

## ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ТА ОБЛІКУ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ

*У статті висвітлено тенденції та перспективи розвитку контролю та обліку в системі державного управління України, охарактеризовано основні наявні проблеми та шляхи вдосконалення систем контролю та обліку. У ході дослідження розглянуто: особливості визначення категорії державного контролю та обліку у вітчизняній фаховій літературі та нормативних документах; наведено класифікацію видів контролю та обліку у сфері державного управління; досліджено й визначено особливості та проблеми реалізації державного контролю та обліку; узагальнено результати проведеного дослідження, надано рекомендації, щодо вдосконалення системи контролю та обліку на сучасному етапі розвитку України. Також обґрунтовано необхідність подальшого реформування й удосконалення державного контролю та обліку і запропоновано нові практичні та наукові позиції здійснення контролю та обліку у системі державного управління, які забезпечать підвищення його ефективності, з урахуванням теоретичних особливостей та можливостей адаптації іноземного досвіду.*

**Ключові слова:** контроль, облік; державний контроль; управлінський облік; державне управління; ефективність державного управління; цільове використання коштів; контролюючі органи; органи виконавчої влади.

За сучасних умов соціально-економічних перетворень та тенденції систем державного управління до децентралізації, а також перерозподілу владних повноважень, рівень відповідальності органів державної влади перед суспільством значною мірою залежить від ефективного виконання ними таких функцій, як контроль та облік. Аналіз такого досвіду достатньо важливий у процесі реформування державної служби України. За часи незалежності української держави у країні створені засади розвитку державного контролю та обліку, проте наявність розгалуженої системи ще не забезпечує її ефективність. Недоліки у підходах до здійснення контролю в органах виконавчої влади існували та існують в усіх країнах, однак мають різні шляхи їх усунення. Для України, як країни, яка намагається адаптувати систему управління до стандартів Європейських країн, важливим є запровадження сучасних підходів до реалізації контролю та обліку у державному управлінні.

**Постановка проблеми.** Дослідження тенденцій та перспектив розвитку організації систем контролю та обліку у державному управлінні необхідне для визначення шляхів їх вдосконалення та з метою з'ясування можливості й доцільності адаптації іноземного досвіду до цих систем.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значну увагу питанням державного контролю та обліку приділено в роботах В. Авер'янова, В. Биби, В. Гаращука, Ю. Данилевського, М. Демченко, В. Лукіна, В. Малиновського, В. Писаренка, О. Полінця, С. Свірко. Про-

те, не зважаючи на наукову та практичну значущість їх наукових праць, вітчизняний контроль та облік у державному управлінні наразі потребують ґрунтовного та системного удосконалення, що зумовлює актуальність питання та вказує на необхідність подальших досліджень.

**Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Необхідною умовою реалізації політичних та соціально-економічних перетворень в Україні є поступове приведення державного управління до рівня європейських стандартів, забезпечення єдиного злагодженого механізму діяльності всіх органів влади. Оскільки контроль – одна з головних функцій державного управління, то у процесі розвитку його системи, органів державного і господарського управління, законодавчої й виконавчої влади він потребує серйозних змін. Незважаючи на велику кількість контрольних органів та служб, чинна система державного контролю України далека від досконалої й характеризується слабкістю теоретичної та методичної бази, а також недоліками в організації контрольного процесу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За історіографічними джерелами можна стверджувати, що контроль та облік має багатовіковий період розвитку. До того ж цей процес під час свого еволюційного становлення зазнав великих змін – від контролю за допомогою здобутого досвіду, звичаїв і традицій, що передавалися з покоління в покоління, до наукового осмислення процесів і свідомого використання їх на науковій основі у ринкових умовах. Історичний роз-

виток контролю та обліку свідчить про те, що вони виникли не раптово, а як необхідні умови суспільної праці у забезпеченні засобами для існування всього суспільства.

Незважаючи на широке коло досліджуваних проблем державного контролю та обліку, у нашій країні нині немає єдиного науково обґрунтованого підходу до визначення їх сутності, а також цілісної концепції, яка б відображала реальне становище контролю та обліку у сфері державного управління, що, у свою чергу, значно ускладнює процедуру їх здійснення.

Останніми роками виникає нагальна потреба пересмислення призначення контролю як функції управління та зміни компетенції державних органів контролю. Для цього необхідно здійснити такий поділ, що охоплює всіх суб'єктів, які ініціюють та здійснюють контроль й дасть змогу відповісти, хто організовує контроль і є основним користувачем його даних, що важливо з управлінського погляду: суб'єкти державного регулювання економіки (в особі глави держави, парламенту, уряду, інших органів державної влади, державних установ і органів державного управління); органи місцевого самоврядування; керівні органи суб'єктів господарювання чи громадяни (об'єднання громадян).

Таким чином, у сфері державного управління контроль так чи інакше здійснюють усі органи влади. Проте зміст контрольної діяльності, обсяги, форми та методи різних суб'єктів суттєво відрізняються. Для одних органів контроль є основною діяльністю, для інших – елементом виконання основних функцій.

Недосконале нормативно-правове поле, недостатня ефективність контролю, орієнтація на здійснення державного контролю у формі ревізій та перевірок після завершення фінансово-господарських операцій – усе це не забезпечує належного рівня контролю й усунення виявлених правопорушень, спрямованості суб'єктів державного контролю на запобігання правопорушенням, а також високого рівня координації та обміну інформацією.

Удосконалення потребує також порядок координації та впорядкування системи контрольних органів, що передбачає законодавче закріплення у єдиному нормативному акті повноважень кожного з них (Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, Державної митної служби України тощо) стосовно здійснення державного контролю. У цьому акті, по-перше, необхідно дати вичерпний перелік органів, які мають право такого контролю, а також чітко визначити функції, права та обов'язки кожного з них. В іншому разі державний контроль без належної, чітко окресленої організаційної структури і правової бази за умов функціонування десятків контрольних органів та армії контролерів буде малоефективним, а отже, дискредитуватиме саму його ідею.

Щодо обліку у державному управлінні, то за сучасних умов існує нагальна потреба удосконалення методології та здійснення переходу на єдині методологічні засади управлінського обліку і звітності, а також створення їх організаційного та інформаційного забезпечення. Той факт, що інформація, яка використовується для оперативного управління поділяється

на відомчому рівні, тобто формується система управлінського обліку з деталізацією за центрами відповідальності, свідчить про те, що в державних установах управлінський облік знаходиться на початковому етапі розвитку.

У процесі розвитку системи державного контролю в Україні загалом можна виокремити два основні етапи:

1. Етап становлення (1990–2000 роки), протягом якого сформовано базові умови для створення системи державного контролю та мережі контрольних органів, досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності, започатковано законодавче обмеження повноважень щодо контролю підприємницької діяльності, організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення контрольної системи.

2. Етап оптимізації та вдосконалення (з 2001 року), який передбачає поглиблене дослідження організації системи державного контролю і правове закріплення її складових з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду в законах, удосконалення взаємодії контрольних органів, створення правових гарантій ефективності державного контролю та обмеження неправомірного втручання держави в господарську діяльність.

Незважаючи на велику кількість суб'єктів контролю в Україні, на жаль, їх діяльність відбувається за відсутності чіткої взаємодії. По суті, державний контроль діє не як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок, що в автономному режимі виконують властиві їм завдання й функції, які визначаються численними законами, указами Президента України, постановами Уряду та іншими нормативно-правовими актами. Відокремлені дії кожного не відтворюють цілісного стану справ чи то окремого підприємства, чи то галузі в цілому і, як наслідок, не забезпечують ужиття повного переліку відповідних заходів на виконання управлінських рішень для подальшого розвитку соціально-економічних відносин.

Зрозуміло, що за таких умов трапляються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії, а іноді й суперечності. Це свідчить про недосконалість чинної системи державного контролю взагалі, ця система не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократичної держави і потребує невідкладного, належним чином опрацьованого якісного реформування. Тому необхідна умова підвищення ефективності державного контролю – це скоординована й упорядкована діяльність зазначених органів у здійсненні контрольних функцій, уникнення дублювання за тими напрямками контролю, які входять до компетенції кількох органів.

На сьогодні однією з найважливіших функцій управління є контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.

Не можливо не погодитися з Биба В. В. у тому що «Цільове та ефективне використання бюджетних коштів є одним із найважливіших принципів, на яких побудовано бюджетну систему України, регламентовану Бюджетним кодексом, покликане на забезпечення виконання рішення щодо спрямування на задоволення конкретних суспільних потреб визначеної частини обмежених соціальних ресурсів, що мобілізується державою чи територіальною громадою через

бюджет». Відповідно, небезпека нецільового використання бюджетних коштів полягає у їх відволіканні від задоволення цих суттєвих суспільних потреб [2].

Нецільове використання бюджетних коштів, за статтею 119 Бюджетного кодексу України означає «витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису, має наслідком зменшення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на суму коштів, які витрачені не за цільовим призначенням» [1].

Розрізняють бюджетний та фінансовий контроль за виконанням державного бюджету, для більш детального уявлення про особливості кожного з них, систематизовану автором інформацію представлено у вигляді рис. 1.

З огляду на передумови реформування системи державного контролю та обліку в Україні, є необхідність розв'язувати наявні проблеми в таких напрямках: визначення єдиних концептуальних засад організації державного контролю та обліку; оптимізація організаційної структури державного контролю та обліку; уточнення й розмежування функцій органів держав-

ного контролю; стандартизація форм і методів контрольної діяльності тощо.

Щоб досягти підвищення ефективності контролю та обліку в Україні безсумнівно необхідно враховувати теоретичні особливості та можливості адаптації іноземного досвіду.

Світовий досвід свідчить, що справді дієвою є така система державного управління, у якій забезпечується реалізація управлінських рішень завдяки ефективному контролю. Контроль у механізмі публічної влади визначається як організаційно-правова форма діяльності відповідних владних суб'єктів та органів, що має такі ознаки: різновид інституту влади, що здійснюється як постійно діючими так і тимчасовими інституціями, зокрема органами держави, безпосередньо пов'язаний з реалізацією їх повноважень; поширюється на сферу управління та нормотворчості. Зазначимо, що для здійснення контролю в державному управлінні необхідно мати відповідні систему законодавства, яка регулює його організацію, та види інституції і процедур його здійснення.

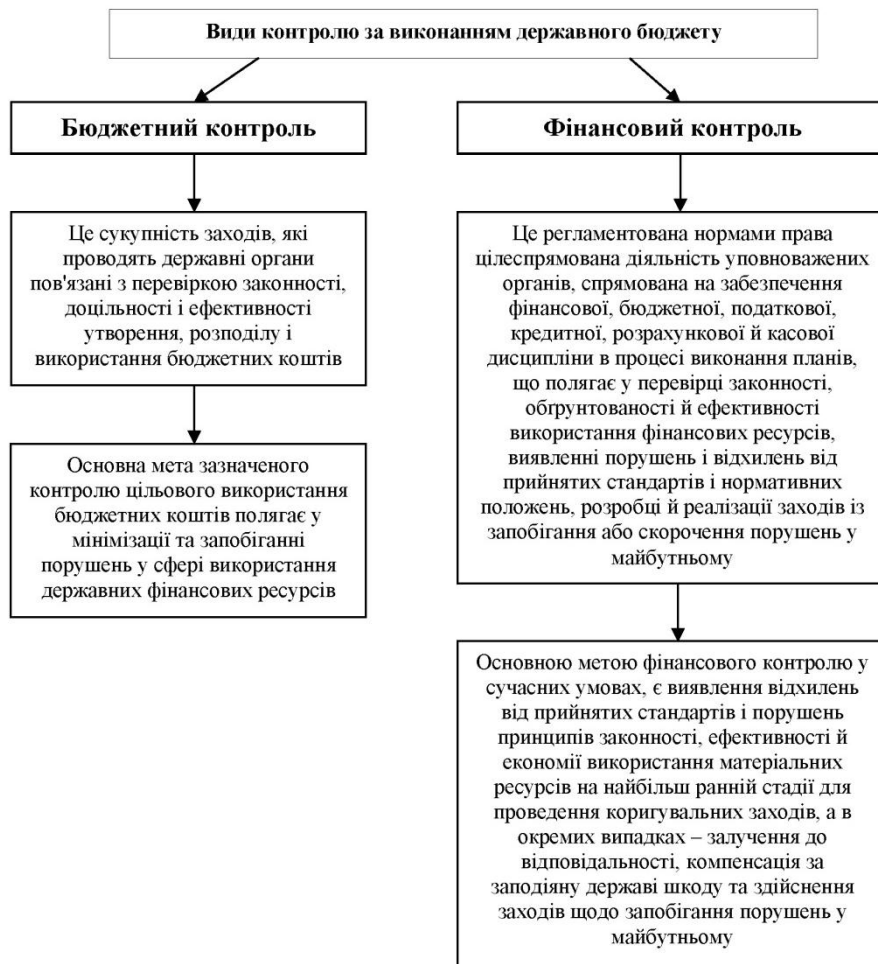


Рис. 1.

Джерело: систематизовано автором на основі [3].

З метою вивчення і поширення позитивного досвіду в контрольній практиці зарубіжних країн у 1953 році створено неурядову організацію – Міжнародну організацію вищих контрольних органів (ІНТОСАІ), до якої входять контрольні органи 130 держав світу.

Відповідно до програми діяльності цієї організації проводяться семінари, конференції, обмін стажистами. У межах ІНТОСАІ функціонує Міжнародний центр розвитку контролю, основним завданням якого є підготовка і перепідготовка контролерів.

Принципи організації та здійснення державного контролю в органах виконавчої влади зарубіжних країн закріплено у відповідних законах. Зокрема, у Словацькій Республіці ці питання регулюються у законах «Про Вище контрольне управління Словацької Республіки» та «Про державний контроль у Словацькій Республіці» у Чеській республіці – у законах «Про державний контроль», «Про фінансовий контроль у державному управлінні»; у Литовській Республіці – у законах «Про державний контроль», «Про внутрішній контроль і внутрішній аудит».

Проаналізуємо державні інституції, що займаються питаннями здійснення контролю в органах влади в окремих пострадянських країнах. Так, у Російській Федерації функціонує трирівнева структура федеральних органів виконавчої влади та сформовано дієва система контролю по всій вертикалі цих органів на чолі з Комітетом державного контролю у Російській Федерації. У Республіці Білорусь діє Комітет державного контролю. У прибалтійських країнах функціонують дещо інші структури з зазначених питань, а саме: Державне управління цивільної служби у Латвійській Республіці, Державний контроль в Естонії, Литовській Республіці. Натомість, у Казахстані відсутня єдина система здійснення державного контролю в органах виконавчої влади.

Контроль у системі органів виконавчої влади країн Європейського Союзу здійснюється переважно спеціальними структурними підрозділами відповідних державних органів.

Проте, у таких країнах як Франція, Португалія, у системі органів державної влади взагалі відсутній окремий орган, який займався б виключно питаннями контролю за виконанням урядових рішень. Слід зазначити, що немає центрального органу з питань контролю і у Данії, де контролювати діяльність системи виконавчої влади зобов'язано уповноваженого з прав людини. У Нідерландах функцію контролю за своєчасним виконанням рішень Уряду здійснює Міністерство із загальних справ.

Контроль за дотриманням виконавчою владою законодавства країни, насамперед, з бюджетно-фінансових питань у Фінляндії здійснюють дві незалежні контролюючі структури – Парламентські державні аудитори та Офіс державного аудиту.

Організацію контролю в органах виконавчої влади Румунії здійснює Національна адміністрація контролю, як центральний орган виконавчої влади, що знаходиться у підпорядкуванні уряду країни.

У Сполучених Штатах Америки функцію контролю в органах виконавчої влади здійснює Головне контрольне управління Конгресу США. У Японії координацію контрольних функцій у адміністративній і фінансовій сферах покладено на Секретаріат Кабінету Міністрів Японії. У Китаї питання організації державного контролю у системі органів виконавчої влади покладено на Міністерство контролю, яке його здійснює за діяльністю міністерств і відомств Державної Ради, державних службовців.

В інших країнах зазначені питання координують: Офіс адміністративних справ у Королівстві Швеція; Офіс Комісара з етичних питань у Канаді; Урядове

контрольне відомство Угорщини; Вище контрольне управління в Словацькій Республіці; Верховний Державний аудит в Албанії; Головне управління державної служби у Чеській Республіці; Контрольні збори у Грецькій Республіці; Служба контролю Кіпру.

Таким чином, незважаючи на деякі спільні риси у сфері контролю у системі органів виконавчої влади країн, їх досвід і специфіка контролю є досить різними.

Наведений аналіз дає можливість поділити організацію державного контролю у системі органів виконавчої влади зарубіжних країн на держави, де:

- контролюючі органи мають статус гілки влади;
- органи контролю є вищими органами влади;
- питання державного контролю покладено на спеціальні органи;
- питання державного контролю покладено на незалежні від Центральних органів виконавчої влади підрозділи;
- питання державного контролю покладено на підрозділи з контролю при органах виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- питання державного контролю покладено на підрозділи з контролю у Міністерствах;
- існує тільки фінансовий контроль та контроль за бюджетом;
- питання контролю покладаються на державних службовців через виконання ними своїх службових обов'язків у відповідності до певних законів.

Розглянемо практику організації контролю в органах виконавчої влади окремих країн. У зв'язку з необхідністю гармонізації законодавства у цій сфері та відповідно до вимог Європейського Союзу, Урядом Угорської Республіки прийнято Постанову про внутрішній контроль органів бюджетного забезпечення, який регулює здійснення аудиту бюджетних установ, визначає незалежний статус контролера. Зауважимо, що експерти вважають, що внутрішній контроль зможе ефективно замінити звичний ревізорський контроль.

Генеральне управління державної служби Чеської Республіки уповноважене здійснювати в органах державної влади контроль виконання службових обов'язків, відносин, які складаються між державними службовцями. Вищий контрольний комітет Чеської Республіки є незалежним від Парламенту та Уряду країни, його керівника призначає Президент держави на пропозицію Палати депутатів Парламенту. Вищий контрольний комітет здійснює контроль за використанням державного майна, виконанням доходних і видаткових статей державного бюджету, а також контроль за видатками Чеського Національного Банку на придбання майна та на його поточну діяльність.

Внутрішній контроль у Бельгії включає в себе систему заходів, які здійснюються керівними комітетами федеральних державних служб, з метою забезпечення досягнення економного використання наявних ресурсів, управління ризиками, дотримання законодавчих норм, загальної політики, відповідних програм урядової діяльності, внутрішніх процедур, попередження зловживань на службі. Голова Керівного комітету федеральної державної служби є головною посадовою особою, відповідальною за функціонування системи

внутрішнього контролю. Служба внутрішнього аудиту займається аналізом ефективності системи управління, включно з управлінням персоналом, напрямків її діяльності, виявляє недоліки та формує пропозиції щодо їх усунення. Служби аудиту є незалежними структурами і процедура підбору кадрів для роботи у цій службі відбувається без участі керівництва органу виконавчої влади, в рамках якої функціонує ця структура.

Система контролю в органах виконавчої влади Австрії організована за вертикальним принципом, тобто міністр контролює діяльність усіх нижчестоящих органів. Подібна структура влади – у ділових відносинах між міністрами й керівниками земельного уряду. Такий підхід обумовлений тим, що федеральний міністр особисто відповідає перед Національною Радою за все, що діється в межах компетенції його міністерства та підпорядкованих йому офісів. Звернемо увагу на те, що відповідальність австрійських державних службовців за порушення виконавської дисципліни визначена законом «Про державну службу», яким застосовуються такі види покарань: догана; грошовий штраф в обсязі не більше половини місячного окладу, за винятком допомоги на дітей; грошовий штраф в обсязі не більше п'яти місячних окладів, за винятком, знову ж таки, допомоги на дітей; звільнення.

У Сполученому Королівстві Великої Британії та Північній Ірландії контроль у системі органів виконавчої влади регламентується Кодексом про державну службу, який являє собою зібрання норм щодо прав, обов'язків та відповідальності державних службовців. У країні функціонує незалежний від органів виконавчої влади інститут Уповноважених державної служби, які покликані забезпечити справедливі умови прийняття та просування по службі державних службовців на відкритій конкурсній основі, ревізують політику і практику працевлаштування у міністерствах та урядових агентствах.

«Контроль за службовою дисципліною у системі органів виконавчої влади Канади здійснюється через вищий законодавчий орган країни, рішення якого поширюються на самих депутатів, до числа яких належать усі без винятку члени урядового Кабінету. Реалізація відповідних контрольних функцій забезпечується офісом Комісара з етичних питань, який відповідає за неухильне дотримання членами парламенту положень Кодексу поведінки парламентарів та інших актів чинного законодавства у цій сфері» [4]. Аналізуючи зарубіжний досвід, бачимо що прозорість, підзвітність та відповідальність на всіх рівнях влади Канади створили передумови для високих моральних стандартів, що зумовлює відповідну поведінку державних службовців.

Наведене вище дозволяє визначити такі ознаки інституту контролю у зарубіжних країнах. Контроль у державному управлінні є: обов'язковим елементом правової держави, гарантом верховенства права; невід'ємним елементом механізму поділу влади, противаг і стримувань; засобом виявлення й подолання у державі міжінституційних суперечностей та неузгодженостей; механізмом захисту особи від зловживан-

ня владними повноваженнями; проявом влади народу безпосередньо та засобом забезпечення основних прав і свобод людини й громадянина.

Результати діяльності органів державного управління, місцевого самоврядування вирішальною мірою залежать від людей, керівних кадрів різних рівнів, державних службовців. А тому в управлінській діяльності особливої ваги набувають питання здійснення контролю у кадровій роботі органів управління. Виділяють два напрями такого контролю: безпосередньо за діяльністю державних службовців; за станом роботи з кадрами і кадровим резервом в органах влади нижчого рівня.

Підконтрольність органів влади народу являється невід'ємною цінністю демократичної форми організації суспільства. Досвід розвинених країн світу свідчить, що зміни законодавства через покращення ставлення до виконання службових обов'язків, підвищення свідомості та відповідальності державних службовців за виконавську дисципліну суттєво впливають на рівень виконання нормативно-правових актів. Перспективи подальших наукових досліджень та адаптації зарубіжного досвіду здійснення контролю у сфері державного управління до умов України мають бути зосереджені на аналізі залучення громадськості до контролю за державно-управлінською діяльністю.

Світова практика управлінського обліку має приклади розробок міжнародного рівня, які носять рекомендаційний характер. Прикладом виступають положення та дослідження в галузі управлінського обліку, сформовані Міжнародною федерацією бухгалтерів у період з 1989 року і дотепер. Потужною професійною організацією бухгалтерів з управлінського обліку виступає Інститут бухгалтерів з управлінського обліку (утворений у 1972 році на базі Національної асоціації бухгалтерів США (1919 рік), який об'єднує більш ніж 60 тисяч фахівців по всьому світі, здійснює їх сертифікацію та опрацьовує загальні підходи до методики та організації управлінського обліку.

Однак, для запровадження управлінського обліку необхідні справжні фахівці, які зможуть розробляти обґрунтовані управлінські рішення, здійснювати прогнозування та планування, аналізувати роботу та інше. Зазначене надасть можливість виконувати ряд важливих функцій державного управління, таких як: прийняття вірних рішень при здійсненні процесу управління, здійснення якісних аналітичних робіт та контролю за цільовим використанням державних коштів, виявлення незаконних витрат.

Це сприятиме підвищенню ефективності обліку й фінансово-господарської діяльності установ та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду. Потребує вирішення нагальна проблема державного обліку – формування підсистеми управлінського обліку у державних установах, яка в умовах застосування програмно-цільового методу виконання бюджетів і кошторисів (за яким передбачено визначення результативних показників діяльності), набуває з кожним роком все гострішого звучання. Запорукою науково-обґрунтованої розбудови управлінського обліку в бюджетних установах та згодом ефективного його функціонування виступає його організація.

Биба В. В. виділяє дві основні причини необхідності активного пошуку ефективних методів ведення й організації управлінського обліку на нинішньому етапі функціонування бюджетних установ: «у великих бюджетних установах система управління ними ускладнюється, тож без надійного інформаційного забезпечення ця система стає некерованою; бюджет таких установ вимірюється десятками мільйонів гривень, зокрема доходи і видатки за спеціальним фондом досягають двох третин. Виникає необхідність отримання інформації не лише у розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами (факультетами, відділеннями, науковими відділами, гуртожитками, лабораторіями тощо)» [1].

Вихід із даної ситуації можна знайти шляхом створення кількох бухгалтерій та використанням двох планів рахунків – для бюджетної та підприємницької сфер.

Також, необхідною умовою ефективності управлінського обліку є досконало сформована облікова політика, яка забезпечить якісне управління установою та бюджетними коштами.

Ринкові умови господарювання висувають нові вимоги до ведення обліку у державних установах України. Необхідність запровадження управлінського обліку в установах України викликана часом і економічними умовами господарювання, а ефективність його доведена практичним досвідом окремих вітчизняних та зарубіжних підприємств.

Необхідність формування управлінського обліку пов'язана з тим, що бухгалтерський облік повною мірою не в змозі своєчасно задовольнити потреби керівництва у необхідній управлінській інформації. Він швидше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників установи, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, величиною наданих бюджетних коштів, їх використанням, фінансовим станом на певну дату.

Першим етапом створення системи управлінського обліку в державній установі є створення належної внутрішньої нормативної бази. Для цього необхідно розробити та ввести у дію «Положення про організацію управлінського обліку і звітності», яке може мати наступну структуру:

1. Розділ «Загальні положення» – описуються основи ведення управлінського обліку, його функції та організаційні аспекти, які установа має право встановлювати самостійно.

2. Розділ «Порядок ведення управлінського обліку» – наводиться така інформація: призначення управлінського обліку, його забезпечення, ведення документації у системі управлінського обліку та відповідальність за своєчасне ведення та подання документації.

3. Розділ «Організація управлінського обліку» – представлена інформація щодо безпосередньо організації системи управлінського обліку, а саме: відповідальність за організацію, ким повинен вестися облік, на кого покладаються основні функції ведення управлінського обліку та ін.

4. Розділ «Управлінська звітність» – вимоги стосовно того, яка інформація повинна відображатися у внутрішній управлінській звітності, форми управлін-

ської звітності, періоди її складання та подання, напрями використання.

5. Розділ «Програмне забезпечення управлінського обліку» – вимоги щодо використовуваного для цілей управлінського обліку програмного забезпечення та його розробки, перелік функцій і можливостей застосування для управлінського аналізу, у тому числі стратегічного.

Важливим аспектом у побудові належної системи управлінського обліку в установі є створення управлінської звітності. Ми пропонуємо розробити та впровадити в установі такі форми управлінської звітності, як Управлінський баланс, Управлінський звіт про фінансові результати та Управлінський звіт про рух грошових коштів.

Таким чином, внесені пропозиції дадуть змогу створити ефективну систему управлінського обліку в установі, яка забезпечить ефективне використання бюджетних коштів, надасть більш повну та доречно інформацію користувачам, підвищить ефективність діяльності установи та дасть змогу залучити додаткових інвесторів.

Процес постановки управлінського обліку в установі потребує вирішення таких питань:

- вивчення потреб установи у потенційній інформації управлінського обліку з боку різних користувачів – керівників структурних підрозділів;
- визначення функціональних напрямів, за якими передбачена побудова або реструктуризація управлінського обліку;
- виявлення елементів існуючого в установі внутрішнього обліку в межах виокремлених функціональних напрямів і оцінка їх адекватності реальним господарським процесам, а також інформаційним потребам управлінського персоналу;
- розробка концепції управлінського обліку в установі та плану заходів з його побудови;
- розробка структури зон відповідальності управлінського персоналу;
- визначення основних елементів управлінського обліку в установі та консультативний супровід процесу впровадження.

Згідно теоретичних і практичних надбань світової підсистеми управлінського обліку, етап підвищення ефективності передбачає: навчання персоналу, апробацію процедур управлінського обліку на фактичних даних одного облікового циклу з участю розробників, коригування регламентів за результатами їх випробування, затвердження регламентів, адаптація існуючих або впровадження нових систем автоматизації обліку.

Важливою вимогою ефективного функціонування підсистеми управлінського обліку в установах є її регламентне забезпечення, яке формалізується у вигляді Положення про управлінський облік у установі.

Положення про управлінський облік передбачає закріплення на рівні бюджетної установи, як організаційних, так і методичних позицій управлінського обліку, як то: мета, завдання, принципи побудови та основні поняття управлінського обліку, опис структури центрів відповідальності, організаційна форма управлінського обліку, структура підрозділу управ-

лінської бухгалтерії, права і обов'язки бухгалтерів з управлінського обліку, система взаємозв'язків служби управлінського обліку з керівниками центрів відповідальності, система мотивації керівників центрів відповідальності; план рахунків управлінського обліку, робоча класифікація видатків і витрат (передусім за економічними елементами та статтями калькулювання), облікові номенклатури управлінського обліку, форми первинних документів, облікові реєстри з управлінського обліку, форми управлінської звітності та порядок їх заповнення, графіки руху носіїв облікової управлінської інформації, облікові, планові та аналітичні показники, методика кошторисного планування, порядок контролю за виконанням планів центрами відповідальності, методика обліку витрат і калькулювання продуктів бюджетної установи, а також управлінського аналізу.

Беручи до уваги зазначені вище факти, бачимо, що у майбутньому, впровадження управлінського обліку допоможе адаптувати бюджетну сферу до складних сучасних умов господарювання і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів.

**Висновки із дослідженого матеріалу і перспективи подальших розвідок у цьому напрямку.** У стат-

ті досліджено й визначено особливості та проблеми реалізації державного контролю та обліку, надано їх обґрунтування, а також практичні рекомендації, щодо вдосконалення системи контролю та обліку на сучасному етапі розвитку України, наведені практичні та наукові позиції здійснення контролю та обліку в системі державного управління, які забезпечать підвищення його ефективності.

Настав час вирішувати питання реформування організаційної побудови системи дійового контролю та обліку у системі державного управління, створення правового механізму, який би забезпечував їх ефективне здійснення на чіткій нормативно-правовій базі. Необхідність такого реформування зумовлена правовою та організаційною невизначеністю багатьох аспектів організації контролю у державному управлінні, зокрема застарілими організаційними механізмами його здійснення, що не відповідають завданням адміністративної реформи в Україні. Застосування запропонованих практичних рекомендацій може стати запорукою успішного удосконалення контролю та обліку у системі державного управління та дозволить побудувати єдину ефективну систему державного контролю та обліку в Україні.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Биба В. Организация управлінського обліку в бюджетних установах як фактор посилення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів [Електронний ресурс] // В. Биба // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2992>.
2. Бюджетний Кодекс України від 12.06.2001 р. № 2542-III 492 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. Лімська декларація керівних принципів контролю від 01.01.1977 р. [Електронний ресурс] / Правові системи НаУ. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.
4. Система федерального державного контролю в Канаді // Президентський контроль : інформ.-аналіт., наук.-метод. бюл. – 2004. – № 2. – С. 77–78.

М. И. Лупан,

Черноморский государственный университет им. Петра Могилы, г. Николаев, Украина

## ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЯ И УЧЕТА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ УКРАИНЫ

*В статье отражены тенденции и перспективы развития контроля и учета в системе государственного управления Украины, охарактеризованы основные проблемы и пути совершенствования систем контроля и учета.*

*Объектом исследования выступает процесс гармонизации контроля и учета в системе государственного управления Украины. Предметом исследования являются теоретические и методологические аспекты осуществления контроля и учета в государственном управлении.*

*В ходе исследования рассмотрены: особенности определения категории государственного контроля и учета в отечественной профессиональной литературе и нормативных документах; приведена классификация видов контроля и учета в сфере государственного управления; исследованы и определены особенности и проблемы реализации государственного контроля и учета; обобщены результаты проведенного исследования, даны рекомендации по совершенствованию системы контроля и учета на современном этапе развития Украины. Также обоснована необходимость дальнейшего реформирования и усовершенствования государственного контроля и учета и предложены новые практические и научные позиции осуществления контроля и учета в системе государственного управления, которые обеспечат повышение его эффективности, с учетом теоретических особенностей и возможностей адаптации иностранного опыта.*

*Предложения, изложенные автором в данной статье, могут быть полезны для развития новых практических и научных позиций осуществления контроля и учета в государственном управлении, а значит их применение обеспечит повышение эффективности управления и улучшения ситуации в стране.*

**Ключевые слова:** контроль; учет; управленческий учет; государственное управление; эффективность государственного управления; целевое использование денежных средств; контролирующие органы; органы исполнительной власти.

**TENDENCIES AND PROSPECTS OF IMPROVEMENT OF CONTROL  
AND ACCOUNT IN SYSTEM OF STATE ADMINISTRATION OF UKRAINE**

*Tendencies and prospects of development of control and account in the system of state administration of Ukraine are reflected in the article, basic problems and ways of perfection of the control and account systems are described.*

*The object of research is the process of harmonization of monitoring and accounting of the state management system in Ukraine. The subject of research are theoretical and methodological aspects of monitoring and accounting in public administration.*

*The study considered: features of the definition of the category of state control and accounting in domestic professional literature and regulatory documents; shows the classification of control and accounting in public administration; researched and identified characteristics and problems of the implementation of state control and accounting; We summarize the results of the study, recommendations for improving the monitoring and control at the present stage of development of Ukraine.*

*The necessity of further reformation and improvement of state control and account is grounded too and new practical and scientific positions of realization of control and account in state administration are offered, that will provide the increase of efficiency of state administration, taking into account theoretical features and possibilities of adaptation of foreign experience.*

*In order to improve and increase the efficiency of state control and accounting recommended: the establishment of appropriate legal and regulatory framework; improving the theoretical, methodological and organizational foundations of state control and accounting; solving complex problems associated with the construction and operation of a single system of state control and accounting; identifying promising areas of control and accounting in Ukraine; development of national standards on procedures for controlling and accounting in Ukraine on the basis of international experience.*

**Key words:** control; account; state control; administrative account; state administration; efficiency of state administration; use of money on purpose; supervisory organs; organs of power.

**Рецензенти:** Тимофеев С. П., канд. наук з держ. упр., доцент;  
Сорока С. В., д-р наук з держ. упр., доцент.