

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ЗА ФІНАНСОВИМИ РЕСУРСАМИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

РАК Галина Вікторівна – кафедра бухгалтерського обліку та аудиту Львівський національний університет імені Івана Франка

В статті розглянуті особливості механізму формування фінансових ресурсів бюджетних установ та обґрунтовано можливі шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю на основі впровадження ризик-орієнтованої моделі.

Ключові слова: бюджет, кошторис, фінансові ресурси, фінансовий контроль.

Вступ

Серед цілей масштабних суспільних реформ в Україні одне з провідних місць посідає підвищення ефективності системи державних фінансів. Програмою економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» передбачено такий крок, як посилення фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів. Але за час, що минув від моменту ухвалення Програми помітних позитивних зрушень у сфері державного фінансового контролю не спостерігається, а статистика свідчить про недостатню дієвість заходів щодо запобігання та протидії бюджетним правопорушенням. Отже, вдосконалення методів та організації державного фінансового контролю (далі – ДФК) є важливим науково-практичним завданням реформування системи державного управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вагомий внесок у дослідження стану, перспектив розвитку і напрямів вдосконалення

системи державного фінансового контролю загалом, і, зокрема, проблематики контролю за формуванням і використанням фінансових ресурсів бюджетних установ зроблено такими науковцями як: О. Барановський, Ю. Воронин, Л. Дікань, І. Іванова, С. Лапицька, Ю. Пасічник, В. Родіонова, В. Симоненко, Н. Столяров, І. Стефанюк, Н. Сушко, С. Юрій, Н. Ярошевич та іншими [5-17]. Вибір теми дослідження обумовлено необхідністю обґрунтування напрямів вдосконалення методів, організації та механізмів контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ на сучасному етапі модернізації системи державних фінансів.

Постановка завдання

Завданням дослідження є визначення особливостей формування методично-організаційних засад контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ та обґрунтування можливих напрямків його удосконалення.

Результати дослідження

Значні соціально-економічні перетворення в Україні торкнулися практично кожної функції системи державного управління, зокрема у сфері контролю. Фінансові проблеми у бюджетній сфері України внаслідок глобальної економічної кризи 2008-2010 рр. лише загострилися внаслідок глобальної економічної кризи 2008-2010 років і обумовили необхідність переоцінки ролі державного фінансового контролю як складової реформування бюджетної системи. На

думку-Ю.В. Пасічника, посилення фінансового контролю з боку держави за цільовим та ефективним використанням бюджетними установами фінансових ресурсів набуло пріоритетного статусу саме тому, що масштаби правопорушень у бюджетній сфері залишаються неприйнятними з точки зору інтересів суспільства й держави [10, с.46].

Про масштаби проблем у сфері управління фінансовими ресурсами свідчить те, що у 2008-2012 рр. органи Державної фінансової інспекції України, при перевірці операцій із бюджетними коштами більш як 10 тис. підприємств, установ і організацій, виявили правопорушень на суму 26 млрд. грн., тобто, у середньому на 1,6 млн.грн. у кожному випадку [18]. Варто зауважити, що планові та

позапланові контрольні заходи ДФІ охоплюють далеко не всі установи, а, отже, звітні дані окреслюють лише загальні тенденції. Аналіз статистики бюджетних правопорушень за 2008-2012 рр. вказує на те, що найбільш значні порушення пов'язані з незаконним та нецільовим використанням бюджетних коштів, а також із недотриманнями товарно-матеріальних цінностей (рис.1).

Дослідження структурних особливостей виявлених фактів порушень бюджетного законодавства дозволило встановити, що проблеми управління фінансовими ресурсами переважним чином пов'язані з недоліками чинного механізму кошторисного фінансування, у частині як формування, так і розподілу та використання бюджетних коштів.

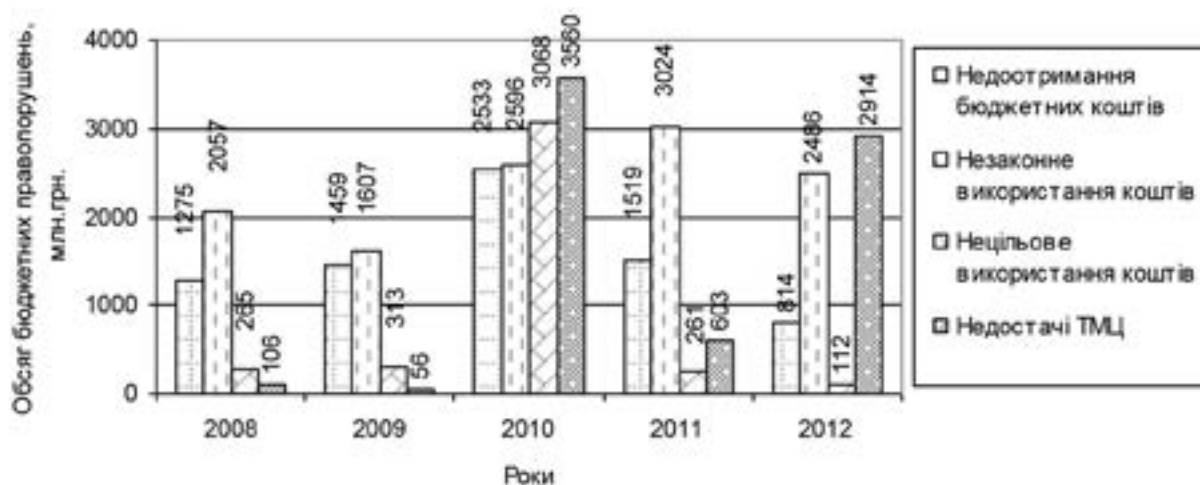


Рис.1. Фінансові правопорушення у бюджетній сфері за 2008-2012 рр.
Розроблено автором за даними Державної фінансової інспекції України [18]

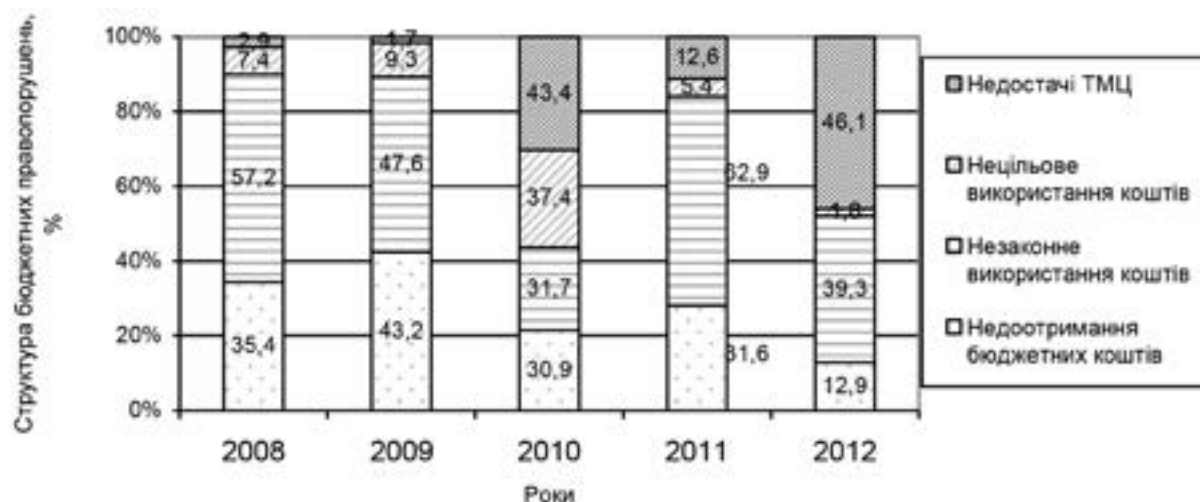


Рис.2. Структура фінансових правопорушень у бюджетній сфері за 2008-2012 рр.
Розроблено автором за даними Державної фінансової інспекції України [18]

Наприклад, частка незаконних операцій (від 30 до 60% порушень, рис.2.) вказує на недосконалість чинної нормативно-правової бази, а також недієвість системи внутрішнього фінансового контролю самих бюджетних установ і організацій [18].

Урядовою концепцією розвитку ДФК на період до 2017 р. передбачено впровадження у бюджетних установах України сучасної системи внутрішнього контролю та аудиту, яка базується на міжнародних стандартах (INTOSAI та COSO), проте за сім років від моменту ухвалення концепції якісних зрушень у сфері ДФК не відбулося [3; 4].

Серед чинників, які протидіють реформуванню системи ДФК, найбільш суттєвими є:

1) перехідний характер чинної системи ДФК, яка поєднує елементи різних за сутністю систем: застарілої «радянської», орієнтованої на виявлення правопорушень «post factum», й сучасної, головною метою якої є профілактика фінансових порушень, що створює системне протиріччя між цілями і засобами, об'єктами і суб'єктами контролю;

2) відсутність дієвих механізмів реалізації нових методів контролю на організаційному та відомчому рівнях;

3) відсутність у бюджетних установ належних матеріальних, фінансових та людських ресурсів;

4) неузгодженість видів, форм та методів ДФК, надмірна кількість державних органів, які контролюють одні й ті самі операції із коштами державного та місцевих бюджетів [8; 9; 12].

Зазначимо, що серед факторів, які перешкоджають вдосконаленню системи ДФК на рівні бюджетних установ, найбільш критичними є відсутність належного методичного, організаційного і фінансового забезпечення, а також механізмів зворотного зв'язку між причинами та наслідками бюджетних правопорушень.

Ухвалення нового Бюджетного кодексу започаткувало наступний етап реформування ДФК, зобов'язавши усі бюджетні установи запровадити системи внутрішнього контролю і аудиту, створюючи відповідні підрозділи, й це означає, що рівень установи, організації є ключовим, з точки зору вдосконалення фінансового контролю. Розглянемо більш детально особливості функціонування механізмів

ДФК на організаційному рівні.

Бюджетний кодекс України визначає бюджетну установу як «орган, установу чи організацію, визначену Конституцією України, а також установу чи організацію, створену у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок державного чи місцевих бюджетів...» і «...є неприбутковою» [1]. На думку С.Ю. Лапицької, загальні організаційно-правові ознаки, що вирізняють бюджетні установи – це: 1) форма власності, державна або комунальна; 2) правосуб'єктність, усі вони є юрособами публічного права; 3) джерела та методи фінансування (бюджетно-кошторисні); 4) характер управління майном – установи є розпорядниками активів, що знаходяться у державній (комунальній) власності; 5) вид діяльності – невиробнича; 6) характер операційної діяльності – неприбутковий [9. с.17].

Виходячи із цих передумов, цілком зрозумілою є масовість правопорушень бюджетних установ у процесі їхньої діяльності. Насамперед, це пов'язано із незадовільним станом фінансування, обмеженістю джерел формування фінансових ресурсів. З іншого боку, діють надто жорсткі обмеження щодо напрямків використання установами фінансових ресурсів, навіть у частині власних (позабюджетних) коштів. Відсутність належної ресурсної основи у комплексі із неможливістю вчасного коригування напрямків використання бюджетних коштів у процесі діяльності й створює «ефект масових правопорушень», як наслідок несамостійності установ у сфері оперативного управління та контролю за власними ресурсами. Таким чином, оновлення механізму фінансування бюджетних установ значною мірою залежить від впровадження більш дієвих та ефективних методів ДФК.

Ефективний механізм формування фінансових ресурсів бюджетної установи базується на загальних принципах:

1) повноти – дія усіх елементів механізму фінансування має забезпечувати отримання обсягу фінансових ресурсів, достатнього для покриття витрат на виконання покладених на установу повноважень, функцій, завдань та програм;

2) своєчасності – фінансові ресурси мають надходити не лише у повному обсязі, але й вчасно, забезпечуючи тим самим дотримання термінів виконання покладених на установу завдань та програм;

3) цілеспрямованості – механізм фінансування має забезпечувати взаємозв'язок між джерелом фінансування (цільове спрямування коштів) та отриманих результатом (цільове використання коштів);

4) законності – усі операції, пов'язані із формуванням дохідної частини кошторису мають відбуватися в межах чинного законодавства, носити прозорий та зрозумілий характер;

5) підзвітності – має існувати зворотний зв'язок між внутрішніми (горизонтальними) та зовнішніми (вертикальними) складовими механізму фінансування бюджетної установи, опосередкований взаємодією внутрішнього та зовнішнього щодо організації ДФК [6; 8; 12; 14].

Структурно-логічна модель механізму фінансування бюджетної установи (рис. 3) відображає тісний взаємозв'язок між двома базовими функціями державних фінансів: фінансовим забезпеченням і фінансовим регулюванням. Ця взаємозалежність проявляється у визначенні переліку джерел, форм і методів залучення фінансових ресурсів, правовий ре-

жим та організацію фінансового фінансового контролю.

Основою ефективного функціонування будь-якої організації є належне фінансове забезпечення, однак більшість установ бюджетної сфери в Україні не мають власних джерел надходжень, а, отже, здійснює свою діяльність за рахунок коштів, отриманих із державного (місцевого) бюджету. До найбільш характерних особливостей кошторисного фінансування, на нашу думку, можна віднести:

1) виключність бюджетних джерел фінансування – установа може фінансуватися лише з одного, державного або місцевого, бюджету (за винятком видатків, пов'язаних із фінансуванням надзвичайних заходів (стихійних лих, наслідків катастроф тощо);

2) обмеженість джерел фінансування – бюджетні установи фінансуються у межах встановлених норм та нормативів, сума кошторисних надходжень встановлюється на бюджетний період (рік) і фінансується за відповідним графіком; зміна обсягів фінансування у межах призначень потребує затвердження вищестоящої організації;

3) відносна автономія позабюджетних джерел фінансування – джерела надходжень спеціального фонду кошторису жорстко регламентовані: а) кошти від надання установою платних послуг (перелік і тарифи затвер-



Рис.3. Механізм формування фінансових ресурсів бюджетної установи
Розроблено автором за [10; 16]

джуються вищестоящим органом або централізовано); б) кошти від ведення господарської діяльності або надання в оренду майна, яким розпоряджається установа (перелік видів діяльності, об'єктів, умов і термінів передачі майна також жорстко регламентовано); в) добровільні внески – пожертви, дарунки, гранти (найбільш спірне і найменш прозоре джерело фінансових ресурсів);

4) цільовий характер фінансування – виділені (отримані) кошти можуть бути спрямовані виключно на цілі, передбачені кошторисом; при цьому в окремих випадках установі може бути надане право перерозподілу коштів між окремими статтями, але у межах затвердженої загальної суми.

Кошторис, як провідний метод фінансування, з точки зору Н.Б. Ярошевича та І.І. Підтиканої, характеризується наступними недоліками:

1) нормативно-плановий характер фінансування із бюджету не створює стимулів для пошуку установою альтернативних джерел фінансових ресурсів;

2) взаємозв'язок між обсягами бюджетного і самофінансування бюджетної установи – негативний: збільшення власних надходжень майже завжди означає скорочення централізованого фінансування;

3) законодавчі обмеження як джерел надходжень, так і напрямів використання спеціального фонду кошторису, що призводить до залежності фінансового стану установи від виконання дохідної частини бюджету [17, с.147].

Усе це вказує на відсутність у бюджетних установ України такої важливої характеристики, як фінансова автономія. Вирішення завдань щодо підвищення ефективності механізму формування фінансових ресурсів установ бюджетної сфери неможливо уявити без запровадження елементів фінансової самостійності. Зокрема, це дозволить легалізувати процес залучення додаткових фінансових ресурсів, стимулюватиме не лише раціональність та ефективність використання власних коштів, але й буде стимулом для монополізації ринку бюджетних послуг (наприклад, комунальних чи освітніх) внаслідок цінової конкуренції.

Серед трьох найбільш поширених у світі моделей фінансової автономії (1) мінімаль-

на (централізована); 2) часткова (змішана);- 3) повна (децентралізована)) фактичному стану справ найбільш відповідає друга, «змішана», яка поєднує елементи механізмів централізованого і децентралізованого фінансування. Слід також зауважити, що змішана модель фінансової автономії є найбільш гнучкою з позицій її адаптації діяльності установ у таких різних сферах, як оборона, освіта чи культура.

Крім зміцнення фінансової бази, модернізація системи фінансового забезпечення бюджетних установ створює додаткові можливості для: 1) підвищення ефективності залучення фінансових ресурсів, установа зможе більш оперативно й гнучко реагувати на зміни в економіці та суспільстві; 2) розширення переліку, зниження тарифів, підвищити якість послуг; 3) зменшення фіскального навантаження за рахунок скорочення бюджетного фінансування установ. При цьому процес автономізації бюджетних установ потребує, водночас, вдосконалення системи фінансового регулювання, зокрема, системи внутрішнього фінансового контролю та аудиту.

Н.І. Сушко визначає внутрішній фінансовий контроль (ВФК) як впорядковану законодавством і внутрішнім регламентом діяльність щодо контролю фінансово-господарських операцій у розрізі підрозділів й напрямів діяльності, яка здійснюється працівниками спеціального, внутрішнього підрозділу установи (організації) з метою повного і своєчасного забезпечення керівництва фінансовою інформацією, оперативного виявлення проблемних питань щодо фінансування та знаходження резервів для їхнього усунення [15, с.209].

При цьому сучасна концепція вдосконалення ВФК, яка базується на ризик-орієнтованих принципах і впроваджується по всьому світі, дістала назву «Інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO» [19]. Побудова структури внутрішнього контролю COSO об'єднує п'ять універсальних взаємопов'язаних компонентів, однак підходи до впровадження залежать від специфіки їхньої діяльності (рис. 4).

Розглянемо можливість застосування і зміст зазначеного підходу щодо бюджетних установ. По-перше, середовище ВФК охо-



Рис.4. Складові системи ВФК бюджетної установи
Розроблено автором за [19]

плює такі складові системи, як облікова і кадрова політика, система управління, розподіл повноважень та відповідальності, організаційна структура установи, сфера діяльності. По-друге, управління ризиками передбачає аналіз ймовірності виникнення, визначення методів протидії ризикам і ресурсів, призначених для цих цілей. По-третє, система обміну інформацією включає накопичення, обробку та передачу усієї необхідної для управління фінансової інформації у формі та в терміни, що забезпечують своєчасне і ефективне ухвалення рішень керівництвом. По-четверте, контрольні процедури (контролінг), облікова політика і процедури обміну інформацією розробляються таким чином, аби гарантувати своєчасне реагування на ризики виникнення, а не лише на факти порушення. І нарешті, система моніторингу пов'язана із постійним відстеженням процесу управління ресурсами бюджетної установи шляхом проведення періодичних оцінок з метою оперативного коригування відхилень від планових показників.

Комплексна дія компонентів системи ВФК дозволяє оперативно й адекватно реагувати на мінливі зовнішні умови. Організація процесу створення та розвитку ВФК передбачає наступні етапи: 1) визначення передумов і необхідності організації системи ВФК; 2) проектування організації та функцій підрозділу ВФК; 3) діагностика організаційних, методичних, фінансових і технічних аспектів чинної системи ВФК; 4) впровадження оновленої системи ВФК.

Як зазначає Н.І. Сушко, дотримання належної процедури дає можливість у стислі терміни ініціювати створення підрозділів ВФК у бюджетних установах [15, с.311]. Однак процедурна точність є необхідною, але не достатньою умовою. Доцільно зауважити, що не менш важливими складовими вдосконалення системи внутрішнього контролю за коштами бюджетних установ є також: попередня діагностика чинної системи, коректна постановка цілей і завдань, з'ясування особливостей функціонування установи (зокрема, галузевих, програмних), формування системи функціональних та оціночних показників ВФК, визначення перспективних напрямків розвитку і, чи не найважливіше, – ресурсного забезпечення процесу модернізації ВФК на рівні установи. Останнє означає не лише виділення асигнувань, додаткове матеріально-технічне забезпечення і перепідготовку кадрів, але й реорганізацію підрозділів ВФК на принципах, які встановлюють перспективні цілі й пропонують більш ефективні засоби профілактики правопорушень, зокрема, у частині обліку, звітності та аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ України.

Висновки

Ефективне функціонування бюджетної сфери можливе за умов сталої дії механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ. Проведене дослідження вказує на існування двох взаємодоповнюючих скла-

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості механізму формування фінансових ресурсів бюджетних установ та обґрунтовано можливі шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю на основі запровадження ризик-орієнтованої моделі.

дових такого механізму: фінансового забезпечення та фінансового регулювання. Подальше удосконалення фінансового забезпечення неможливе без: по-перше, розширення фінансових повноважень (фінансової автономії) бюджетних установ, і, по-друге, підвищення дієвості фінансового регулювання, зокрема, у частині фінансового контролю бюджетних установ.

Динаміка і масштаби бюджетних правопорушень в Україні свідчать про неефективність чинної системи ДФК, що обумовлює необхідність подальшого реформування у напрямку розвитку ВФК бюджетних установ. Поетапна модернізація контролю на основі ризик-орієнтованого підходу ставить перед науковцями і практиками завдання щодо пошуку найбільш дієвих методів, заходів і прийомів контролю, сумісних із чинною методологією зовнішнього контролю, щодо установи, ДФК міністерств, відомств та органів місцевого самоврядування, а, отже, саме цю проблематику буде взято в основу подальших наукових розробок.

Література

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Програма економічних реформ Президента України «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» на 2010-2014 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf.
3. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01.2011 №59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BE>.
4. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. №158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>
5. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малуґа та інш. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.

SUMMARY

The article discusses the features of the financial resources formation's mechanism of budgetary institutions and proved the possible ways of public financial control improving based on a risk-based model.

6. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики / Ю. М. Воронин. – М.: ИД «Финансовый контроль», 2005. – 431 с.
7. Дікань Л. В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – Харків: ХНЕУ, 2009. – 92 с.
8. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку: монографія / І. І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.
9. Лапицька С. Ю. Фінансовий контроль як частина управлінського процесу: монографія / С. Ю. Лапицька. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 104 с.
10. Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні: монографія і / Ю. В. Пасічник. – Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2005. – 642 с.
11. Родионова В. М. Бухгалтерський і податковий учет в бюджетних установах: монографія / В. М. Родионова и др. – М.: Изд-во «Проспект», 2004. – 416 с.
12. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макро-економічний аспект): монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
13. Столяров Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика): монографія / Н. С. Столяров. – М.: Из-во РГСУ «Союз», 2006. – 704 с.
14. Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.
15. Сушко Н. І. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі: монографія / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко. – К.: Аграрна наука, 2009. – 336 с.
16. Юрій С. І. Становлення доктрини фінансової системи України: монографія / С. І. Юрій, О. П. Кириленко, І. О. Лютий та ін.. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 192 с.
17. Ярошевич Н. Б. Проблеми вдосконалення системи зовнішнього державного фінансового контролю в Україні / Н. Б. Ярошевич, І. І. Підтикана // Науковий вісник НАТУ України. – 2010. – Вип. 20.9. – С. 145-150.
18. Аналітичні звіти Державної фінансової інспекції України: офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/95472>
19. Ivanyos J. Implementing COSO based Process Assessment Model for Evaluating Internal Financial Controls / J. Ivanyos [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://project2005-07.ia-manager.org/files/Summary_of_IFCA_Principles.pdf