

ПРОБЛЕМА ВІДСУТНОСТІ ОЦІНКИ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗА ПІДСУМКАМИ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА НАПРЯМКИ ЇЇ ВИРІШЕННЯ

Визначена проблема відсутності оцінки діяльності бюджетних установ за підсумками внутрішнього фінансового контролю та наведені напрямки її рішення. Наведені основні засади внутрішнього фінансового контролю у військових структурах

Постановка проблеми. Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна – ЄС, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення рівня культури державного управління.

Законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних фінансів та належної відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни, строків зберігання або знищення фінансових документів, протидію контрольним діям.

Оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності бюджетної установи необхідна з метою оцінювання якості управління керівником установи, ефективності використання коштів та прийняття управлінських рішень, та за підсумками оцінювання – доцільність знаходження на посаді керівника та відповідних посадових осіб.

Оцінка ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства не може бути застосована для бюджетної установи у зв'язку з відсутністю виробництва, прибутку та інші. У бюджетній установі з метою її оцінки потрібно досліджувати законність та ефективність витрачання коштів та матеріальних ресурсів, а також прийняття управлінських рішень.

Стан вивчення проблеми. Система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду, розроблення та реалізації новітніх інформаційно-програмних проектів.

В сучасній вітчизняній практиці контрольної діяльності набула застосування форма контролю – аудит. Це стало можливим завдяки формуванню теоретичних і практичних основ аудиту, яке було успішно проведено у докторських дисертаціях В.С. Рудницького, О.А. Петрик, Н.І. Дорош, М.Г. Давидова, а також у наукових та навчально-методичних працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, С.Я. Зубілевич, Л.П. Кулаковської, В.Я. Савченка, Б.Ф. Усача, Л.М. Чернелевського та інших.

Метою даного дослідження є визначити проблему відсутності однозначної оцінки діяльності бюджетних установ за підсумками внутрішнього фінансового контролю та напрямки її рішення. В українській економічній науці комплексного дослідження проблем оцінки діяльності бюджетних установ у військових структурах за підсумками внутрішнього фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки не здійснювалося.

Аналіз основних досліджень та публікацій. Теоретичні питання фінансового контролю досліджували: О.О. Анісімов, Т.А. Башкатова, Бутинець Т.А., О.Д. Василик, Е.О. Вознесенський, В.О. Воронов, Е.Ю. Грачева, Г.М. Давидов, Є.В. Калюга, О.П. Кириленко, М.С. Малєїн, В.М. Радіонова, Л.А. Савченко, Р.Г. Сомоев, Н.В. Фадейкіна, В.И. Шлейников, С.О. Шохін, С.І. Юрій та інші вітчизняні та зарубіжні вчені.

Як стверджують С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац. – “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” [15, с. 382].

У роботі Л.А.Савченко “Правові проблеми фінансового контролю в Україні” зазначала: “Фінансовий контроль можна розглядати в двох аспектах. Він завжди супроводжує людську діяльність, є важливою функцією державного управління, бо слугує цілям перевірки правильності дій. Управління неможливе без отримання інформації про виконання правових приписів, і таку інформацію надає контроль. Його основною метою у даному випадку буде з’ясування, чи всі можливі засоби були використані для виконання управлінського рішення, чи всі умови створені для його реалізації, чи є помилки і недоліки, та які шляхи їх усунення.” [16, с. 4].

За думкою М.С. Малєїна фінансовий контроль – це діяльність фінансових, кредитних та господарських органів (організацій), спрямована на забезпечення фінансової, бюджетної, кредитної, розрахункової та касової дисципліни у процесі виконання планів. Така діяльність регулюється правовими нормами та є перевіркою законності, обґрунтованості та раціональності грошових витрат [17, с. 103].

Бутинець Т.А. наголошує, що не можна по-справжньому організувати внутрішній контроль на будь-якому підприємстві, скажімо, касових операцій, чи руху нематеріальних активів у відриві від всього комплексу об’єктів, що мають місце на підприємстві. Якщо контроль організований, то він охоплює всі без винятку об’єкти обліку та діяльність кожного працюючого. Правильно організований контроль дозволяє систематично уточнювати, коригувати та вдосконалювати функції, посадові обов’язки кожного працівника. Контроль, в результаті якого не карають людину, а радяться з нею, допомагають їй, завжди підтримується всіма працюючими.

На мою думку, кінцевою метою фінансового контролю бюджетної установи є перш за все – відповідь на питання – наскільки ефективно спрацювала ця установа для досягнення конкретної мети?

Викладення основного матеріалу. Фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами. Водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Так само, як фінанси є основою суспільної діяльності в будь-якій сфері і водночас відображають її матеріальну результативність, так і фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, з допомогою якого зримо проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку здійснення діяльності в будь-якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності.

Особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами зумовлюється його специфікою, що найяскравіше проявляється в контрольній функції самих фінансів.

Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеохоплюючим і всеосяжним.

Предметом державного фінансового контролю є фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання у частині формування, володіння, використання та відчуження грошових коштів та інших активів, що належать та/або мають належати державі, у тому числі за зобов'язаннями по податках, зборах та інших обов'язкових платежах і відрахуваннях до бюджету та позабюджетних фондів.

Методи державного фінансового контролю – це засоби, прийоми і способи його здійснення, що конкретизуються в методиках (технологіях) проведення державного фінансового контролю.

Державна контрольно-ревізійна служба складається з Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) в районах, містах і районах у містах.

Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Головне контрольно-ревізійне управління України, контрольно-ревізійні управління в Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі виконують такі функції:

1) організують роботу контрольно-ревізійних підрозділів в Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі по проведенню державного фінансового контролю, узагальнюють наслідки державного фінансового контролю і у випадках, передбачених законодавством, повідомляють про них органам законодавчої та виконавчої влади;

2) проводять у підконтрольних установах ревізії фінансово-господарської діяльності, використання і збереження фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильності визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

3) здійснюють державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно;

5) здійснюють контроль за усуненням недоліків і порушень, виявлених під час проведення державного фінансового контролю;

6) розробляють нормативно-правові акти та методичні документи з питань своєї діяльності;

7) здійснюють методологічне керівництво і контроль за діяльністю підпорядкованих контрольно-ревізійних підрозділів, узагальнюють досвід проведення державного фінансового контролю і поширюють його серед контрольно-ревізійних служб, розробляють пропозиції щодо удосконалення державного фінансового контролю;

8) проводить перевірки державних закупівель та здійснює інші функції відповідно до Закону України "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти".

Органи контрольно-ревізійної служби розглядають листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань. Звернення, де повідомляється про крадіжки, розтрати, недостачі, інші серйозні правопорушення, негайно пересилаються правоохоронним органам для прийняття рішення згідно з чинним законодавством.

Залежно від характеру взаємовідносин і суб'єкта контролю фінансовий контроль можна поділити на внутрішній і зовнішній. При внутрішньому контролі суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а при зовнішньому суб'єктом контролю виступає орган, що не належить до тієї ж системи, що й об'єкт. Внутрішній фінансовий контроль – це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства, установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу. Він є складовою управління організацією і тому провадиться на її розсуд на основі рішень даної організації.

Внутрішньогосподарський фінансовий контроль здійснюють економічні служби підприємств, установ, організацій (бухгалтерії, фінансові відділи, служби фінансового менеджменту та внутрішнього аудиту, відділи планування тощо). Він супроводжує повсякденну фінансово-господарську діяльність. Посадовою особою, яка безпосередньо відповідає за стан додержання фінансової дисципліни і організовує проведення внутрішньогосподарського контролю, виступає головний бухгалтер. Разом з керівником підприємства він у встановлених законодавством випадках несе відповідальність за порушення фінансового законодавства, за правильність і повноту фінансових документів. Головний (старший) бухгалтер має право другого підпису на фінансових документах, що створює правові підстави для перерахування або зарахування коштів на відповідні рахунки або відпуск чи витрачання товарно-матеріальних цінностей. Аудиторський (недержавний) фінансовий контроль здійснюють незалежні аудитори або аудиторські фірми, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і за рішенням органу державної влади. Можливість проведення аудиторського контролю передбачена прийнятим 22 квітня 1993 р. Законом України "Про аудиторську діяльність". Аудиторська діяльність є виключною, має професійний характер. Зокрема, для здійснення аудиту за діяльністю банківських установ аудитор повинен мати кваліфікаційний сертифікат типу А чи Б, виданий Аудиторською палатою України, а також сертифікат на здійснення аудиторської діяльності у банківських установах, отриманий за результатами проходження кваліфікаційної комісії в НБУ.

Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. За

результатами перевірки складається аудиторський висновок, який являє собою офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), що містить висновок щодо достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

При цьому важливо зазначити, що завдання ревізії схожі із завданнями аудиту, а саме: визначення достовірності інформації, що перевіряється, та відповідність чинному законодавству здійснених фінансово-господарських операцій. Водночас між ними є і суттєві відмінності (табл. 1).

Таблиця 1. Відмінності між завданнями ревізії та аудиту

<i>Відмінності</i>	<i>Аудит</i>	<i>Ревізія</i>
Спрямування діяльності	На захист інтересів клієнтів	Насамперед захищає інтереси держави
Ефективність визначається	Клієнтом як співвідношення затрат на проведення аудиту і результатів аудиторської перевірки	Відповідним контролюючим органом, що кількісно відображається розмірами донарахованих у бюджет податків та інших надходжень
Зв'язки між організацією, що проводить перевірку, і об'єктом контролю	Горизонтальні і здійснюються на добровільній основі	Вертикальні, тобто здійснюються в порядку адміністративного призначення
Перевірки вибіркоким методом за умови виявлення порушень	Має право обмежитись вибірковою перевіркою і надати можливість клієнту самому виправити помилки за весь період	Повинен провести суцільну перевірку за весь період для визначення розміру шкоди і встановлення винних
Результати відображаються	В аудиторському висновку і рекомендаціях для клієнта	В акті, що містить організаційні висновки, обов'язкові вказівки, виконання яких пізніше контролюється
Хто оплачує	Клієнт або за його згодою орган, який потребує аудиторського висновку	Вищестоящим органом або державою
Розповсюдження отриманої інформації і результатів	Зобов'язані забезпечити конфіденційність	Мають право їх висвітлити перед громадськістю

Внутрішній контроль – інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу. Метою цього процесу є забезпечення достатньої впевненості керівництва зазначених органів у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат (далі – досягнення мети). Отже, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат.

Внутрішній фінансовий контроль в органах місцевого самоврядування, міністерств и відомств України на сучасному етапі організований відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 10 січня 2010 року № 2 “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади” До цього відповідно до постанови Кабінету Міністрів

України від 22 травня 2002 року № 685 “Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю” у міністерствах, відомствах були створені окремі структури для виконання функцій внутрішнього фінансового контролю (контрольно-ревізійної роботи). Ці структурні підрозділи міністерств виконують функції контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ, військових частин, підприємств та організацій.

Відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 року № 685, Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, затверджених наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 9 серпня 2002 року № 168, та з метою підвищення якості контрольно-ревізійної роботи у системі Збройних Сил України, упорядкування нормативно-правових актів Міністерства оборони України з питань внутрішнього фінансового контролю, створення відповідної інструктивно-методологічної бази наказом Міністра оборони України було затверджено Положення про фінансовий контроль у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України.

Фінансовий контроль у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України організовується і здійснюється згідно з вимогами нормативно-правових актів України, наказів і директив Міністра оборони України та Положенням про фінансовий контроль у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України.

Метою здійснення фінансового контролю у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України є:

- аналіз фінансово-господарської діяльності у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України;

- вивчення причин недоліків і порушень у фінансово-господарській діяльності, вживання дієвих заходів щодо їх усунення, своєчасного прийняття рішень і відшкодування заподіяної державі матеріальної шкоди, розробка пропозицій щодо поліпшення фінансово-господарської діяльності в органах військового управління, військових частинах, військових навчальних закладах, установах і організаціях Збройних Сил України (далі – військові частини), державних підприємствах та їх об'єднаннях, установах і організаціях, що належать до сфери управління Міністерства оборони України (далі – підприємства);

- вживання заходів щодо запобігання фінансовим порушенням у військових частинах та підприємствах;

- надання командувачам, командирам (начальникам) допомоги в організації та веденні фінансово-господарської діяльності.

Завданням фінансового контролю в Міністерстві оборони України і Збройних Силах України є контроль за:

- дотриманням вимог Конституції та законів України, акті Президента України, Кабінету Міністрів України, інших нормативно-правових актів, наказів і директив Міністра оборони України у сфері фінансово-господарської діяльності, цього Положення;

- дотриманням фінансово-господарської дисципліни, збереженням, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, збереженням та раціональним використанням державного майна, ефективністю і законністю (правомірністю) його відчуження, якістю проведення інвентаризацій майна, інших активів і пасивів військових частин та підприємств;

– дотриманням вимог нормативно-правових актів при витратах коштів і військового майна, правильною організацією і веденням господарської діяльності військ (сил);

– якістю планування, ціноутворення, виконанням договірних зобов'язань військовими частинами та підприємствами;

– повнотою оприбуткування матеріальних цінностей і правильністю їх списання військовими частинами та підприємствами; розрахунками з платними споживачами;

– забезпеченням збереження військового майна та коштів; попередженням безгосподарності і марнотратства при витратах коштів і військового майна військовими частинами та підприємствами;

– виконанням кошторису Міністерства оборони України та своєчасним виконанням зобов'язань перед державним бюджетом військовими частинами та підприємствами;

– правильною і своєчасною виплатою особовому складу Збройних Сил України грошового забезпечення і заробітної плати; виплатою інших видів соціальної допомоги військовослужбовцям та членам їхніх сімей;

– станом бухгалтерського обліку, законністю (правомірністю) фінансово-господарських операцій, повнотою і своєчасністю документального оформлення та відображення в обліку фінансових, кредитних та розрахункових операцій, законністю (правомірністю) їх здійснення, правильністю ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, своєчасністю їх подання військовими частинами та підприємствами;

– станом контрольно-ревізійної роботи, виконанням пропозицій і усуненням недоліків за актами ревізій фінансово-господарської діяльності, організацією внутрішнього контролю у військових частинах та підприємствах;

– повнотою і своєчасністю документального оформлення та відображення в обліку фінансових, кредитних та розрахункових операцій, законністю їх здійснення, правильністю ведення бухгалтерського обліку і складання звітності військовими частинами та підприємствами.

У Міністерстві оборони України та Збройних Силах України здійснюється фінансовий контроль:

– попередній – до проведення фінансово-господарських операцій шляхом перевірок кошторисно-планових, договірних, розрахункових та інших документів у процесі фінансового планування, нарахування грошового забезпечення і заробітної плати, реєстрації штатних розписів, аналізу дотримання договірних умов тощо;

– поточний – шляхом перевірок виконання кошторисів, ведення бухгалтерського обліку, аналізу звітності;

– наступний (послідуючий) – після проведення фінансово-господарських операцій шляхом документальних ревізій і ревізій окремих питань фінансово-господарської діяльності за обліковими та звітними даними, прибутково-видатковими документами, перевірки фактичної наявності коштів, цінностей і бланків суворого обліку по фінансовій службі.

Згідно Положення про контрольно-ревізійну службу Збройних Сил України контрольно-ревізійна служба Збройних Сил України складається з Контрольно-ревізійного департаменту Міністерства оборони України та підпорядкованих йому Територіальних контрольно-ревізійних управлінь.

Контрольно-ревізійним департаментом Міністерства оборони України, на який покладаються функції наступного (послідуючого) контролю, проводяться ревізії фінансово-господарської діяльності структурних підрозділів Міністерства оборони України, Генерального штабу Збройних Сил України, командувань видів Збройних Сил України, оперативних командувань, територіальних управлінь, на яких покладені функції фінансування, забезпечення (постачання) військовим майном.

За необхідності Контрольно-ревізійний департамент Міністерства оборони України має право проводити ревізії фінансово-господарської діяльності будь-яких інших об'єктів Збройних Сил України відповідно до затвердженого Міністром оборони України плану або за його окремими дорученнями.

Територіальним контрольно-ревізійним управлінням проводяться ревізії фінансово-господарської діяльності військових частин, підприємств в межах територіальної відповідальності контрольно-ревізійних управлінь.

Основними завданнями Територіального контрольно-ревізійного управління є:

– контроль за фінансово-господарською діяльністю військових частин та підприємств, що дислокуються на визначеній території;

– встановлення осіб, винних у допущенні виявлених під час проведення контрольних заходів порушень законодавства;

– аналіз умов, причин і наслідків порушень законодавства і недоліків, виявлених під час проведення контрольних заходів, розроблення пропозицій щодо їх усунення та запобігання їм у подальшому;

– забезпечення Департаменту, командувачів видів Збройних Сил України та оперативних командувань, командирів (начальників) військових частин, керівників підприємств достовірною інформацією про стан фінансово-бюджетної дисципліни у військових частинах і підприємства на підконтрольній території;

– звітність перед Департаментом щодо проведеної роботи, надання необхідної аналітичної інформації та статистичної звітності.

Територіальне контрольно-ревізійне управління відповідно до покладених на нього завдань:

– складає піврічні плани контрольно-ревізійної роботи, погоджує їх з обласним органом державної контрольно-ревізійної служби України, за місцем дислокації Територіального КРУ, та не пізніше 1 грудня та 1 червня щорічно подає їх для узагальнення директору Департаменту;

– бере участь у підготовці проектів нормативно-правових актів, а також методологічному забезпеченні проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України;

– організує та здійснює контрольні заходи, документує та реалізує їх результати, забезпечує збереження матеріалів контрольних заходів;

– аналізує стан дотримання законності у фінансово-господарській діяльності військових частин, підприємств, інформує про його результати посадових осіб, яким вони підпорядковані;

– виконує доручення директора Департаменту й доповідає йому про результати контрольних заходів;

– проводить контрольні заходи у військових частинах і підприємствах щодо дотримання вимог чинного законодавства України з питань законності витрачання коштів, матеріальних цінностей, стану і достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності, закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти, надання платних послуг, передачі в оренду військового майна, його відчуження і реалізації;

– взаємодіє з органами державної контрольно-ревізійної служби України, правоохоронними органами з питань проведення контрольно-ревізійної роботи;

- проводить ревізії законності використання у військових частинах фінансових і матеріальних ресурсів, виділених на виконання державних програм;
- проводить ревізії за зверненнями правоохоронних органів у порядку, визначеному Міністром оборони України;
- при необхідності проводить позапланові контрольні заходи у військових частинах, які знаходяться на підконтрольній території, за зверненнями командувачів видів Збройних Сил України, оперативних командувань або за рішенням начальника управління. Проведення позапланових контрольних заходів начальником Територіального КРУ погоджується з директором Департаменту;
- ініціює у межах своїх повноважень вжиття заходів до розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які вчинили бюджетні правопорушення;
- у разі необхідності готує і надає відповідним службовим особам пропозиції щодо усунення причин порушень чинного законодавства України та умов, внаслідок яких вони стали можливими, відшкодування завданих державі збитків, притягнення винних до встановленої чинним законодавством України відповідальності;
- контролює усунення виявлених порушень законодавства і недоліків, здійснює моніторинг розгляду правоохоронними та іншими органами переданих матеріалів контрольних заходів;
- бере участь у проведенні службових розслідувань з питань використання бюджетних коштів та державного майна в порядку, визначеному Міністром оборони України;
- аналізує, узагальнює результати контрольно-ревізійної роботи у військових частинах та доповідає їх директору Департаменту;
- у межах своєї компетенції та відповідно до вимог чинного законодавства розглядає звернення громадян та інших осіб;
- готує подання до призначення на посади, переміщення по службі, звільнення з військової служби, присвоєння чергових звань, нагородження державними нагородами та відзнаками Міністерства оборони України військовослужбовців та працівників Територіальних КРУ;
- виконує інші функції за наказами та дорученнями директора Департаменту.

Головним завданням органів контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України є здійснення фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у бюджетних установах та у суб'єктах господарювання, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне майно, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх у подальшому.

Фінансовий контроль реалізується органами контрольно-ревізійної служби через проведення фінансового аудиту та інспектування.

Фінансовий аудит є різновидом фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних коштів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати

виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.

Ревізії повинні забезпечити виявлення і блокування діяльності, що загрожує економічній безпеці Збройних Сил України, спричиняє зростання дебіторської та кредиторської заборгованості, спрямована на здійснення господарських операцій, які не передбачені або заборонені чинним законодавством, неефективне використання державних коштів і майна, а також сприяти зміцненню фінансово-господарської дисципліни, поліпшенню фінансового стану державних підприємств, установ та організацій, що входять до сфери управління Міністерства оборони України, збереженню державного майна, поповненню доходів Державного бюджету України.

Основним завданням органів контрольно-ревізійної служби Збройних Сил України під час проведення контрольних заходів є викриття схем виведення з-під контролю та привласнення державних фінансових і матеріальних ресурсів, попередження нанесення збитків державі шляхом здійснення контролю за:

- дотриманням фінансово-господарської дисципліни, збереженням, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, коштів державних підприємств Міністерства оборони України, збереженням та раціональним використанням державного майна, ефективністю і законністю його відчуження;

- повнотою і своєчасністю документального оформлення та відображення в обліку фінансових, кредитних та розрахункових операцій, законністю їх здійснення, правильністю ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

- якістю проведення інвентаризацій майна, інших активів і пасивів Збройних Сил України та державних підприємств Міністерства оборони України.

Під час проведення контрольних заходів у бюджетних установах основними питаннями, що підлягають ревізії, є:

- виконання вимог та норм бюджетного законодавства, зокрема, Бюджетного кодексу України, законів України, указів Президента України, постанов Кабінету Міністрів України, які стосуються підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, оплати праці та грошового забезпечення, посилення бюджетної дисципліни;

- достовірність інформації, наведеної у бюджетах запитах, обґрунтованість та правильність обчислення показників загального та спеціального фондів Державного бюджету України, виконання плану асигнувань, відповідність узятих бюджетних зобов'язань затвердженим бюджетним асигнуванням;

- правильність розрахунків витрат на утримання апарату установи, дотримання чинних нормативних актів під час витрачання коштів Державного бюджету України, забезпечення збереження державного майна;

- дотримання вимог чинного законодавства з питань закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та порядку формування, встановлення та застосування цін і тарифів, недопущення розміщення замовлень, укладення контрактів (договорів) з посередницькими структурами;

- правильність, повнота та достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- ефективне використання фінансових і матеріальних ресурсів на будівництво та придбання житла й інших об'єктів нерухомості;

- раціональне використання земель, відведених для потреб оборони, законність та доцільність їх передачі в користування або виведення зі сфери управління Міністерства оборони України;

- виявлення і перевірка по суті фінансових операцій, які віднесені до сумнівних, незвичних тощо.

Під час проведення контрольних заходів в державних підприємствах Міністерства оборони України у першочерговому порядку ревізується:

- дотримання чинних нормативних актів щодо цільового ефективного витрачання коштів і матеріальних цінностей, забезпечення і збереження, використання фінансових інвестицій і нематеріальних активів, цільове та ефективне використання кредитів, отриманих під заставу державного майна;
- економічний стан підприємств, своєчасність виконання зобов'язань перед Державним бюджетом України, Міністерством оборони України і працівниками, встановлення фінансових можливостей до повернення залучених коштів;
- ефективне використання та забезпечення схоронності військового майна, одержаного на умовах тимчасового використання або на збереження;
- цільове та ефективне використання коштів Державного бюджету України, виділених в порядку фінансування як одержувачам бюджетних коштів;
- законність отримання доходів, пільг, дотримання чинного законодавства під час відчуження (реалізації) активів;
- достовірність звітності та правильність ведення бухгалтерського обліку;
- виявлення і перевірка по суті фінансових операцій, які віднесені до сумнівних, незвичних тощо.

Аналіз фінансового стану підприємства починається із загальної його оцінки за показниками, які характеризують:

- забезпеченість підприємства власним капіталом;
- раціональність розміщення власного капіталу;
- величину і частку робочого капіталу;
- ефективність використання власного капіталу;
- ефективність використання власного оборотного капіталу;
- ефективність використання сукупного капіталу;
- фондівіддачу активів підприємства.

Аналіз і загальна оцінка фінансового стану підприємства проводиться з метою оперативного реагування і прийняття управлінських рішень, скерованих на зміцнення фінансового стану, забезпечення фінансової стабільності в наступному періоді і на перспективу.

Поглиблений аналіз – деталізований факторний аналіз і оцінка структурних змін майнового і фінансового стану підприємства та можливостей його розвитку на перспективу. Він конкретизує і доповнює експрес-аналіз, дає можливість всебічно оцінити фінансовий стан суб'єкта господарювання, пооб'єктно виявити внутрішньогосподарські резерви, визначити шляхи та прийняти управлінські рішення щодо їх використання. Ступінь деталізації залежить від уміння, мети і бажання аналітика.

В аналізі зосереджується увага на таких об'єктах, що потребують детального вивчення:

- склад і структура активів і пасивів балансу підприємства;
- структура власного капіталу;
- розміщення власного капіталу та довгострокових залучених коштів;
- стан і ефективність використання основних фондів та інших необоротних активів;
- оборотні засоби та джерела їх формування;
- тривалість операційного циклу;
- дебіторська і кредиторська заборгованість;
- фінансові результати;
- рух грошових потоків;
- ділова активність.

Аналіз складу і структури активів і пасивів підприємства. Фінансова стійкість підприємства значною мірою залежить від величини і частки власного капіталу в сукупному капіталі та раціональності його розміщення в активах. Оскільки в процесі функціонування підприємства величина і склад активів та джерел їх формування змінюється, то для отримання загальної уяви про якість цих змін в часі необхідне провести вертикальний і горизонтальний аналіз активів і пасивів.

Склад і структура активів і пасивів підприємства дає узагальнену вартісну характеристику активів та джерел їх формування

Перелік об'єктів аналізу може бути розширеним за бажанням аналітика або керівника підприємства.

Якщо в оцінці діяльності державних підприємств Міністерства оборони України не виникає проблем, бо вони проводять діяльність як і всі інші комерційні підприємства та оцінюються за загально прийнятими методами оцінки, то в бюджетних установах (військових частинах) прийняти загальні методи та способи оцінки їх діяльності не можливо. Бюджетні установи повністю утримуються за рахунок бюджету і їх фінансова діяльність здійснюється в основному на витрачання коштів для виплати заробітної плати, придбання, ремонту та утримання озброєння, військової (спеціальної) техніки та військового майна, утримання установи (загальногосподарські видатки), а також одержання коштів від надання додаткових послуг, які зараховуються на спеціальний фонд бюджету та використовуються також на утримання установи або перераховуються до вищого розпорядника бюджетних коштів. Немає таких показників, як власний капітал, прибуток, ліквідність, рентабельність. Військові частини, в основному, тільки використовують кошти та матеріальні засоби на заходи підтримання бойової готовності та боєздатності й утримання особового складу (військовослужбовців та працівників) частини.

Проблему відсутності однозначної оцінки діяльності бюджетних установ за підсумками внутрішнього фінансового контролю можна вирішити проаналізувавши діяльність той чи іншої установи, оцінивши її з усіх боків.

На сучасному етапі оцінка діяльності бюджетної установи за підсумками контролю здійснюється в основному за двома напрямками:

- суми виявлених фінансових порушень за актами ревізій;
- наявність та кількість порушених кримінальних справ.

Але це не враховує ні період перевірки, ні суму фінансування, ні якість підготовки працівників, ні такі суди "військові" причини, як бойові навчання, передислокація військової частини, установи, скорочення або зміни організаційно штатної структури та інші. На всі можливі причини якості фінансово-господарської діяльності потрібно звернути увагу та виділити основні, які суттєво впливають на якість діяльності бюджетної установи у військових структурах.

Так, наприклад, дві бюджетні установи в цьому році були перевірені та виявлено у кожній фінансових порушень 2 та 3 тис. грн. відповідно, то за висновками фінансово-господарська діяльність першої установи буде краща, адже у неї виявлено менше порушень. Але, якщо, у першій установі фінансування у 10 разів менше, або період що перевірявся не 3 роки, а всього рік та інші. Розглядаючи майже тільки ці два факти, то цілком справедливо стає питання якості оцінювання та можна зробити протилежний висновок – друга установа краща. А якщо діяльність військової частини за календарний рік не перевірялась, то й висновків зробити не можливо та буде вона цього року серед кращих. Так на кого орієнтуватись? Як оцінити фінансову діяльність бюджетної установи?

Розглянемо за даними Територіального Кримського контрольно-ревізійного управління Міністерства оборони України на прикладі трьох військових частин за кожен рік, у яких були значні фінансові порушення (табл. 2).

Таблиця 2. Суми виявлених фінансових порушень за підсумками кожного року по військовим частинам

Найменування військової частини	Сума виявлених фінансових порушень (ФП)			За період який перевірено	
	загальна сума ФП	по відношенню до перевіреного періоду	по відношенню до суми фінансування	сума фінансування	перевірений період
	(тис. грн.)	(тис. грн / рік)	(1:10 000 грн.)	(млн. грн.)	(рік. міс.)
<i>2008 рік.</i>					
A4068	179,0	65,1	75,5	23,7	2 р.9 м.
A2320	67,0	50,4	13,5	49,6	1 р.4 м.
A2327	135,0	49,1	135,0	10,0	2 р.9 м.
<i>2009 рік</i>					
A2272	358,1	116,3	74,4	48,1	3 р.1 м.
A1743	310,2	109,6	189,1	16,4	2 р.10 м.
A0360	259,1	99,7	9,4	276,1	2 р.6 м.
<i>2010 рік</i>					
A0156	199,3	61,3	21,9	91,1	3 р.3 м.
A2320	106,3	63,7	17,7	60,0	1 р.8 м.
A4068	36,7	25,8	18,8	19,5	1 р.5 м.

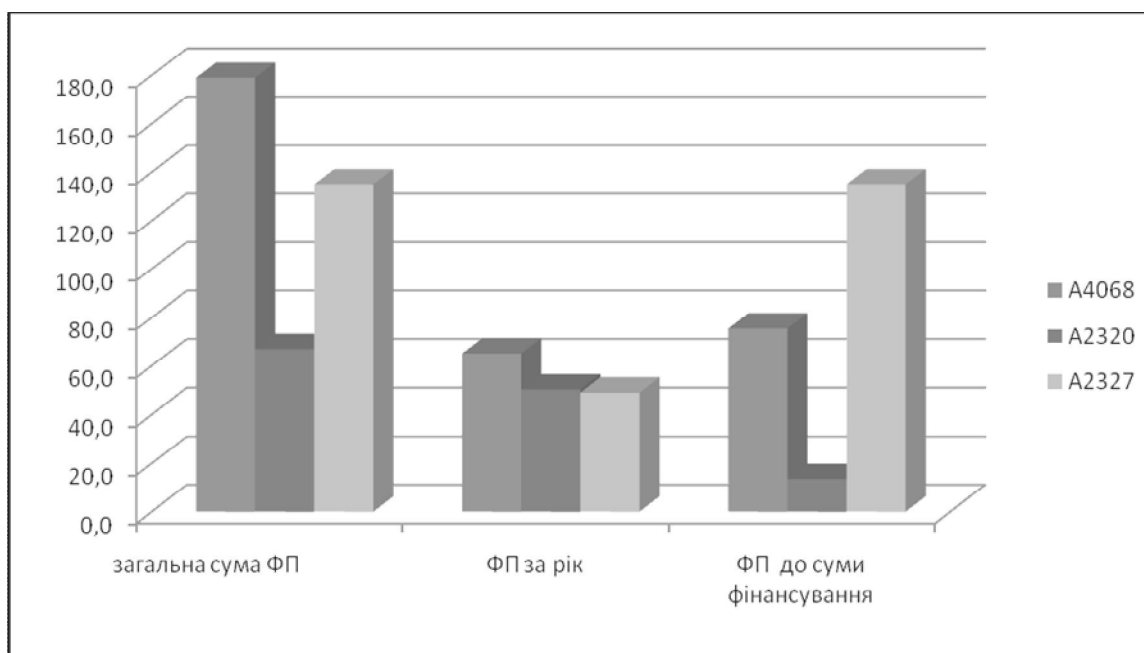


Рис. 1. Суми виявлених фінансових порушень у 2008 році

З таблиці (табл. 2) та наведеної діаграми №1 видно, що у 2008 році “перше” місце за загальною сумою виявлених під час ревізії фінансових порушень займає військова частина A4068, у якій виявлено 179,0 тис. грн., “друге” – військова частина A2327. Краща з них це військова частина A2320, але за кількістю фінансових порушень за рік вона посідає вже “друге” місце. Але в порівнянні суми фінансових порушень до суми фінансування, яке надійшло за період, що

перевірявся, то “перше” місце беззаперечно займає військова частина А2327, яка мала 135,0 грн. фінансових порушень на 10 тис. грн. фінансування, що перевищує показник військової частини А4068 близько 2 разів, а військової частини А2320 у 10 разів.

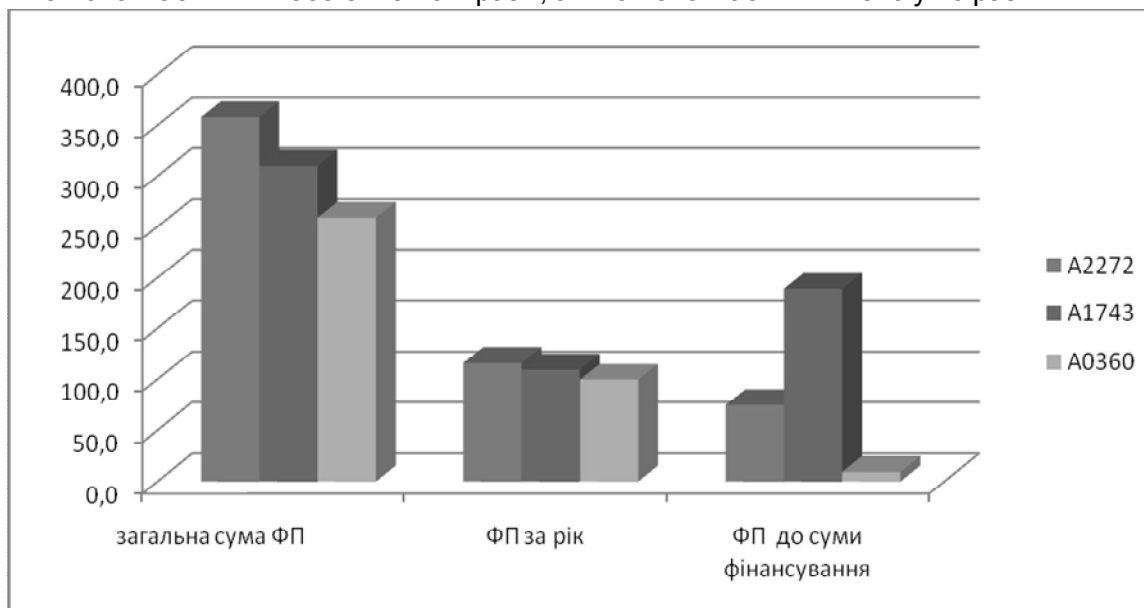


Рис. 2. Суми виявлених фінансових порушень у 2009 році

Також, з таблиці (табл. 2) та наведеної діаграми № 2 видно, що у 2009 році “перше” місце за загальною сумою виявлених під час ревізії фінансових порушень займала військова частина А2272, “друге” – військова частина А1743. Краща з них за загальною сумою фінансових порушень це військова частина А0360. Але в порівнянні до суми фінансування, яке надійшло за період, що перевірявся, “перше” місце посідає військова частина А1743 та перевищує показник військової частини А0360 в 20 разів, хоча за загальною сумою ФП перевищує тільки на 20%.

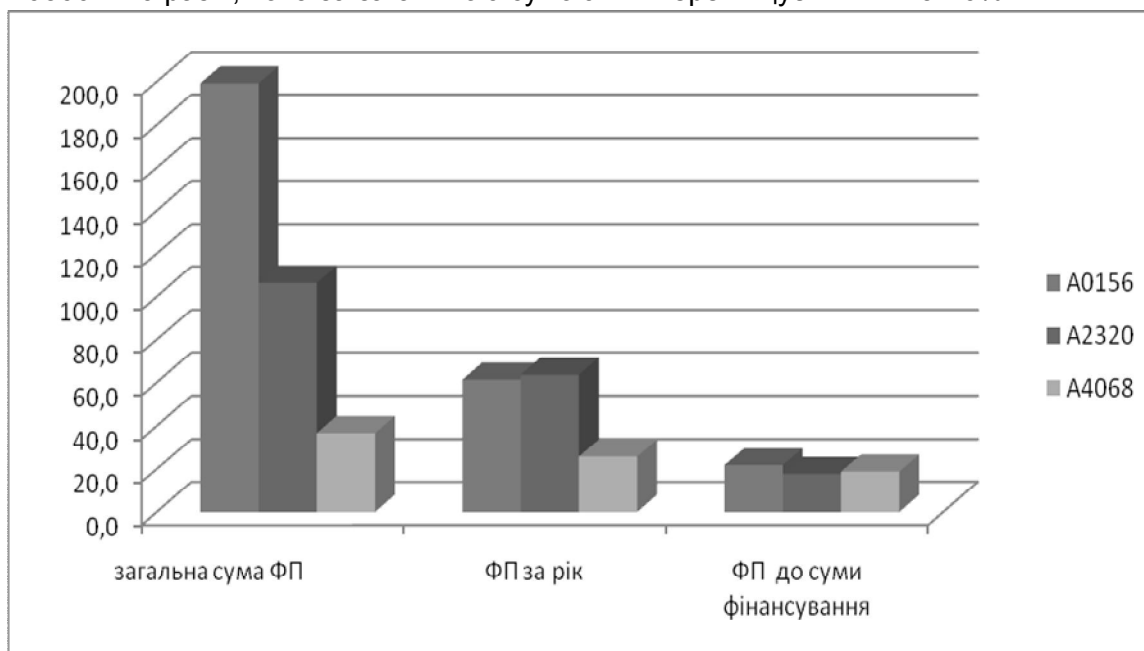


Рис. 3. Суми виявлених фінансових порушень у 2010 році

Розглянемо показники, що наведені у таблиці (табл. 2) та діаграми № 3 видно, що у 2010 році “перше” місце за загальною сумою виявлених під час ревізії фінансових порушень займала військова частина А0156, “друге” – військова частина А2320, краща з них майже за всіма показниками це військова частина А4068.

Фактично, підбиваються підсумки щороку та нагороджуються кращі, у яких найменші фінансові порушення. У даному випадку найкраща частина у за 2010 рік – А4068. Але за рік підбиваються підсумки тільки за частини, що проводились планові (повні) ревізії. Не враховуються частини, які в поточному році не перевірялись та не враховуються фінансові порушення, що виявлені ревізіями окремих питань, що проводяться за дорученням правоохоронних органів та органів управління. На мою думку потрібно брати до аналізу стану фінансово-господарської діяльності бюджетних установ (військових частин) період за 3 роки (з моменту останньої планової ревізії), у зв'язку з тим, що військові частини, в основному, перевіряються один раз на 2-3 роки, та з урахуванням ревізій окремих питань, що проведені за той же період.

Так, розглянемо наведені нижче дані (табл. 2).

Таблиця 3. Суми виявлених фінансових порушень по військовим частинам за період 2008-2010 років (з моменту останньої ревізії)

Найменування військової частини	Сума виявлених фінансових порушень (ФП)			За період який перевірено	
	загальна сума ФП	по відношенню до перевіреного періоду	по відношенню до суми фінансування	сума фінансування	перевірений період
	(тис. грн.)	(тис. грн. / рік)	(1:10 000 грн.)	(млн. грн.)	(рік. міс.)
A2327	135,0	49,1	135,0	10,0	2 р.9 м.
A2272	358,1	116,3	74,4	48,1	3 р.1 м.
A1743	310,2	109,6	189,1	16,4	2 р.10 м.
A0360	259,1	103,6	9,4	276,1	2 р.6 м.
A0156	199,3	61,3	21,9	91,1	3 р.3 м.
A2320	106,3	63,7	17,7	60,0	1 р.8 м.
A4068	907,1	638,8	465,2	19,5	1 р.5 м.

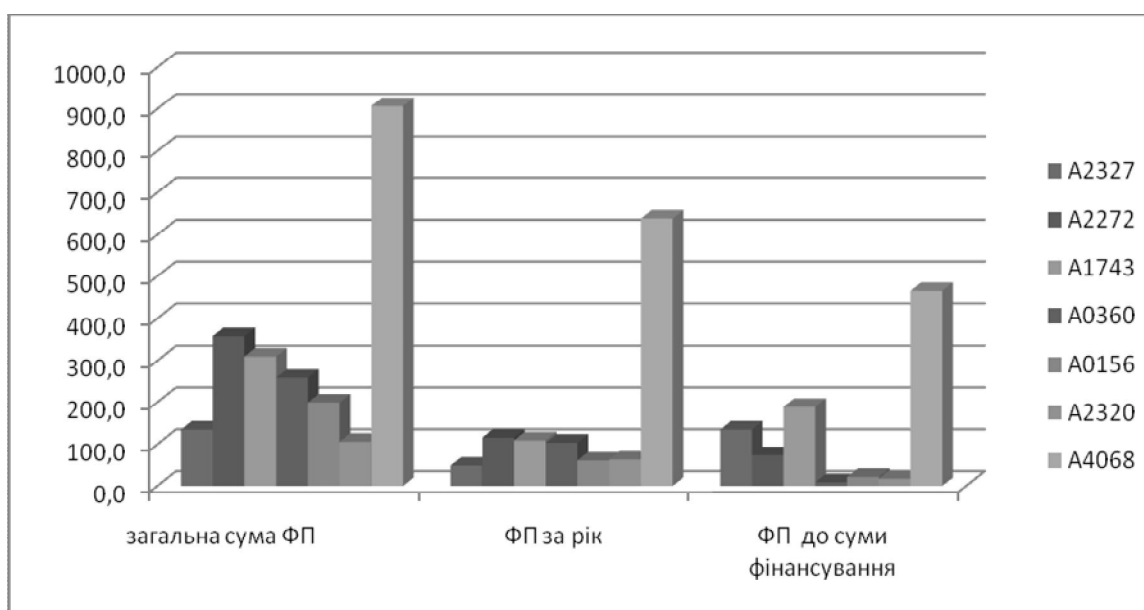


Рис. 4. Суми виявлених фінансових порушень у 2008-2010 роках

З таблиці (табл. 3) та наведеної діаграми № 4 видно, що за 2008-2010 роки "перше" місце за всіма показниками займала військова частина А4068, у який за цей період було ще 3 ревізії. За загальною сумою виявлених під час ревізії фінансових порушень "друге" місце посідала військова частина А2272. Краща з них показником відношення ФП до суми фінансування є військова частина А0360.

З наведеного ми бачимо, що за 2010 рік військовою частиною А4068, як мінімум, не потрібно заохочувати та ставити у приклад.

При подальшому розгляді всіх факторів, які впливають на якість оцінки фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, можливе створення методології оцінки діяльності керівного складу установи.

Напрямами рішення проблеми вважаю:

– визначення основних ризиків у діяльності бюджетної установи та фактори які можуть впливати на їх виникнення;

– встановлення основних груп питань, які потребують дослідження для здійснення оцінки;

– визначення факторів, які впливають на обсяги фінансових порушень та їх підсумки;

– правильність прийняття управлінських рішень.

– вибір методу оцінки, який враховує всі основні фактори якості діяльності керівництва та всього особового складу бюджетної установи;

– знаходження загального підходу в оцінці різних, за своєю діяльністю та методів досягнення кінцевої мети діяльності, установ.

Визначення методики оцінки фінансово-господарської діяльності бюджетних установ дасть змогу у подальшому підборі та комплектуванні управлінців на керівні посади та , як наслідок, економії бюджетних коштів й ефективного їх використання.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Створення сучасної системи державного внутрішнього фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері. На сучасному етапі, у період реформування з огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний внутрішній фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

У зв'язку з чим вважаю за необхідне визначити основні напрямки методології оцінки фінансово-господарської діяльності бюджетних військових установ.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бюджетний кодекс України, ст. 26.

2. Закон України "Про аудиторську діяльність" № 3125-XII від 22 квітня 1993 року (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V), ст. 8.

3. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" № 2939-XII від 26 січня 1993 року.

4. Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 року № 685 "Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю".

5. Постанова Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року №1777 (зі змінами і доповненнями) “Про порядок проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ”.

6. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року “Про порядок проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання”.

7. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 січня 2010 року № 2 “Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади”.

8. *Олійник О.В.* Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. / О.В. Олійник – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.

9. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб./ Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

10. *Усач Б.Ф.* Аудит. Навчальний посібник. / Б.Ф. Усач – Київ: Знання, 2007.

11. *Савченко В.Я.* Аудит. Навчальний посібник. / В.Я. Савченко – Київ: КНЕУ, 2006.

12. *Барабаш Н.С., Никонович М.О.* Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н.С.Барабаш, М.О. Никонович – Фінансовий контроль. – 2005. – №3(26). – 44-46 с.

13. *Костырко Р.А.* Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. / Р.А.Костырко - Х.: Фактор, 2007 – 784 с.

14. *Остапенко В., Подъяблонская Л., Мешков В.* Фінансовий стан підприємства: оцінка, шлях вдосконалення/ В. Остапенко, Л. Подъяблонская, В. Мешков – Економіст. – 2005. – № 7.

15. *Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й.* Казначейська система: Підручник. / С.І. Юрій, В.І. Стоян, М.Й. Мац – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 590 с.

16. *Савченко Л.А.* Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... доктора юридичних наук : 12.00.07 / Л.А. Савченко. – Ірпінь, 2002. – 454 с.

17. *Малеин Н.С.* Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль./ Н.С. Малеин – М.: Наука, 1964. – 423 с.