

УДК 657.6:336.5

**Рак Г. В.**  
*здобувач наукового ступеня  
кандидата економічних наук  
при кафедрі обліку і аудиту  
Львівського національного університету  
імені Івана Франка*

**Rak G. V.**  
*Applicant of PhD in Economic Sciences  
at the department of accounting and auditing  
Lviv National University of Ivan Franko*

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ**

### **ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT FOR THE PROCEDURES OF EXTERNAL CONTROL OVER THE USE OF BUDGETARY INSTITUTIONS FINANCIAL RESOURCES IN UKRAINE**

**Анотація.** Метою статті є дослідження особливостей парламентської моделі процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні. Таке дослідження проведене за об'єктами та суб'єктами, системою фінансово-економічних показників, інформаційно-методичним забезпеченням зовнішнього контролю з урахуванням українських реалій системи державного фінансового контролю. Під процедурою зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ автор розуміє процес спостереження фактичного стану виконання кошторису бюджетною установою порівняно із заданими показниками використання фінансових ресурсів для прийняття контролерами рішень щодо дотримання бюджетної дисципліни. Особливістю функціонування парламентської моделі зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні є проведення загального та спеціального фінансового контролю низкою державних служб, підпорядкованих виконавчій та законодавчій владі.

**Ключові слова:** бюджетна установа, витрати, зовнішній контроль, методи, парламентська модель зовнішнього фінансового контролю, фінансові ресурси.

**Вступ та постановка проблеми.** Українська система фінансування з бюджету спрямована на забезпечення фінансування діяльності бюджетних установ, а не на оплату наданих ними послуг. Оцінювання ефективності організаційного інструмента контролю за використанням фінансових ресурсів відбувається за допомогою кількісних показників без врахування якості отримуваних

результатів контролю використання бюджетними установами фінансових ресурсів.

Через відсутнє розуміння на законодавчому рівні функцій аудиту, моніторингу та контролю спостерігаємо певну хаотичність та непослідовність проведення в Україні реформи державного фінансового контролю. Так, новостворена Державна аудиторська служба одночасно

виконує несумісні функції контролю і аудиту. Це суперечить світовій практиці фінансового контролю та міжнародним стандартам аудиту, оскільки завдяки такому дисонансному поєднанню функцій Державної аудиторської служби нівелюється принцип контролю та присвоюється компенсаційно-каральний характер відповідальності.

Через недосконалий механізм державного фінансового контролю витрат розпорядників фінансовими ресурсами в Україні відсутній ефективний зворотній зв'язок між суб'єктами контролю загалом та бюджетними установами зокрема. Із низьким рівнем дієвості механізму забезпечення обов'язковості врахування бюджетними установами результатів зовнішнього контролю пов'язаний процес дотримання ними бюджетної дисципліни.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз напрацьовань з питань державного фінансового контролю вказує на значний науковий інтерес до них в умовах динамічної зміни економічних, політичних і соціальних орієнтирів сучасного світу. Зокрема, у дослідженні міжнародного досвіду фінансового контролю таких авторів, як Г.М. Азаренкова, Л.В. Дікань та В.А. Лукін, описуються теоретичні та практичні основи фінансового контролю в Україні та Латвії [1], тоді як Д.В. Черніков та М.І. Кузьо досліджують основні сфери політики фінансового контролю в країнах Європейського Союзу [2]. Зазначимо, що О.В. Натарова здійснює компаративну оцінку фінансового контролю в державному секторі економіки пострадянських країн [3], а Г.В. Даценко у своїй статті [4] проводить аналіз української нормативно-правової бази з акцентом на типових порушеннях в бюджетній сфері й аспектах в напрямі заходів контролю. І.С. Труш визначила в умовах економічних трансформацій недоліки трирівневої моделі державного фінансового контролю [5]. У зв'язку з цим науковець О.О. Александрович публікує емпіричне дослідження, пов'язане з термінологічними та понятійними аспектами модернізації української системи державного фінансового контролю [6]. Враховуючи залежність характеру відносин підконтрольного і контролюючого суб'єктів фінансового контролю, Н.Г. Виговська та А.Ю. Славіцька обґрунтували теоретичні основи зовнішнього контролю фінансових ресурсів в Україні [7]. Водночас З.С. Варналій і К.В. Коваленко також розглядають основні підходи пострадянських країн до організації та проведення зовнішнього фінансового контролю [8]. Окрім того, П.М. Фугело з'ясовує сутність, особливості організації та шляхи підвищення ефективності контролю фінансових ресурсів на місцевому рівні [9]. Очевидно, що питання зовнішнього контролю власне використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні досліджені фрагментарно.

**Метою** статті є визначення особливостей процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні за об'єктами та суб'єктами, системою фінансово-економічних показників, інформаційно-методичним забезпеченням зовнішнього контролю, а також особливостями узагальнення та реалізації результатів його проведення з урахуванням українських реалій системи державного фінансового контролю.

**Результати дослідження.** Нові концепції управління гостро поставили питання підзвітності розпорядників бюджетних коштів, прозорості використання фінансових ресурсів бюджетними установами та лояльного ставлення до виконавчої влади загалом. Зміни, викликані процесами запровадження електронного та мережевого урядування у бюджетний процес, сприяють розвитку мережі надання послуг бюджетними установами завдяки змістовному співробітництву з отримувачами таких послуг, місцевими

органами державного управління тощо. Незважаючи на запуск та функціонування порталу "E-Data" та системи "ProZoggo", сучасна система кошторисно-бюджетного фінансування в Україні досі характеризується вибірковою безконтрольністю, відсутністю підзвітності отримувачів бюджетних коштів та розпорядників фінансовими ресурсами, виділених з бюджету, а також закритістю для громадського моніторингу бюджетних установ за потоками трансакцій, звітністю та портфелями договорів, які передбачають залучення публічних коштів.

В Україні підтримується парламентська модель зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, оскільки Верховною Радою України в Конституції 1996 р. вперше було закріплено статус Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю [8, с. 133–136]. Специфіка такого контролю залежить від конституційного статусу органів зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, їх повноважень, наданих парламентом, а також об'єктів та предмета контролю учасників парламентської моделі державного фінансового контролю.

Основні елементи організаційно-методичного забезпечення процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні наведені на рис. 1.

Зазначимо, що особливістю української парламентської моделі зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ також є функціонування системи загального та спеціального фінансового контролю [10, с. 133–136]. Логічна реалізація елементів процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні, як бачимо з рис. 1, спрямована на досягнення поставленої мети контролю – об'єктивного моніторингу забезпеченості бюджетних установ фінансовими ресурсами, а також розроблення заходів підвищення ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах. Для цього в бюджетній установі поетапно вирішуються завдання визначення суспільних потреб у продукції діяльності бюджетної установи; оцінки дотримання стандартів забезпечення населення відповідними видами продукції діяльності бюджетної установи; аналізу динаміки показників обсягу діяльності бюджетної установи загалом і в розрізі видів продукції бюджетної установи; оцінки забезпеченості бюджетної установи фінансовими ресурсами тощо.

Сформульовані мета і завдання описують коло об'єктів зовнішнього контролю, якими є обсяг формування та використання фінансових ресурсів бюджетної установи, чинники впливу на їх використання; суб'єктів зовнішнього контролю, якими є органи державного управління України [3; 5; 7; 10]. Так, в рамках загального зовнішнього контролю бюджетних установ з питань використання ними фінансових ресурсів Міністерство фінансів України з підпорядкованими йому казначейською та аудиторською службами, парламент в особі Верховної Ради України, Кабінет Міністрів України, а також Рахункова палата автономно контролюють дотримання бюджетними установами чинного бюджетного законодавства протягом бюджетного процесу.

Відповідно до своїх компетенцій спеціальний зовнішній контроль здійснюють Державна фіскальна служба, Пенсійний фонд та Фонд державного майна. Очевидно, що за такої кількості зовнішніх користувачів релевантної інформації ймовірно ризики неузгодженості, дублювання функцій контролю та суперечливості отриманих результатів зовнішнього контролю.

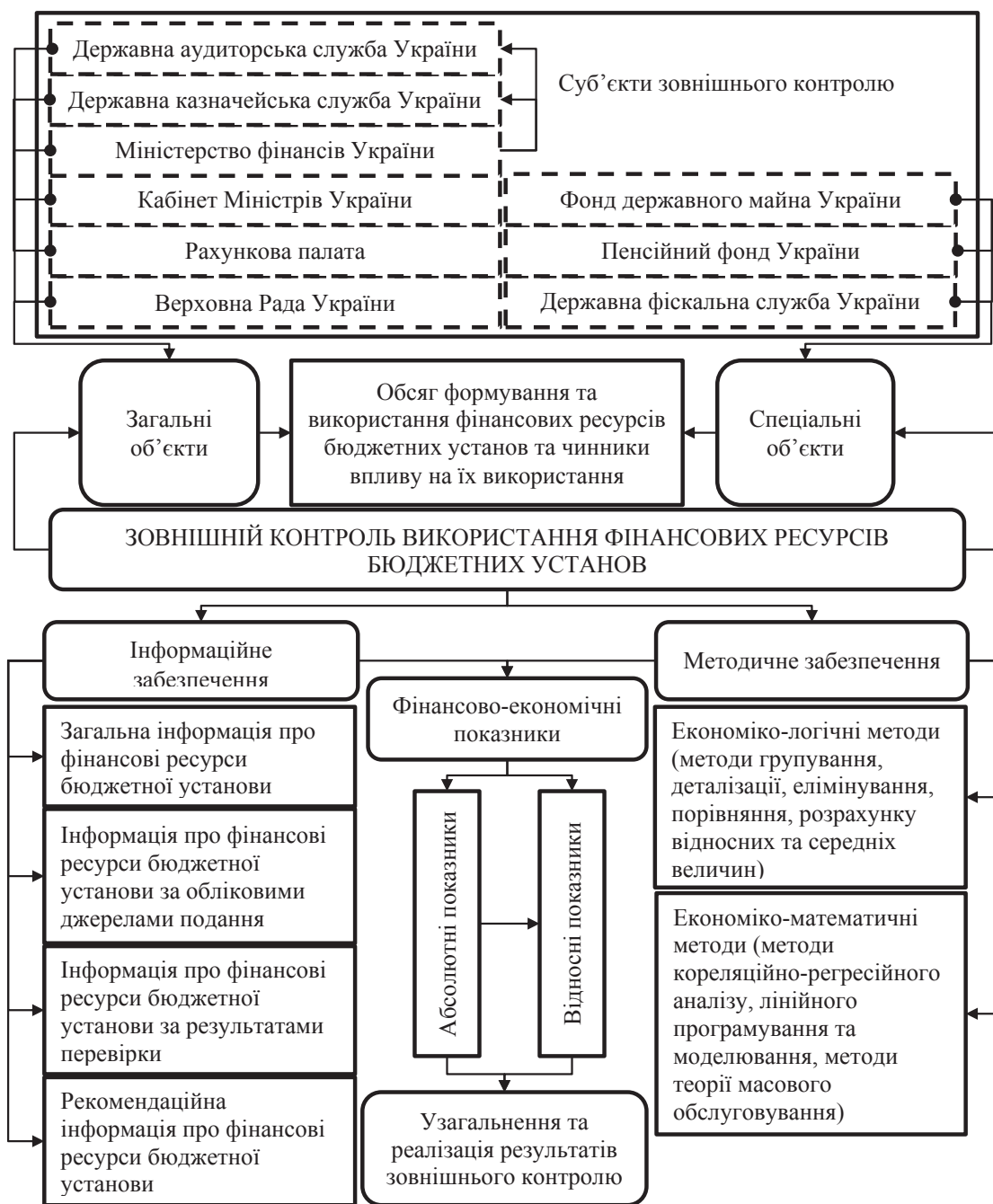


Рис. 1. Основні елементи організаційно-методичного забезпечення процедури зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні

Джерело: розроблено автором

Процеси одержання, обробки, передавання та збереження інформації про об'єкти зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачають використання низки фінансово-економічних показників – предмета зовнішнього контролю [11], серед яких виділимо:

– абсолютні показники, які використовуються насамперед для передачі фактографічної інформації щодо вартісної оцінки параметрів досліджуваних об'єктів зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ; варто зазначити, що вартісна оцінка

обсягів використання фінансових ресурсів бюджетних установ здійснюється на основі показників видатків кошторису, що характеризують собівартість надаваних послуг чи виконуваних робіт бюджетною установою; окрім того, процедура вартісної оцінки залишків фінансових ресурсів, надходження та їх використання вважається порівняно простою, оскільки бухгалтерський облік в бюджетній установі здійснюється у національній грошовій одиниці України; водночас абсолютні показники використання фінансових ресурсів бюджетних установ також утворюються внаслідок аналітичної обробки фак-

тографічної інформації та розкривають абсолютні відхилення фінансово-економічних показників від звітних та попередніх значень;

– відносні показники зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, які формуються на основі оброблення фактографічної інформації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів бюджетних установ; зазначимо, що відносні показники формуються у вихідних потоках з інформаційної системи управління використанням фінансових ресурсів бюджетних установ, тому є вторинними.

Водночас інформаційне забезпечення зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає розмежування релевантної інформації для формування відповідних висновків, серед якої виокремлюємо загальну інформацію (законодавча, нормативно-правова, стандартна та методична інформація), необхідну для контролю відповідності результатів використання фінансових ресурсів чинному бюджетному законодавству України, нормативним документам бюджетної установи, стандартам фінансового контролю. Це також і фактографічна інформація про абсолютні величини фінансових ресурсів бюджетних установ, складу і структури обсягу їх використання за певний період часу (табл. 1).

До неї відноситься інформація про фінансові ресурси бюджетної установи, отримана за обліковими джерелами подання та результатами перевірки, а також рекомендаційна інформація, наведена у звітах попередніх перевірок.

Так, за результатами зовнішнього контролю, проведеного Міністерством фінансів України [12; 13], за період 2010–2016 рр. спостерігається зростання обсягу власних надходжень бюджетних установ на 70,4%. У зв'язку з процесами децентралізації влади в Україні

зауважуємо зниження частки таких доходів у надходженнях до державного бюджету з 76,9% у 2010 р. до 69,6% у 2016 р. А результати зовнішнього контролю, отримані Державною аудиторською службою України в період 2010–2016 рр. [14], вказують на скорочення обсягу виявлених трансакцій з фінансовими порушеннями у зв'язку зі зменшенням обсягу вибірки підконтрольних бюджетних установ з питань використання фінансових ресурсів.

Аналогічно результати зовнішнього контролю за участю Державної казначейської служби України [15] доводять зменшення кількості попереджених порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів протягом 2010–2016 рр., проте обсяг попереджених порушень бюджетного законодавства за підсумками 2016 р. зростає. Також присутні факти неефективного управління та використання державних коштів, виявлені в процесі зовнішнього контролю Рахунковою палатою в період 2010–2016 рр. [16], зокрема через недоліки прогнозування та планування бюджетними установами. Таким чином, через відсутність координації між органами зовнішнього контролю відбувається дублювання окремих контрольних заходів, а законодавча та виконавча влада не отримує цілісної інформації про стан фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

Водночас проведення зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ залежить від повноти наявного інформаційного забезпечення через специфіку організаційно-правової форми діяльності бюджетної установи. Оскільки низка традиційних методів фінансового аналізу, застосовуваних під час аналізу використання фінансових ресурсів комерційних структур, непридатна під час здійснення такого аналізу для зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, виникає потреба пошуку напрямів

Таблиця 1

**Динаміка зміни показників формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні за період 2010–2016 рр.**

№	Показники	Період, рр.						
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	Результати зовнішнього контролю Міністерством фінансів України							
1.1	Власні надходження бюджетних установ, млрд. грн.	28,7	31,5	34,2	37,9	31,7	41,7	48,9
1.2	Частка власних надходжень бюджетних установ у доходах до державного бюджету, %	76,9	73,8	72,2	76,6	69,7	63,3	69,6
2	Результати зовнішнього контролю Державної аудиторської служби України							
2.1	Обсяг виявлених трансакцій з фінансовими порушеннями, млрд. грн.	35,1	5,4	3,7	3,7	7,6	3,9	2,6
3	Результати зовнішнього контролю Державної казначейської служби України							
3.1	Кількість наданих попереджень	41 278	15 994	9 848	13 477	11 718	11 012	12 375
3.2	Обсяг попереджених порушень бюджетного законодавства, млрд. грн.	1,9	2,9	2,1	3,3	2,4	3,7	5,1
4	Результати зовнішнього контролю Рахункової палати України							
4.1	Обсяг фактів неефективного управління та використання державних коштів, млрд. грн.	14,4	13,7	8,1	12,9	14,3	6,2	4,1
4.2	Неефективне використання фінансових ресурсів через недоліки прогнозування та планування, %	10,7	15,3	9,0	26,2	н/д	3,6	н/д

Джерело: складено автором за [12; 13; 14; 15; 16]

приспосовування методів фінансового аналізу до специфіки процедур такого контролю. Придатними аналітичними методами насамперед можуть бути економіко-логічні чи економіко-математичні методи.

Так, до економіко-логічних методів відносяться методи групування, деталізації, елімінування, порівняння, розрахунку відносних та середніх величин, які використовуються в процесі загального та факторного аналізу обсягу використання фінансових ресурсів бюджетних установ, в процесі загального контролю фінансових ресурсів, а також в процесі контролю руху та ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

До економіко-математичних методів відносяться методи кореляційно-регресійного аналізу, лінійного програмування та моделювання, а також методи теорії масового обслуговування. Такі методи визначають тенденції розвитку процесів використання фінансових ресурсів бюджетних установ, а також прогнозують основні показники використання фінансових ресурсів бюджетних установ [17, с. 7].

І нарешті, підсумковим етапом зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ є узагальнення та реалізація результатів такого контролю. Зокрема, відбувається розроблення альтернативних сценаріїв заходів щодо ефективного використання фінансово-ресурсного потенціалу бюджетної установи. Реалізація результатів зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ опирається на формування ефективної системи фінансового контролю за виконанням рішень щодо оптимального використання фінансових ресурсів бюджетних установ для забезпечення мети їхньої діяльності загалом. Окрім того, про-

цедура зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає, що завдяки аналізу використання фінансових ресурсів бюджетних установ визначаються будь-які відхилення їх касових і фактичних видатків, а також ззовні забезпечується контроль за дотриманням бюджетною установою норм витрат фінансових ресурсів на її поточне утримання за всіма кодами економічної класифікації видатків.

**Висновки.** Таким чином, під процедурою зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні варто розуміти процес спостереження ззовні фактичного стану виконання кошторису бюджетною установою порівняно із заданими нормативними актами показниками використання фінансових ресурсів для подальшого прийняття контролерами рішень щодо дотримання нею чинної бюджетної дисципліни.

Особливістю функціонування парламентської моделі зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні є проведення загального та спеціального фінансового контролю низкою державних служб, підпорядкованих виконавчій та законодавчій владі, що супроводжується ризиками неузгодженості поставлених завдань, дублюванням контрольних функцій та суперечливістю отриманих результатів зовнішнього контролю показників обсягу формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ та чинників впливу на їх використання протягом періоду 2010–2016 рр.

Перспективами подальших досліджень є розробка єдиної класифікації фінансових порушень відповідно до бюджетного законодавства для потреб оцінки результатів зовнішнього контролю за використанням бюджетними установами фінансових ресурсів.

#### Список використаних джерел:

1. Финансовый контроль: международный опыт : [научн.-практ. изд.] / [Г.М. Азаренкова, Л.В. Дикань, В.А. Лукин, С.В. Шубина и др.]. – К. : УБД НБУ, 2013. – 429 с.
2. Черніков Д.В. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції / Д.В. Черніков, М.І. Кузьо. – К. : ГО «Лабораторія законодавчих ініціатив», 2015. – 32 с.
3. Натарова О.В. Оцінка стану фінансового контролю державного сектору / О.В. Натарова // Економічний часопис – XXI. – 2015. – № 1–2 (1). – С. 106–109.
4. Даценко Г.В. Внутренний и внешний финансовый контроль выполнения сметы бюджетного учреждения / Г.В. Даценко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2013. – № 3 (200). – Т. 3. – С. 207–211.
5. Труш І.С. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій / І.С. Труш // Причорноморські економічні студії. – 2017. – Вип. 14. – С. 141–144.
6. Александрович О.О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні / О.О. Александрович // Державне будівництво. – 2015. – № 1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf>.
7. Виговська Н.Г. Місце зовнішнього державного фінансового контролю у національній контрольній системі України / Н.Г. Виговська, А.Ю. Славіцька // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 4 (78). – С. 219–228.
8. Варналій З.С. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України / З.С. Варналій, К.В. Коваленко // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. – 2015. – № 2 (167). – С. 6–11.
9. Фугело В.П. Сутність, організація та шляхи підвищення ефективності бюджетного контролю на місцевому рівні / В.П. Фугело // Ефективна економіка. – 2015. – № 10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10\\_2015/31.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10_2015/31.pdf).
10. Єдинак Т.С. Система фінансового контролю за коштами спеціального фонду бюджету державних вищих навчальних закладів / Т.С. Єдинак, А.С. Нагорна // Вісник Академії митної служби України. – 2011. – № 1. – С. 131–137.
11. Жураковський де Сас Т.Б. Проблеми детермінації державного фінансового контролю в сучасних умовах / Т.Б. Жураковський де Сас // Державне управління: теорія та практика [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc\\_Zhurakovskyy.pdf](http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_Zhurakovskyy.pdf).
12. Інформація щодо виконання Державного та Зведеного бюджетів України за 2016 рік / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/informatsiia-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-ta-zvedenoho-biudzheta-ukrainy--za-rik?category=bjudzhet&subcategory=2016>.
13. Статистичний збірник Міністерства фінансів України «Бюджет України – 2015» / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/statystychniy-zbirnyk-ministerstva-finansiv-ukrainy-biudzheta-ukrainy--?category=bjudzhet&subcategory=2015>.
14. Статистичні звіти / Державна аудиторська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/63416>.

15. Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства / Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/77170>.
16. Річні звіти Рахункової палати / Діяльність Рахункової палати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826?page=0>.
17. Бенько М.М. Концепція розвитку аналітичного процесу в інформаційній системі фінансового аудиту / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 2–8.

**Анотація.** Целью статьи является исследование особенностей парламентской модели процедуры внешнего контроля использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений в Украине. Такое исследование проведено по объектам и субъектам, системе финансово-экономических показателей, информационно-методическому обеспечению внешнего контроля с учетом украинских реалий системы государственного финансового контроля. Под процедурой внешнего контроля использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений автор понимает процесс наблюдения фактического состояния выполнения сметы бюджетным учреждением по сравнению с заданными показателями использования финансовых ресурсов для принятия контроллерами решений по соблюдению бюджетной дисциплины. Особенностью функционирования парламентской модели внешнего контроля использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений в Украине является проведение общего и специального финансового контроля рядом государственных служб, подчиненных исполнительной и законодательной власти.

**Ключевые слова:** бюджетное учреждение, издержки, внешний контроль, методы, парламентская модель внешнего финансового контроля, финансовые ресурсы.

**Summary.** The purpose of the article is to study features of the parliamentary model of external financial control over the use of financial resources of budgetary institutions in Ukraine. This research is conducted by objects and subjects, the system of financial-economic indicators, information and methodological support for external control taking into account Ukrainian realities of the system of state financial control. Under the procedure of external control over the use of budgetary institutions financial resources, the author means a process of observing the actual state of execution of the budget by the budget institution in comparison with the specified indicators of the use of financial resources for making decisions on compliance with budgetary discipline by controllers. A feature of the functioning of the parliament model of external control over the use of financial resources of budgetary institutions in Ukraine is conducting general and special financial control by a number of state services subordinated to the executive and legislative authorities.

**Key words:** budgetary institution, expenses, external control, methods, parliamentary model of external financial control, financial resources.