного кодексу, Міністр фінансів несе персональну відповідальність за дотримання вимог бюджетного законодавства на першій стадії бюджетного процесу та визначає для виконання вимог законодавства у межах наданих йому повноважень політичні пріоритети та стратегічні напрями роботи Міністерства фінансів, шляхи досягнення визначених цілей [154].

Таким чином, на першій стадії бюджетного процесу від Міністерства фінансів та його керівника залежить якість підготовки до розгляду проекту закону про Державний бюджет України.

На другій стадії бюджетного процесу – розгляд і ухвалення закону про Державний бюджет України – на Міністерство фінансів покладається обов'язок представляти проект закону про Державний бюджет України на пленарному засіданні Верховної Ради України. Контроль здійснюється шляхом виявлення неточностей у розрахунках прогнозу податкових надходжень. Міністр фінансів України зобов'язаний виступати на пленарному засіданні Верховної Ради України у процесі обговорення проекту закону про Державний бюджет України. Таким чином, контрольна функція реалізується у процесі виконання Міністерством фінансів своїх обов'язків щодо вивчення, аналізу, здійснення розрахунків та оцінювання показників бюджетів.

При складанні й затвердженні проектів бюджетів, особливо на

регіональному і базовому рівнях, органи місцевого самоврядування допускають багато порушень фінансового законодавства, що підтверджують результати багатьох перевірок органів державного фінансового контролю.

Як видно з переліку (додаток А) виявлених органами Державної фінансової інспекції у Тернопільській області бюджетних правопорушень при складанні, розгляді та затвердженні районних і міських бюджетів 2010 – 2012рр. найбільшу кількість цих правопорушень, допущених в області при бюджетному плануванні, виявлено в 2012 р. Вони, переважно, стосуються помилок, допущених при розрахунках ряду показників видатків бюджетів та міжбюджетних трансфертів.

Бюджетне планування спрямоване на підвищення ефективності, дієвості й прозорості державного сектору економіки і проводиться шляхом встановлення бюджетних цілей не тільки на наступний рік, а й на перспективу. Тому порядок фінансового планування безпосередньо визначає характер бюджетного процесу. Вивчивши досвід бюджетного планування в Україні, можемо константувати, що ця складова бюджетної процедури багато в чому визначається виконанням нормативних вимог щодо подання Кабінетом Міністрів України проекту державного бюджету до Верховної Ради України та ухвалення Закону про Державний бюджет України. Аналіз статистичних даних (див. додаток А) дає підстави стверджувати, що бюджетне планування у конститутивних аспектах не відповідало встановленим вимогам. Щорічна ж зміна законодавства, зумовлена ухваленням бюджету, може свідчити про періодичне підлаштування правового поля під потреби бюджетного процесу для компенсації недопрацювань у підготовчий період.

До системних проблем у бюджетному плануванні в нашій державі, які враховуються при здійсненні фінансового контролю належать:

- недостатнє обґрунтування прогнозованих показників економічного і соціального розвитку;
- низька якість економічного прогнозування, через що макроекономічні показники, які закладаються в основу бюджету, які часто не збігаються з

фактичними;

- значне переважання фінансових ресурсів, необхідних для реалізації державних цільових програм, над реальними можливостями бюджетів усіх рівнів;

- незважаючи на формальне закріплення програмно-цільового методу розробки бюджету, планування поточних бюджетних видатків не орієнтоване на досягнення результату.

У контексті оцінювання якості прогнозно-планової роботи у бюджетному процесі важливо провести аналіз виконання прогнозних ендогенних показників, зокрема: валового внутрішнього продукту, інфляції, обсягів промислового виробництва, експорту та імпорту й офіційного курсу гривні. Від точності прогнозу розвитку макроекономічної ситуації у кінцевому результаті залежатиме ефективність бюджетного процесу. Однак, урядом допускаються значні прорахунки при визначенні більшості індикаторів, які враховувались при плануванні державного бюджету. Часто фактичне значення практично всіх показників не відповідає прогнозним розрахункам Кабінету Міністрів України під час формування бюджету.

Незадовільний стан планово-прогнозованої роботи впливає на всю систему управління бюджетом у нашій країні. У бюджетному процесі його суб'єкти приділяють увагу питанням, що виходять за межі періоду одного бюджетного року, і повторюють минулі асигнування без всебічного оцінювання існуючих програм з точки зору їхньої раціональності, ефективності й реальності досягнення конкретних цілей. У сучасних умовах бюджетне планування має бути спрямоване на вирішення завдань оптимізації фінансування державних програм за умови економії та суворої дисципліни щодо витрачання бюджетних коштів.

Перебуваючи під впливом перманентної боротьби за владу базових інституцій держави, планова робота не виконує повною мірою свої завдання, внаслідок чого знижується ефективність бюджетного процесу. Це виражається у порушенні регламенту бюджетного процесу і визначенні нереалістичних

бюджетних параметрів та ускладнює інтеграцію бюджету в загально-економічну стратегію розвитку країни.

Основними недоліками бюджетного планування є застаріла методологічна база, застосування нормативно – статистичного методу, який базується на фактичних даних за попередній рік і частину поточного року і на прогнозі основних макропоказників, що вже не відповідає передовій світовій практиці.

Недотримання встановлених законодавством термінів проходження стадій бюджетного процесу породжує проблему щодо зміни бюджетних циклів в Україні. Це являється у подальшому порушенні проходження стадій бюджетного процесу на місцевому рівні, ухваленні місцевих бюджетів та зупиненні дії бюджетних програм.

Нормативно-правове виконання законів України про Державний бюджет України неодноразово забезпечувалося Кабінетом Міністрів України із суттєвими недоліками й прорахунками. Окремі рішення щодо виконання державного бюджету приймалися з порушенням чинного законодавства зі значним затриманням, що в деяких випадках призвело до втрат бюджетних надходжень.

Сучасна політико-правова конструкція бюджетного процесу містить ряд недоліків, які формують систему загроз бюджетній безпеці й потребують вжиття дієвих заходів на державному рівні. Перш за все, йдеться про недотримання нормативних вимог законодавства щодо ухвалення Закону про Державний бюджет України, часту зміну його редакції, нестабільність правової бази та свавільне вирішення державними чиновниками значної кількості важливих регуляторних питань. Внаслідок цього гальмується розвиток конкуренції й спостерігається інституційне втручання в економічні процеси.

2.2. Характеристика особливостей державного внутрішнього фінансового контролю за виконанням бюджетів

Кабінет Міністрів України за погодженням з нижчими виконавчими органами організовує порядок виконання бюджету. Міністерство фінансів України здійснює загальну організацію та управління виконанням Державного бюджету України і координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Ця стадія бюджетного процесу передбачає виконання дохідної й видаткової частин бюджету. В процесі виконання державного бюджету органи виконавчої влади можуть вносити зміни у межах затверджених асигнувань за статтями функціональної бюджетної класифікації.

Казначейська система передбачає акумулювання всіх коштів на єдиному рахунку Державної казначейської служби. Воно оплачує всі рахунки, які виставляються розпорядниками бюджетних коштів. Державна казначейська служба здійснює контроль за виконанням бюджетних повноважень при зарахуванні коштів, взятті бюджетних зобов'язань при проведенні платежів і здійснює бухгалтерський облік при складанні звітності про виконання бюджету.

Основний документ, на основі якого виконується бюджет, – це розпис доходів та видатків, що складається фінансовими органами відповідно до показників затвердженого бюджету. Бюджетний розпис вважають оперативним планом виконання державного бюджету, на підставі якого здійснюється весь процес перерахування коштів і фінансування витрат шляхом оплати рахунків, що супроводжується всебічним фінансовим контролем. Розпис доходів та видатків бюджету має правове значення, оскільки він є основним оперативним планом виконання бюджету. Адже показники, які містить цей документ, конкретизують показники з бюджету й обов'язкові для виконання.

Загальний нагляд за виконанням державного бюджету здійснює Міністерство фінансів України, яке розподіляє кошти між розпорядниками, контролює витрачання коштів, виділених з державного бюджету за всіма

напрямами і видами витрат, проводить перевірку випадків порушення та застосовує необхідні санкції до порушників або подає відповідні проекти рішень Президенту України чи Верховній Раді України (рис 2.2.).

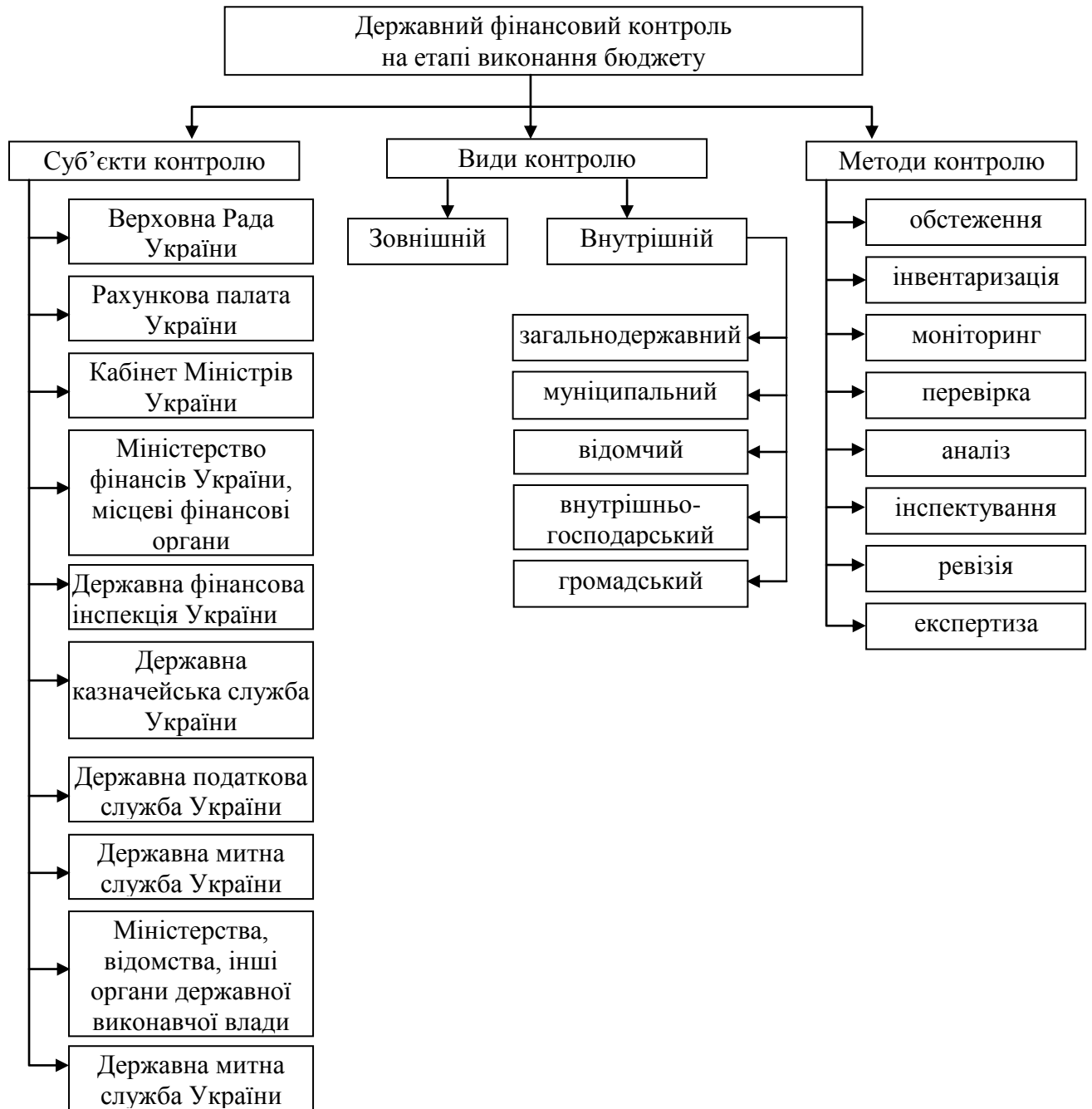


Рис. 2.2. Структура державного фінансового контролю на етапі виконання бюджету

*Складено автором на основі [28, 33, 97, 136]

Міністр фінансів України несе персональну відповідальність перед Верховною Радою України за дотримання Закону про Державний бюджет України. За порушення бюджетного законодавства посадові особи органів

державної виконавчої влади несуть дисциплінарну, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно з чинним законодавством.

Контроль за виконанням бюджету та використанням органами державної виконавчої влади та виконавчими органами місцевих рад коштів державних цільових фондів, створених за участю органів виконавчої влади, здійснює відповідно Верховна Рада України, Верховна Рада Автономної Республіки Крим та місцеві ради, які самостійно визначають організаційні форми такого контролю.

У разі, якщо субвенції, виділені бюджету нижчого територіального рівня, не витрачено у встановлений термін або вони витрачаються не за цільовим призначенням, то субсидіювання припиняється, а виділені кошти підлягають поверненню до бюджету, з якого їх було отримано.

Основними завданнями контролю виконання бюджетів і стану роботи фінансових органів й органів Державної казначейської служби Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя, міст обласного підпорядкування, районів і районів у містах є:

- перевірка дотримання вимог Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів щодо виконання бюджетів усіх рівнів, стану роботи фінансових органів і органів Державної казначейської служби України;

- ревізія поточного рахунка відповідного бюджету, використання коштів загального та спеціального фондів, валютних коштів органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування у випадках, передбачених чинним законодавством;

- ревізія правильності витрачання коштів на утримання фінансових органів і органів Державної казначейської служби, апарату відповідних державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування.

Ревізії виконання бюджету й стану роботи фінансових органів і територіальних органів Державної казначейської служби проводяться комплексно Державною фінансовою інспекцією України, як правило, разом з Міністерством фінансів України та Головним управлінням Державної

казначейської служби України за узгодженим між ними планом.

Ревізія податкових й інших надходжень від населення проводиться податковими органами, як правило, одночасно з ревізією збереження коштів і матеріальних цінностей. Етапи контрольно-ревізійного процесу перевірки виконання бюджету показано в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Етапи контрольно-ревізійного процесу [97]

Етапи	Склад робіт
1. Підготовча робота	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення нормативно-правової бази; – збір інформації у відповідних фінансових органах, органах Державної казначейської служби, в установах банків щодо діяльності об'єкта ревізії; – розробка та затвердження програми ревізії, в якій визначаються період ревізії, її мета й основні питання, на яких доцільно зосередити увагу; – складання на основі затвердженої програми плану ревізії з визначенням конкретних завдань, виконавців і термінів виконання; – повідомлення керівництву об'єкта перевірки про намір здійснення контрольних заходів
2. Організація і проведення ревізії на місці	<ul style="list-style-type: none"> – ознайомлення керівника з особливостями роботи об'єкта контролю, умовами проведення ревізії, станом справ щодо збереження готівки й матеріальних цінностей; – ревізія каси та інвентаризація матеріальних цінностей; – проведення документальної й фактичної ревізії; – реєстрація виявлених недоліків і порушень; – складання проміжних актів за результатами ревізії каси, товарно-матеріальних цінностей та у разі виявлення порушень
3. Систематизація та оформлення результатів ревізії	<ul style="list-style-type: none"> – систематизація матеріалів ревізії; – вивчення керівником матеріалів ревізії й перевірка повноти виконаних завдань відповідно до програми і плану; – оформлення наслідків ревізії загальним актом ревізії; (складання довідки за результатами перевірки, за наявності порушень – акта); – прийняття заперечень від службових осіб ревізованого об'єкта; – підписання акта керівником ревізійної групи та службовими особами об'єкта перевірки; – реєстрація акта в контрольно-ревізійному підрозділі
4. Реалізація матеріалів ревізії і контроль за виконанням рішень	<ul style="list-style-type: none"> – надання усних рекомендацій (ще до закінчення ревізії) керівництву ревізованого об'єкта щодо вжиття невідкладних заходів для відшкодування збитків та запобігання їм надалі; – надання керівництву перевіреного об'єкта (у разі незабезпечення повного усунення порушень) вимоги щодо усунення виявлених порушень та притягнення винних осіб до дисциплінарної й матеріальної відповідальності; – проведення повторної ревізії та складання остаточного висновку щодо можливості прийняття матеріалів ревізій (перевірок), –у разі потреби обговорення матеріалів ревізій у колективах перевірених об'єктів, оприлюднення через засоби масової інформації; – вживання термінових заходів до осіб, винних у зловживаннях та надання матеріалів правоохоронним органам для відповідного реагування

*Складено автором.

При здійсненні перевірки виконання бюджету та стану роботи фінансових органів і територіальних органів Державної казначейської служби органи фінансової інспекції звертають особливу увагу на такі основні аспекти:

- врахування всіх видів доходів у складі бюджету та кошторисів установ, дотримання порядку передачі коштів між загальним і спеціальним фондами бюджету;
- стан виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками;
- причини невиконання дохідної частини відповідного бюджету за окремими джерелами доходів;
- дотримання фінансовими органами й органами Державної казначейської служби діючого порядку фінансування установ і організацій;
- способи контролю за витрачанням бюджетних коштів установами, підприємствами й організаціями, в межах наданих їм повноважень, який здійснювали фінансові органи і органи Державної казначейської служби Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва і Севастополя;
- координація роботи фінансових органів та органів Державної казначейської служби з іншими контролюючими органами і вжиття заходів за результатами перевірок, зокрема запобігання незаконному витрачання коштів та відшкодуванню виявлених перевіркою незаконних витрат і збитків;
- розроблення заходів фінансовими органами й органами Державної казначейської служби із забезпечення виконання розпоряджень Президента України, постанов Кабінету Міністрів України щодо активізації боротьби з корупцією та організованою злочинністю й державних цільових програм з цих питань; правильність витрачання коштів на утримання фінансових, казначейських органів, місцевих державних адміністрацій і апаратів рад відповідного рівня.

Вітчизняна фінансова наука й практика визначають що до порушень фінансової дисципліни, незаконного та нецільового витрачання бюджетних коштів, коштів державних цільових фондів і матеріальних цінностей належать: видання нормативного, адміністративного, розпорядчого чи іншого акта, яким

порушуються норми закону про Державний бюджет України на відповідний рік, інших актів чинного законодавства щодо використання бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів; здійснення витрат, з порушенням чинного законодавства за умови їхнього списання за касовими видатками бюджетної установи і витрат понад затверджені ліміти на відповідний період; завищення асигнувань і зайвих одержаних бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів через неправильне обрахування норм витрат; заниження в обліку вартості основних засобів й інших товарно-матеріальних цінностей; неоприбуткування за бухгалтерським обліком суми вартості матеріальних цінностей і коштів, які є в наявності, без ознак розкрадання; зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо; витрачання бюджетними організаціями сум понад виділені на заробітну плату асигнування; незаконна виплата сум премій, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій; здійснення видатків внаслідок безпідставного списання підзвітних сум на відрядження; здійснення витрат бюджетних коштів та коштів державних цільових фондів, допущене внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг, встановлених норм витрат; витрачання коштів Державного бюджету України не за цільовим призначенням; витрачання бюджетних коштів і коштів цільових фондів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань за системою цього міністерства, у тому числі за рахунок коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій; недоотримання державними підприємствами й організаціями сум при реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей унаслідок порушення встановленого порядку визначення їхньої вартості (продажу за заниженими цінами); незаконне списання дебіторської заборгованості за неотримані послуги; здійснення інших незаконних витрат бюджетних коштів, коштів державних цільових фондів, матеріальних цінностей, які завдали шкоди об'єкту перевірки, ревізії та Державному бюджету України, за скоєння яких передбачено притягнення до відповідальності згідно з чинним законодавством нашої держави.

Вітчизняні економісти, зокрема В. Піхоцький, пропонують поділяти типові порушення на стадії виконання бюджету на такі групи: використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства; використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; планування з порушенням чинного законодавства; використання коштів Державного бюджету України з порушенням Закону України “Про державні закупівлі”; незаконне виділення коштів з резервного фонду державного бюджету; відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість; існування завищених асигнувань та зайвих одержаних бюджетних коштів через необґрунтоване складання кошторисних призначень; нецільове використання коштів, передбачених держбюджетом на капітальні вкладення; втрати Державного бюджету України внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень; порушення, пов’язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку; бюджетні правопорушення, пов’язані з розміщенням і виконанням державного замовлення, та ін.[143].

При оформленні результатів контрольних заходів мають додержуватися об’єктивність, достовірність, обґрунтованість, ясність і вичерпність опису виявлених фактів та даних.

За роки незалежності України були прийняті нормативно-правові документи, що регламентують порядок здійснення фінансового контролю. Однак це не привело до значного підвищення фінансової дисципліни у бюджетному процесі виконання бюджету, що підтверджує зростання фінансових правопорушень, які спричинили втрати фінансових і матеріальних ресурсів.

За оперативними даними органами Державної казначейської служби України у 2010-2012 рр., було оформлено 384 тис. порушень бюджетного законодавства розпорядниками й одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 54,1 млрд. грн., у тому числі:

– при виконанні державного бюджету в процесі взяття до виконання платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів надано 2108

попереджень на загальну суму 0.2 млрд. грн;

– при виконанні державного бюджету у процесі взяття до виконання платіжних доручень одержувачів бюджетних коштів надано 445 попереджень на загальну суму 0,1 млрд. грн;

– при виконанні місцевих бюджетів у процесі взяття до виконання платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів надано 19211 попереджень на загальну суму 0,3 млрд. грн.;

– при виконанні місцевих бюджетів в процесі прийняття до виконання платіжних доручень одержувачів бюджетних коштів надано 673 попередження на загальну суму 0,1 млрд. грн.[77, 78, 81].

Протягом 2010–2012 рр. органами Державної фінансової інспекції охоплено контрольними заходами діяльність майже 40000 підприємств, установ і організацій, з яких понад 17000 бюджетних установ. Проведені Державною фінансовою інспекцією контрольні заходи показали існування негативних тенденцій щодо незаконного використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни за досліджуваний період спостерігалися майже у кожному з перевірених об'єктів контролю.

Найбільшу кількість бюджетних правопорушень допущено у Донецькій та Київській областях –1094, 494 і 428 відповідно у 2010, 2011 і 2012 рр., у Миколаївській та Дніпропетровській областях у м. Києві 0,17, 0,2 і 0,2 млрд. грн. відповідно у 2010, 2011 і 2012 рр.

Слід зазначити, що в Україні у 2012 р. здійснено бюджетних правопорушень на 0,21 млрд. грн. більше, ніж у 2010 р., або на 30%. Сума порушень через невідповідність напрямків витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню та паспорту бюджетної програми зросла з 15,4 млн. грн. у 2010 р. до 17,5 млн. грн. у 2012 р., або на 14%.

Найменшу кількість бюджетних правопорушень допущено у Чернівецькій, Сумській, Херсонській областях – 9, 20 та 2 відповідно у 2010, 2011, 2012 рр., найменші суми бюджетних правопорушень також виявлено у Чернівецькій, Сумській та Херсонській областях – 0,08 , 0,36, 0,30 відповідно у

2010, 2011 та 2012 рр.

Поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- недотримання вимог Бюджетного кодексу щодо нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість та ін;

- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;

- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів і також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;

- перевищення показників, затверджених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету), планах надання кредитів із загального фонду державного бюджету, планах спеціального фонду держави;

- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

- незабезпечення відповідності платежу зареєстрованим бюджетним зобов'язанням і бюджетним фінансовим зобов'язанням;

- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;

- невідображення в обліку органів Казначейства відповідних бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань;

- заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій і неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Основна причина таких порушень полягає в низькій якості фінансового контролю. Важливе місце в системі внутрішнього державного фінансового контролю займає контроль за виконанням місцевих бюджетів. Як показує практика, обсяги місцевих бюджетів України мають спільну тенденцію до

зростання. З огляду на це значення такого контролю зростає. Проаналізуємо динаміку доходів видатків місцевих бюджетів Тернопільської області за 2010–2012 рр.(табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Динаміка доходів і видатків місцевих бюджетів Тернопільської області
за 2010-2012 рр.***

№ з/п	Показники	Роки								
		2010			2011			2012		
		план, млн. грн.	факт, млн. грн.	%	план, млн. грн.	факт, млн. грн.	%	план, млн. грн.	факт, млн. грн.	%
Доходи загального фонду місцевих бюджетів										
1.	Доходи загального фонду	3483,9	3508,3	100,7	3910,6	3868,0	98,9	4657,4	4638,5	99,6
2.	у тому числі: податок на прибуток підприємств	7,0	6,6	94,3	5,9	2,7	45,8	2,6	2,4	92,3
3.	податок з доходів фізичних осіб	602,3	617,3	102,5	699,	704,2	100,7	836,	816,5	97,7
4.	плата за землю	58,0	60,1	103,6	69,6	72,6	104,3	79,3	86,5	109,1
5.	фіксований сільськогосподарський податок	2,9	3,2	110,3	3,0	3,0	100,0	3,0	3,2	106,7
6.	плата за оренду майнових комплексів комунальної власності	10,8	11,2	103,7	10,4	9,1	87,5	8,7	8,3	95,4
7.	плата за користування надрами	7,6	7,7	101,3	9,9	11,4	115,2	11,7	16,4	140,2
8.	державне мито	5,6	5,4	96,4	5,6	5,2	92,9	2,9	1,1	37,9
9.	Доходи спеціального фонду	160,3	192,0	119,8	244,7	296,3	121,1	261,4	342,6	131,1
Видатки загального фонду місцевих бюджетів										
1.	Видатки загального фонду	3545,1	3477,8	98,1	3865,3	3804,8	98,4	4461,4	4403,0	98,7
2.	у тому числі: видатки на утримання органів місцевого самоврядування	164,6	159,7	97,0	173,9	169,8	97,6	178,9	173,6	97,0
3.	на утримання установ освіти	1236,7	1213,1	98,1	1398,9	1387,9	99,2	1688,1	1667,5	98,8
4.	на житлово-комунальне господарство	33,0	39,2	118,8	98,8	88,9	90,0	138,0	121,4	88,0
5.	Видатки спеціального фонду	279,8	284,0	101,5	387,8	370,8	95,6	341,3	305,8	89,6

*Складено автором на основі матеріалів Головного фінансового управління державної адміністрації в Тернопільській області.

У результаті дослідження динаміки доходів та видатків місцевих

бюджетів Тернопільської області за 2010–2012 рр. виявлено, що:

– на 199,2 млн. грн. або на 32,3% , збільшились надходження податку з доходів фізичних осіб, що зумовлено зростанням мінімальної й середньої заробітної плати в галузях народного господарства та органах місцевого самоврядування, погашенням заборгованості з виплати заробітної плати в галузях економіки і роботою місцевих органів влади спільно з податковими органами з донарахуванням в бюджет;

– на 26,4 млн. грн., або на 43,9%, зросли надходження плати за землю, що зумовлено збільшенням кількості укладених договорів на оренду землі та зростанням орендної плати;

– на 2,9 млн. грн. або на 25,9%, зменшились надходження від плати за оренду майнових комплексів комунальної власності, що зумовлено зменшенням кількості й вартості орендованих об'єктів;

– значно зросли видатки місцевих бюджетів, зокрема на житлово-комунальне господарство – на 82,2 млн. грн., на утримання установ освіти – на 454,4 млн. грн., що зумовлено підвищенням цін на енергоносії.

Протягом 2010–2012 рр. фінансові органи області провели 4091 перевірку за такими напрямками: аналіз виконання планів доходів і видатків відповідно до бюджетів; достовірність квартальної та річної фінансової звітності, перевірка бухгалтерського обліку і дотримання фінансово-кошторисної дисципліни; причини допущення кредиторської заборгованості у бюджетних установах; забезпечення виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ; правильність складання та затвердження кошторисів бюджетних установ.

В ході перевірок виявлено факти порушень чинного бюджетного законодавства при складанні й використанні коштів місцевих бюджетів на утримання установ охорони здоров'я, проведенні тарифікацій і кошторисного планування видатків у закладах охорони здоров'я.

У процесі виконання місцевих бюджетів здійснювалися загальна організація управління виконанням місцевих бюджетів та координація

діяльності учасників бюджетного процесу. При цьому, проводився загальний моніторинг щодо правильності складання, затвердження і виконання кошторисів, планів асигнувань бюджетних установ та планів використання одержувачів бюджетних коштів.

За результатами дослідження інформації щодо виконання контрольних повноважень органами Державної казначейської служби України проаналізовано динаміку порушень бюджетного законодавства протягом 2010–2012 рр. (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Динаміка порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України, протягом 2010-2012 рр. за результатами заходів попереднього та поточного контролю*

Показники	Попередній контроль	Поточний контроль	Всього
2010 р.:			
– кількість	18020	23258	41278
– питома вага (%)	44	56	100
– сума (млн.грн.)	1466,3	386,6	1852,9
2011 р.:			
– кількість	12593	3401	15994
– питома вага (%)	79	21	100
– сума (млн.грн.)	2235,5	650,3	2885,8
2012 р.:			
– кількість	8530	1909	10439
– питома вага (%)	82	18	100
– сума (млн.грн.)	1889,8	95,4	1985,2
Всього:			
– кількість	39143	28568	67711
– питома вага (%)	58	42	100
– сума (млн.грн.)	5591,6	1132,3	6723,9
– питома вага	83	17	100
Відхилення у 2012 р.			
– кількість	9490	21349	30839
– питома вага (%)	31	69	100
– сума (млн.грн.)	-423,5	-291,2	-714,7

*Складено автором на основі матеріалів Державної казначейської служби України.

Як показують наведені дані, при виконанні державного і місцевих

бюджетів за видатками протягом 2010–2012 рр органами Державної казначейської служби України зроблено 67711 попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства на загальну суму 6,79 млрд. грн., з яких:

– за результатами попереднього контролю у процесі взяття або реєстрації зобов’язань, фінансових зобов’язань – 39 143 попередження на загальну суму 5,6 млрд. грн., у тому числі: у 2010 р. – 18 020 на суму 1,47 млрд. грн., у 2011 р – 12 593 на суму 2,24 млрд. грн, у 2012 р – 8 530 на суму 1,89 млрд. грн.;

– за результатами поточного контролю у процесі взяття до виконання платіжних доручень – 28 568 попереджень на загальну суму 1,13 млрд. грн., у тому числі: у 2010 р. – 23 258 на суму 0,39 млрд. грн., у 2011 р – 3401 на суму 0,65 млрд. грн., у 2012 р. – 1909 на суму 95,4 млн. грн.

Динаміку показників наданих попереджень протягом 2010-2012 рр. відображена у додатку Б. Аналіз показників свідчить, що протягом 2010-2012 рр. найбільша питома вага попереджень припадає на проведені органами Державної казначейської служби України заходи попереднього контролю. Так, за результатами аналізу кількісних показників питома вага заходів попереднього контролю за три роки становить 58%, а показників суми попереджених порушень – 83%.

Водночас з цим, питома вага кількості порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України, за результатами заходів попереднього контролю протягом трьох років має тенденцію до збільшення, а поточного контролю – до зменшення. Зокрема, питома вага заходів: попереднього контролю на етапі реєстрації зобов’язань становила у 2010 р. 44%, у 2011 р. 79% та у 2012 році 82%, а питома вага поточного контролю на етапі здійснення платежів – у 2010 р. 56%, у 2011 р. 21% та у 2012 р. 18% (рис. 2.3, рис. 2.4, рис. 2.5).

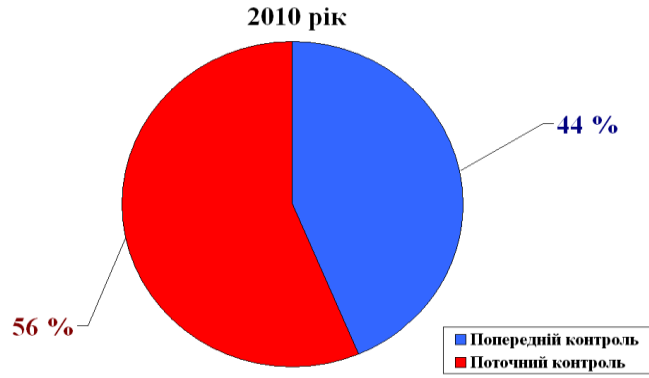


Рис. 2.3. Структура порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України у результаті проведення попереднього і поточного контролю у 2010 р.

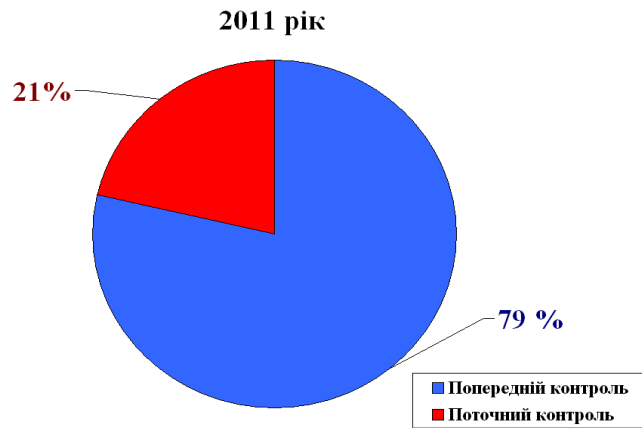


Рис. 2.4. Структура порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України у результаті проведення попереднього і поточного контролю у 2011 р.

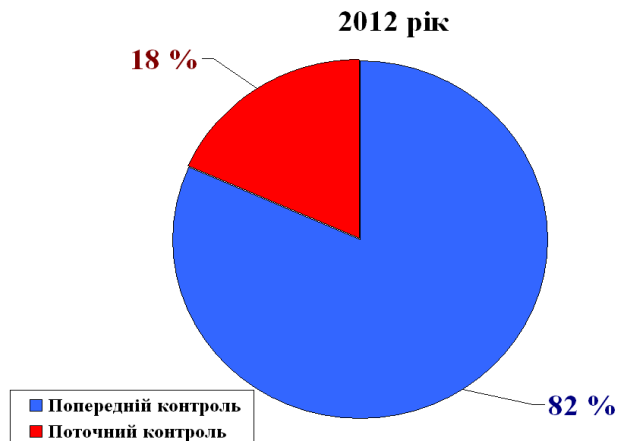


Рис. 2.5. Структура порушень бюджетного законодавства, попереджених органами Державної казначейської служби України у результаті проведення попереднього і поточного контролю у 2012 р.

Отже, питома вага заходів попереднього контролю у загальній кількості попереджених порушень протягом 2010–2012 рр. збільшилась майже вдвічі. Це означає, що лівова частка бюджетних правопорушень, допущених розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів попереджена з допомогою попереднього контролю на етапі реєстрації зобов'язань і фінансових зобов'язань. Тому під час здійснення поточного контролю на етапі оплати платіжних доручень зменшено ризик фінансових зловживань з боку розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Здійснено аналіз попереджень, наданих органами Державної казначейської служби України у 2012 р., за рейтингом щодо кількості попереджень на 1 млрд. видатків і 100 установ та щодо кількості видатків попереджень на 1 млрд. видатків і 1 установу.

Протягом 2012 р. в органах Державної казначейської служби України обслуговувалось 57,8 тис. установ, проведено касових видатків на загальну суму 618,20 млрд. грн. та надано 10 439 попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства на загальну суму 2,00 млрд. грн.

За загальним рейтингом, у тому числі за рейтингами щодо кількості наданих попереджень на 1 млрд. видатків і щодо кількості попереджень на 100 установ, найбільш значні показники припадають на територіальні органи Державної казначейської служби України у Донецькій та Київській областях і місті Севастополі. Так, у 2012 р. вказаними територіальними органами на 1 млрд. проведених касових видатків надано попереджень відповідно на суму 8,5, 10,4 та 22,0 млн. грн.

За рейтингом щодо кількості попереджень на 100 установ територіальними органами Державної казначейської служби України у Донецькій області надано 36 попереджень, у Київській області – 60 попереджень, у місті Севастополі – 70 попереджень.

Крім цього, слід виділити територіальні органи Державної казначейської служби України, в яких найменші показники за загальним рейтингом, у тому числі за рейтингами щодо кількості попереджень на 1 млрд. видатків і на 100

установ. Так, у 2012 р. територіальними органами Державної казначейської служби України у Волинській області на 1 млрд. проведених касових видатків надано 5 попереджень, у Луганській області – 3 попередження.

За рейтингом щодо кількості попереджень на 100 установ вказаними територіальними органами надано відповідно 4 та 3 попередження.

Динаміку показників попереджень відповідно до рейтингів відображено у додатку В.

Протягом 2012 р. органами Державної казначейської служби України складено 4618 протоколів про порушення бюджетного законодавства і дано 1567 розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами.

При здійсненні аналізу кількісних показників складених протоколів про порушення бюджетного законодавства й розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами одержано такі результати.

Найбільша питома вага розпоряджень, даних за результатами складених протоколів, припадає на територіальні органи Державної казначейської служби України: у: Полтавській області – понад 96%, у Кіровоградській області – понад 95%, у Хмельницькій області – понад 85%, у Рівненській області – понад 83% та у Київській області – понад 78%.

Найменша питома вага розпоряджень, даних за результатами складених протоколів, припадає на територіальні органи Державної казначейської служби України: у Тернопільській області не складено жодного розпорядження на підставі оформлених протоколів, у Сумській області – понад 5%, у Черкаській області – понад 11%, у Херсонській області – понад 13%, в Одеській області – понад 17%.

Основними причинами складання протоколів про порушення бюджетного законодавства у 2012 р. були: наявність простроченої кредиторської заборгованості із заробітної плати за спожиті комунальні послуги й енергоносії; несвоєчасна реєстрація бюджетних зобов'язань та фінансових зобов'язань.

До основних причин, що пояснюють розбіжність між кількістю складених протоколів про порушення бюджетного законодавства і кількістю даних

розпоряджень про зупинення операцій з бюджетними коштами, належать:

- порушення бюджетного законодавства, усунуте в триденний термін у період отримання пояснень від розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

- порушення бюджетного законодавства щодо несвоєчасної реєстрації бюджетних зобов'язань і фінансових зобов'язань, яке неможливо усунути;

- врахування вимог пункту 4 статті 51 Бюджетного кодексу України, яким передбачено, що за наявності простроченої кредиторської заборгованості розпорядники бюджетних коштів до погашення такої заборгованості у межах бюджетних асигнувань за загальним фондом бюджету не беруть бюджетні зобов'язання і не здійснюють платежі за іншими заходами, пов'язаними з функціонуванням бюджетних установ, крім захищених видатків бюджету.

Інформацію щодо кількісних показників складених протоколів та даних розпоряджень у 2012 р. подано у додатку Д.

Аналіз динаміки оформлених попереджень (відмов) протягом 2008 – 2012рр. (додатки Е і Ж), свідчить про підвищення рівня бюджетної дисципліни в районах Тернопільської області, оскільки кількість та сума оформлених попереджень у 2012 р. порівняно з 2008 р. зменшилась на 694 випадки і –7,4 млн. грн., або відповідно на 66,0% і 57,6%. Найбільшу кількість – 1193 попередження – оформлено у 2009 р.

Варто зауважити, що змінилась структура складу оформлених попереджень. Так, якщо у 2008 р. найбільшу частку в загальній кількості попереджень становили попередження (відмови) про неналежне виконання бюджетного законодавства при взятті до виконання платіжних доручень розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з виконання місцевих бюджетів – 53,1%, то у 2012 р. найбільшу долю становлять попередження (відмови) про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття і/або реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань з виконання місцевих бюджетів – 33,6% (додатки З, И і К).

До найбільш суттєвих попереджень про неналежне виконання

бюджетного законодавства державного бюджету розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів у 2012 р. належить такі:

– при реєстрації зобов’язань: ДП “Тернопільський “Ветсанзавод” – на суму 0,18 млн. грн.;

– при реєстрації фінансових зобов’язань: Гусятинська МДПІ – 0,06 млн. грн., Кременецький ботанічний сад – на 0,01 млн. грн.;

– при взятті до виконання платіжних доручень: Збаразька ВК 63 – 0,02 млн. грн., управління праці та соцзахисту населення – 0,06 млн. грн., відділ регіонального розвитку, містобудування та архітектури Кременецької РДА – 0,002 млн. грн.

Результати оформлених попереджень (відмов) про неналежне виконання бюджетного законодавства при взятті до виконання платіжних доручень розпорядників і одержувачів бюджетних коштів з виконання державного бюджету і місцевих бюджетів відповідно до видів порушень (додатки Л, М, Н, П, Р та С) свідчать, що на кінець досліджуваного періоду значно зменшилась кількість всіх видів правопорушень, а таких, як неподання документів, що підтверджують отримання товарів (робіт, послуг) за договорами, згідно з умовами яких було здійснене авансування у 2012 р. не виявлено взагалі.

Ключові елементи управління бюджетним процесом – це бухгалтерський облік, фінансова та бюджетна звітність. Прийняття управлінських рішень базується на всебічному й глибокому аналізі облікових даних та залежить від повноти і достовірності інформації, яка формується на підставі даних обліку та звітності.

Складання звітності вважають завершальним і найвищим етапом бюджетного процесу щодо узагальнення інформації про виконання бюджетів. Відповідно до ст. 58 Бюджетного кодексу України, звітність про виконання бюджетів охоплює фінансову та бюджетну звітність.

Фінансова звітність відображає фінансовий стан бюджету і результати його виконання за звітний період, а бюджетна звітність – стан виконання бюджету відповідно до бюджетної класифікації.

Органи державної казначейської служби України приймають звітність від розпорядників коштів державного та місцевих бюджетів і складають консолідовану фінансову й бюджетну звітність.

Однак при прийнятті та консолідації звітів в окремих випадках виникають проблеми з невідповідністю даних звітності про виконання місцевих бюджетів за видатками і виконанням державного бюджету за доходами. Перш за все, ці проблеми пов'язані з правильністю планування і здійснення видатків місцевими бюджетами.

Так, наприклад, у 2011 р. фінансовим управлінням Тернопільської міської ради перераховано кошти у вигляді субвенції вищому закладу освіти державної форми власності на рахунок, за яким обліковуються кошти від наданих платних послуг. При консолідації звітності про виконання місцевих бюджетів області виникла розбіжність із даними звітності за доходами державного бюджету. У звітності видатки місцевих бюджетів відображено як видатки субвенції, а доходи державного бюджету – не як доходи за субвенцією, а як доходи від надання платних послуг.

Ця проблема виникла через те, що вищому навчальному закладу комунальної власності Тернопільської міської ради Міністерством освіти і науки України в липні-серпні 2011 р. не підтверджено відповідну акредитацію на підготовку фахівців. Для забезпечення продовження навчання студентів та здобуття ними відповідної кваліфікації Тернопільською міською радою на сесії затверджено відповідну освітню програму, за якою передбачено надання субвенції для виконання програми Тернопільському національному економічному університету. Після затвердження програми між Тернопільською міською радою і Тернопільським національним економічним університетом було підписано угоду про надання освітніх послуг. Фінансове управління міської ради як розпорядник коштів міського бюджету, відповідно до планових показників видатків міського бюджету, здійснило видатки як субвенцію з місцевого бюджету розпоряднику коштів державного бюджету для виконання програми соціально-економічного розвитку, а з огляду на те, що заклади освіти

можуть надавати тільки платні послуги в галузі освіти, кошти надійшли на рахунок економічного університету як доходи від надання платних послуг, а не як доходи у вигляді субвенції з місцевого бюджету для виконання програми.

Головним управлінням Державної казначейської служби України у Тернопільській області, через розбіжності у звітних формах державного та місцевих бюджетів було призупинено видатки фінансового управління Тернопільської міської ради на основі таких підстав:

1. Передача бюджетних коштів, передбачених у місцевих бюджетах для надання субвенції з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного і культурного розвитку регіонів, регулюється нормами бюджетного законодавства. Видатки на реалізацію цих програм мають передбачатися у рішенні про місцевий бюджет за кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів 250344 “Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”. Розпорядник коштів місцевого бюджету, який має відкритий в органі Державного казначейства України рахунок за КФК 250344, відповідно до розпису видатків місцевого бюджету повинен перерахувати кошти розпоряднику коштів державного бюджету (виконавцю програми) на окремий спеціальний реєстраційний рахунок, відкритий в органі Державного казначейства України за балансовим рахунком 3125 “Рахунки для зарахування до спеціального фонду державного бюджету власних надходжень бюджетних установ” за кодом бюджетної класифікації доходів 41032400 “Субвенція з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів”.

2. Перерахування субвенції з місцевих бюджетів виконавцям програм – розпорядникам коштів державного бюджету – має відповідати принципам бюджетної системи України, визначеним статтею 7 Бюджетного кодексу України, а саме принципу єдності бюджетної системи, що забезпечується єдиною правовою базою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів і ведення

бухгалтерського обліку та звітності.

Для забезпечення дотримання принципів вітчизняної бюджетної системи, а саме принципів єдності й збалансованості, у грудні 2011 р. Тернопільським національним економічним університетом відкрито рахунок для власних надходжень за кодом бюджетної класифікації доходів “Субвенція державному бюджету з місцевих бюджетів” та на основі відповідних бухгалтерських проведень відкореговано доходи навчального закладу. З Міністерством освіти і науки України, відповідно до роз’яснення Міністерства фінансів України, узгоджено питання прийняття звітності від Тернопільського національного економічного університету за таким видом спеціального фонду, як “Субвенція державному бюджету з місцевих бюджетів”. З метою недопущення чи уникнення вказаної проблеми, на нашу думку, доцільно:

1. Міністерству фінансів України при внесенні змін до нормативних документів, що регулюють виконання та обслуговування як державного, так і місцевих бюджетів передбачити норму зупинення операцій за рахунками як розпорядника коштів місцевого бюджету, так і за розпорядника коштів державного бюджету, в тому числі й за захищеними видатками, до врегулювання цієї проблеми згідно з нормами законодавства.

2. Органам місцевого самоврядування та розпорядникам коштів державного бюджету при плануванні видатків і доходів неухильно дотримуватися норм чинного бюджетного законодавства нашої країни.

На етапі прийняття звітності від розпорядників коштів державного та місцевого бюджетів нерідко встановлюються факти неподання до органів казначейської служби у встановлені терміни фінансової й бюджетної звітності, а також подання такої звітності у неповному обсязі.

Терміни подання фінансової звітності встановлюються органами, до яких ці звіти подаються, згідно з Постановою Кабінету Міністрів № 419 “Про затвердження Порядку подання фінансової звітності” від 28.02.2000 р. Бюджетна звітність подається у межах термінів, визначених статтею 59 Бюджетного кодексу України.

У разі несвоєчасного подання до органів Казначейства звітності або подання її в неповному обсязі посадовими особами органів Казначейства застосовуються заходи впливу у вигляді зупинення операцій з бюджетними коштами (крім операцій за захищеними видатками, визначених статтею 55 Бюджетного кодексу України) на підставі Протоколу про порушення бюджетного законодавства, складеного відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 1370 „Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства від 15.11.2010 р. та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства”, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України за № 1201/18496 від 30.11.2010 р.

З порушенням термінів у 2012 р. звітність до Головного управління Державної казначейської служби України у Тернопільській області подавали звітність такі розпорядники й одержувачі коштів, як: управління житлово-комунального господарства Тернопільської ОДА, головне управління охорони здоров'я Тернопільської ОДА, головне управління праці та соціального захисту населення Тернопільської ОДА, управління капітального будівництва Тернопільської ОДА, комунальне підприємство Тернопільської обласної ради “Тернопількомунінвест”, громадська організація “Ветерани України” і Тернопільський обласний художній музей.

Як показують наведені дані, заходи впливу, що на сьогодні відповідно до законодавства можуть застосовувати органи Казначейства, є недостатньо дієвими. На наш погляд, органам Казначейства доцільно надати право притягнення до адміністративної відповідальності керівників бухгалтерських служб у разі подання звітів з порушенням встановленого терміну або неповного подання звітності. Пропонуємо право притягнення до адміністративної відповідальності надавати органам Державної фінансової інспекції України в разі виявлення порушень у веденні бухгалтерського обліку та складання звітності. Потрібно внести зміни до Кодексу про адміністративні правопорушення, адже тільки тоді керівники бухгалтерських служб, знаючи про можливу адміністративну відповідальність, забезпечать своєчасне

складання і подання звітності до органів Казначейства.

Наступна проблема полягає у невідповідності даних, наведених у фінансовій та бюджетній звітності розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів, даним бухгалтерського обліку органів казначейської служби.

Виникають такі невідповідності з багатьох причин, зокрема:

- розпорядником коштів несвоєчасно зареєстровані фінансові зобов'язання в органі Казначейства, які так чи інакше впливають на стан заборгованості;
- неправильне зарахування коштів на рахунки власних надходжень бюджетних установ і в разі неприведення цих доходів у відповідність розпорядником коштів за станом на 1 число виникає невідповідність між даними звітності за доходами й даними звітів розпорядників коштів;
- у разі несвоєчасного відновлення касових видатків за відповідним кодом економічної класифікації видатків при поверненні суб'єктами господарювання коштів розпорядникам та одержувачам з причин неправильного їхнього зарахування чи повернення невикористаного авансового платежу й ін.;
- у разі несвоєчасного подання довідок про надходження у натуральній формі.

Так, наприклад, у результаті здійснення поточного контролю при реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань Головним управлінням Державної казначейської служби України у Тернопільській області встановлено випадки несвоєчасної їхньої реєстрації. Управлінням капітального будівництва Тернопільської ОДА Акт приймання виконаних робіт Ф. 2 за травень 2012 р. реєструвався 23 липня 2012 р., Головним управлінням економіки, Управлінням в справах сім'ї, молоді та спорту й управлінням житлово-комунального господарства Тернопільської ОДА рахунки за надані комунальні послуги в березні 2012 р. подавалися на реєстрацію в червні 2012 р. Наведені приклади пов'язані з плануванням видатків як місцевих бюджетів, так і державного бюджету. Відсутність бюджетних асигнувань не дає змоги розпорядникам коштів брати бюджетні фінансові зобов'язання та реєструвати їх. Через недостатність кошторисних призначень розпорядники коштів акти виконаних

робіт і рахунки не відображали за даними бухгалтерського обліку та, як наслідок, не показували їх у звітності. Тільки після внесення змін до кошторисів розпорядники коштів відобразили ці акти й рахунки за даними обліку, зареєстрували в Казначействі та показали у звітності.

Існують також інші причини несвоєчасної реєстрації зобов'язань, які є об'єктивними і не залежать від розпорядників та одержувачів коштів. Наприклад, Тернопільський національний економічний університет централізовано, за всі філії й відділення, веде бухгалтерський облік та складає звітність. Часто постачальники товарів, робіт і послуг надсилають документи засобами поштового зв'язку, які обов'язково відображаються за даними бухгалтерського обліку та звітності, із запізненням. У цьому разі Тернопільський національний економічний університет реєструє бюджетні фінансові зобов'язання в міру отримання документів.

Невідповідність між даними, наведеними у звітності розпорядників, і даними звітності органів Казначейства вважається порушеннями бюджетного законодавства, за які, відповідно до статті 117 Кодексу, застосовується такий захід впливу, як зупинення операцій з бюджетними коштами (крім захищених видатків) на підставі Протоколу про порушення бюджетного законодавства.

Однак вказані заходи впливу не є дієвими. На нашу думку, Казначейству доцільно надати право притягнення до адміністративної відповідальності керівників бухгалтерських служб за систематичну, наприклад більше, ніж 3 рази, несвоєчасну реєстрацію фінансових зобов'язань.

Казначейство складає звітність про виконання державного бюджету та місцевих бюджетів на основі інформації за касовими операціями, відображеними в казначейській системі бухгалтерського обліку і звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Аналізуючи цей процес, ми вбачаємо проблему в тому, що подвійне зведення звітності, як наслідок, призводить до збільшення витрат бюджетів для обробки інформації про їхнє виконання.

Посилюють цю проблему існування різних організаційних структур

бухгалтерських служб і процедур документообігу та застосування різного програмного забезпечення, а в окремих випадках – його відсутність взагалі.

На нашу думку, подання зведених звітів головними розпорядниками коштів як державного, так і місцевих бюджетів доцільно відмінити та внести певні зміни до чинного Порядку. Підтвердженням логічності цієї пропозиції є те, що всі звіти розпорядників і одержувачів бюджетних коштів прийняті органами Казначейства, звірені з даними обліку органів Казначейства й будуть відображені у звітності за відповідними кодами бюджетної класифікації.

Важлива проблема полягає в невідповідності планових показників за видатками Державного бюджету України та доходами місцевих бюджетів за міжбюджетними трансфертами.

При формуванні Головним управлінням Державної казначейської служби України у Тернопільській області річної звітності за 2011 р. виникла така розбіжність між розписом, що надходить з Державного бюджету за видатками, та розписом за доходами, відображеними у звітності місцевих бюджетів.

1. За КПК видатків державного бюджету 3511340 та КБК доходів місцевих бюджетів 41035800 „Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату допомоги сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства, дітям інвалідам та тимчасової державної допомоги дітям” розбіжність у сумі 28,6 млн. грн. (розпис державного бюджету – 765,4 млн. грн., а розпис місцевих бюджетів за доходами – 794,02 млн. грн.). Вона виникла через те, що 20.12.2011 р. на сесії обласної ради внесено зміни до розпису доходів обласного бюджету в повній відповідності до розподілу субвенції згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 1179 “Про перерозподіл деяких видатків, передбачених Міністерством фінансів на 2011 рік” від 21.11.2011 р, а інформація про зміни до розпису видатків за вказаною субвенцією державного бюджету в область не надходила.

2. За КПК видатків державного бюджету 3131020 і КБК доходів місцевих бюджетів 41034400 „Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної

власності у населених пунктах” розбіжність у сумі 6,28 млн. грн. (розпис державного бюджету – 26,12 млн. грн., розпис місцевих бюджетів – 32,40 млн. грн. Вона виникла через те, що Постановою Кабінету Міністрів України № 1036 від 21.12.2011 р внесено зміни до Порядку та умов надання субвенцій на капітальне будівництво доріг. Змінами до помісячного розпису асигнувань державного бюджету на 2011 р. №199 від 27.12.2011 р. по обласному бюджету зменшено суму субвенції на 6,28 млн. грн. Коригувальним реєстром на відкриття асигнувань від. № 7042 від 27. 12.2011 р управління ЖКГ ОДА зменшено обсяг відкритих асигнувань на суму залишку коштів 6,28 млн. грн. Сесією Тернопільської обласної ради 5 січня 2011 р. пропозиції Головного фінансового управління ОДА про внесення змін до обласного бюджету за 2011 р. щодо цієї субвенції не підтримано.

На наш погляд, у разі неухвалення рішення представницькими органами влади “Про внесення змін до бюджетів” щодо міжбюджетних трансфертів Бюджетним кодексом України доцільно надати право фінансовим органам самостійно вносити зміни до розписів доходів, видатків й кредитування. Аналогічні зміни необхідно внести до Закону України “Про місцеве самоврядування”.

На виконання статті. 26 Бюджетного кодексу України, № 2456-VI від 08.07.2010 р., Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [116] та Плану заходів з її реалізації [146] Кабінетом Міністрів України затверджено Постанову № 1001 “Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади” від 28.09.2011 р.[116].

Відповідно до цієї Постанови, керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади з 1 січня 2012 р. забезпечили створення й функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в межах граничної чисельності працівників у міністерствах, інших центральних органах

виконавчої влади та їхніх територіальних органах шляхом реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів, що нині діють у системі міністерств й інших центральних органів виконавчої влади. Основне завдання відділів внутрішнього аудиту – це надання керівнику об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо: функціонування системи внутрішнього контролю та її вдосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного і нерезультативного використання бюджетних коштів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності підконтрольних суб'єктів.

На сьогодні діяльність внутрішніх аудиторів фактично обмежується проведенням фінансових аудитів та аудитів відповідності, а такий дієвий інструмент, як аудит ефективності, поки що майже не застосовується.

За результатами проведених фінансових аудитів і аудитів відповідності на 883 підприємствах, установах та організаціях встановлено факти недоотримання фінансових і матеріальних ресурсів, витрат з порушенням законодавства, нецільових витрат та недостачі коштів і майна на загальну суму 111,913 млн. грн., у тому числі недоотримано ресурсів – на 31,3 млн. грн. та виявлено витрати з порушенням законодавства на 58,5 млн. грн., нецільові витрати – на 3,3 млн. грн. і недостачі у на 18,7 млн. грн. [79].

Водночас результати аналізу вже перших з часу запровадження внутрішнього аудиту звітів дають підстави вести мову переваги використання такої форми контролю, як аудит, порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою, її вищу високу ефективність та переорієнтацію цілей діяльності – від виявлення порушень до їхнього попередження і повернення витрачених з порушенням законодавства сум.

Рівень відшкодування порушень, що призвели до втрат, у першому півріччі 2012 р. сягнув 10 %, що майже вдвічі вище порівняно з аналогічним періодом минулого року та у багато разів вище від рівнів відшкодування за відповідні періоди 2009 і 2010 рр., коли він не перевищував 1–2 % від виявлених сум порушень [79].

За результатами аудиторських досліджень протягом 2009–2012 рр. прийнято 815 управлінських рішень, у тому числі. видано 584 накази, 67 рішень колегій та розпоряджень і 164 інших рішення, якими притягнуто 428 осіб до дисциплінарної відповідальності та 6 – до адміністративної відповідальності. [79].

На нашу думку, для попередження бюджетних правопорушень на етапі виконання бюджетів доцільно вдосконалити методику проведення попереднього і поточного контролю органами державного внутрішнього фінансового контролю на рівні складання бюджетних запитів та формування місцевих бюджетів. Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, однією зі складових державного фінансового контролю є централізований внутрішній аудит ефективності [116]. Сучасну форму цього аудиту розроблено у Швеції в середині 1960-х рр. на основі теорії “трьох Е” – основних елементів, які визначають стан управління бюджетними ресурсами: економічність (economy) – ощадність, бережливість ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту; ефективність (efficiency) – продуктивність та ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту; результативність (effectiveness) – дієвість, успішність і рівень досягнення мети [173, с. 197].

У чинних нормативно-правових актах, зокрема у Методичних рекомендаціях щодо проведення органами державної фінансової інспекції аудиту ефективності виконання бюджетної програми (надалі – Методичні рекомендації), аудит ефективності розуміють як форму контролю, спрямовану на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного і місцевих бюджетів у процесі використання бюджетних ресурсів.

Як показує практика, для проведення аудиту ефективності застосовуються різні прийоми й процедури, що можуть забезпечити отримання

достатніх, дійсних та необхідних доказів і вмотивовано підкріплюють або спростовують отримані висновки.

З огляду на необхідність отримання відповідної інформації для проведення аудиту ефективності органами державного внутрішнього фінансового контролю визнаємо доцільність внесення пропозицій щодо розроблення письмових запитів до юридичних осіб [157].

Якісне проведення аудиту можливе, з одного боку, за умови дотримання положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної фінансової інспекції, а з іншого – за наявності глибоких теоретичних знань, всебічної практичної підготовки й високої кваліфікації аудиторів. Для здійснення аудиторських процедур може бути створена робоча група за участю фахівців Міністерства фінансів, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю [149, 150].

Аудит ефективності, будучи складовою державного фінансового контролю, має дуже багато спільних ознак з фінансовим аудитом. Це передусім стосується питань їхньої сутності, функцій, призначення і ролі у суспільстві. Однак, з огляду на ряд практичних аспектів у цих двох видів аудиту різні мета, суб'єкти, об'єкти, завдання, науково-методична база, методи, звітність, користувачі результатами аудиту, доступність результатів для третіх осіб, та ін. Узагальнення цих відмінностей здійснено у додатку Т.

В економічній літературі широко досліджується зміст основних етапів проведення аудиту ефективності, які подано у табл. 2.7.

Ми погоджуємося з думкою О. Дорошенко про те, що діюча методика аудиту ефективності потребує поглибленого дослідження і вдосконалення. Поява значної кількості наукових праць, присвячених цим проблемам, доводить, що існує можливість формування комплексної моделі проведення аудиту ефективності.

Зміст етапів аудиту ефективності виконання бюджетних програм [61]

Назва етапу аудиту ефективності	Дії державних аудиторів
Підготовчий етап	Збір інформації про сферу, на яку поширюється дія програми
	Збір інформації про мету, способи реалізації й результати бюджетної програми
	Визначення показників виконання програми
	Вибір критеріїв оцінювання програми
	Вибір проблеми для аудиту
	Вивчення системи внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів
	Висунення гіпотез для аудиту
	Розробка програми і плану аудиту
Проведення аудиту	Збір інформації
	Проведення контрольних процедур
	Аналіз інформації
	Визначення ступеня довіри до результатів аналізу
	Визначення ступеня ефективності бюджетної програми
	Формулювання висновків та розробка пропозицій
	Обговорення результатів аудиту
Реалізація результатів аудиту	Оформлення аудиторського звіту
	Контроль за реалізацією результатів аудиту

У фінансовій теорії й практиці більшість економістів визначає аудиторські процедури як конкретні дії аудитора, що, на наш погляд, заслуговує на увагу. Ми цілком згодні з твердженням В. Рудницького про те, що аудиторські процедури – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх та надійних доказів щодо об'єктів аудиту [48, с. 43].

Якісне проведення аудиту ефективності потребує застосування великої кількості різних аудиторських процедур (методів, способів і прийомів), які би забезпечили достовірність аудиторських висновків і визначалися конкретними умовами досліджуваного об'єкта. Для вдосконалення вибору виду аналітичних процедур пропонуємо їх систематизувати залежно від етапу проведення аудиту ефективності (табл. 2.8). На нашу думку, групування аудиторських процедур, подане у табл. 2.8 забезпечить зменшення тривалості проведення аудиту ефективності за рахунок прискорення вибору необхідних аудиторських дій під час планування й аудиторської перевірки і підвищення достовірності

отриманих результатів з допомогою застосування найбільш придатних методів та способів аудиту.

Таблиця 2.8

Аудиторські процедури проведення аудиту ефективності*

Назва етапу аудиту ефективності	Види аудиторських процедур	Призначення аудиторських процедур
Підготовчий етап	Опитування, інтерв'ювання, анкетування, моніторинг, спостереження, запит, підтвердження	Визначення проблем дослідження, збір пропозицій і підтвердження причин існування проблем
Проведення аудиту	Перерахунок, числові та процентні порівняння, коефіцієнтний аналіз, аналіз, що базується на статистичних методах, регресійний аналіз, експеримент	Для проведення різнобічного аналізу бюджетного процесу та отримання аудиторських доказів
Реалізація результатів аудиту	Документальні методичні прийоми, порівняльний аналіз, групування, горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз, порівняльний і та трендовий аналіз	Для формування обґрунтованих висновків і розробки рекомендацій щодо усунення виявлених проблем

*Складено автором на основі [2, с. 99–156; 56, с. 115; 173, с. 215–217].

На основі розглянутих підходів, можемо стверджувати, що широке використання аудиту ефективності має такі переваги, а саме воно: розширює сфери фінансового контролю за межі формальних оцінок розподілу ресурсів до поліпшення економічних об'єктів, які їх використовують; дає змогу проводити комплексний аналіз причин неефективного використання бюджетних ресурсів стосовно одержувачів; створює умови для боротьби з корупцією в органах влади шляхом надання інформації про використання бюджетних ресурсів; дає змогу законодавчим органам влади можливості оцінити результативність прийняття рішень щодо регулювання бюджетного процесу; забезпечує органів виконавчої влади інформацією і рекомендаціями щодо підвищення ефективності використання ресурсів; позитивно впливає на розробку стратегічних рішень у сфері фінансової політики.

Таким чином, активне застосування аудиту ефективності може забезпечувати підвищення відповідальності учасників бюджетного процесу щодо контролю за використанням фінансових ресурсів на всіх його стадіях,

дасть змогу здійснювати реальне оцінювання рівня виконання результативних показників виконання бюджету, контролювати за використанням бюджетних коштів та виявляти причини, які негативно впливають на організацію бюджетного процесу, що допоможе заощадити бюджетні ресурси шляхом усунення негативних явищ.

Для розпорядників чи одержувачів коштів державного і місцевих бюджетів, які виконують бюджети в межах затверджених асигнувань, передбачених кошторисами та планами асигнувань, надзвичайно важливо на підставі цих документів працювати протягом бюджетного періоду без внесення змін до них, а особливо це стосується закінчення бюджетного періоду. Планування відповідно до помісячних планів асигнувань закупівель товарів, робіт і послуг сприяє якісному, своєчасному й повному виконанню кошторисів цих установ у межах доведених планових показників та забезпечує стабільну їхню роботу і якісне виконання державних програм.

Однак, у процесі виконання бюджетів за видатками виникає необхідність внесення змін до планових показників бюджетів за головними розпорядниками коштів і безпосередньо головними розпорядниками коштів між розпорядниками та одержувачами коштів нижчого рівня. Зміни до бюджетів вносяться, як правило, у бік збільшення при перевиконанні бюджетів за доходами, зміні головного розпорядника коштів у процесі виконання певних бюджетних програм, зміні певних обставин у процесі виконання бюджетів, пов'язаних з економічною сутністю витрат і т. ін. Зміни нерідко вносяться й у бік зменшення асигнувань. Це можливо при невиконанні планових показників за доходами, і бюджет, зрозуміло, не здатний покривати всі витрати, початково заплановані, за потреби перерозподілу певних планових показників між головними розпорядниками коштів з огляду на необхідність пропорційного покриття витрат відповідно до економічних ознак, за потреби скорочення незахищених видатків для забезпечення покриття зобов'язань за захищеними видатками та ін.

Отже, можемо констатувати, що в результаті внесення змін до планових

показників, виділення асигнувань з державного або місцевих бюджетів зазнають змін також інші показники, а плани закупівель товарів, робіт чи послуг для забезпечення діяльності установи або виконанні певної програми бюджету теж необхідно буде корегувати.

В цьому контексті проаналізуємо, як зміни планових показників впливають на роботу розпорядників чи одержувачів коштів, а особливо в кінці бюджетних періодів.

Доведення змін щодо бюджетних асигнувань до розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів складається з кількох етапів на різних рівнях Держказначейства і розпорядників коштів та потребує певного часу, а внесення змін до бюджетних асигнувань (кошторису і плану асигнувань чи плану використання бюджетних коштів) на підставі довідки про зміни до розпису, наданої в останні дні місяця (року), не завжди може бути здійснене до закінчення звітного періоду.

Крім цього, для забезпечення своєчасного внесення змін до бюджетних асигнувань та відображення їх в обліку й звітності розпорядники бюджетних коштів також мають дотримуватися встановлених термінів подання відповідних документів до органів Держказначейства.

Аналіз стану подання матеріалів бюджетними установами свідчить про недостатній рівень організації роботи головних розпорядників бюджетних коштів щодо вчасного затвердження змін до кошторисів як по відомствах, так і стосовно розпорядників нижчого рівня. Непоодинокими є випадки, коли розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня дізнається про необхідність внесення змін до кошторису тільки при отриманні витягу змін до розпису видатків від органу Казначейства. Через це розпорядники бюджетних коштів не завжди мають змогу вчасно подати на реєстрацію довідку про зміни до кошторису. Розпорядники бюджетних коштів одночасно з довідкою про зміни до кошторису та плану асигнувань за потреби подають відповідному органу Казначейства у встановленому порядку інформацію щодо коригування обсягів взятих бюджетних зобов'язань.

У результаті перерозподілу планових показників головними розпорядниками коштів Держаного бюджету України в кінці 2012 бюджетного року через нестачу часу для внесення змін до кошторису і планів асигнувань не було своєчасно зареєстровано та погашено фінансові зобов'язання, що призвело до виникнення кредиторської заборгованості у розпорядників коштів на кінець року.

Виокремимо проблемні питання, що виникають переважно при внесенні змін до бюджетних призначень у кінці бюджетного року:

1. Розпорядники й одержувачі бюджетних коштів мають дуже мало часу для внесення змін до кошторисів і планів використання бюджетних коштів.

2. Обмеження в часі не дають змоги розпорядникам коштів провести процедури закупівель та забезпечити виконання робіт, унаслідок чого бюджетні призначення бюджетного року не використовуються.

3. Державна казначейська служба України не має підстав для своєчасного відкриття асигнувань або опрацювання розпоряджень фінансових органів на виділення асигнувань з місцевих бюджетів. Унаслідок цього залишаються не використаними бюджетні призначення і виникає бюджетна кредиторська заборгованість.

4. Існує бюджетна кредиторська заборгованість на кінець року.

5. Постачальники товарів, робіт та послуг або підрядні організації з недовірою ставляться до укладення угоди та співпраці з бюджетними організаціями в майбутньому.

6. Внаслідок непроведення розрахунків за виконані роботи, надані послуги чи поставлені товарно-матеріальні цінності суб'єкти господарювання не мають фінансової можливості виплатити заробітну плату своїм працівникам, сплатити єдиний соціальний внесок та платежі до бюджетів і загалом розвиватися.

З метою вирішення цих проблем рекомендуємо:

1. Розпис видатків розпорядників коштів та кошторис бюджетних установ зробити одним документом. У цьому разі, якщо зміни до розпису

видатків розпорядник коштів отримав від органу Казначейства, то йому не потрібно вносити зміни до кошторису і надсилати його до головного розпорядника коштів для затвердження чи погодження.

За таких умов ефект був би очевидним. Підставою для взяття бюджетних фінансових зобов'язань була би довідка про зміни до розпису, завірена органом Казначейства, що обслуговує клієнта. Значно спростилася би система обліку у Казначействі планових показників, зокрема позабалансові рахунки для обліку кошторисів та помісячних планів асигнувань не використовувалися б.

Для врегулювання цих питань доцільно внести зміни до Бюджетного кодексу України, постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів і розпоряджень Державної казначейської служби України.

2. Нормами бюджетного кодексу України встановити граничний термін внесення змін до планових показників головними розпорядниками чи розпорядниками коштів нижчого рівня. Внесення таких змін, на наш погляд, необхідно здійснювати не пізніше ніж:

- за капітальними видатками (придбання основних засобів, будівництва, реконструкції, капітального ремонту, реставрації) – до 1 липня бюджетного року;

- за захищеними видатками – до 1 грудня бюджетного року;

- за незахищеними поточними видатками – до 1 листопада бюджетного року.

3. Внести зміни до Бюджетного кодексу України та наказу Міністерства фінансів України “Про порядок обліку бюджетних зобов'язань”, зокрема норму, яка би зобов'язувала розпорядників коштів першочергово погашати бюджетну кредиторську заборгованість, що утворилася внаслідок виникнення вказаних вище проблем, у наступному бюджетному році.

Проведене дослідження особливостей державного внутрішнього фінансового контролю за виконанням бюджетів дає змогу констатувати, що до основних причин бюджетних правопорушень належить невисока ефективність внутрішнього контролю і недостатня відповідальність розпорядників

бюджетних коштів, що виявляється у порушенні термінів та обсягів подання фінансової звітності, невідповідності даних фінансової звітності даним бухгалтерського обліку органів казначейської служби та ін.

На нашу думку, для усунення цих недоліків необхідно розширити права органів Державної казначейської служби України щодо притягнення до адміністративної відповідальності керівників бухгалтерських служб у разі подання звітів з порушенням встановленого терміну або неповного подання звітності та внести відповідні зміни до Бюджетного кодексу.

2.3. Оцінка результативності роботи та взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі

Важлива умова існування системи державного внутрішнього фінансового контролю – це її єдність, незалежність і цілісність. Взаємодія органів, що входять до системи, та узгодженість їхніх дій гарантуватимуть максимальну прозорість руху державних коштів, об'єктивне й всебічне інформування, а також здійснення належного контролю за усуненням порушень і реалізацією пропозицій.

Нескоординованість дій органів призводить до дублювання перевірок, паралелізму в роботі й розпорошення зусиль органів контролю та, як наслідок, їхня діяльність не є всеохопною. Створення єдиної вдосконаленої системи державного внутрішнього фінансового контролю автоматично підвищить роль усіх органів, що входять до неї.

Ще однією характеристикою системи державного внутрішнього фінансового контролю має стати її всеосяжність. Чим більший обсяг державних коштів потрапить під контроль, тим більш повнішою і якіснішою буде інформація, що надається органам влади і громадськості, та меншим обсяг питань, не охоплених контролем, а отже, порушники бюджетної дисципліни не залишаться безкарними.

Система державного внутрішнього фінансового контролю має: оперативно, адекватно і професійно реагувати на будь-які зміни в економіці та законодавстві; максимально повно забезпечувати здійснення попереднього,

поточного й наступного контролю.

Кожен орган контролю – вищий державний чи регіональний – мусить мати свою “функціональну нішу”, що дасть реальну можливість цілеспрямовано впливати на фінансову політику нашої держави та її регіонів. До того ж почуття відповідальності й наявність достатніх повноважень завжди є стимулюючим фактором.

Необхідність розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні зумовлена об’єктивною потребою у створенні системи противаг існуючим реальним загрозам в економічній сфері. Зокрема, це: забезпечення надходжень до бюджету податків, зборів й обов’язкових платежів; стабілізація стану фінансово-бюджетної дисципліни; зменшення кількості та обсягів фінансово-бюджетних порушень; удосконалення системи відповідальності учасників бюджетного процесу; посилення координуючої й спрямовуючої ролі держави в системі фінансового контролю.

Аналіз результатів діяльності органів Державної фінансової інспекції за 2010–2012 рр. свідчить, що більшість бюджетних правопорушень набуває системного характеру, тобто вони повторюються щороку (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України за 2010 – 2012 рр.,(кількість виявлених випадків)*

№ з/п	Показник	Період		
		2010 р.	2011 р.	2012 р.
1.	Недоотримано фінансових ресурсів	4877	4833	2964
2.	Проведено витрати з порушенням законодавства	6078	5760	3876
3.	Нецільові витрати державних ресурсів	930	911	378
4.	Здійснено незаконні витрати	5951	5671	3817
5.	Виявлено недостачі	1234	1406	605
6.	Виявлено фінансові порушення (кількість підприємств, установ і організацій)	7213	6381	4646
7.	Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушення законодавства	4325	4877	3134
8.	Повернено нецільових витрат державних ресурсів	623	693	265
9.	Повернено незаконних витрат	5149	4811	3086
10.	Повернено недостач	996	1159	467

*Складено автором на основі [77, 78, 79].

Аналіз даних табл. 2.11 показує, що в 2012 р. порівняно з 2010 р. на 36% зменшилась кількість перевірених об'єктів, причому скоротилась кількість виявлених бюджетних правопорушень і зменшилась кількість випадків відшкодування втрат, у тому числі проведення витрат з порушенням законодавства – на 37%, кількість виявлених випадків недоотримання фінансових ресурсів – на 40%. Протягом 2012 р. виявлено втрати фінансових та матеріальних ресурсів внаслідок порушення законодавства на загальну суму понад 1,79 млрд. грн., втрати внаслідок нецільового використання ресурсів – 0,088 млрд. грн., незаконні витрати – 1,57 млрд. грн., недостач – 0,12 млрд. грн. Структуру втрат відображено на рис. 2.6.

З метою забезпечення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на кожній стадії бюджетного процесу наказом Міністерства фінансів України визначено формат і регламент обміну інформацією між Міністерством фінансів та Державною казначейською службою України.



Рис. 2.6. Співвідношення кількості виявлених порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за період 2010–2012 рр.
*Складено автором за [77, 78, 79].

Обмін інформацією здійснюється за цільовою поточною схемою передавання інформації із застосуванням xml-технології відповідно до плану-графіка, розробленого Державною казначейською службою України за

погодженням з Міністерством фінансів України. Обмін інформацією здійснюється з допомогою файлів, які мають уніфіковану структуру. Перелік інформації, якою обмінюються Державна казначейська служба й Міністерство фінансів України, наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Перелік інформації обміну між Міністерством фінансів України і
Державною казначейською службою України[97]**

Інформація, яку Державна казначейська служба України надає Міністерству фінансів	
Перелік інформації	Терміни подання інформації
1. Касове виконання державного бюджету за доходами (412 форма)	Щоденно
2. Виконання державного бюджету за доходами	Щомісячно, щороку
3. Виконання місцевих бюджетів за доходами	Щомісячно
4. Виконання державного бюджету за видатками	Щоденно
5. Виконання державного бюджету за видатками	Щомісячно, щоквартально
6. Кредиторська і дебіторська заборгованість	Щомісячно
7. Фінансові зобов'язання державних установ	Щомісячно
8. Міжбюджетні трансферти, дотації, вилучення та субвенції	Щоденно
Інформація, яку Міністерство фінансів України надає Державній казначейській службі України	
1. Інформація про розпис державного бюджету	Щорічно
2. Зміни до розпису державного бюджету	У день внесення змін Контрольні файли: щотижня, щомісяця
3. Інформація про довідники бюджетної класифікації	На початку бюджетного року
4. Зміни до довідників бюджетної класифікації	У день внесення змін

Регламент подання інформації залежно від періодичності вміщено у табл. 2.11.

Для організації обміну інформацією між Державною казначейською службою України й Міністерством фінансів України про стан виконання Державного бюджету України на файл-сервері Державної казначейської служби України створюється структура директорій, яка дзеркально відображається на відповідному файл-сервері Міністерства фінансів.

Регламент отримання інформації [59]

Терміни подання інформації	Регламент отримання інформації
1. Щоденна інформація про доходи та видатки	До 11 години дня, наступного за звітним
2. Щодокадна інформація	12 та 22 числа звітнього місяця і 2 число місяця, наступного за звітним (до кінця дня)
3. Щомісячна інформація про виконання Державного бюджету	Не пізніше, ніж 15 числа місяця, наступного за звітним
4. Щоквартальна інформація	Не пізніше, ніж 35 днів після закінчення звітнього кварталу
5. Річна звітність	Не пізніше, ніж 1 травня року, наступного за звітним
6. Довідники	На початку бюджетного року

За основу побудови структури директорій взято такі наступні принципи, а саме: ідентифікація організацій, між якими здійснюється обмін інформацією; періодичність отримання інформації; функціональна належність даних.

З метою забезпечення формування інформаційної бази даних державного фінансового контролю Державна казначейська служба України й управління Державної казначейської служби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі щокварталу через 35 днів після закінчення звітнього кварталу формують файл звіту про отримане фінансування і надходження бюджетних коштів у форматі DB та електронною поштою (модемний зв'язок) надсилають відповідним Державним фінансовим інспекціям України, в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві й Севастополі.

Порядок надання інформації базується на таких засадах:

- органи Державної фінансової інспекції з метою отримання додаткової інформації про видатки бюджету, потреба в якій виникла під час здійснення контрольних заходів органами фінансової інспекції, направляють письмові запити відповідним органам Державної казначейської служби України;

- органи Державної казначейської служби надають в електронному вигляді інформацію у п'ятнадцятиденний термін після отримання письмового запиту;

- органи Державної казначейської служби за результатами річних звітів надають інформацію щодо наявності небюджетних зобов'язань та вжитих

заходів відповідно до розпорядників бюджетних коштів до органів державної фінансової інспекції в Україні;

- органи Державної фінансової інспекції при проведенні ревізій і перевірок надають органам Державної казначейської служби письмові роз'яснення та відповідну базу із вказаних питань;

- органи Державної фінансової інспекції та органи Державної казначейської служби України щоквартально звіряють надходження платежів до бюджетів і бюджетних установ, які отримані після проведених контрольних заходів органами Державної фінансової інспекції в Україні.

З огляду на набуття Державною казначейською службою України статусу учасника СЕП НБУ спільним наказом Державної казначейської служби України та Державної податкової адміністрації України встановлено порядок взаємодії між їхніми органами у процесі виконання державного й місцевих бюджетів за доходами.

Для забезпечення повноти надходжень платежів до бюджетів згідно з бюджетною класифікацією:

- органи Державної податкової служби до 1 грудня кожного року подають відповідним управлінням Державної казначейської служби в електронному вигляді списки складу платників податків, які перебувають на податковому обліку в кожному районі (місті), за: юридичними особами та їхніми філіями; фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності (за відповідним запитом органу Державної казначейської служби);

- у разі зміни переліку видів доходів після ухвалення закону України про Державний бюджет в управліннях Державної казначейської служби України відкриваються (перевідкриваються) рахунки відповідно до внесених змін.

- у процесі виконання Державного бюджету за доходами управління Державної казначейської служби України наступного дня після зарахування доходів передають (до 11 години) відповідним органам Державної податкової служби на обласному рівні й районним відділенням Державної казначейської служби для подальшої передачі районним податковим інспекціям такі

документи:

- відомості про зарахування і повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами у вигляді технологічних файлів;
- звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами відповідно до відділень за видами надходжень;
- відомість № 2 розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3311 „Кошти, які підлягають розподілу між державним та місцевими бюджетами”;
- відомість розподілу платежів між рівнями місцевого бюджету, які надійшли на аналітичні рахунки 3321 „Кошти, які підлягають розподілу між рівнями бюджету”;
- відомість розподілу платежів до бюджету, які надійшли на рахунок 3411 „Кошти, тимчасово віднесені на доходи державного бюджету, що підлягають розподілу”;
- відомість розподілу коштів, які тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету і надійшли на аналітичні рахунки 3411 „Кошти, тимчасово віднесені на доходи місцевого бюджету, що підлягають розподілу”;
- виписки з рахунків у вигляді електронного реєстру розрахункових документів.

Державна казначейська служба:

- а) отримує звіти про виконання бюджетів за доходами від управлінь Державної казначейської служби України;
- б) формує та передає Державній податковій службі України:
 - відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами державного бюджету (центральний рівень) у вигляді електронних документів;
 - звіти про виконання державного та місцевих бюджетів за доходами відповідно областей.

Звіряння доходів за всіма кодами бюджетної класифікації за станом на 1-е число місяця, наступного за звітним, здійснюється:

а) між управліннями (відділеннями) Державної казначейської служби та відповідними податковими органами щомісячно, не пізніше, ніж 4-го числа місяця, наступного за звітним;

б) між Державною казначейською службою (центральный рівень) та Державною податковою адміністрацією України щомісячно, не пізніше, ніж 20-го числа місяця, наступного за звітним.

Порядок взаємодії й обміну інформацією між органами Державної казначейської служби України і Державної митної служби України у процесі казначейського обслуговування державного бюджету за доходами, що контролюються митними органами, визначено спільним наказом Державної казначейської служби України та Державної митної служби України.

Після ухвалення Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік у разі зміни переліку видів митних платежів і/або порядку їхнього зарахування до бюджету в управліннях Державної казначейської служби України в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі відкриваються (перевідкриваються) рахунки відповідно до змін, внесених цим законом.

Звіт про виконання Державного бюджету за доходами Державна казначейська служба формує й передає у вигляді електронного документа Державній митній службі. Митні органи проводять з органами Державної казначейської служби звіряння доходів відповідно кодів бюджетної класифікації щомісяця.

Як стверджують Я. Чугунов і В. М. Федосов, для того, щоб система державного внутрішнього фінансового контролю працювала ефективно, доцільно:

– проводити обговорення та консультації з участю представників органів державної влади й громадськості для забезпечення належного сприйняття, розуміння і відповідального ставлення до розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю;

– утворити в Міністерстві фінансів України підрозділ з питань

реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінювання ефективності систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а спрямування й координації централізованого внутрішнього аудиту, в Держфінінспекції України – підрозділ з питань гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- Міністерству фінансів України за участю Рахункової палати, Держфінінспекції України, інших центральних органів виконавчої влади й європейських експертів розробити проекти відповідних законодавчих актів і після схвалення Кабінетом Міністрів подати їх до Верховної Ради України;

- проводити навчання працівників Міністерства фінансів України, Держфінінспекції України, Державної казначейської служби, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту з урахуванням міжнародного досвіду;

- запровадити в органах державного й комунального секторів нову модель системи внутрішнього контролю;

- утворити в органах державного і комунального секторів служби внутрішнього аудиту з поступовою заміною інспектування на внутрішній аудит;

- запровадити щорічне звітування про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

- Міністерству фінансів України і Держфінінспекції України створити в органах державного й комунального секторів єдину базу даних внутрішнього аудиту;

- забезпечити відкритість та прозорість діяльності всіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю і посилити їхню взаємодію з громадськістю й засобами масової інформації [204].

Основне завдання Державної фінансової інспекції – це здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних й інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяття зобов'язань, ефективним використанням

коштів та майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і в суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах та в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно та виконанням місцевих бюджетів і розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та порушень і запобігання їм у майбутньому.

Для Державної казначейської служби найважливішими завданнями у сфері фінансового контролю є: контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, взятті зобов'язань та проведенні платежів за цими зобов'язаннями; контроль за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства.

Казначейська служба відповідно до покладених на неї завдань виконує контрольні функції, пов'язані з:

- здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень;
- забезпеченням відповідності кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису державного та місцевих бюджетів;
- забезпеченням відповідності платежів взятим зобов'язанням та бюджетним асигнуванням;
- витрачанням бюджетних коштів у процесі проведення перевірки відповідності підтвердних первинних документів розпорядників бюджетних коштів бюджетним асигнуванням і вимогам бюджетного законодавства;
- дотриманням правил валютного контролю за операціями, що проводять у національній валюті через кореспондентські рахунки банків-нерезидентів бюджетні установи, які обслуговуються органами Казначейства;
- дотриманням порядку проведення державних лотерей зі застосуванням електронних систем взяття оплати за участь у лотереї в режимі реального часу;
- дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку,

складанням звітності про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних установ;

– закупівлею товарів, робіт та послуг за державні кошти згідно із Законом України “Про державні закупівлі”;

– здійсненням інших повноважень учасників бюджетного процесу відповідно до законодавства.

Ці завдання відображають специфіку роботи Державної казначейської служби й Державної фінансової інспекції України. На наш погляд, створення органу, який забезпечував би оперативне скоординоване поєднання зусиль контролюючих органів у забезпеченні сталих темпів економічного розвитку в сучасних умовах, відіграло би позитивну, державницьку роль. Діяльність координуючого органу дала би змогу усунути дублювання роботи контролюючих органів, підвищити ефективність контрольних заходів та пере спрямувати зусилля з контролю ведення фінансово-господарської діяльності на контроль ефективності витрачання фінансових і матеріальних ресурсів держави й отримання кінцевих результатів.

Одна з найважливіших проблем здійснення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі полягає в оцінюванні результативності взаємодії його суб'єктів, оскільки від цього значною мірою залежать розробка та прийняття ефективних рішень щодо управління бюджетними ресурсами.

Поняття економічної ефективності й відповідні критерії її оцінювання детально розглянуто у працях багатьох вчених-економістів. Так, М. Прідачук вважає, що ефективність – це ступінь досягнення визначених цілей. Для оцінювання ефективності, на його погляд, доцільно використовувати індекс ефективності, який відображає фактичний рівень аналізованого показника порівняно з “потенційним” [155].

М. Бариніна-Закірова наводить визначення колективу вітчизняних вчених, які ефективність трактують як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, яка визначається як відношення

ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [10].

С. Покропивний наголошує, що визначення ефективності категорії є об'єктивно діючим законом економії робочого часу, основоположною субстанцією багатства і мірою витрат, необхідних для його нагромадження та використання суспільством [63, с. 449].

А. Маркіна виділяє три види ефективності управління залежно від мети: потрібнісну – як відношення цілей до потреб, ідеалів і норм; результативну – як відношення досягнутого результату до окреслених цілей; витратну – як відношення досягнутих результатів до витрат [126].

В. Христенко рекомендує для оцінювання ефективності використовувати показник розподільної ефективності (allocative efficiency). Розподільної ефективності можна досягти за умови такої мінімізації витрат на отримання деякого результату, що заміна будь-якого ресурсу призводить до підвищення витрат [201].

Н. Виговська доводить, що до вихідних положень теорії ефективності суспільного виробництва належать такі:

- економічна ефективність – категорія суспільного виробництва як властивість господарської системи;

- економічна ефективність функціонально пов'язана з процесом відтворення і впливає на нього;

- економічну ефективність визначають щодо відтворення загалом та щодо його фаз: виробництво, розподіл, обмін і споживання;

- економічна ефективність характеризується співвідношенням результатів з витратами, оскільки результати відтворення вимірюються виробничими витратами й величиною виробничих ресурсів, залучених до суспільного виробництва, та поділяється на ефективність витрат і ефективність ресурсів;

- різноманітність економічних зв'язків суспільного виробництва породжує систему критеріїв економічної ефективності й показників, що впливають з них [36].

Узагальнивши твердження згаданих вище науковців, пропонуємо ефективність державного внутрішнього фінансового контролю трактувати як відповідність результатів діяльності контролюючих органів визначеним завданням з урахуванням грошових, матеріальних і трудових витрат на її здійснення.

Ми погоджуємося з твердженням Н. Виговської про те, що оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю передбачає встановлення сукупності об'єктивних наслідків проведеного контролю, оскільки його мета полягає не тільки у виявленні недоліків та порушень, а й передусім у розробці рекомендацій щодо їхнього усунення, визначенні відповідальних за їхнє виконання і подальшій перевірці результатів.

Проведений аналіз наукової літератури дає змогу зробити висновок, що вчені-економісти досліджували проблеми оцінювання ефективності державного фінансового контролю та внутрішнього господарського контролю [14, 21, 36, 205], тому дедалі більшої актуальності набуває розробка методики оцінювання ефективності й результативності.

Вважаємо, що критерії ефективності мають бути єдиними для всіх рівнів органів державного внутрішнього фінансового контролю, а системи показників оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів – враховувати особливості відповідного ієрархічного рівня управління (рис. 2.7).

До основних проблем оцінки ефективності державного внутрішнього фінансового контролю належать :

- відмінність цілей визначення ефективності на різних рівнях ієрархії державного внутрішнього фінансового контролю: на рівні розпорядників другого і третього ступенів – для планування розподілу бюджетних ресурсів, для головних розпорядників – встановлення відповідності цільового використання, виконання окреслених завдань одержувачами бюджетних ресурсів та визначення напрямків удосконалення бюджетного процесу;

- уніфікація критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю з урахуванням особливостей і специфіки його органів на

різних рівнях управління [173].

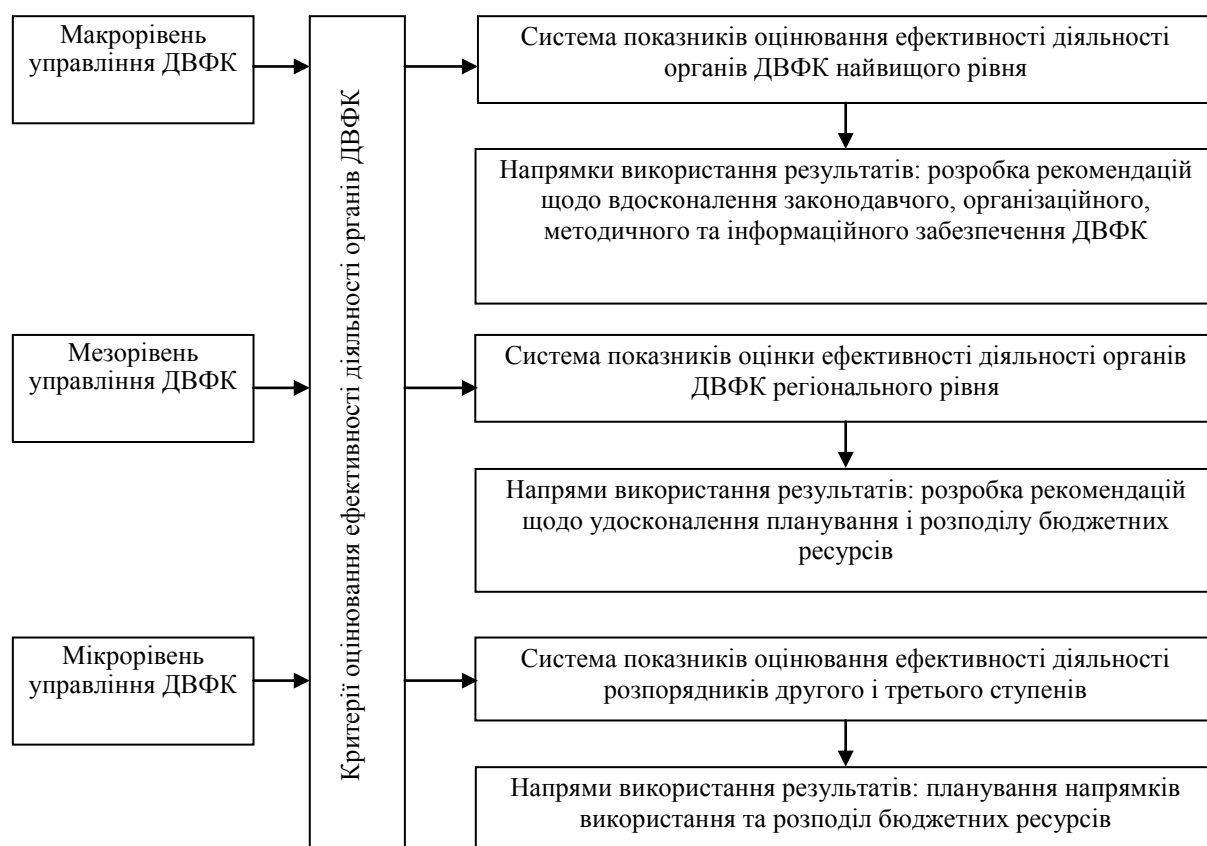


Рис. 2.7. Структура системи оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за рівнями ієрархії.

*Розроблено автором.

При проведенні оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю необхідно дотримуватись таких принципів, як:

- організаційна і функціональна незалежність суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю від об'єктів контролю;
- системність;
- комплексний підхід, орієнтований на кінцевий результат;
- функціональність (відповідальність контролю за конкретний процес та результат);
- об'єктивність і неупередженість проведення перевірок, формування висновків та рекомендацій на основі достовірних даних;
- орієнтованість контролю на майбутнє, а не тільки на минуле;

- відповідність чинному законодавству;
- безперервність контролю;
- своєчасність результатів контролю;
- гласність і доступність інформації про результати контрольної діяльності [53, 123, 126, 171].

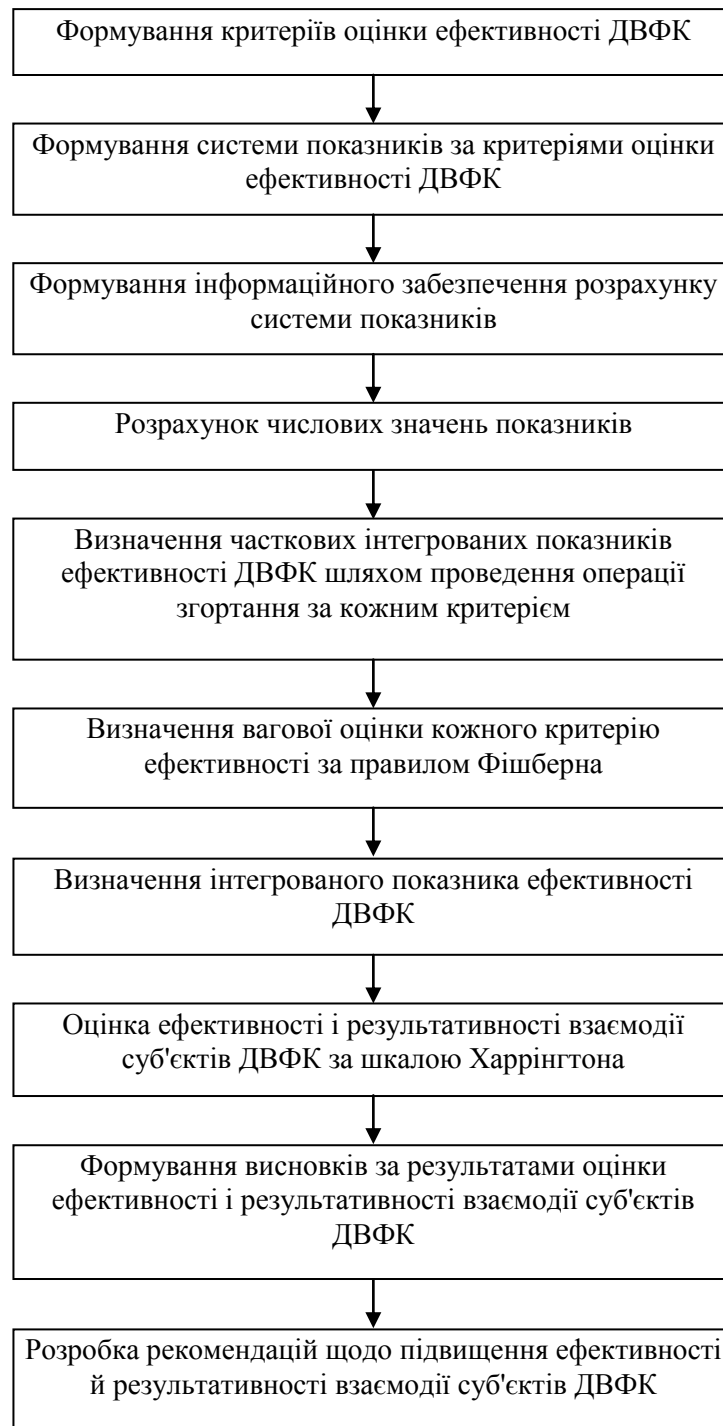


Рис. 2.8. Методика оцінки ефективності і результативності взаємодії суб'єктів державного внутрішнього контролю.

*Розроблено автором.

На рис. 2.8 подано методика оцінювання ефективності й результативності взаємодії суб'єктів державного внутрішнього контролю.

Запропонована методика забезпечує визначення ефективності діяльності відповідного органу державного внутрішнього фінансового контролю на основі інтегрального показника, який враховує різні критерії ефективності.

Достовірність оцінювання ефективності органів державного внутрішнього фінансового контролю визначається вибором критеріїв та їхньою відповідністю досліджуваним об'єктам і процесам. Аналіз наукових джерел з проблем ефективності управління дав змогу сформулювати систему критеріїв оцінювання ефективності державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі й систему показників за кожним критерієм (додаток У).

На нашу думку, критерії для визначення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю, наведені у додатку У, забезпечать оцінювання його ефективності як управлінської дії (функції), так і діяльності контролюючого органу на різних рівнях управління (від інспектора до органу контролю загалом). З допомогою показників можна оцінити рівень ефективності діяльності органу контролю й визначити напрямки усунення виявлених недоліків та порушень.

Для розрахунку часткових інтегрованих показників застосовано метод групування показників шляхом визначення середньої геометричної величини, яка обчислюється добуванням кореня n -го ступеня з добутку значень показників за кожним критерієм ефективності, та відповідає обов'язковій умові використання способу середніх величин:

$$K_{\div} = \sqrt[n]{p_1 \times p_2 \times \dots \times p_n} \quad (2.1)$$

Цей метод не можна застосовувати у разі, коли хоча б один із показників дорівнює нулю, оскільки при цьому частковий інтегральний показник також дорівнюватиме нулю. Для усунення такого недоліку використовують модифіковану формулу:

$$K_{\div} = \sqrt[n]{\prod(1+p_n)-1} \quad (2.2)$$

Розглянемо порядок розміщення критеріїв ефективності у табл. 2.12 як їх ранжування у порядку зниження значущості:

- 1) критерій результативності – K_p ;
- 2) критерій дієвості – K_d ;
- 3) критерій економічності – K_e ;
- 4) критерій інтенсивності діяльності – K_{id} .

Тоді інтегрований критерій ефективності державного внутрішнього фінансового контролю визначається за формулою:

$$IE_{\text{інтег}} = r_1 \times K_p + r_2 \times K_d + r_3 \times K_e + r_4 \times K_{id} \quad (2.3),$$

де r_1, r_2, r_3 – рівні значущості відповідних критеріїв ефективності для формування інтегрованого показника ефективності державного внутрішнього фінансового контролю, які задовольняють вимогу:

$$r_1 \geq r_2 \geq r_3 \geq r_4 \quad (2.4)$$

Для визначення рівня вагомості кожного критерію ефективності доцільно застосувати правило Фишберна за такою формулою [194]:

$$r_i = \frac{2(N-i+1)}{(N+1)N} \quad (2.5)$$

де N – загальна кількість критеріїв, які охоплює інтегрований показник ефективності державного внутрішнього фінансового контролю;

i – порядковий номер критерію ефективності.

Правило Фишберна свідчить про те, що рівень значущості критерію відображає тільки співвідношення (2.4). Тоді кількісна оцінка рівнів значущості критеріїв ефективності відповідає максимуму ентропії існуючої інформаційної невизначеності про об'єкт дослідження.

Загальна формула визначення інтегрального показника ефективності державного внутрішнього фінансового контролю буде мати такий вигляд:

$$IE_{\text{інтег}} = r_1 \times \sqrt[n]{\prod(1+p_{1j})-1} + r_2 \times \sqrt[n]{\prod(1+p_{2j})-1} + r_3 \times \sqrt[n]{\prod(1+p_{3j})-1} + r_4 \times \sqrt[n]{\prod(1+p_{4j})-1} \quad (2.6).$$

Проведемо оцінювання ефективності діяльності Державної фінансової

інспекції в Тернопільській області протягом 2009–2011рр. за запропонованою методикою (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Розрахунок інтегрованого показника ефективності діяльності Державної фінансової інспекції в Тернопільській області за 2009-2011 рр. * (у %)

№ з/п	Часткові критерій ефективності	2009 р., %	2010 р., %	2011 р., %
1.	Критерій результативності	63,75	64,98	63,52
2.	Критерій дієвості	57,98	57,85	57,95
3.	Критерій економічності	61,35	63,58	69,70
4.	Критерій інтенсивності діяльності	61,65	63,89	68,18
Інтегрований критерій ефективності		60,09	61,33	61,30

*Розраховано автором.

Щоб визначити рівень ефективності діяльності Державної фінансової інспекції на основі розрахованого інтегрального показника, скористаємося вербально-числовою шкалою Харрінгтона. Ця шкала є універсальним у різних сферах діяльності кількісним вимірником параметрів досліджуваного об'єкта. Вона умовно поділяється на п'ять ділянок, які характеризують різні рівні бажаності, а значення 36 – критична точка переходу показників від незадовільного рівня до задовільного. Зазначимо, що числові значення градацій шкали Харрінгтона отримано на основі аналізу й обробки великого масиву статистичних даних [118].

Таблиця 2.13

Шкала рівнів ефективності контрольних заходів*

Шкала, %	Якісна оцінка параметра (рівень)
91 – 100	високий
71 – 90	вищий за середній
61 – 70	середній
36 – 60	нижчий за середній
20 – 35	низький

*Складено автором за [44, 57, 96].

У табл. 2.14 подано визначення рівня ефективності контрольної діяльності Держфінінспекції Тернопільської області на основі розрахованого інтегрованого показника.

Таблиця 2.14

Рівні ефективності контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією Тернопільської області у 2009 – 2011 рр.* (у %)

№ з/п	Критерій ефективності	Роки			Рівень ефективності за шкалою Харрінгтона
		2009 р.	2010 р.,	2011 р.	
1.	Критерій результативності	63,75	64,98	63,52	середній
2.	Критерій дієвості	57,98	57,85	57,95	нижчий за середній
3.	Критерій економічності	61,35	63,58	69,70	середній
4.	Критерій інтенсивності діяльності	61,65	63,89	68,18	середній
5.	Інтегрований критерій ефективності	61,33	61,30	62,45	середній

*Складено автором.

Аналіз критеріїв, наведених у табл. 2.13, показує, що ефективність діяльності Державної фінансової інспекції в Тернопільській області за аналізовані роки була на середньому рівні. Критерії дієвості перебувають на рівні нижчому за середній, що підтверджує на необхідність удосконалення роботи цієї структури. Найбільшого рівня ефективності контрольної діяльності Держфінінспекції в Тернопільській області досягнуто у 2011 р., оскільки значення інтегрованого критерію в цьому році становило 62,45%, що за шкалою Харрінгтона, належить до середнього рівня.

Слід вказати на зниження критерію результативності з 63,72% у 2009 р. до 63,52% у 2011 р., що свідчить про скорочення обсягів повернених до бюджету ресурсів, використаних з порушення бюджетного законодавства, і зменшення кількості підготовлених подань. Водночас же час зріс критерій

інтенсивності діяльності з 61,65% у 2009 р. до 68,18% у 2011 р., тобто збільшилась продуктивність праці контролюючого персоналу.

Запропонована методика визначення інтегрованого показника ефективності державного внутрішнього фінансового контролю на основі критеріїв результативності, дієвості, економічності та результативності діяльності має універсальний характер і може бути застосована на різних рівнях управління. Впровадження такої методики оцінювання ефективності й результативності діяльності органів державного внутрішнього контролю сприятиме:

- зростанню ефективності використання бюджетних ресурсів;
- підвищенню оперативності виявлення бюджетних правопорушень на всіх етапах бюджетного процесу та розробленню відповідних контрольних заходів і рекомендацій;
- оптимізації організаційної структури державного внутрішнього фінансового контролю;
- удосконаленню методичного й інформаційного забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю на всіх рівнях управління.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження сучасного стану системи державного внутрішнього контролю в бюджетному процесі ми дійшли таких висновків:

1. Бюджетний кодекс передбачає, що на всіх етапах бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінювання ефективності управління бюджетними коштами. Така діяльність має забезпечити своєчасне і повне надходження доходів та цільове й ефективне використання виділених асигнувань. Контроль здійснюється шляхом проведення оглядів, перевірок і ревізій.

2. У процесі бюджетного планування важливу роль відіграє попередній фінансовий контроль за визначенням обсягу фінансових ресурсів держави й окремих адміністративно-територіальних одиниць, мобілізованих у бюджет, та їхнім розподілом між окремими суспільними потребами. Фінансові органи аналізують прогностичні показники економічного і соціального розвитку, які є основою для розробки проектів Державного бюджету України й місцевих бюджетів.

3. Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, однією зі складових державного внутрішнього фінансового контролю є внутрішній аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного і місцевих бюджетів у процесі використання бюджетних ресурсів.

4. Проведений аналіз бюджетних правопорушень, виявлених органами Державної фінансової інспекції у Тернопільській області при складанні, розгляді та затвердженні районних і міських бюджетів 2010 – 2012 рр., виявив зростання їхньої кількості й обсягів. Вони стосуються переважно допущених

помилки при розрахунках ряду показників видатків бюджетів та міжбюджетних трансфертів. У ході перевірок виявлено факти порушень чинного бюджетного законодавства при складанні й використанні коштів місцевих бюджетів на утримання установ охорони здоров'я, проведенні тарифікацій і кошторисного планування видатків у закладах охорони здоров'я. Основна причина таких порушень полягає в низькій якості фінансового контролю.

5. Дослідження динаміки оформлених попереджень (відмов) протягом 2008 – 2012 рр. свідчить про підвищення рівня бюджетної дисципліни в районах Тернопільської області, оскільки кількість та сума оформлених попереджень у 2012 р. порівняно з 2008 р. зменшилась на 694 випадки й – 7,4 млн. грн., або відповідно на 66,0% і 57,6%.

6. Аналіз показників попереджень, наданих протягом 2010-2012 рр. показав, що протягом цього періоду найбільша питома вага попереджень припадає на заходи попереднього контролю, проведені органами Державної казначейської служби України. Зокрема, відповідно до результатів аналізу кількісних показників питома вага заходів попереднього контролю за три роки становить 58%, показників суми попереджених порушень – 83%, тобто питома вага заходів попереднього контролю у загальній кількості попереджених порушень протягом 2010 – 2012 рр. збільшилась майже вдвічі, а це означає, що означає, що значну частину бюджетних правопорушень попереджено за допомогою попереднього контролю на етапі реєстрації зобов'язань та фінансових зобов'язань. З огляду на це, проведення поточного контролю на етапі оплати платіжних доручень зменшує ризик фінансових зловживань з боку розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

7. Виконання аудиту ефективності забезпечує: оцінювання рівня досягнутих результативних показників бюджетного процесу шляхом порівняння фактичних і запланованих значень; здійснення контролю за використанням бюджетних ресурсів; визначення причин, які негативно впливають на бюджетний процес; заощадження бюджетних ресурсів шляхом усунення негативних причин; підвищення відповідальності управлінського

персоналу щодо контролю за використанням ресурсів на всіх стадіях бюджетного процесу.

8. Одна з найважливіших проблем здійснення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі – це оцінювання результативності взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, оскільки від цього значною мірою залежать розробка і прийняття ефективних рішень щодо управління бюджетними ресурсами. Запропоновано критерії для визначення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю й систему показників, що забезпечать оцінювання його ефективності як управлінської дії (функції), так і діяльності контролюючого органу на різних рівнях управління (від інспектора до органу контролю загалом). Показники дають змогу оцінити рівень ефективності діяльності органу контролю і визначити напрямки усунення виявлених недоліків та порушень.

9. Рекомендована методика оцінювання ефективності й результативності діяльності та взаємодії суб'єктів державного внутрішнього контролю забезпечуватиме визначення ефективності діяльності відповідного органу державного внутрішнього фінансового контролю на основі інтегрального показника, який враховує різні критерії ефективності. Ця методика має універсальний характер і може бути застосована на різних рівнях управління.

10. Застосування такої методики сприятиме зростанню ефективності використання бюджетних ресурсів, підвищенню оперативності виявлення бюджетних правопорушень на всіх етапах бюджетного процесу та розробленню відповідних контрольних заходів і рекомендацій, оптимізації організаційної структури державного внутрішнього фінансового контролю, удосконаленню методичного й інформаційного забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю на всіх рівнях управління.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [102, 103, 104, 105, 106, 107].

РОЗДІЛ 3

МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

3.1. Удосконалення організації та методики проведення державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі

Сучасний стан системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі є незадовільним, а факти нецільового використання, неповернення бюджетних коштів, малоефективного управління і відчуження державної власності спостерігаються часто [117]. Аналіз ефективності державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі дав змогу виявити значну кількість проблем, пов'язаних з його становленням. Їх можна розподілити на три групи (табл. 3.1).

Система державного внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу України функціонує без існування базового закону, який би вносив ясність, визначав основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції та повноваження між органами державної й місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, встановлював відповідальність і незалежність відповідних уповноважених посадових осіб.

На нашу думку, для усунення недоліків, доцільно провести зміни за такими напрямками:

- визначення єдиних концептуальних засад організації цього контролю;
- оптимізація організаційної структури державного фінансового контролю;
- уточнення та розмежування функцій органів державного фінансового контролю;
- стандартизація форм і методів контрольної діяльності;
- удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю;
- покращення матеріально-технічного, наукового й інформаційно-аналітичного забезпечення функціонування системи державного фінансового

контролю.

Таблиця 3.1

Недоліки системи державного внутрішнього фінансового контролю*

№ з/п	Група	Недоліки
1.	Недоліки правового спрямування	Відсутність законодавчих рішень щодо: – загальної процедури фінансового контролю, переліку органів і суб'єктів, яким делеговано право на здійснення державного фінансового контролю; – статусу, функцій та повноважень органів і суб'єктів державного фінансового контролю, їхніх взаємовідносин і підзвітності; – повноважень вищих органів державної влади в системі фінансового контролю; – єдиного методологічного забезпечення фінансового контролю щодо встановлення системи економічних показників, які відображають стан фінансової дисципліни, й методики їхнього розрахунку; – механізму внутрішнього контролю дотримання чинного законодавства в системі фінансового контролю
2.	Недоліки організаційної побудови органів державного контролю	– порушення принципів дерегулювання підприємницької діяльності; – недостатня участь у розробленні нових і вдосконаленні чинних законодавчих та нормативних актів з фінансових питань; – надання недостатньої уваги контрольним діям, які забезпечують профілактичну функцію контролю; – відсторонення органів державного фінансового контролю від розробки, обговорення і вжиття організаційно-правових заходів для недопущення фінансових порушень; – недостатня робота з громадськістю щодо роз'яснення завдань державного фінансового контролю із забезпечення усунення допущених порушень і невизначеність всіх сфер державного фінансового контролю
		підприємств, а також державних цільових фондів, які не входять до складу зведеного бюджету, за використанням іноземних інвестицій, дотриманням вимог чинного законодавства з приватизації й роботою трастів з коштами приватних осіб); – недостатнє застосування в контрольно-ревізійній роботі методик, спрямованих на визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів; – невиконання положень чинного законодавства щодо забезпечення належної взаємодії між органами державного фінансового контролю, що посилює дублювання та паралелізм у роботі; – нерозробленість механізмів виконання положень законів, які визначають відповідальність за перешкоджання контрольним діям; – порушення прав підконтрольних суб'єктів.
3	Недоліки методологічного характеру	– несформованість методологічного забезпечення основних форм фінансового контролю (специфічних процедурних стандартів)

*Складено автором за [7, 9, 15, 46, 199, 204].

Вважаємо, що основними завданнями вдосконалення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі є:

- визначення нових засад організації державного внутрішнього фінансового контролю, з урахуванням сучасних умов розвитку України, що базується на відповідальності керівника;
- формування єдиного правового поля для розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю як складової частини державного управління. Чітке визначення на законодавчому рівні сутності державного внутрішнього фінансового контролю дасть змогу оптимізувати і збалансувати організаційні структури контролю. Це сприятиме зміні пріоритетів – від інспектування із застосуванням санкцій за допущені правопорушення до внутрішнього контролю, спрямованого на запобігання правопорушенням та надання внутрішніми аудиторами незалежних і об'єктивних рекомендацій;
- утворення служб внутрішнього аудиту органами державного й комунального секторів, зокрема міністерствами, іншими центральними та місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, розпорядниками бюджетних коштів і державними цільовими фондами за рахунок загальної чисельності працівників центральних органів виконавчої влади, державних цільових фондів та їхніх територіальних органів;
- правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного й комунального секторів;
- розроблення методології здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на основі європейського досвіду з метою деталізації й уніфікації контрольних процедур;
- удосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту;
- розроблення навчальних програм внутрішнього аудиту та програм сертифікації аудиторів на основі міжнародного досвіду;

– створення належно інформаційно-комунікаційної інфраструктури, налагодження зв'язків з громадськістю й засобами масової інформації.

Через наявність перманентних недоліків діючої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі постає питання необхідності створення єдиної системи контролю, яка могла б адекватно реагувати на численні соціально-економічні проблеми, забезпечувати єдність та стійкість організаційно-економічних зв'язків між усіма гілками влади, охоплювати всі рівні й галузі бюджетної сфери і була би цілісною, побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах та нормах функціонування й виконання окреслених завдань з чітким визначенням органів контролю і розподілом їхніх функцій та повноважень.

На нашу думку, для створення системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі доцільно провести ряд заходів, причому з дотриманням чіткої послідовності їхніх етапів, серед яких:

- розроблення основ організації державного внутрішнього фінансового контролю на основі аналізу системи управління і визначення принципів організації, мети та завдань;
- визначення складу суб'єктів й ієрархічних рівнів управління державного внутрішнього фінансового контролю;
- формування системи об'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;
- розроблення інформаційного (регламентного) забезпечення діяльності;
- розроблення єдиної форми і порядку звітності у сфері державного внутрішнього фінансового контролю й аудиту для всіх органів виконавчої влади;
- створення єдиної інформаційної бази у сфері державного внутрішнього фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні;
- дослідні випробування, аналіз виявлених недоліків та коригування системи;
- остаточне прийняття рішення про впровадження системи;

– виявлення резервів системи у процесі її функціонування.

Водночас створення повноцінної, законодавчо регламентованої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі, на наш погляд, потребує застосування системного підходу до формування його концептуальних і методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання та принципи здійснення; функції, об'єкти й методи; критерії та показники, їхня інформаційна база; форми організації, реалізації й контролю виконання рекомендацій такого контролю.

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

На нашу думку, загальними рисами оптимальної моделі системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні і такої, яка відповідала би вимогам ЄС, в Україні можуть бути:

1) внутрішній фінансовий контроль у контексті контролю за своєчасним та у повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерство фінансів України, Міністерство доходів і зборів України, і інші уповноважені органи влади й органи стягнення;

2) внутрішній фінансовий контроль в контексті контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів і трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішні служби контролю й аудиту в складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) та аудитори у бюджетних установах; у контексті контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам –

уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів України.

Наступним кроком до створення єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі є визначення центрального органу державного внутрішнього фінансового контролю.

Проведене дослідження показало, що сьогодні у світі не розроблено єдиного підходу до вирішення проблем організації державного внутрішнього фінансового контролю взагалі й у бюджетному процесі, зокрема. Організаційна структура вищих органів державного контролю формується по-різному в кожній із країн, залежно від їхнього історичного розвитку і впливів політичних систем. Варто уточнити, що на сучасному етапі неможливо повністю перенести досвід організації державного внутрішнього фінансового контролю в розвинутих країнах світу у вітчизняну практику з певних причин, серед яких: недостатній рівень розвитку національної системи державного управління; нерозробленість стратегії розвитку національної економіки; невизначенність основних завдань органів державного внутрішнього фінансового контролю у контексті її розвитку. Однак трансформацію системи державного внутрішнього фінансового контролю все ж потрібно здійснити, тому варто розглянути модель, яка би забезпечила її ефективне функціонування та стала фундаментом для концептуальної перебудови цієї системи[8].

Вважаємо, що спочатку необхідно побудувати дві підсистеми – органів контролю законодавчої й окремо виконавчої гілок влади (Рахункової палати України і територіальних рахункових палат та Державної фінансової інспекції (відповідно) на чолі з іншими органами контролю в системі виконавчої влади), а потім потрібно провести централізацію складної системи з метою координації діяльності підсистем.

Варто вказати, відмітити, що останнім часом у спеціалізованій літературі розглядаються різні пропозиції щодо запровадження організаційної структури системи державного контролю (табл. 3.2).

**Підходи до визначення центрального органу системи державного
внутрішнього фінансового контролю***

Орган контролю	Переваги реалізації пропозиції
Рахункова палата України	– відповідність Лімській декларації керівних принципів контролю; – наявність можливостей для об'єктивного здійснення контролю й оприлюднення результатів його проведення.
Міністерство фінансів України	– відновлення внутрішнього (відомчого) контролю під керівництвом Міністерства фінансів за допомогою Державної казначейської служби.
Спеціально створений орган координації та регулювання	– комплексне вирішення проблем державного контролю без обмеження повноважень вже існуючих контрольних органів; – координація контрольних заходів і усунення дублювання

*Складено автором за [24, 35, 91].

Вважаємо, що використання поданих вище пропозицій, дасть змогу посилити роль лише окремих гілок влади: у першому випадку – виконавчої, у другому – законодавчої. Зрозуміло, що такі пропозиції не сприятимуть створенню єдиної державної скоординованої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі. До того ж, реалізація таких пропозицій, на нашу думку, ще більше поглиблюватиме протистояння між контролюючими органами законодавчої й виконавчої гілок влади. Адже виконавча та законодавча влада по-різному бачать організацію системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі. Розбіжності ж у поглядах стосуються саме вибору пріоритетів. Такий підхід до організації державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі не повною мірою відповідає як існуючим потребам розвитку України, так і світовому досвіду [8, 91].

На наш погляд, найбільш раціональною є пропозиція щодо створення

єдиного органу системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі, який би забезпечував комплексне вирішення проблем без обмеження повноважень окремих вже існуючих контрольних органів. Позицію щодо створення єдиного органу державного контролю підтримує також В. Бурцев. Він зазначає, що створення єдиної організаційної структури при будь-якому контрольному органі суперечило би принципу розподілу влади, закладеному в Конституції України. Така структура можлива лише як особливий, абсолютно незалежний (автономний) колегіальний орган, до якого входять представники органів державного внутрішнього фінансового контролю [24]. До того ж згаданий вчений наголошує, що створення такого органу дасть змогу надати розрізним діям державних фінансових контролерів різних органів єдності у вивченні проблеми, узгодженості, цілеспрямованості та дієвості в роботі [24].

Вкажемо, що з метою побудови централізованої моделі системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі економічний контроль доцільно розподілити на контроль у сфері бюджетних відносин і контроль у сфері інших відносин, що виникають у сфері господарювання. При цьому для усунення паралелізму в діяльності Державної фінансової інспекції, Рахункової палати, Державної податкової служби, оптимізації контрольних заходів та коштів на їхнє проведення, і, як наслідок, централізації державного контролю, необхідно створити єдиний орган державного економічного контролю. Згідно з пропозицією С. Бардаша [8], таким органом має стати Національне бюро економічного контролю України. Діяльність такого бюро слід регламентувати Конституцією України, що можна здійснити у межах майбутнього конституційного реформування. Цей орган має бути незалежним від Кабінету Міністрів України й Верховної Ради України. Про результати його потрібно доповідати під час річного звіту в Кабінеті Міністрів України та Верховній Раді України.

Така організаційна структура є об'єднанням усіх діючих органів контролю. Водночас, Національне бюро економічного контролю України має

зайняти головне місце у створенні інтегрованої системи зовнішнього та внутрішнього державного контролю, впровадженні міжнародних стандартів контролю, їхній уніфікації та гармонізації з національним законодавством як одним з найважливіших факторів, що впливають на якість контрольних заходів та зниження корупції. За сутністю це Бюро може бути органом загального управління, планування і поточної координації державного контролю в Україні.

Основними ж функціями цього органу мають бути:

– погодження єдиного річного плану контрольних заходів, в основі якого будуть річні плани Рахункової палати і Державної фінансової інспекції, та перспективних планів контрольної діяльності. У межах викладеної пропозиції Державна фінансова інспекція як головний орган державного контролю виконавчої влади має складати свій план на основі узгодження з планом виїзних перевірок Державної податкової служби і Державної митної служби, та з планами контрольних заходів інших органів державного контролю виконавчої влади, об'єкти контролю яких перебувають у колі завдань економічного контролю;

– розроблення стандартів контрольних заходів і методики оцінювання їхньої ефективності;

– проведення вибіркового контролю якості вжитих контрольних заходів [8].

Варто зауважити, що створення Національного бюро економічного контролю не має заважати розвитку діючих органів контролю, зокрема Рахунковій палаті та Державній фінансовій інспекції. З огляду на це доцільно продовжувати вдосконалення нормативно-правової бази, методологічного й матеріально-технічного забезпечення їхньої діяльності. Окреслені напрямки вдосконалення стосуються також діяльності інших органів контролю виконавчої влади, але під егідою Державної фінансової інспекції України, яка має очолити і провести роботу з координації й усунення дублювання та паралелізму в діях інших органів контролю виконавчої влади. З цією метою варто застосувати метод “сан сет”, що дасть змогу оцінити ефективність

діяльності окремих органів і в разі необхідності провести реструктуризацію шляхом ліквідації неефективних або об'єднання окремих органів державного контролю виконавчої гілки влади [8].

Ще одним напрямом розвитку вважаємо запровадження двох вищих органів державного фінансового контролю, які мають бути підконтрольні Національному бюро економічного контролю України.

З огляду на необхідність до збалансування бюджету, що визначено статтею 95 Конституції України, контроль за надходженням коштів до державного бюджету є рівно важливим, як і цільове спрямування видатків державного бюджету [114]. Через те, що у бюджетному процесі обумовлено наявність двох частин: дохідної й видаткової, у контролі за бюджетними коштами теж мають бути дві складові: контроль за надходженням та контроль за витрачанням коштів.

Беручи до уваги те, що суб'єктом державного внутрішнього фінансового контролю за надходженням коштів до державного бюджету визначено Рахункову палату України від імені Верховної Ради України (ст. 98 Конституції України) [114], і те, що до основних завдань та повноважень Кабінету Міністрів України як вищого органу в системі органів виконавчої влади, відповідно до ст. ст. 2 та 20 Закону України “Про Кабінет Міністрів України”, також належить забезпечення виконання державного бюджету і проведення бюджетної й фінансової політики та здійснення управління об'єктами державної власності, пропонуємо запровадити два вищих органи державного внутрішнього фінансового контролю: один з питань контролю за надходженням коштів до державного бюджету від законодавчої гілки влади, другий – орган з контролю за витрачанням коштів державного бюджету та використанням державної власності від виконавчої гілки влади [71].

Таким чином, потрібно законодавчо розмежувати між двома незалежними один від одного органами вищого державного фінансового контролю – Державною фінансовою інспекцією України та Рахунковою палатою України – компетенції контрольних функцій на принципах здійснення контролю за

виконанням видаткової частини державного бюджету й за надходженням коштів до нього.

Ми погоджуємося з твердженням А. Хмелькова, що доцільність закріплення за Державною фінансовою інспекцією України як органом вищого державного внутрішнього фінансового контролю, такої компетенції з питань контролю за:

- діяльністю суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю щодо ефективності та результативності виконання ними своїх контрольних повноважень;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів, спрямованих на утримання міністерств, відомств, установ, усіх об'єктів і фінансуються за рахунок вказаного джерела;

- законним використанням державного майна, що перебуває у власності державних підприємств;

- законним управлінням державним майном, на яке поширюється управління міністерств, відомств, установ;

- законністю витрачання бюджетних коштів державними підприємствами на своє утримання;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів, спрямованих головним розпорядником і розпорядниками іншого рівня, за бюджетними програмами;

- цільовим витрачанням державних бюджетних коштів кінцевими одержувачами за бюджетними програмами.

Водночас за Рахунковою палатою, як вищим органом державного зовнішнього фінансового контролю, необхідно закріпити таку компетенцію з питань контролю за:

- діяльністю суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю щодо ефективності та результативності виконання ними своїх контрольних повноважень – повнотою надходжень коштів до державного бюджету від міністерств, служб, відомств та державних підприємств, на яких законодавчо

покладено нарахування й стягнення коштів до дохідної частини державного бюджету;

– організацією і здійсненням контрольних заходів щодо повноти нарахувань та сплати коштів до державного бюджету від суб'єктів господарської діяльності всіх форм власності, юридичних і фізичних осіб, на яких з боку міністерств, служб, відомств законодавчо покладено нарахування й стягнення коштів до дохідної частини державного бюджету;

– законністю витрачання коштів Верховною Радою України та місцевими радами на своє утримання [199].

Так, В. Рибачук, доводить, що з метою підвищення ролі й статусу Рахункової палати як зовнішнього органу фінансового контролю потрібно надати їй права створювати територіальні представництва та здійснювати контроль як видаткової, так і дохідної частини державного й місцевих бюджетів, що слід відобразити в Законі України “Про Рахункову палату”.

Ми підтримуємо думку цього дослідника про те, що частину коштів на функціонування регіональних відділень можна залучити шляхом ліквідації фінансових відділів міськвиконкомів, які функціонують у містах обласного підпорядкування, та райвиконкомів (у містах з районним поділом), що законодавчо не підпорядковуються Міністерству фінансів України й фінансовому управлінню обласної державної адміністрації, хоч вони, як і раніше, утримуються за рахунок державного бюджету. Іншу частину коштів на фінансування діяльності територіальних представництв буде отримано шляхом перерозподілу повноважень між Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією щодо контролю місцевих бюджетів [163].

Суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю за ознаками компетенції щодо об'єктів контролю доцільно поділити на три групи:

- перша група – вищий державний фінансовий контроль;
- друга група – зовнішній державний фінансовий контроль;
- третя група – внутрішній державний фінансовий контроль.

На нашу думку, створена таким чином система державного внутрішнього

фінансового контролю в бюджетному процесі дасть змогу виявляти фінансові порушення на всіх стадіях бюджетного процесу і здійснювати коригування нормативно-правової бази для недопущення фінансових порушень та зловживань.

Вважаємо, що створення конституційно визначеної єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю з її незалежним вищим органом і його розгалуженою територіальною структурованістю фактично має стати четвертою контрольною гілкою влади, яка на законодавчому рівні гармонійно вбудується в систему національно-економічної безпеки України. Позицію щодо створення окремої гілки державного контролю підтримує також І. Басанцов. Цей науковець пропонує умовно назвати таку гілку влади “контрольно-наглядові органи” [15].

Єдина система державного внутрішнього фінансового контролю має контролювати всіх юридичних осіб (які причетні до здійснення операцій з державними фінансовими ресурсами або майном) – державні органи й установи, у тому числі державні цільові фонди та Національний банк України, органи місцевого самоврядування, комерційні банки, страхові організації, комерційні організації й недержавні комерційні організації – у частині, пов’язаній з отриманням, перерахуванням або використанням ними державних фінансових ресурсів, використанням державної власності та з наявністю у них податкових, митних й інших пільг, наданих державними органами.

Сучасна модель єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю має органічно поєднувати: спеціально виділені структури (фахових спеціалістів) у правоохоронних, судово-експертних і судових органах, які працюватимуть за матеріалами контролюючих органів щодо фінансових правопорушень; взаємоузгоджену законодавчо-нормативну базу та єдину інформаційно-комунікаційну інфраструктуру, що сприятиме вдосконаленню правового забезпечення і методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності; централізований підрозділ матеріально-технічного та фінансового забезпечення, що дасть можливість здійснення контролю й економії державних

фінансових ресурсів на утримання органів системи. При застосуванні такого підходу на кожному етапі реалізації державного фінансового контролю можуть бути збережені всі нині діючі контролюючі органи (за умови їхньої модернізації та чіткого розмежування функцій).

Слід наголосити, що забезпечити гарантовану результативність і ефективність запропонованої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі можна лише у разі законодавчого оформлення окреслених вище концептуальних засад єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю. Отже, ще одним напрямком розвитку вважаємо ухвалення Закону України “Про державний фінансовий контроль в Україні”.

Як стверджує В. Рибачук, один із напрямків розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні – це розробка та відповідне оформлення у вигляді стандартів базових принципів й основних процедур здійснення як зовнішнього, так і внутрішнього державного фінансового контролю, причому на всіх рівнях влади [163]. Уточнимо, що на сьогодні затверджено лише Стандарти державного внутрішнього фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Як показує світовий досвід, використання всіма суб’єктами державного внутрішнього фінансового контролю у своїй діяльності єдиних базових принципів та основних процедур, буде сприяти підвищенню якості контрольних заходів, більш повному охопленню ними фінансових операцій і створенню умов для аналізу й оцінювання ефективності бюджетних послуг [166].

Система стандартів державного фінансового контролю у бюджетному процесі має структурно відповідати єдиній системі державного внутрішнього фінансового контролю, через те, що цей контроль містить у собі дві підсистеми підсистеми – зовнішнього та внутрішнього контролю. До підсистеми зовнішнього контролю належать органи, які здійснюють “зовнішній аудит

бюджету”, Рахункова палата України, тобто орган, сформований законодавчою (представницькою) владою. Контроль, що здійснюється відповідними органами виконавчої влади, входить до підсистеми внутрішнього державного фінансового контролю (вищий орган – Державна фінансова інспекція), головним координатором якого має бути Національне бюро економічного контролю.

З огляду на те, що державний фінансовий контроль має різновиди, тобто він здійснюється і як зовнішній, і як внутрішній контроль, їх слід регламентувати тими групами стандартів, які встановлюють для них загальні правила й процедури, причому на всіх рівнях: державному, регіональному та місцевому. Тому визнано за доцільне за кожною групою стандартів закріпити по 1000 кодів. У кожній групі стандартів має бути десять підгруп, об’єднаних відповідними темами [163]. Схему кодифікованої системи стандартів державного внутрішнього фінансового контролю, яку розробив В. Рибачук, представлено на рис. 3.1.

Пропонована згаданим вище вченим схема стандартизації державного внутрішнього фінансового контролю – це лише невелика, але дуже важлива органічна частина єдиної кодифікованої системи стандартів фінансового контролю в Україні, створення якої на сьогодні для нашої країни стало нагальною потребою.

Єдина система кодифікованих стандартів фінансового контролю дасть змогу наблизитися до вирішення загальної для України проблеми – забезпечення законності й доцільності використання фінансових, матеріальних, трудових та інших видів ресурсів і виведення з тіньового обороту до 20 % ВВП. Більш того, це найважливіший фактор підвищення дієвості й ефективності фінансового контролю загалом, а діючий і ефективний державний фінансовий контроль слугує гарантією створення умов для фінансової стабілізації і сприяє забезпеченню фінансової безпеки держави [163].

Запропонована система стандартів державного внутрішнього фінансового контролю робить акцент на необхідності ухвалення базового закону про засади

фінансового контролю й ефективної організації системи державного внутрішнього фінансового контролю діяльності органів державного управління.

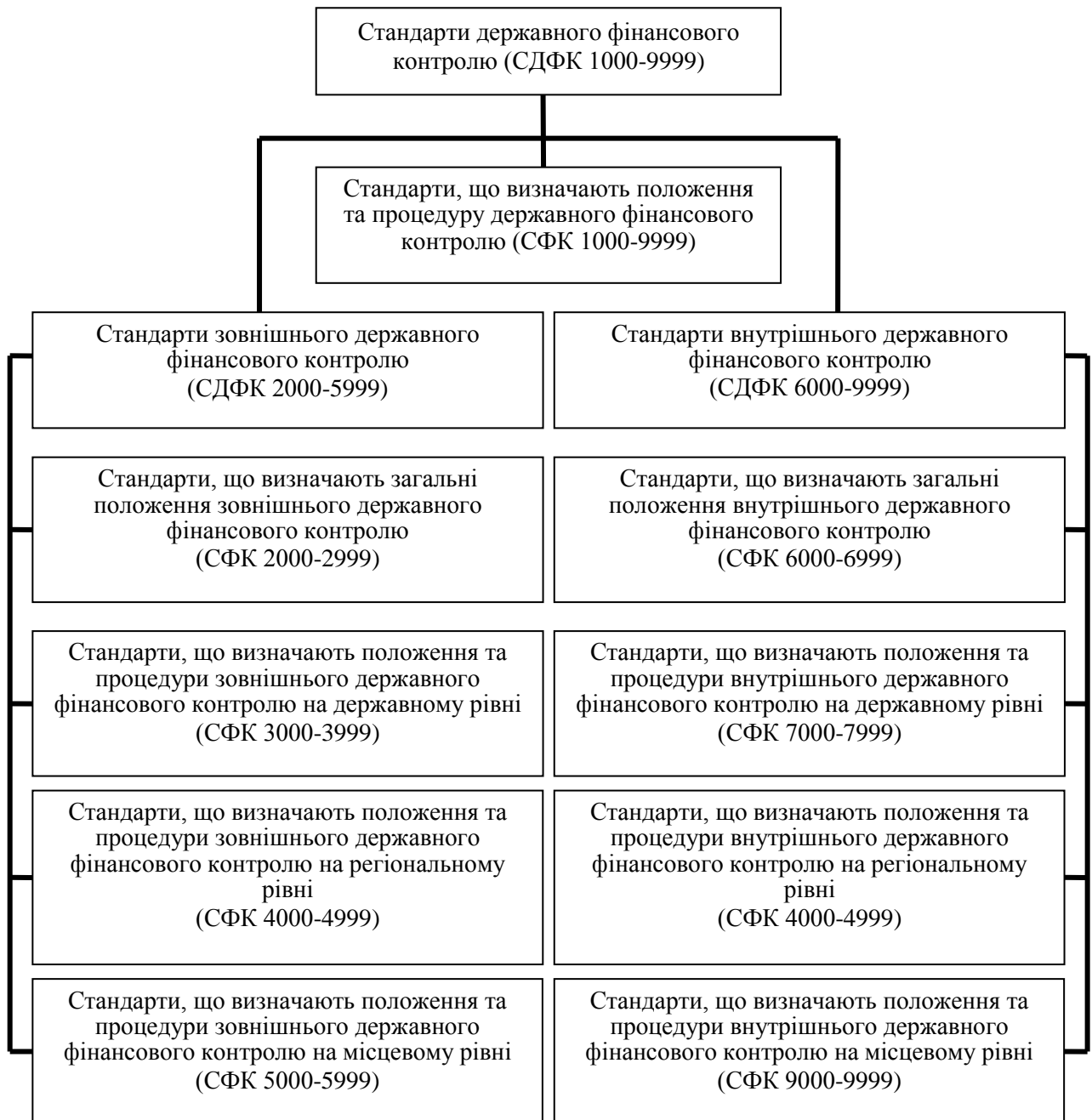


Рис. 3.1. Структура кодифікованої системи стандартів державного фінансового контролю [163]

Як вже зазначалося вище, один з недоліків діючої системи державного внутрішнього фінансового контролю є недостатнє застосування в контрольно-ревізійній роботі методик, спрямованих на визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

З огляду на це, один із напрямків розбудови функціональної цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі – є розробка методики здійснення державного внутрішнього аудиту, яка передбачатиме застосування системного підходу і базуватиметься на сучасних досягненнях науки.

Особливості методики державного внутрішнього фінансового контролю відображено на рис. 3.2:

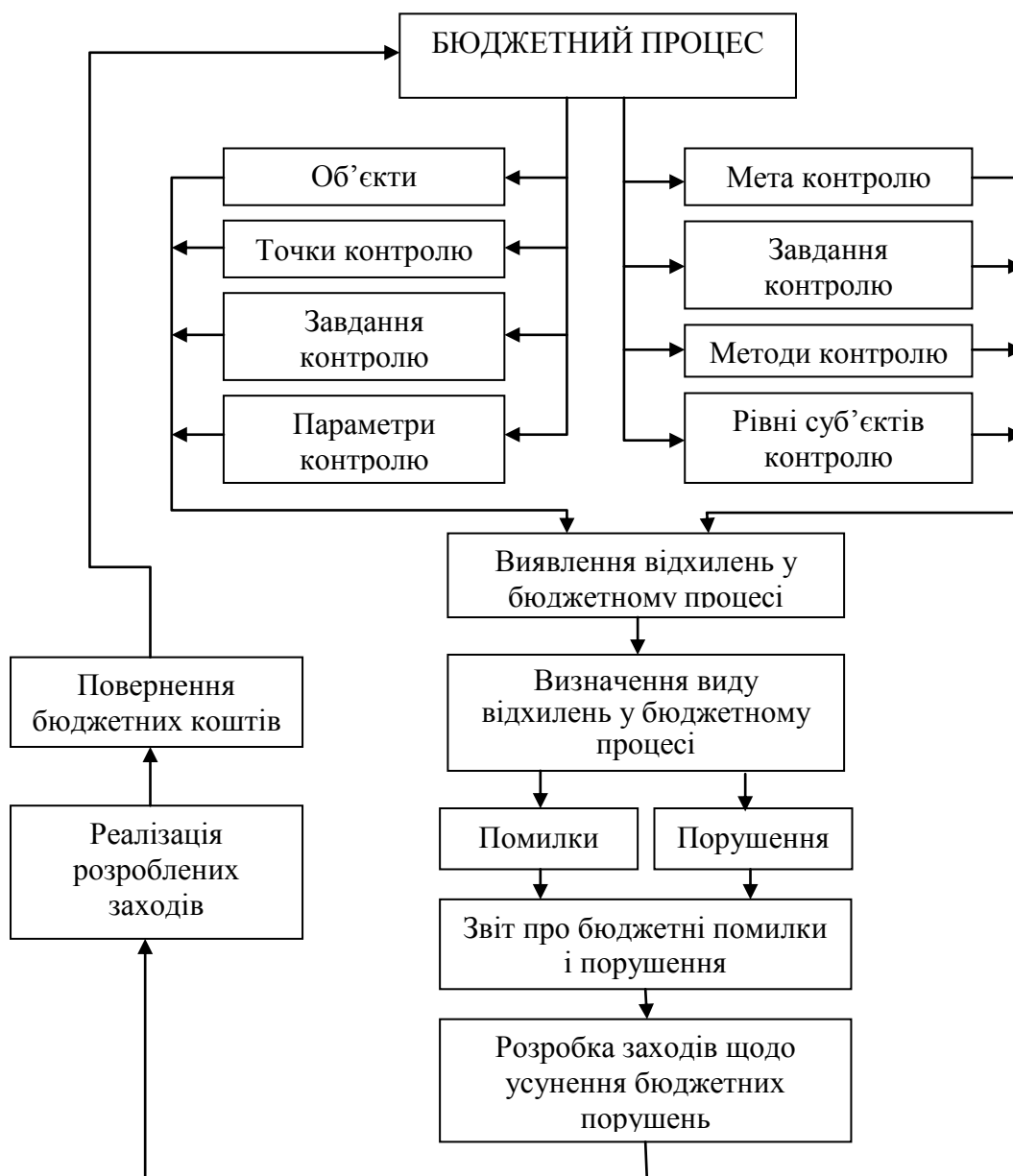


Рис. 3.2. Методика Державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі

*Розроблено автором.

До основних елементів методики державного внутрішнього фінансового

контролю належать: об'єкти, параметри, форми, завдання й методи внутрішнього контролю, а також рівень суб'єкта реалізації контрольної функції. Ця методика має свої особливості, зокрема:

- під час розроблення методики державного внутрішнього фінансового контролю за основу береться об'єкт контролю;

- кожен об'єкт контролю має різні параметри: якісні й кількісні характеристики;

- визначення параметрів об'єктів державного внутрішнього фінансового контролю і рівнів контролюючого суб'єкта й поділ об'єктів на оперативні та стратегічні проводять на основі дослідження порушень бюджетного процесу і мотивації їхнього здійснення;

- якісний стан параметра об'єкта контролю залежить від впливу різних факторів. Якщо умову, яка забезпечує бажаний стан параметра об'єкта контролю вибрати як контрольну точку, то це дасть змогу попередити відхилення в господарському процесі;

- точки контролю визначаються стадією бюджетного процесу та ставленням до мети діяльності;

- вибір методів державного внутрішнього фінансового контролю визначається завданнями і змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура.

До головних завдань державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі пропонуємо зарахувати:

- нагляд за дотриманням органами державної влади, державного управління, іншими суб'єктами фінансово-економічного регулювання норм управління бюджетними ресурсами та своєчасне інформування органів державної влади, державного управління й громадськості про істотні відхилення від них;

- блокування відхилень від прийнятих норм управління державними фінансовими ресурсами, які перешкоджають мобілізації, цільовому та ефективному використанню бюджетних ресурсів і/або можуть завдати шкоди

інтересам громадян, що охороняються законом;

– оцінювання економічної ефективності використання бюджетних ресурсів держави та пошук резервів для вирішення соціально-економічних проблем;

– забезпечення усунення наслідків порушень і покарання осіб, які допустилися істотних порушень;

– визначення напрямків удосконалення норм управління фінансовими ресурсами держави.

Внутрішній аудит виконує важливі завдання з удосконалення системи управління, попередження фактів незаконного й неефективного використання державних фінансових ресурсів та запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності відповідного органу державного і комунального секторів. Ось чому до професійної етики й кваліфікації внутрішнього аудитора висуваються особливі вимоги. Кодекси етики міжнародних організацій визначають тільки загальні принципи норм поведінки представників цієї професії. Отже, кожна країна має розробити власний Кодекс професійної етики аудиторів з урахуванням на мовних, культурних, правових й соціальних особливостей.

Реформування не може бути ефективним без належного навчання і підвищення кваліфікації аудиторів. Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю передбачено здійснення підготовки кадрів й інформаційного забезпечення шляхом:

– розроблення навчальних програм з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту й програми сертифікації внутрішніх аудиторів на основі міжнародного досвіду;

– проведення засідань за круглим столом, брифінгів, конференцій, консультацій та інших заходів з участю представників органів державної влади і громадськості;

– створення єдиної інформаційної бази щодо внутрішнього аудиту.

Аналіз проекту Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні” показує, що статтею 11 “Внутрішній державний

фінансовий контроль” пунктом 1 визначено: внутрішній державний фінансовий контроль здійснюється у системі виконавчої влади спеціально створеними для цього органами, які не є частиною організаційної структури підконтрольних об’єктів.

На наш погляд, суперечить пункту 2 цієї ж статті та організаційними засадами внутрішнього державного фінансового контролю в Україні на регіональному рівні. Доцільно ввести окрему статтю “Суб’єкти внутрішнього державного фінансового контролю на місцевому та регіональному рівнях” з розглядом повноважень, підпорядкованості, функцій і принципів здійснення контрольної діяльності.

Головним принципом діяльності організаційної структури суб’єкта державного внутрішнього фінансового контролю на місцевому та регіональному рівнях визнаємо за доцільне ввести принцип незалежності. Цей принцип означає відсутність підпорядкованості та залежності від керівництва виконавчої влади на регіональному та місцевому рівнях суб’єкта внутрішнього державного фінансового контролю.

Вважаємо, що органам виконавчої влади на центральному рівні необхідно розробити низку системних і правових заходів щодо формування механізму внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному й місцевому рівнях, а саме:

1. Внести зміни і доповнення до проекту Закону України “Про систему державного фінансового контролю в Україні”:

а) до розділу IV “Внутрішній та спеціалізований державний фінансовий контроль” статті 11 “Внутрішній державний фінансовий контроль” внести таке доповнення: суб’єктами внутрішнього державного фінансового контролю є також уповноважені органи виконавчої влади на регіональному і місцевому рівнях;

б) ввести нову статтю 17 “Суб’єкти внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях” до розділу IV;

в) ввести новий розділ “Внутрішній державний фінансовий контроль на

регіональному та місцевому рівнях” з новими статтями:

– “Завдання внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях”;

– “Функції внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях”;

– “Система внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях”;

– “Керівництво внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях”;

– “Порядок здійснення внутрішнього державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівнях”;

г) ввести нову статтю “Взаємодія Рахункової палати України з органами виконавчої влади та місцевого самоврядування України” до розділу VI “Взаємовідносини та організація взаємодії органів державного фінансового контролю”, а також новий пункт до названої статті: “органи внутрішнього фінансового контролю місцевого самоврядування з питань діяльності, пов’язаної з формуванням та виконанням місцевого бюджету України, підконтрольні Рахунковій палаті”;

д) ввести нову статтю “Періодичність здійснення внутрішнього фінансового контролю” з визначенням планування порядку і програм проведення поточного фінансового контролю, причому порядок та програми затверджуються суб’єктами внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування.

2. Створити суб’єктом державного внутрішнього фінансового контролю в органах місцевої виконавчої влади: в обласній державній адміністрації – управління внутрішнього фінансового контролю, в міській раді й районній державній адміністрації – відділ внутрішнього державного фінансового контролю з підпорядкуванням і звітуванням суб’єктам внутрішнього фінансового контролю органів місцевого самоврядування на основі правових засад, які складаються за Конституцією України, законами України та іншими

актами чинного законодавства.

З метою формування організаційних засад вказаних структур необхідно розробити:

- механізм забезпечення незалежності в діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю місцевої виконавчої влади від керівництва органів виконавчої влади;
- порядок звітування суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю місцевої виконавчої влади;
- систему оцінювання ризиків при проведенні внутрішнього фінансового контролю;
- порядок підготовки кадрів суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю місцевої виконавчої влади з урахуванням нових кваліфікаційних вимог, програм і методичного забезпечення.

Проведення запропонованих вище заходів дасть змогу:

- по-перше, вдосконалити механізм внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління на регіональному й місцевому рівнях;
- по-друге, здійснювати поточний незалежний фінансовий контроль за цільовим, раціональним та ефективним використанням ресурсів місцевих бюджетів і трансфертів державного бюджету;
- по-третє, давати своєчасну оцінку ефективності діяльності органів виконавчої влади;
- по-четверте, розробляти заходи щодо негайного усунення порушень та недоліків;
- по-п'яте, давати оцінку майбутнього стану контрольованих об'єктів.

На нашу думку, вдосконалена система державного внутрішнього фінансового контролю, має містити ряд нових складових елементів, зокрема:

- суб'єкти внутрішнього фінансового контролю на регіональному і місцевому рівнях (управління, відділи внутрішнього фінансового контролю);
- порядок взаємодії суб'єкта внутрішнього фінансового контролю з органами виконавчої влади на регіональному та місцевому рівнях;

- ознаки підпорядкування органам місцевого самоврядування;
- принципи внутрішнього фінансового контролю на регіональному і місцевому рівнях (незалежність, безперервність, законність, неупередженість, корисність, системність, плановість, результативність);
- методи (моніторинг, інспектування, аудит, експертиза, обстеження, ревізія, аналіз);
- звітність та плани фінансових показників (звітування керівництву органів виконавчої влади, органам місцевого самоврядування, Рахунковій палаті).

Таким чином, згідно з проведеними дослідженнями діючої системи фінансового контролю, бажаного успіху в створенні єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі можна досягти лише за умови кропіткої роботи з комплексної поетапної реалізації всіх запропонованих заходів. Зокрема, необхідно вдосконалити функції й впровадити сучасні механізми, методи й форми здійснення контролю у практичну діяльність існуючих органів державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі. Зауважимо, що запропоновані заходи вдосконалення сприятимуть не тільки створенню єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі, а й удосконаленню законодавчих актів, що регламентують організацію контролю, підвищенню якості його організаційного, методологічного та інформаційного забезпечення.

Вирішити проблемні питання національної системи державного внутрішнього фінансового контролю допоможе застосування єдиної стратегії, яка має відповідати вимогам сучасності й спиратися на прийняті у всьому світі норм, з урахуванням національних особливостей управління.

Вважаємо, що реформування контрольних функцій державного управління на регіональному і місцевому рівнях та досягнення їхньої ефективності дадуть змогу українській економіці динамічно і результативно розвиватись.

3.2. Координація та формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є наслідком системних недоліків законодавчого регулювання, бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за цим використанням і т. ін. При цьому, фінансова дисципліна й відповідальність перебувають на дуже низькому рівні, що посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [13]. У таких умовах виникає необхідність виявити можливі напрями підвищення результативності державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі з метою його подальшого вдосконалення.

Як свідчить вітчизняна практика, найбільш поширеними правопорушеннями у бюджетному процесі є:

- порушення норм Бюджетного кодексу й іншого бюджетного законодавства щодо нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затвержені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість та ін.;

- зайве витрачання бюджетних коштів унаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт та наданих послуг;

- порушення порядку розмежування доходів між бюджетами різного рівня, між загальним і спеціальним фондами бюджету;

- витрачання бюджетних коштів на придбання матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів;

- незаконна передача державного й комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;

- порушення порядку та процедур державних закупівель;

- зниження вартості активів унаслідок непроведення індексацій, а також унаслідок неоприбуткування придбаного майна й лишків товарно-матеріальних цінностей;

- витрати бюджетних ресурсів унаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- планування видатків бюджетних ресурсів з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав;
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;
- бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення, та ін.

До основних причин таких бюджетних правопорушень належать: недосконалість державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетній сфері, нерозробленість нормативно-правового забезпечення й єдиної інформаційної, методологічної та методичної бази, несформованість системи базових принципів та основних процедур контролю. Це знижує результативність діяльності державного внутрішнього фінансового контролю, призводить до низької якості внутрішнього контролю і безвідповідального ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів до бюджетного процесу. Головна проблема полягає у безсистемності здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, що спричиняє до невиконання тих завдань, які він має виконувати на мікро- і макрорівні [60].

Дієвий державний внутрішній фінансовий контроль у бюджетному процесі забезпечить виявлення фактів незаконного й неефективного використання бюджетних ресурсів і розроблення рекомендацій з усунення причин, які їх спричинили.

Проведене дослідження дає змогу виділити пріоритетні напрями підвищення результативності функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі:

- 1) використання міжнародного досвіду при розробленні організаційних, методологічних засад функціонування державного внутрішнього фінансового

контролю з урахуванням специфічних особливостей фінансової системи України, що сприятиме побудові дієвої системи органів державного внутрішнього фінансового контролю;

2) створення нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю на основі принципів, вказаних у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів, розроблення й ухвалення Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль”, необхідних інструкцій та методичних вказівок щодо проведення контрольних заходів на всіх рівнях формування і використання бюджетних ресурсів;

3) визначення джерел періодичного публікування системою державного внутрішнього фінансового контролю своєчасної й достовірної інформації щодо напрямків використання бюджетних коштів, виявлених правопорушень та вжитих заходів з їхнього усунення;

4) узгодження основних положень нормативно-правових актів державного внутрішнього фінансового контролю й інших сфер фінансової системи;

5) розподіл функцій і контрольних повноважень на всіх рівнях проведення державного внутрішнього фінансового контролю для уникнення дублювання функцій, що сприятиме оптимізації структури органів державного внутрішнього фінансового контролю та, як наслідок, зростанню результативності їхньої діяльності;

6) формування системи підготовки кваліфікованих спеціалістів для проведення державного внутрішнього фінансового контролю.

На нашу думку, виділення запропонованих напрямків допоможе у створенні ефективної системи органів державного внутрішнього фінансового контролю в Україні й підвищенні якості його нормативно-правового, організаційного, методологічного та інформаційного забезпечення (рис. 3.3).

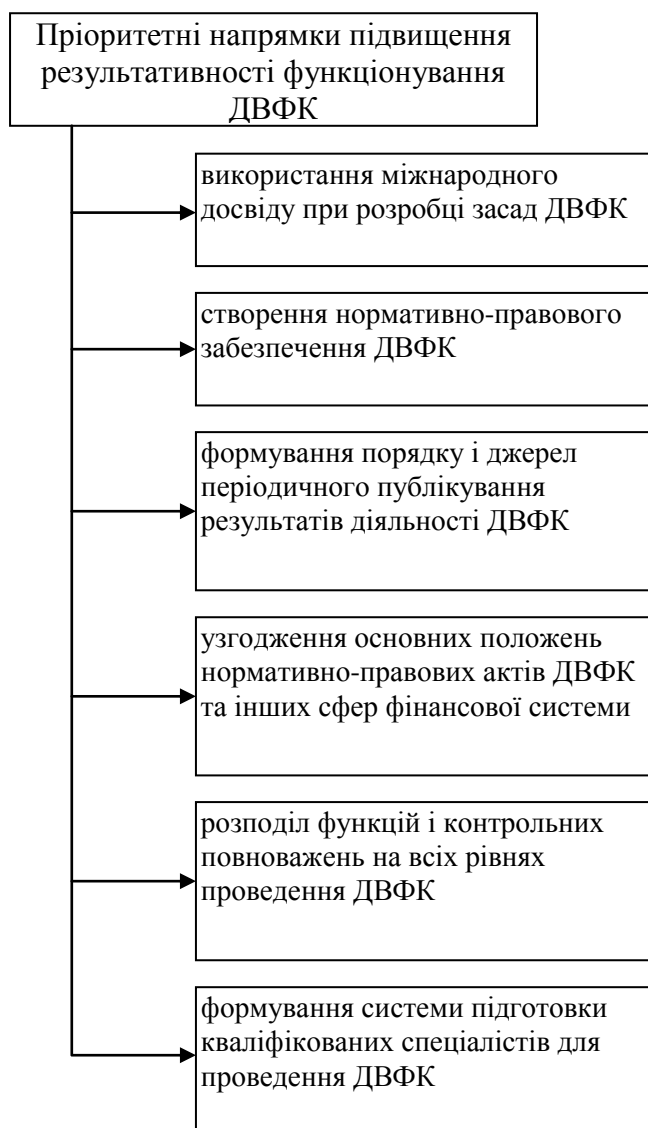


Рис. 3.3. Напрямки побудови ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю.

*Складено автором.

Вважаємо, що ефективна діяльність державного внутрішнього фінансового контролю можлива за умови підвищення рівня надходжень до бюджету, зменшення втрат бюджетних ресурсів, зниження обсягів витрат на проведення контрольних заходів й утримання органів державного внутрішнього фінансового контролю (рис. 3.4).

З метою реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю Державною фінансовою інспекцією України було розроблено Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, та план заходів з її реалізації схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України № 158-р від 24.05.2005 р. [116].



Рис. 3.4. Підвищення ефективності державного внутрішнього фінансового контролю.

*Складено автором

Реформою у сфері державного внутрішнього фінансового контролю передбачено поступову гармонізацію вітчизняного законодавства з визнаними у світі стандартами аудиту, виданими Міжнародною організацією вищих органів аудиту державних фінансів (INTOSAI), Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА) і Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІФАС), методиками та кращою практикою країн Європейського Союзу у сфері контролю й аудиту державних надходжень і видатків.

За результатами проведених заходів відповідно до завдань реформи державного внутрішнього фінансового контролю з часу прийняття Концепції, а також співробітництва з міжнародними та європейськими експертами у сфері державного внутрішнього фінансового контролю і реалізації Проекту допомоги Європейського Союзу “Twinning” переглянуто і відкориговано подальші напрямки діяльності, викладені у новій редакції Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів щодо її реалізації на

період до 2017 р. [146].

Відповідно до Плану заходів щодо реалізації Концепції ухвалено Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [98].

Цей Кодекс – задекларована у принципах система моральних і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження зі здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їхнє дотримання у професійній діяльності [98].

Система державного внутрішнього фінансового контролю може діяти ефективно за умови внутрішньої впорядкованості й узгодженості діяльності органів державного внутрішнього фінансового контролю, які функціонують для досягнення спільної мети, але при цьому виконують різні завдання. Концепцією передбачено створення у складі Міністерства фінансів України підрозділу з питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінювання ефективності систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, спрямування й координації централізованого внутрішнього аудиту, а в Державній фінансовій інспекції – підрозділу з питань гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

На сьогодні у структурі Державної фінансової інспекції України діє самостійне Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю, яке на період реформування виконує роль Центрального підрозділу гармонізації. До його складу входять два структурних підрозділи – відділ гармонізації внутрішнього аудиту та відділ гармонізації внутрішнього контролю.

Відділ гармонізації внутрішнього контролю здійснює нагляд за бюджетним процесом і адмініструванням надходжень до бюджету, визначає напрямки вдосконалення його системи, а також до його функцій входять розроблення законодавчих актів та методології внутрішнього контролю (законопроекти, стандарти, посібники, вказівки й інші документи), розповсюдження підготовлених документів в усіх органах державного сектору і

координація їхньої практичної реалізації.

Відділ гармонізації внутрішнього контролю також координує підвищення кваліфікації у сфері керівників органів державного сектору та проводить систематичний моніторинг реалізації ухвалених законів і підзаконних актів з метою їхнього оновлення, подальшого розроблення та вдосконалення методології. Крім цього, він щороку здійснює оцінювання фінансового управління і контролю в органах держсектору на підставі аналізу звітів (декларацій) керівників таких органів про функціонування, адекватність, ефективність та результативність систем фінансового управління й контролю, що подаватимуться Міністру фінансів.

До завдань відділу гармонізації внутрішнього аудиту належать: розроблення законодавчих, нормативних і методичних положень, вимог до положення про підрозділ внутрішнього аудиту та інших документів, розповсюдження і координація виконання вимог цих документів на практиці й систематичний моніторинг з метою вдосконалення методології, організація навчання та підвищення кваліфікації керівників і працівників служб внутрішнього аудиту, розроблення методики проведення іспитів на здобуття сертифіката “внутрішній аудитор в державному секторі” та надання допомоги внутрішнім аудиторам органів держсектору у вигляді рекомендацій, консультацій і порад.

Працівниками відділу гармонізації внутрішнього аудиту мають бути створені бази даних про служби внутрішнього аудиту, реєстр сертифікованих внутрішніх аудиторів держсектору та реєстр положень про його служби.

Усі розроблені управлінням гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю документи з питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту публікуються у засобах масової інформації та розміщуються на офіційному сайті Державної фінансової інспекції.

До складу функцій як відділу внутрішнього контролю, так і відділу внутрішнього аудиту входить функція координації. У нормативно-правових актах України не наведено визначення координації як функції управління та як

поняття зі сфери фінансового контролю. У глосарії міжнародних термінів контролю, розробленому в 1989 р. в межах ІНТОСАІ (Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю), теж не подано тлумачення цих термінів, хоч трапляється поняття “скоординована ревізія” (“*coordinated auditing*”), в якому координація визначається як функція, що забезпечує взаємодію між внутрішньою і зовнішньою ревізіями [45].

Нормативно-правові акти, які регламентують питання організації і проведення фінансового контролю, містять тільки термін “координація”. Зокрема, у плані заходів щодо реалізації положень Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю до 2017 р. йдеться про створення в Міністерстві фінансів України спеціального підрозділу з питань реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та оцінювання ефективності функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, спрямування та координації централізованого внутрішнього аудиту. У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю термін “координація” наводиться тільки у визначенні поняття “централізований внутрішній аудит” на позначення функції, яку здійснює Міністерство фінансів України.

Про координацію дій чи діяльності певних державних органів або їхніх підрозділів йдеться у багатьох нормативно-правових актах. Наприклад, у поточній редакції Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 05.08.2012 (ст. 4) зазначено, що Державна фінансова інспекція України координує свою діяльність з місцевими радами й органами виконавчої влади, фінансовими органами, Державною податковою службою України та іншими контролюючими органами [70].

У проекті Закону України “Про державний внутрішній фінансовий контроль” у розділі IV “Координація і гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту” вказано, що функції з координації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту покладено на Міністерство фінансів України [158].

На наш погляд, подальше реформування державного внутрішнього фінансового контролю потребує застосування системного підходу до дослідження напрямків його вдосконалення для врахування особливостей організації, завдань і методики проведення на різних рівнях управління.

При цьому виникає необхідність введення визначення поняття “координація” до всіх нормативно-правових актів, які регламентують здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, з метою формування сукупності необхідних завдань щодо координації функціонування органів державного внутрішнього фінансового контролю. Як зазначено у глосарії міжнародних термінів контролю, координація – одна з основних функцій управління, призначена для забезпечення впорядкування взаємозв’язків та взаємодій між учасниками процесу державного управління з метою узгодження дій та об’єднання зусиль для виконання загальних завдань [45, с. 345].

У науковій літературі координація звичайно трактується як:

- подолання надлишкових ступенів свободи рухомого органу керування, тобто перетворення його на систему, якою можна керувати;
- процес досягнення єдності зусиль у підсистем (підрозділів) організації для реалізації її завдань та цілей;
- керівна діяльність, що полягає в забезпеченні взаємозв’язку й узгодженості суб’єктів, об’єктів і процесів праці у часі та просторі;
- функція менеджменту у встановленні зв’язків, організації взаємодії й узгодженості роботи компонентів системи та оперативної диспетчеризації виконання планів і завдань [93].

На нашу думку, координація державного внутрішнього фінансового контролю – це процес розподілу й узгодження діяльності суб’єктів державного внутрішнього фінансового контролю у часі та просторі й забезпечення їхньої взаємодії з метою виконання поставлених завдань. Координація забезпечує його цілісність, стійкість і функціональну повноту.

Крім узгодження діяльності системи суб’єктів державного внутрішнього

фінансового контролю, координація також сприяє підвищенню надійності взаємодії із зовнішнім середовищем.

Мета координації державного внутрішнього фінансового контролю – це забезпечення впорядкованості та узгодження контрольної діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю на всіх етапах бюджетного процесу.

До основних завдань координації державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі пропонуємо зарахувати:

- забезпечення узгодженості діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю шляхом формування узгоджених планів їхньої діяльності на всіх рівнях ієрархії, спрямованих на підвищення ефективності бюджетного процесу;

- розроблення нормативно-правового забезпечення взаємоузгодженої діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю для уникнення дублювання їхніх функцій і формування єдиної методологічної, інформаційної й правової бази;

- визначення пріоритетних напрямків державного внутрішнього фінансового контролю бюджетного процесу та оцінювання результативності дій;

- дослідження й узагальнення координаційної діяльності зарубіжної та вітчизняної практики;

- викреслення напрямків удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю.

За характером діяльності координацію можна поділити на такі види:

- превентивна – спрямована на виявлення можливих проблем і загроз при плануванні діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;

- поточна – призначена для коригування діяльності при виникненні відхилень у процесі діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;

- регулююча – спрямована на забезпечення діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю;

- стимулююча – спрямована на вдосконалення діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю навіть за відсутності конкретних проблем.

За рівнями ієрархії пропонуємо виділяти такі види координації:

- загальну координацію, яка здійснюється представницькими органами влади й органами державного управління загальної компетенції, до яких належать Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та органи місцевого самоврядування;

- вертикальну координацію, яка проводиться відповідно до підпорядкованості суб'єктів контролю і структури підпорядкованості міністерств та відомств;

- горизонтальну координацію, тобто взаємоузгодження діяльності суб'єктів контролю, не підпорядкованих один одному.

Ми погоджуємося з думкою Д. Зими, який стверджує, що основним принципом координації є принцип законності, тобто узгодженість діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю має здійснюватися при суворому дотриманні законності. Цей принцип відображено у нормативно-правових документах, які регулюють діяльність суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю.

До принципів координації фінансового контролю згаданий вчений також зараховує:

- системність – координація має здійснюватися постійно, а не епізодично;

- плановість – координація проводиться на підставі відповідних планів;

- своєчасність – координація спрямована на попередження правопорушень у бюджетному процесі;

- економічність – витрати на проведення координації мають бути мінімальними, а ефект від її здійснення – максимальним;

- комплексність – передбачається комплексне використання можливостей

і ресурсів усіх контролюючих суб'єктів;

- повноту – при здійсненні координації мають бути з'ясовані всі необхідні питання та досліджені всі об'єкти;

- гласність – заходи координації й її результати мають бути доступними для населення;

- об'єктивність – інформація, отримана в результаті забезпечення координації, має бути істинною і достовірною.

Важливе значення мають принципи оперативності та результативності при проведенні координації, оскільки саме від швидкого її здійснення залежить отримання достовірних, реальних і точних результатів контролю [84].

На основі проведеного дослідження ми побудували концептуальну модель координації державного внутрішнього фінансового контролю (рис. 3.5). Координаційна діяльність здійснюється за допомогою певних механізмів відповідно до рівня ієрархії.

До механізмів вертикальної координації належать прямий контроль, який полягає у наданні керівникові права передачі роботи та контролю її виконання, й стандартизація діяльності, тобто визначення способів виконання роботи.

Стандартизація передбачає застосування визначених правил, стандартних операційних процедур і формування графіків, норм, планів тощо.

Механізми горизонтальної координації передбачають:

- взаємодопомогу; створення оперативних, робочих груп (тимчасових груп працівників різних суб'єктів контролю чи їхніх підрозділів, створених для вирішення специфічної короткострокової проблеми, виконання спеціального завдання);

- формування постійних комісій (постійних груп представників різних суб'єктів контролю чи їхніх підрозділів, сформованих для вирішення довгострокової проблеми, виконання довгострокового завдання); проведення зборів працівників [184].

Таким чином, координація посилить профілактичну спрямованість державного внутрішнього фінансового контролю, дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого застосовуються певні заходи впливу до правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і відповідно завдання шкоди фінансовим інтересам держави. У результаті координації фінансового контролю зміцнюється фінансова дисципліна, вимоги якої поширюються як на органи державного управління й місцевого самоврядування, так і на підприємства, установи та організації.

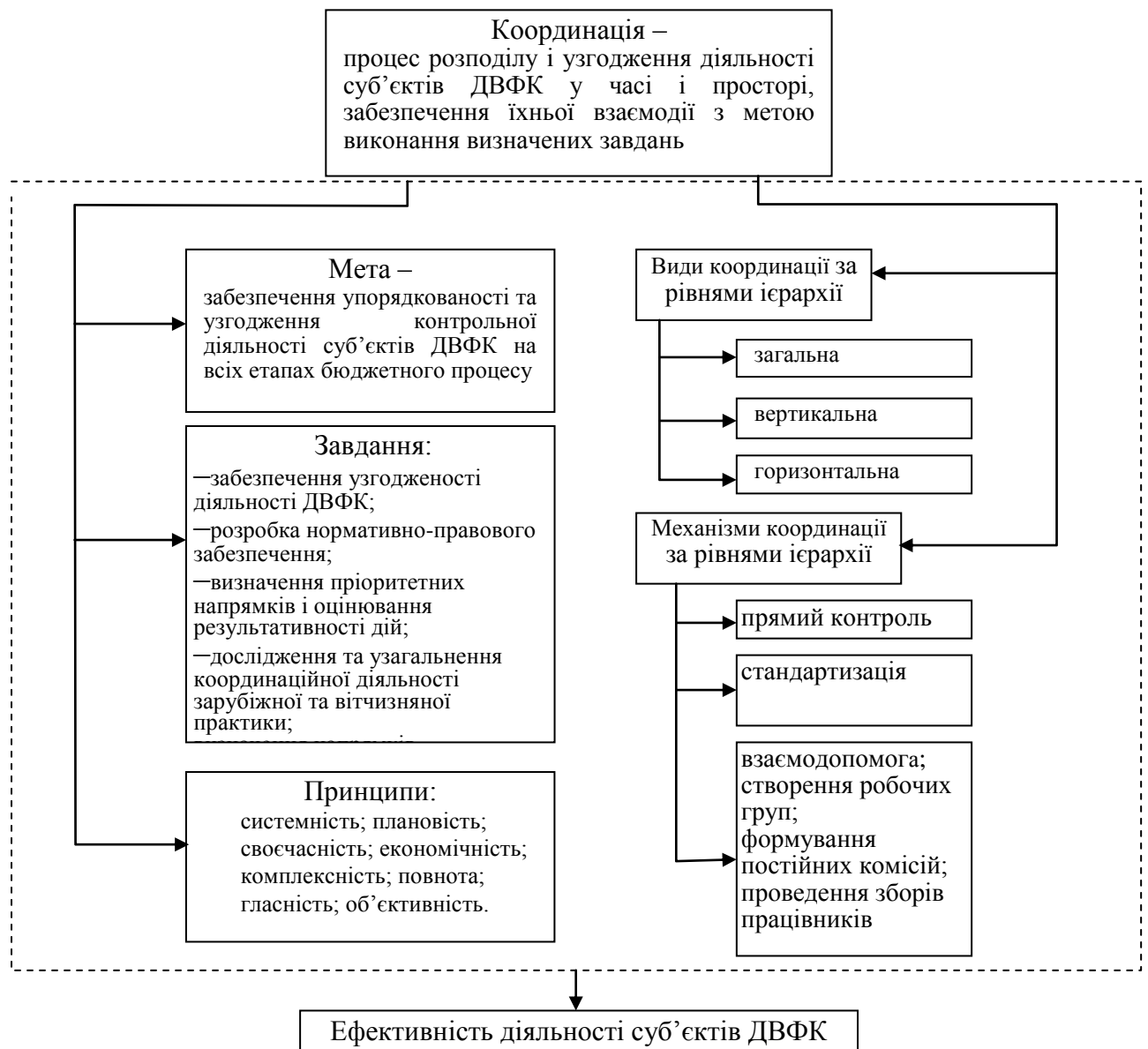


Рис. 3.5. Концептуальна модель координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю.

*Розроблено автором

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є наслідком системних порушень законодавчого регулювання, бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за цим використанням і т.ін. У таких умовах традиційні методи контролю, що застосовувались протягом тривалого часу, не дають змоги впливати на ситуацію та не виявляють своєї результативності. Фінансова дисципліна і відповідальність перебувають на дуже низькому рівні, що посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [61]. Тому метою державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі має стати підвищення результативності бюджетних видатків, а одним з інструментів її досягнення – запровадження аудиту їхньої ефективності.

Зазначимо, що, власне кажучи, у вітчизняному законодавстві не створено умови, за яких повинен здійснюватись аудит ефективності тієї чи іншої програми Державною фінансовою інспекцією чи Рахунковою палатою [61]. Хоча Державною фінансовою інспекцією розроблено методичні рекомендації для проведення такого аудиту й існує певний досвід проведення перевірок у такому напрямку, вважаємо, що ця функція має бути покладена на Рахункову палату, адже вона найбільш точно відповідає всім необхідним критеріям, властивим Вищому органу державного аудиту ефективності, відповідно до вимог міжнародних організацій державного аудиту.

Це пов'язано з тим, що при проведенні аудиту ефективності Державною фінансовою інспекцією, яка є однією зі служб Міністерства фінансів та, відповідно, виконавчої влади, виникає ризик необ'єктивного оцінювання діяльності уряду при використанні фінансових ресурсів. Саме тому аудит ефективності має здійснювати установа, яка перебуває поза межами виконавчої влади, і є незалежною структурою, тобто Рахункова палата України.

Зауважимо, як стверджує П. Буряк, запровадження аудиту ефективності та його внесення до системи державного внутрішнього фінансового контролю потребуватиме значних змін принципів бюджетування та фінансування діяльності бюджетних установ, створення методологічної й методичної бази і

зміни законодавства. З огляду на це, вважаємо за доцільне розбити таку роботу на етапи (рис. 3.6) [25].

Проте слід наголосити, що результативне використання законодавчо регламентованого аудиту ефективності у практиці державного внутрішнього фінансового контролю в Україні передусім потребує застосування науково обґрунтованого підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання й принципи здійснення; функції, об'єкти і методи; критерії та показники, їхня інформаційна база; форми організації, реалізації і контролю виконання рекомендацій аудиту ефективності.

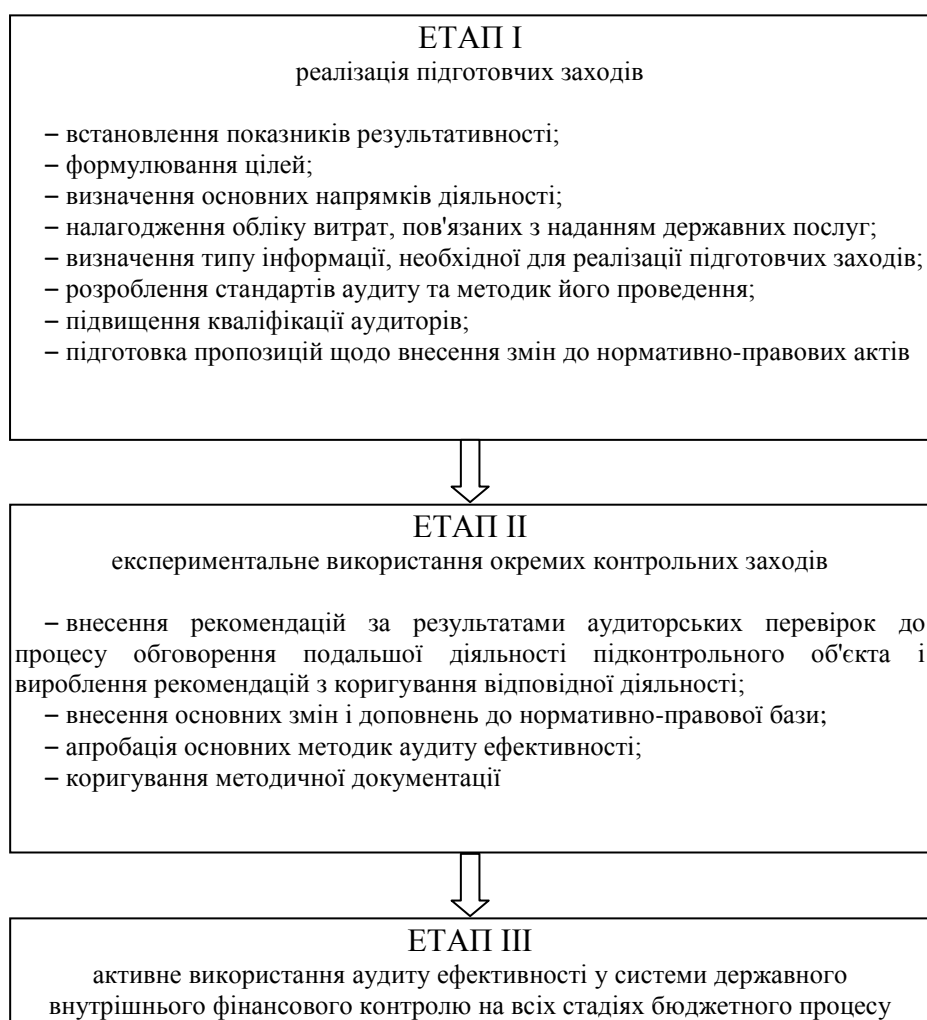


Рис. 3.6. Етапи використання аудиту ефективності в системі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [25]

При цьому, першим та найбільш фундаментальним методологічним етапом вважають трактування поняття “аудит ефективності” [175]. Наступний

важливий етап – це визначення концептуальних основ системи аудиту ефективності: мети, завдань, принципів, суб'єктів, об'єктів й ін.

Варто вказати, що аудит ефективності умовно можна поділити на три складові:

– спеціальний: зумовлений потребами адміністрації або вищої організації. Предметом цього аудиту може бути діяльність окремої установи з метою пошуку резервів покращення роботи щодо зменшення витрат або з'ясування причин неефективності окремої функції управління;

– організаційний, або галузевий: спрямований на дослідження системи, галузі, компанії, міністерства тощо. Основна увага в цьому разі приділяється вивченню того, наскільки ефективно та продуктивно взаємодіють органи управління міністерства чи відомства, в тому числі у процесі використання бюджетних коштів;

– функціональний, або програмний: стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінювання відповідності отриманих результатів визначеним завданням [200].

Вважаємо за доцільне робити акцент саме на програмному аудиті ефективності, який забезпечується введенням до практичної діяльності контролюючих органів програмно-цільового методу. Адже саме на основі широкого використання бюджетних програм можна визначити результативність проведених видатків через розрахунок відповідних показників.

До того ж при проведенні аудиту ефективності зусилля державних аудиторів спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів та альтернативних джерел фінансування бюджетних програм. При цьому зазначимо, що майже всі дослідження Рахункової палати і Державної фінансової інспекції підтвердили існування загальних негативних тенденцій у виконанні державних та бюджетних програм, що заважають досягненню запланованих цілей й отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі [80, 81].

Зауважимо, що державний аудит ефективності виконання бюджетних програм можна подати у вигляді системи (сукупності концептуальних і методичних основ аудиту ефективності) для всебічного його дослідження як явища, адже він має певну кількість взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, що утворюють комплексне ціле.

Так, Т. Федченко доводить, що моделювання як методу наукового пізнання, який полягає у вивченні об'єктів або процесів через побудову певних моделей в теоретичному аспекті, системний підхід до дослідження аудиту ефективності можна подати у вигляді моделі, де виокремлено основні елементи системи: суб'єкт, об'єкт, процес, комунікативний блок і контрольне середовище, в межах якого функціонує система (додаток Ф) [192].

Згідно з рис. у додатку Ф один із напрямків підвищення результативності використання аудиту ефективності на практиці – це вдосконалення його організації та проведення. Уточнимо, що описані процеси (організації й проведення аудиту ефективності) є нерозривними і взаємодоповнювальним протягом усього циклу аудиту ефективності. Проте зазначимо, що неможливо повною мірою забезпечити досягнення результатів без розроблення інших напрямків: теоретико-методологічний базис, ресурсний потенціал та функціональний потенціал.

Аудит виконання бюджетних програм проводиться відповідно до розробленої програми, яка передбачає: формування релевантних даних для оцінювання виконання бюджетних програм, формування програми аудиту, пошук доказів причин існування досліджуваних гіпотез і реалізацію його результатів. (рис. 3.7). Повний цикл здійснення аудиту ефективності необхідно розглядати від початку його організації до отримання результатів упровадження запропонованих пропозицій та рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

До основних проблем сучасного професійного державного внутрішнього аудиту належать розробка і впровадження економічного механізму його регулювання, що передбачає запровадження великих штрафних санкцій за

неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг та ін.. На сьогодні день не сформовано достатній законодавчий фундамент, не накопичено досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів і не розроблено методики оцінювання розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту. Водночас страхові фірми не здатні й не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності, суди не завжди вирішують справи та впроваджують їх у життя.

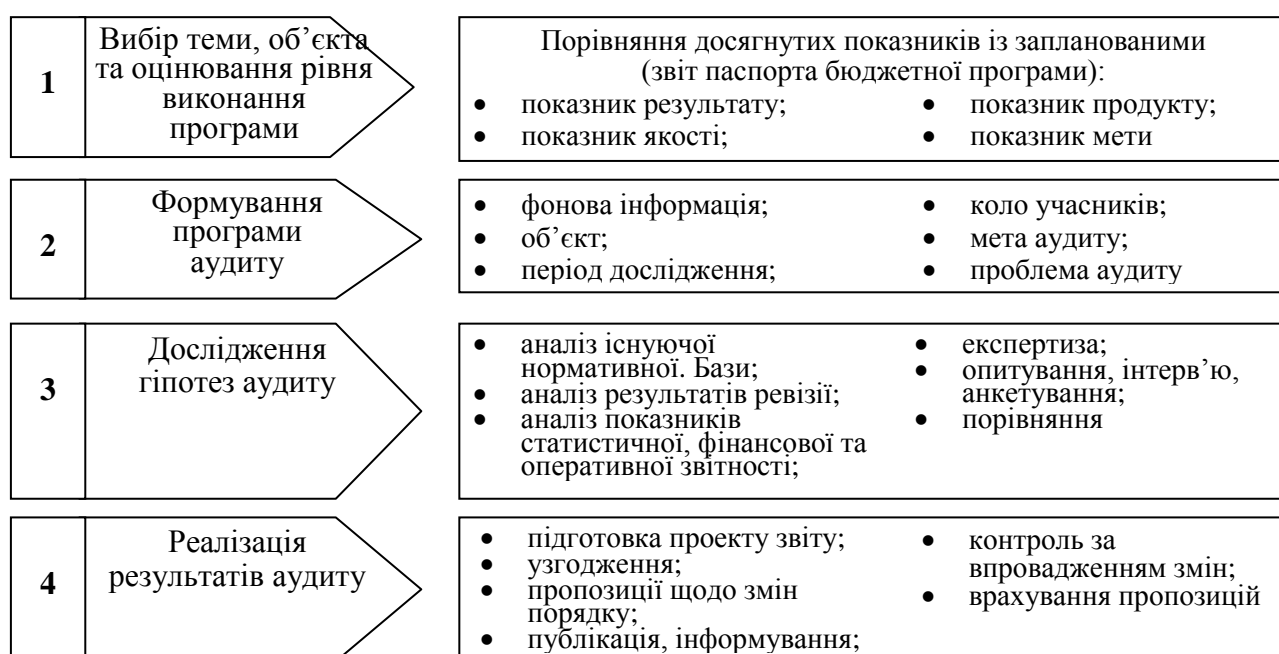


Рис. 3.7. Стадії здійснення аудиту ефективності виконання бюджетних програм [167].

Через це основним аспектом підвищення якості державного внутрішнього аудиту залишається професійний контроль за якістю аудиторських перевірок. Українські стандарти державного внутрішнього аудиту мають базуватись на чинному законодавстві, однак це робить не прийнятним застосування в Україні окремих положень Міжнародних стандартів аудиту, оскільки ряд їхніх положень базується на західній загальноприйнятій системі бухгалтерських принципів, які часто суперечать чинним українським принципам обліку.

Потребують вирішення важливі проблеми нормативно-правового

регулювання і технології проведення аудиту ефективності. Одна з проблем здійснення аудиту в нашій країні полягає у неврегульованості питань фінансування робіт зі створення адекватної системи аудиту в Україні та страхування аудиторської діяльності. В нашій державі відчувається нерозробленість необхідних регламентуючих положень про порядок проведення аудиту.

Для входження України до складу повноправних членів ЄС й інших структур світового господарства необхідно привести національні вимоги до державного внутрішнього аудиту у відповідність з європейськими та міжнародними. За цих умов аудит перетвориться на контрольний інструмент забезпечення довіри користувачів різних рівнів до перевіреної аудитором фінансової інформації. Тому інтеграція й гармонізація – перспективні напрямки розвитку державного внутрішнього аудиту в нашій країні. Для цього пропонуємо: привести у відповідність кваліфікаційні вимоги до професії аудитора в нашій країні з аналогічними вимогами європейських країн, розробити коментарі та методичні рекомендації щодо застосування Міжнародних стандартів аудиту з урахуванням національних особливостей, внести зміни і доповнення до чинного законодавства, активно залучати аудиторську спільноту до вирішення економічних проблем на макро- та мікрорівнях і поглибити співпрацю вітчизняних та зарубіжних професійних аудиторів. Мають велику цінність також здійснення наукових досліджень і вивчення й узагальнення міжнародного аудиторського досвіду.

Важлива умова вдосконалення методики та організації аудиту ефективності на сучасному етапі його розвитку – це застосування комп'ютерних технологій та інформаційних систем. У ринкових умовах важливо забезпечити високу якість аудиторських робіт. Організація служби державного внутрішнього аудиту має забезпечувати його максимальну незалежність від структурних підрозділів і враховувати такі вимоги, як спроможність служби виконувати визначені перед нею завдання, економічність та якість робіт. Враховуючи це, має визначитися структура служби державного внутрішнього

аудиту. На нашу думку, доцільно є вдосконалити стратегічне і поточне планування роботи державного внутрішнього аудиту та розробити систему показників, які би характеризували економічність роботи служби. Багаторівневий контроль якості державного внутрішнього аудиту – один із факторів його економічності й ефективності. При застосуванні такого комплексного підходу до організації державного внутрішнього аудиту він набуде ознак ефективного елементу управління бюджетним процесом.

Корисним для вдосконалення вітчизняної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі може стати вивчення зарубіжного досвіду його організації. Базовим документом зарубіжних країн у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка враховує різні системи фінансового контролю і різне розуміння його місця в системі державних функцій та гілок влади. Однак, як свідчить практика, у вітчизняному законодавстві містяться нормативно-правові акти та закони, які регламентують контрольні процедури й повноваження лише деяких суб'єктів контролю, а також нерозроблене належне методичне та наукове обґрунтування поняття державного внутрішнього фінансового контролю. Тому можна зробити висновок, що функціонування внутрішнього контролю в органах державного сектору на даний час є неефективним.

В Україні існує практика покладання керівниками відповідальності за діяльність і досягнення мети очолюваних ними органів лише на працівників контрольно-ревізійних підрозділів або посадових осіб, до обов'язків яких належить проведення ревізій та перевірок, що є принципово некоректним. Фактично у системі державного внутрішнього фінансового контролю мають бути задіяні всі підрозділи з основної функціональної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні й інші підрозділи органу державного сектору. Варто вказати, що основний елемент функціонування моделі державного внутрішнього фінансового контролю підприємств країн ЄС – це загальна відповідальність керівників органів державного сектору перед

парламентом і громадськістю за стан системи цього контролю. Органи державного контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за витрачанням міністерствами та іншими органами управління коштів, відпущених на їхнє утримання й реалізацію державних програм, оцінюють їхню результативність і перевіряють виробничо-фінансову діяльність приватних фірм з виконання замовлень.

У деяких країнах створено спеціальні органи, які контролюють не лише бюджетно-фінансові питання, а власне, всю роботу державного апарату. В Японії, наприклад, таку функцію виконує Управління адміністративного контролю при канцелярії прем'єр-міністра. До його завдань входять: підготовка пропозицій щодо вдосконалення системи й структури державного управління, зміцнення службової дисципліни державних чиновників, боротьба з корупцією та розроблення проблем окремих верств населення, для вирішення яких потрібна взаємодія кількох відомств.

Фінансовий контроль в Україні здійснюється органами однієї системи, які перебувають в адміністративній підпорядкованості, й спрямований на вирішення завдань, що стоять перед певним конкретним органом управління. На центральному рівні державного управління державний внутрішній фінансовий контроль здійснюють органи виконавчої влади та інші інституції. Кожний орган виконавчої влади наділений певними правами з управління державними фінансами і здійснює державний фінансовий контроль в означеній сфері, яка становить елемент фінансової системи.

Системи внутрішнього контролю дещо відрізняються в європейських країнах. Серед них можна виділити два підходи. Перший з них застосовується в таких країнах, як Франція, Португалія та Іспанія, і має назву „відповідальність третьої сторони”. У країнах-членах ЄС, які використовують такий підхід, міністерство фінансів не лише відіграє ключову роль у розробці проекту бюджету та розподілі коштів серед галузевих міністерств, а й має право безпосередньо втручатися на стадії попереднього контролю через своїх службовців, які є при кожному галузевому міністерстві. Так, Португалія має

централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка підпорядковується міністру фінансів і відповідає за фінансовий контроль усіх бюджетних витрат урядових установ за фактом їхнього виконання. Крім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають власні контрольовані підрозділи.

Зазначимо, що у країнах Західної Європи з високим рівнем фінансової дисципліни державний внутрішній фінансовий контроль у формі інспектування практично не здійснюється. Однак на сьогодні відмовитися від контролю у формі інспектування для України є неможливо через відсутність інших ефективних форм.

Отже, зарубіжний досвід організації фінансового контролю загалом можна використати в нашій державі при вирішенні основних проблем у цій сфері. Вивчення їхніх позитивних аспектів та помилок допоможе при вирішенні складних проблем становлення й розвитку цивілізованого ринку та фінансового правопорядку. З метою підвищення ролі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні доцільно реформувати його систему, зокрема: поліпшити матеріально-технічне забезпечення контрольних органів; провести заходи з підвищення професійного рівня працівників контролюючих органів; вивчити і впровадити у практику позитивний іноземний досвід проведення державного внутрішнього фінансового контролю та вирішити інші питання. Для цього потрібно розробити стратегію розвитку, яка має відповідати вимогам сучасності спиратися на прийняті у всьому світі норми. Оптимізація контрольних функцій держави та досягнення їхньої ефективності дадуть імпульс вітчизняній економіці для підвищення матеріального добробуту.

Слід зауважити, що в умовах ринкової економіки держава має контролювати не суто господарську діяльність суб'єктів підприємництва, як це було за умов командно-адміністративної економіки, а й дотримання ними встановлених державою в інтересах суспільства норм, правил мобілізації, розподілу та використання фінансових ресурсів. Інакше кажучи, контрольні дії держави мають здійснюватися на партнерських відносинах [75, с. 248].

На нашу думку, система ж державного фінансового контролю, має бути

цілісною винятково тому, що в її основу необхідно закласти єдині принципи, норми і нормативи побудови, функціонування й вирішення проблем, що стоять перед нею, з чітким визначенням контролюючих органів та їх прав, обов'язків і повноважень. Проте основним принципом діяльності кожного контролюючого органу в системі має бути принцип незалежності та об'єктивності. Основна стратегія системи державного фінансового контролю в Україні мусить враховувати стратегію діяльності держави взагалі й збігатися з її інтересами.

Водночас, варто взяти до уваги те, що, незважаючи на ухвалення нових законодавчих і нормативних актів та зроблених кроків у напрямку реформування цієї системи, кількість фінансових порушень не зменшується. Вважаємо, що одна з причин цього – відсутність жорсткої адміністративної відповідальності за бюджетні правопорушення і невідшкодування спричинених збитків та неможливість притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності. Варто визнати, що на сьогодні державний внутрішній фінансовий контроль в Україні перебуває у зовсім неідеальному стані, з огляду на багато інших недоліків. Тому проблеми вдосконалення системи державного фінансового контролю залишаються актуальними і потребує вирішення низка теоретичних та практичних питань.

Крім цього, створення ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю неможливе без єдиної інформаційної бази, в якій би була систематизована інформація про результати перевірок усіх об'єктів контролю всіма існуючими контролюючими органами. Така система має спростити обмін інформації між контролюючими органами, перш за все, з метою недопущення дублювання перевірок і можливості оцінювання ризиків на основі вивчення результатів попередніх перевірок. Публічність інформації щодо перевірок підвищить довіру громадян до влади та розпорядників бюджетних коштів. Створення єдиної інформаційної бази дасть змогу отримувати інформацію не тільки контролюючим органам, а й громадськості.

На наш погляд, наступним кроком з удосконалення контролю, є розробка спеціалізованої комп'ютерної програми та використання її в роботі

контролерів. Застосування такої програми має вивільнити час контролерів для використання його з метою виявлення факторів ризику, аналізу причин порушень й оцінювання ефективності роботи закладу. Використання спеціалізованої комп'ютерної програми в державному внутрішньому фінансовому контролі дасть змогу здійснювати контроль на більшості об'єктів одночасно проводити перевірку суцільним методом більшості операцій. Оскільки більшість об'єктів контролю використовує в обліку спеціалізовані облікові програми, то дані обліку можна навіть не заносити до програми контролерів, а передати їх.

Результат державного внутрішнього фінансового контролю багато в чому залежить від кваліфікації фахівців контролюючих органів. Тому вважаємо, що доцільно створити єдину систему з підготовки кадрів для проведення контролю. Така система має також забезпечити здійснення підвищення кваліфікації, яка впливатиме на надання чергового рангу державного службовця. Високий рівень кваліфікації має підтверджуватися відповідним сертифікатом – документом, який би надавав право працівнику займатися контрольною діяльністю. Система контролю має бути забезпечена належною законодавчою й нормативною базою з проведення контролю, методологічними розробками і системою обміну досвідом, яка би сприяла дослідженню та запровадженню зарубіжного досвіду у вітчизняну практику контролерів. Здійснення названих заходів виведе державний внутрішній фінансовий контроль на інший, більш високий рівень, що відкриє для нашої держави можливість економічного зростання і наблизить вітчизняну систему державного внутрішнього фінансового контролю до систем розвинутих країн. Перелічені заходи з удосконалення державного фінансового контролю можна реалізувати тільки з відтворенням їх у нормативно-правових актах.

Ми погоджуємося з твердженням В. Гулька, який вважає, що пріоритетними напрямками модернізації державного фінансового контролю мають стати:

– створення єдиної термінологічної бази у сфері державного фінансового

контролю;

- гармонізація державного фінансового контролю, у тому числі на етапі організації бюджетного процесу на місцевому рівні;

- посилення результативності державного фінансового контролю не лише на стадії формування бюджетних доходів, а й на стадії фінансування бюджетних видатків;

- впровадження чіткої системи відповідальності учасників фінансових відносин за вчинення фінансових порушень;

- підвищення професійної кваліфікації державних службовців;

- забезпечення подальшого розвитку внутрішнього фінансового контролю [51].

На нашу думку, вдосконалення організації та методики проведення державного внутрішнього фінансового контролю, координація і формування його ефективної системи в бюджетному процесі сприятимуть підвищенню ефективності діяльності системи державного внутрішнього фінансового контролю та належному використанню бюджетних ресурсів.

Висновки до розділу 3

На основі проведеного дослідження проблем модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі можна зробити такі висновки:

1. Створення нової й усунення недоліків діючої системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі запропоновано здійснювати на основі сучасних досягнень вітчизняної та світової фінансової науки і передового зарубіжного досвіду. Ця система має адекватно реагувати на численні соціально-економічні проблеми, забезпечувати єдність та стійкість організаційно-економічних зв'язків між усіма гілками влади й охоплювати всі рівні та галузі бюджетної сфери економіки. Її потрібно будувати на єдиних організаційно-методологічних принципах, єдиних нормах функціонування і виконання окреслених завдань з чітким визначенням органів контролю та розподілом їхніх функцій і повноважень.

2. Загальними елементами оптимальної моделі системи державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на місцевому рівні й такої яка відповідала би вимогам ЄС, в Україні мають бути:

– внутрішній фінансовий контроль, у контексті контролю за своєчасним і у повному обсязі надходженням податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів – Міністерство фінансів України, зокрема Державна податкова служба України, Митна служба України у складі Міністерства доходів і зборів та інші уповноважені органи влади;

– внутрішній фінансовий контроль у контексті контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів і трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішні служби контролю та аудиту у складі місцевих органів влади (муніципальні органи контролю) й аудитори у бюджетних установах; у контексті контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевим бюджетам – уповноважені представники (державні аудитори) Міністра фінансів України.

3. Важливим кроком до створення єдиної системи державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі є визначення центрального органу державного внутрішнього фінансового контролю, який би забезпечував комплексне вирішення проблем без обмеження повноважень окремих вже існуючих контрольних органів. Для цього доцільно побудувати дві підсистеми – підсистеми органів контролю законодавчої й окремо виконавчої гілок влади (Рахункової палати України та територіальних рахункових палат, Державної фінансової інспекції (відповідно) на чолі з іншими органами контролю в системі виконавчої влади) – з подальшою централізацією складної системи для координації діяльності підсистем.

4. Проведене дослідження дає змогу виділити пріоритетні напрямки підвищення результативності функціонування державного внутрішнього фінансового контролю: використання міжнародного досвіду при розробленні організаційних і методологічних засад його функціонування з урахуванням специфічних особливостей фінансової системи України; створення нормативно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю;

формування порядку та джерел періодичного публікування системою державного внутрішнього фінансового контролю своєчасної й достовірної інформації щодо напрямків використання бюджетних коштів; узгодження основних положень нормативно-правових актів державного внутрішнього фінансового контролю; розподіл функцій і контрольних повноважень на всіх рівнях його проведення; формування системи підготовки кваліфікованих спеціалістів для проведення державного внутрішнього фінансового контролю.

5. Координація державного внутрішнього фінансового контролю – це процес розподілу й узгодження діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у часі та просторі й забезпечення їхньої взаємодії з метою виконання визначених завдань. Координація забезпечує цілісність, стійкість і функціональну повноту державного внутрішнього фінансового контролю. Крім узгодження діяльності системи суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, координація також сприяє підвищенню надійності взаємодії із зовнішнім середовищем. Мета його координації – забезпечення впорядкованості та узгодження контрольної діяльності суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю на всіх етапах бюджетного процесу.

6. Впровадження запропонованої в дисертації концептуальної моделі координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю посилить профілактичну спрямованість державного внутрішнього фінансового контролю і дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого застосовуються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень та відповідно завдання шкоди фінансовим інтересам держави. У результаті координації фінансового контролю зміцнюється фінансова дисципліна, вимоги якої поширюються як на органи державного управління й місцевого самоврядування, так і на підприємства, установи та організації.

7. Повний цикл здійснення аудиту ефективності необхідно розглядати від початку його організації до отримання результатів упровадження

запропонованих пропозицій і рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів. Розроблені науково-методичні підходи зорієнтовані на концептуальне розширення й удосконалення існуючих засад щодо викладу мети, змісту, методів та результатів проведення аудиту ефективності. Їхнє застосування на практиці сприятиме отриманню максимально об'єктивної, точної й систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [104, 105, 106, 108, 110, 113].

ВИСНОВКИ

У дисертації подано теоретико-методичне обґрунтування пропозицій та практичних рекомендацій щодо визначення напрямів удосконалення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі та розроблення методики оцінювання його ефективності в Україні. За результатами дисертаційного дослідження зроблено такі висновки:

1. На основі дослідження концептуальних засад державного внутрішнього фінансового контролю встановлено, що основними його елементами є об'єкти, параметри, форми, завдання, методи та суб'єкти реалізації контрольної функції. При цьому наголошено, що вибір точки контролю визначається стадією бюджетного процесу і ставленням до мети діяльності, а вибір методів – завданнями та змістом точки контролю, щодо якої виконується контрольна процедура. Для врахування і відображення його специфічних особливостей запропоновано внести уточнення й трактувати державний внутрішній фінансовий контроль як систему взаємопов'язаних суб'єктів, об'єктів та елементів, призначену для забезпечення якісного управління бюджетним процесом на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності й прозорості. Систематизація концептуальних підходів до розуміння принципів державного внутрішнього фінансового контролю дала змогу побудувати ефективну модель державного внутрішнього фінансового контролю.

2. Аналіз сучасного стану, особливостей розвитку і проблем організаційно-правового забезпечення державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі показав, що цілісність та ефективність функціонування системи цього контролю може бути забезпечена тільки за умови внутрішньої впорядкованості й узгодження діяльності його органів, які мають спільну мету, але різні функції та потребують забезпечення координації їхньої роботи. Результати аналізу, проведеного європейськими експертами та Міжнародною організацією "SIGMA" щодо реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, свідчать про необхідність

запровадження належного нормативно-правового й організаційного забезпечення для побудови систем внутрішнього контролю і служб внутрішнього аудиту на центральному та регіональному рівнях.

3. Бюджетні правопорушення слід трактувати як недотримання учасниками бюджетного процесу встановленого порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету. Вони мають такі характерні ознаки, як протиправність, суспільна небезпечність, винність та відповідальність. Відповідно до чинного законодавства передбачено такі види відповідальності за порушення бюджетного законодавства, зокрема: кримінальну, адміністративну, цивільно-правову й дисциплінарну.

4. Аналіз заходів державного внутрішнього фінансового контролю на етапі бюджетного планування підтвердив, що важливе значення при цьому має проведення попереднього фінансового контролю процесу формування і розподілу обсягів фінансових ресурсів державного та місцевих бюджетів, який сприяє зменшенню кількості бюджетних правопорушень і ефективному використанню бюджетних ресурсів. На основі дослідження особливостей державного внутрішнього фінансового контролю у процесі виконання бюджетів визначено сукупність етапів контрольно-ревізійного процесу перевірки виконання бюджету та послідовність їхнього виконання. Однією зі складових державного внутрішнього фінансового контролю є внутрішній аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів. Науково-методичні рекомендації автора спрямовані на концептуальне розширення й удосконалення існуючих підходів до визначення мети, змісту, методів та врахування результатів проведення аудиту ефективності. Їхнє застосування на практиці має сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів. Для оцінювання ефективності роботи і взаємодії суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі на рівні регіону рекомендовано застосовувати критерії результативності, дієвості,

економічної доцільності й інтенсивності контрольних заходів цього контролю на основі розробленої системи показників застосування важливості критеріїв за правилом Фішберна та узагальнення отриманих результатів дослідження в межах інтегрованого показника ефективності з використанням шкали Харрінгтона. Це дасть змогу якісно аналізувати динаміку зміни інтегрованого показника і кожного з критеріїв ефективності державного внутрішнього фінансового контролю за відповідними суб'єктами та об'єктами контролю.

5. При прийнятті оптимальних рішень, вибору напрямів удосконалення роботи системи державного внутрішнього фінансового контролю запропоновано оцінювати його ефективність для всіх суб'єктів з використанням відповідних рівнів та забезпеченням єдності критеріїв показників оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів. З цією метою обгрунтовано доцільність врахування при цьому особливостей кожного ієрархічного рівня управління. Це сприятиме здійсненню реального оцінювання ефективності контролю й результативності взаємодії всіх суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю в бюджетному процесі та окресленню шляхів його удосконалення.

6. На основі проведеного дослідження виділено пріоритетні напрями підвищення результативності функціонування органів державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі. Для створення ефективної єдиної системи цього контролю запропоновано: розробити основи його організації, визначити принципи, мету і завдання; сформувати склад суб'єктів та ієрархічні рівні управління; визначити систему об'єктів; розробити інформаційне забезпечення діяльності; створити єдину інформаційну базу та єдині форми й порядок звітності. Дана система повинна мати постійний характер, бути стабільною, спрямованою на виправлення порушень та недопущення їх у майбутньому на всіх рівнях державної влади.

7. З метою формування ефективної системи та підвищення результативності державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі побудовано концептуальну модель забезпечення

координації суб'єктів державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме посиленню його профілактичної спрямованості, дасть змогу перейти від контролю, за результатами якого вживаються певні заходи впливу на правопорушників, до контролю, спрямованого на попередження правопорушень і завдання шкоди фінансовим інтересам держави. При тому координація державного внутрішнього фінансового контролю визначається як процес розподілу й узгодження діяльності суб'єктів контролю в часі та просторі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анисимов А. А. Финансовый контроль в капиталистических странах / А. А. Анисимов. – М. : Финансы, 1966. – 99 с.
2. Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика / [пер. з англ. В. Шульга]. – К. : Основи, 2000. – 191с.
3. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) підруч./ за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр учб. літ. 2012. – 540 с.
4. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю : підручник / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
5. Базилевич В. Д. Макроекономіка : навч. посіб. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик. – К. : Атіка, 2006. – 368 с.
6. Бакаєв О. О. Економіко-математичні моделі економічного зростання / О. О. Бакаєв, В. І. Гриценко, Л. І. Бажан. – К. : Наук. думка, 2005. – 189 с.
7. Барабаш Н. Удосконалення системи державний фінансовий контроль / Н. Барабаш, М. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 – С. 44-47.
8. Бардаш С. В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні [Електронний ресурс] : С. В. Бардаш;/ [Нац. б-ка України ім. В. І. Вернадського.] – Режим доступу:
http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_12/Bardach.htm.
9. Бариніна М. В. Внутрішній фінансовий контроль – в Україну / М. В. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 2. – С. 1-4.
10. Бариніна-Закірова М. Бюджетна програма як об'єкт фінансового контролю / М. Бариніна-Закірова // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – № 3. С. 20-24.
11. Бариніна-Закірова М. В. Деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 45.
12. Басанцов І. В. Аудит ефективності як чинник підвищення результативності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник

Української академії банківської справи. –2005 – № 2(19). – С. 32-35.

13. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм / І. В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2005. – № 4. – С. 238–243.

14. Басанцов І. В. Оцінка ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // АгроІнКом. –. – 2005–№ 11-12. – С. 47-51.

15. Басанцов І. В. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в умовах ринкової економіки України / І. В. Басанцов // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. доп. X Всеукр. наук.-практ. конф., – Суми, (22-23 лист. 2007 р.) : у 2 т. Т. 1. – Суми : УАБС НБУ, 2007. – С. 85– 88.

16. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник СумДУ. – 2004. – № 6 (65). – С. 149-155.

17. Березовська Н. І. Державний фінансовий контроль в Україні і шляхи його вдосконалення [Електронний ресурс] / Н. І. Березовська // Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція „Україна наукова”. – Режим доступу: <http://intkonf.org>.

18. Бельчик С. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського Союзу / С. В. Бельчик, М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 5 (28). – С. 13.

19. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю : підруч. / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1990. – 279 с.

20. Бланк І. А. Фінансовий менеджмент : навч. курс / І. А. Бланк. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Ельга: Ніка-Центр, 2004. – 656 с.

21. Бликанов А. В. Государственный финансовый контроль: оценка эффективности/А. В. Бликанов//Аудиторские ведомости.–2009. – № 3. – С. 61-65.

22. Блощинська Ю. А. Казначейська система касового виконання Державного бюджету України та напрями її вдосконалення / Ю. А. Блощинська // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. –

2008. – № 7. – С. 127-132.

23. Большой экономический словарь / [под ред. А.Б. Борисова]. – М. : Книж. Мир, 2009. – 875 с.

24. Бурцев В. Координация деятельности и взаимодействие органов государственного финансового контроля / В. Бурцев // Аудитор. – 2000. – № 6. – С. 45-48.

25. Буряк П. Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс]: / Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського. –Режим доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/BurjakP.pdf.

26. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : підруч. [для студ. спец. “Облік та аудит” вищ. навч. закл.]./ Ф. Ф. Бутинець [та ін.]. – 3-тє вид. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

27. Бюджетна система : конспект лекцій / укладачі: [К. В. Ілляшенко, Т.О. Ілляшенко]. – Суми : Сумськ. Держ. ун., 2011. – 208 с.

28. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р., № 2542-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37-38. – Ст. 189.

29. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. №2456-VI // Голос України. – 2010. – № 143 від 04 липня 2010 року.

30. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р., № 2456-VI // Голос України. – 2010. – № 143 – 04 лип. 2010 р. (за станом на 25.01.2012 р.).

31. Бюджетний кодекс України від № 2542-III від 21.06.2000 р.

32. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. В. Панкевич [та ін.]. – К. : Знання, 2006. – 293 с.

33. Бюджетний менеджмент : підручн. / В. Федосов [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.

34. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – Ірпінь : Перун, 2007. – 1736 с. (дод. Доповн. та CD).

35. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія,

методологія, організація / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

36. Виговська Н. Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] / Н. Г. Виговська // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2011. – № 1. – (Фінанси і кредит). Режим доступу:

http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/9Vygovska.pdf.

37. Віхров О., Фінансове право.: конспект лекцій / О. Віхров, О. Нішимна. – Чернігів : ЧДІЕУ, 2002. – 280 с.

38. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.

39. Воронова Л. К. Финансовое право : учеб. пособ. [для студ. юрид. вуз. и фак.] / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 360 с.

40. Воронова Л. К. Фінансове право України : підруч. / Л. К. Воронова. — К. : Прецедент. Моя книга, 2006. – 448 с.

41. Гаевская О. Б. Современная цивилизация и социальное управление (организационный аспект) / О. Б. Гаевская. – К. : МАУП, 2007. – 120 с.

42. Гетманець О. П. Фінансові санкції як заходи впливу за порушення бюджетного законодавства / О. П. Гетманець // Право та державне управління. – 2011. – № 1. – С. 36-39.

43. Гетманець О.П. Щодо визначення видів бюджетних правопорушень / О. П. Гетманець // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 189-195.

44. Гетьман О. О. Економічна діагностика : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – К. : Центр навч. літ., 2007. – 307 с.

45. Глоссарий международных терминов контроля // Контроллинг. –1991. – № 2. – С. 3-51.

46. Головань М. М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М. М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 45-68.

47. Голуб Ю.О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання) / Ю. О. Голуб // Економіка розвитку. ХНЕУ. – 2010. – № 4 (56) –С. 11– 13.

48. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів :

Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.

49. Государственный финансовый контроль : учебн. [для вузов]. / С. В. Степашин [и др.]. – СПб. : Питер, 2004. – 557 с.

50. Грінчук М. С. Реформування системи державного фінансового контролю / М. С. Грінчук // Вісник ЧТЕІ. – 2008. – № 4. – С. 317-322.

51. Гулько В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). – С. 199–204.

52. Гуторова Н. О. Кримінально-правова охорона державних фінансів України / Н. О. Гуторова. – Харків. : Вид-во Нац. ун-та внутр. справ, 2001. – 384 с.

53. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, В.А. Деревій, М.М. Коцупатрий.–К.:Центр учб. літ,2009.–424 с.

54. Дегтярьова О. М. Оцінка ефективності моніторингу фінансово-економічної діяльності підприємств / О. М. Дегтярьова // Коммунальное хозяйство городов. – 2009. – № 75. – С. 406-415.

55. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.]. / Н. С. Вітвицька [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.

56. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук [та ін.]. – К.: НВП “АВТ”, 2004. – 424 с.

57. Дик В. В. Методология формирования решений в экономических системах и инструментальные среды их поддержки / В. В. Дик. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 300 с.

58. Діденко С. О. Економічна роль державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / С. О. Діденко. Є. В. Діденко – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhnu/Ekon/802/08ddeeco.pdf7>.

59. Дікань Л. В. Фінансовий контроль : теорія та методологія : моногр. / Л. В. Дікань, Н. В. Синюгіна. – Харків : Вид-во ХНЕУ, 2009. – 92 с.

60. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г. В. Дмитренко // Економіка та

держава. – 2009. – № 7. – С. 76-79.

61. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О. О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит –КНЕУ, 2010. – Вип. 16. – С. 227-233.

62. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 302 с.

63. Економіка підприємства : підруч. / С. Ф. Покропивний [та ін.]. –2-ге вид., переробл. та доповн. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.

64. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю / С. В. Ермішова // Економіка і організація управління. – 2008. – Вип. 3. – С. 149-158.

65. Жирна Ж. А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту [Електронний ресурс] / Ж. А. Жирна // eUABIR – Electronic Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine Institutional Repository. – Режим доступу :

<http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/3591>.

66. Жирна Ж. А. Необхідність побудови системи державного аудиту в Україні / Ж. А. Жирна // Луцький національний технічний університет : зб. наук. праць. – Економічні науки, – 2010. – Вип. 7 (25). – ч. 4. – С. 207-219. – (“Серія Облік і фінанси”)/

67. Жовніренко О.В. Методичні положення по оцінці ефективності внутрішнього державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] : / О. В. Жовніренко [Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського.] – Режим доступу:

<http://www.sworld.com.ua/konfer20/205.htm>.

68. Жук Л. А. Господарське право : навч. посіб. / Л. А. Жук, І. Л. Жук, О. М. Неживець. – К. : Кондор, 2003. – 400 с.

69. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального

майна” від 15.12.2005 р. № 3202-IV // Голос України. – 2006. – № 7. – С. 7.

70. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.03.1993 р., № 2939-12 (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

71. Закон України “Про Кабінет Міністрів України” від 16.05. 2008 р., № 279-VI [Електронний ресурс] / Офіц. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-16>.

72. Закон України “Про Конституційний суд України” від 16.10. 1996 р. № 422/96-ВР (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 49. – С. 272.

73. Закон України “Про Рахункову палату” від 11.07.96 № 315/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 43.

74. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 22.03.1993 р. № 2939-XII (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – С. 243.

75. Закраєвська Т. Н. Концептуалізація державного фінансового контролю в Україні / Т. Н. Закраєвська // Вісник ЧТЕІ. – 2006.– № 2. – С. 247-255.

76. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання / І. В. Запатріна. – К. : Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. – 528 с.

77. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік [Електронний ресурс] . – Режим доступу:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/74376>.

78. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2011 рік [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/79570>.

79. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік [Електронний ресурс].– Режим доступу:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/91185>.

80. Звіти Рахункової палати України [Електронний ресурс] : / Офіц. сайт

Рахункової палати України. – Режим доступу:

<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>.

81. Звітність про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / Офіц. сайт Голов. контр.-ревіз. управління України. – Режим доступу :

<http://www.dkrs.gov.ua/>.

82. Зима Д. Л. Особливості взаємодії органів державної податкової служби з іншими контролюючими суб'єктами / Д. Л. Зима // Держава і право : зб. наук. праць.– Вип. 22. – К. : Ін-т держави і права ім. Корецького НАН України, 2003. – С. 436–441. – (Юридичні і політичні науки).

83. Зима Д. Л. Форми та процедури координації фінансового контролю / Д. Л. Зима // Науковий вісник Ужгородського національного університету :– 2007. – № 8. – С. 334-339. . – (Серія “Право”).

84. Зима Д. Л. Координація фінансового контролю : зміст та юридична природа / Д. Л. Зима // Науковий вісник Чернівецького університету – 2006. – Вип. 348. – С. 70-75. – (Правознавство).

85. Иванова Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е. И. Иванова. – М. : КНОРУС, 2009. – 328 с.

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

87. Иванова І. М. Сучасні європейські моделі системи державного фінансового контролю / І. М. Иванова // Теорії мікро- і макроекономіки – 2005. – Вип. 21 – С. 74–76.

88. Іващенко Л. А. Алгоритм проведення аудиту державних ресурсів / Л. А. Іващенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. в 5 т. Т. III./ – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – С. 900-905.

89. Івченко О. М. Перевірки органами контролю суб'єктів підприємництва / О. М. Івченко. – К. : Юстиніан, 2003. – 184 с.

90. Інструкція про порядок проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні : затв. наказом ГоловКРУ

України від 3 жовт. 1997 р., № 121 (з наступними змінами і доповненнями).

91. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є. В. Калюга. – К. : Ельга : Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

92. Касьяненко Л. М. Форми фінансового та податкового контролю в Україні: питання співвідношення / Л. М. Касьяненко // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України. – 2004. – № 2. – С. 14-20.

93. Катренко А. В. Механізми координації у складних ієрархічних системах / А. В. Катренко, І. В. Савка // Інформаційні системи та мережі / – Львів. : Вид-во Нац. ун. “Львівська політехніка”, 2008. – С. 156-166.

94. Кейнс Дж. М. Коментарий / Дж. М. Кейнс // Вопросы экономики. – 2007. . – № 4. . – С. 58. –59.

95. Кириленко В. Складові елементи структури фінансового механізму державного управління / В. Кириленко//Наука молода–2008. – Вип. 9. – С. 23-30.

96. Кігель В. Методи і моделі підтримки прийняття рішень у ринковій економіці : моногр.] / В Кігель . – К. : ЦУЛ, 2003. – 200 с.

97. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент : навч. посіб. / Л. Є. Клець. – К. : Центр учб. літ., 2007. – 640 с.

98. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту затв. Наказом М-ва фінансів України від 29.09.2011 р., № 1217 [Електронний ресурс] – Режим доступу :

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/88150>.

99. Кодекс України про адміністративні правопорушення з постатейними матеріалами : за станом на 1 січ. 2001 р. / відп. ред. Е. Ф. Демський. – К. : Юрінком Інтер, 2002. – 1088 с.

100.Козлов Ю. М. Административные правоотношения / Ю. М. Козлов. – М. : Юрид. лит., 2006. – 184 с.

101.Коломийчук Н. М. Роль і значення державного фінансового контролю у соціально-економічному розвитку суспільства / Н. М. Коломийчук // Фінансова система України : зб. наук. праць./ – Острого : Вид-во Нац. ун-ту „Острозька академія”, 2010 р. – С. 303 – 307.

102. Коломийчук Н. М. Адміністрування податків і зборів у контексті положень Податкового кодексу України / Н. М. Коломийчук, Я. Р. Ярема, Б. П. Ярема // Вісник Львівської державної фінансової академії 2010. – №19. – С. 41. – 46.

103. Коломийчук Н. М. Методи, види і джерела формування державних доходів / Н. М. Коломийчук, П. П. Гаврилко, Ю. І. Турянський // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України 2011. – Вип. 21.8. – С. 297. – 302.

104. Коломийчук Н. М. Проблеми нормативно-правового регулювання відповідальності за бюджетні правопорушення / Н. М. Коломийчук // Вісник ТНЕУ 2012. – Вип. 3. – С. 303 – 307.

105. Коломийчук Н. М. Сучасні реалії та проблеми аудиту ефективності / Н. М. Коломийчук // Світ фінансів. – 2012. – Вип. 4 – С. 167-171.

106. Коломийчук Н. М. Проблематика та роль податкових надходжень у складі доходів місцевих бюджетів / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної кризи : матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (Тернопіль, 15 квіт. 2009 р.) /. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 68. – 73.

107. Коломийчук Н. М. Шляхи вдосконалення виконання місцевих бюджетів / Н. М. Коломийчук // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріали сьомої Міжнар. наук. конф. молодих вчених . Ч. 2./ – Тернопіль : Екон. думка, 2009. – С. 103 – 104.

108. Коломийчук Н. М. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю / Н. М. Коломийчук, С. В. Савчук // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : матеріали сьомої Міжнар. наук. конф. молодих вчених . Ч. 2./ – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 112–114.

109. Коломийчук Н. М. Роль державного внутрішнього фінансового контролю у системі фінансового контролю / Н. М. Коломийчук //

Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах світової економічної нестабільності : матеріали наук. конф. професорсько-викладацького складу, (Тернопіль, 15 квіт. 2010 р.) / – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 90–93.

110. Коломийчук Н. М. Сучасні методи встановлення податкових ставок [Електронний ресурс] / Н. М. Коломийчук, Ю. І. Турянський, П. П. Гаврилко // Дев'ята Міжнародна науково-практична інтернет-конференція "Україна наукова" (м. Львів, 2011 р.) / Режим доступу :

<http://intkonf.org/ken-turyanskiy-yui-kolomiychuk-nm-ken-gavrillko-pp-suchasni-metodi-vstanovlennya-podatkovih-stavok/>

111. Коломийчук Н. М. Сутнісно-теоретичні ознаки державного-фінансового контролю / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.-викл. Складу, (Тернопіль, 14 квіт. 2011 р.) / – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – С. 119–122.

112. Коломийчук Н. М. Дискусійні питання сутності державного фінансового контролю / Н. М. Коломийчук // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали наук. конф. проф.-викл. Складу, (Тернопіль, 11 квіт. 2012 р.) / – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 60–62.

113. Коломийчук Н. М. Напрями посилення ролі державного фінансового контролю в економіці країни / Н. М. Коломийчук // Перспективи розвитку фінансової системи України : матеріали наук.-практ. конф. / – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – С. 142–144.

114. Конституція України : прийнята Верховною Радою України від 08.07.2010 р. ,№ 2456-VI [Електронний ресурс] / Офіц. сайт Верховної Ради України. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-09&p=1259853344695904>.

115. Контроль і ревізія : підруч. / Ф. Ф. Бутинець [та ін.]. – 4-е вид., доповн. і переробл. – Житомир : ПП "Рута", 2006. – 560 с.

116. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : затв. Розпор. Кабінету Міністрів України від 24 трав. 2005 р., № 158 (Із змінами, внесеними згідно з Розпор КМУ № 1347-р від 07.09.2011 №968 – Режим доступу:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.

117. Кулай А. В. Актуальні проблеми організації бюджетного процесу в Україні / А. В. Кулай // Економічні науки. – 2010. – Вип. 7 (25), – ч. 4. – С. 1–9.

118. Кушал І. М. Діагностика організаційно-економічного механізму прийняття стратегічних рішень підприємствами / І. М. Кушал // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля . – 2008. – № 10 (128). – С. 1–5.

119. Латинін М. А. Концептуальні підходи до формування нормативно-правового механізму внутрішнього фінансового контролю в АПК України / М. А. Латинін, А. В. Хмельков // Держава та регіони. – 2009. – № 1. – С. 114–120.

120. Легкова М. Ф. Фінансове право : навч.-метод. посіб. [для самост. вивч. дисц.] / М. Ф. Легкова. – К. : КНЕУ, 2005. – 119 с.

121. Леонтьев В. Баланс народного хозяйства СССР. Методологический разбор работы ЦСУ / В. Леонтьев // Плановое хозяйство. – 1925. – № 12. – С. 254–258.

122. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів : зб. баз. документів INTOSAI [Електронний ресурс] / – К., 2003. – С. 21. Режим доступу: <http://www.intosai.org>.

123. Ліщинська Л. Б. Оцінка ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, В. Г. Обштір ; / [Нац. б-ка України ім. В. І. Вернадського]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_84712.doc.htm.

124. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : моногр. / Л. Г.

Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.

125.Малеин Н. С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н. С. Малеин. – М. : Наука, 1964. – 152 с.

126.Маркіна І. А. Методологічні питання ефективності управління / І. А. Маркіна // Фінанси України. – 2000. – № 6. – С. 24-32.

127.Медведько О. Боротьба з організованою злочинністю та корупцією / О. Медведько // Вісник прокуратури. – 2002. – № 5. – С. 6–10.

128.Мельничук В. Г. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Г. Мельничук // Банківська справа. – 2002. – № 2. – С. 26.

129.Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : затверджені Наказом Головки КРУ № 444 від 15.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.strategies.com.ua/Documents/glavKRU_50.htm.

130.Монаєнко А. О. Правові основи державного фінансового контролю : навч. посіб. / А. О. Монаєнко. – Запоріжжя : КПУ, 2008. – 152 с.

131.Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос. – Суми : ВТД “Університетська книга”, 2004. – 320 с.

132.Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Порядку складання Протоколу про порушення бюджетного законодавства та форми Протоколу про порушення бюджетного законодавства” № 1370 від 15.11.2010 р. (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1546 (1467-11) від 02.12.2011 р.).

133.Об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств : декларация высших органов фин. контроля государств – участников СНГ, : (II сессия, Киев 7–8 июня 2001 г.). [Електронний ресурс] /. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/997_a40.

134.Озеряков А. С. Финансовый аудит и аудит эффективности в системе

ГФК / А. С. Озеряков // Финансы. – 2008. – № 10. С. 79–83.

135. Опеньшев С. П. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля / С. П. Опеньшев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2001. – № 1. – С. 36–41.

136. Орлюк О. П. Фінансове право / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2003. — 528 с.

137. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.

138. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/44386>.

139. Павлюк К. В. Багаторічне бюджетування в країнах ОЕСР та перспективи розвитку середньострокового бюджетного планування в Україні / К. В. Павлюк, Т. В. Ахмед // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 87–96.

140. Пансков В. Г. Аудит эффективности расходования государственных средств / В. Г. Пансков // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 65–69.

141. Пащенко О. П. Фінансово-контрольний процес : поняття та основні ознаки / О. П. Пащенко // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2004. – Вип. 277 С. 62–66 – (Правознавство)

142. Письменна Т. Новоутворені форми державного фінансового контролю: організаційно-методичні засади реалізації у контрольно-ревізійній практиці / Т. Письменна // Наука молода. – 2008. – № 9. – С. 102–111.

143. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку [Електронний ресурс] / В. Ф. Піхоцький. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

144. Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами / В. Ф. Піхоцький // Вісник Львівської державної фінансової академії. – 2009. – № 17. – С. 49–57.

145. Піхоцький, В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України : 2007 – № 3. – С. 75–83.

146. План заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : затв. Розпор. Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 р. № 1347 (в ред. Розпор. Уряду від 23.12.2009 р., № 1601-р).

147. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст. 112.

148. Позняковська Н. М. Становлення державного фінансового контролю в Україні / Н. М. Позняковська // Вісник НУВГП. – 2007. – Вип. 2(38). – С. 256–263. – (Економіка).

149. Положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби : затв. Наказом Головки КРУ України від 26.10.2005 р., № 319.

150. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 р., № 955.

151. Постанова Кабінету Міністрів України “Порядок проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” від 6 січ. 2010 р., № 2.[Електронний ресурс]/ – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2-2010-%EF>.

152. Постанова Кабінету Міністрів України “Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання” № 361 від 25 берез. 2006 р. [Електронний ресурс].–Режим доступу:

<http://zakon.nau.ua/doc/?code=361-2006-%EF>.

153. Постанова Кабінету Міністрів України “Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового

аудиту виконання бюджетних програм” № 1017 від 31.12.2004 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1777-2004-%EF>.

154.Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження положення про Міністерство фінансів” від 27.12.2006 р., № 1837 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon.nau.ua/doc/?code=1837-2006-%EF> .

155.Придачук М. П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг / М. П. Придачук // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 9–18.

156.Приходченко Л. Забезпечення ефективності державного управління: стандартизація внутрішнього контролю і аудиту / Л. Приходченко // Актуальні проблеми державного управління – 2007 – Вип. 4 (32). – С. 145-152.

157.Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Наказ Головки КРУ № 444 від 15.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm.

158.Про державний внутрішній фінансовий контроль : проект Закону України [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285>.

159.Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства та відповідальність за бюджетні правопорушення : проект Закону України [Електронний ресурс] – Режим доступу:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2007_02_02/JE2DR00A.html#.

160.Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів державного та комунального майна : Наказ Головки КРУ від 09.08.2002 р., № 168 : Зареєстр. в Мін’юсті України 17.09.2002 р. № 756/7044.

161.Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. Розпорядження КМУ від 24 трав. 2005р. [Електронний ресурс] Режим доступу:

<http://zakon.rada.gov.ua>.

162.Рахункова палата України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.ac-rada.gov.ua>

163.Рибачук В. Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління [Електронний ресурс] / В. Л. Рибачук ; [Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського]. – Режим доступу:
http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apdu/2009_1/doc/2/21.pdf.

164.Родионова В. М. Финансовый контроль / В. М. Родионова, В. И. Шлейников. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

165.Розпорядження Кабінету Міністрів України “Стратегії модернізації системи управління державними фінансами” від 17.10.2007 р., № 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0>.

166.Романів М. В. Становлення та розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / М. В. Романів. – К., 2000. – 189 с.

167.Рубан Н. І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2005. – № 25. – С. 3–11.

168.Румянцев А. В. Финансовый контроль : курс лекций / А. В. Румянцев. – М. : Дело и Сервис, 2003. – 144 с.

169.Савченко Л. А. Поняття фінансового контролю, його функції та об’єкти / Л. А. Савченко // Актуальні проблеми держави і права. – 2001. – Вип. 12. 2001. – С. 274–281.

170.Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : моногр. / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. подат. служби України, 2001. – 407 с.

171.Садекова А. М. Оцінка та ефективність системи контролю : тлумачення понять / А. М. Садекова // Торгівля і ринок України. 2002. Вип. 13,

– Т. III. – С. 298–302.

172. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7 – С. 45.

173. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. Б. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.

174. Сікорська І. А. Бюджетне правопорушення: поняття, склад, відповідальність за вчинення / І. А. Сікорська // Науковий вісник Чернівецького університету. – 2003. – Вип. 187 С. 96–100.

175. Слободяник Ю. Б. Концептуальні засади державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. /– К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 384–391.

176. Слободяник Ю. Б. Проблеми забезпечення якості зовнішнього аудиту державних фінансів / Ю. Б. Слободяник // Стан та перспективи розвитку фінансової системи України : моногр. / [наук.ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко]. Умань : Вид-ць Сочінський, 2012. – С. 52–57.

177. Стефанюк І. Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України 2005. – № 10. – С. 142–150.

178. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. — 2003. – № 2. – С. 8–13.

179. Стефанюк І. Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 84-102.

180. Стефанюк І. Б. Проблеми організації і шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 2. – С. 29–32.

181. Студеникина М. С. Государственный контроль и применение

административной ответственности как формы государственного регулирования экономическими процессами / М. С. Студеникина // Государство и право. – 2001. – № 12. – С. 18-20.

182. Суркова Ю. Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку / Ю. Суркова // Фінансовий контроль. – 2008. – № 3. – С. 25–30.

183. Теліпко В. Е. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / В. Е. Теліпко, А. С. Овчаренко, С. А. Панасюк. – К. : Центр учб. літ., 2011. – 480 с.

184. Теорія менеджменту конспект лекцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://books.efaculty.kiev.ua/men/6/t11/2.html>.

185. Тимохин В. Н. Методология моделирования экономической динамики / В. Н. Тимохин – Донецк : ООО “Юго-Восток, Лтд”, 2007. – 269 с.

186. Тимохін М. Роль європейських ідей у реформуванні ДФК в Україні / М. Тимохін, В. Лещенко // Фінансовий контроль. – 2010. – № 6 – С. 39-41.

187. Тулюлюк А. С. Проблематика фінансового контролю за виконання місцевих бюджетів / А. С. Тулюлюк // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2011. – Вип. 4 (44) – С. 331–337. – (Серія “Державне управління”).

188. Указ Президента України “Про положення про Міністерство фінансів України” : від 08.04.2011 р. № 446/2011 (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

189. Управління державним бюджетом України : підручн. [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : Зовн. торгівля, 2010. – 816 с.

190. Управління державним бюджетом України : підруч. / [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : М-во фінансів України, 2010. – 816 с.

191. Усач Б. В. Контроль і ревізія : підруч. / Б. В. Усач. – [7-е вид.]. – К.: Знання-прес, 2008. – 263 с.

192.Федченко Т. В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] / Т. В. Федченко ; [Publishing house Education and Science]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm.

193.Финансовое право : учебн. / Е. Ю. Грачева [и др.]. – М. : Право и закон : Колосс, 2003. – 384 с.

194.Фишберн П. Теория полезности для принятия решений П. Фишберн : [Пер. с англ. под ред. Н.Н. Воробьева]. – М. : Наука, 1978. – 352 с.

195.Фінансове право : підруч. / Є. О. Алісов [та ін.]. – Харків. : Консул, 1998. – 496 с.

196.Фінансове право України : навч посіб. / М. П. Кучерявенко [та ін.]. – Харків : Право, 2010. – 286 с.

197.Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2. – С. 20-23.

198.Хмельков А. В. Нормативно-правовий механізм державного фінансового контролю в Україні / А. В. Хмельков // Теорія та практика державного управління 2008. – Вип. 3 (22). – С. 366–374.

199.Хмельков А. В. Напрями розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] А. В. Хмельков // Електронне наукове фахове видання Державне управління: удосконалення та розвиток / – Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=79>.

200.Хом'як Н. В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / Н. В. Хом'як : [Білоцерків. нац. аграр. ун. – т.] – Режим доступу: <http://www.btsau.kiev.ua/ua/edition.php?read=1013>.

201.Христенко В. Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы / В. Б. Христенко. –

М. : Дело, 2002. – 608 с.

202.Худавердиев И. Г. Деятельность органов государственной контрольно - ревизионной службы сквозь призму правовых норм (проблемы, суждения) / И. Г. Худавердиев // Финансовый контроль. – 2009. – № 2. – С. 41-45.

203.Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. // Офіційний вісник України. – 2003. – № № 40–44.

204.Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль : стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12.

205.Шевченко Н. В. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин [Електронний ресурс] / Н. В. Шевченко // Демократичне самоврядування. – 2011. – № 1. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_1/9Vygovska.pdf.

206.Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон. у-т, 1999. – 370 с.

207.Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика) / М. І. Шутов, Н. М. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса. : Юрид. л-ра, 2004. – 131 с.

208.Юрій С. І. Казначейська система : підручн. / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.

209.Юхименко Л. Правові засади контролю за використанням бюджетних коштів, здійснюваного Рахунковою палатою України / Л. Юхименко // Право України. – 2003. – № 11. – С. 72– 74.

210.Ярошевич Н. Б. Проблеми вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні / Н. Б. Ярошевич // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. Вип. 20.9. – С. 145–150.

211.Modernising Government. The way forward. OECD. Grands-Augustins. – Paris : [s. n.], 2005. – 233 p.