

Концепція обґрунтовує новий підхід до ефективного зниження витрат. Концептуальний підхід розглядає якість і витрати як парну категорію, оскільки зниження витрат планується досягнути через підвищення якості проектування та виробництва. Відмінною особливістю такої концепції є інтеграція облікового підходу з економічним аспектом витратного механізму ланцюжка цінності. Концепція передбачає створення системи управління витратами, основними підсистемами якої є управлінський облік та управлінський контроль. Ідейний зміст концепції вимагає від управлінського обліку та контролю відповідного ускладнення традиційних підходів до вирішення поставленої задачі.

Література

1. *Ільченко Л. Б.* Управлінський облік в системі управління підприємством // Економічний простір. — 2008. — № 13. — С. 202—212.
2. *Корецький М. Х., Дегтяр А. О., Дацій О. І.* Стратегічне управління: Навч. пос. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 240 с.
3. *Корольова О. І.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні // Економіка, фінанси, право. — 2008. — № 7. — С. 13—17.
4. *Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлап'юнов Л. Ю., Макухін Г. А.* Управління затратами підприємства.: Монографія. — К.: Лібра, 2007. — 320 с.
5. *Сук Л. К., Сук П. Л.* Організація бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: Каравела, 2009. — 624 с.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2010 р.

УДК 657.4: 336

О. О. Дорошенко,

аспірант,

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана

КЛАСИФІКАЦІЯ СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Наведено обґрунтування розподілу суб'єктів контролю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відповідно до їх повноважень.

Ключові слова: суб'єкт контролю, контроль фінансово-господарської діяльності, бюджетні установи, загальний контроль, спеціалізований контроль, внутрішній контроль, зовнішній контроль.

Постановка проблеми і її зв'язок із найважливішими науковими та практичними завданнями. Побудова цілісної системи державного фінансового контролю, яка забезпечувала б комплексний підхід задля досягнення поставленої мети, вимагає максимальної узгодженості дій різних контролюючих органів, які, в силу галузевої, територіальної, економічної розгалуженості, виконують різнопланові завдання.

З огляду на це, побудова чіткої класифікаційної схеми суб'єктів державного фінансового контролю, дозволить виявити інформаційні, функціональні зв'язки між ними та збалансувати повноваження щодо контрольної діяльності.

Аналіз останніх досліджень. Оскільки здійснення фінансового контролю є неможливим без суб'єкта контролю, більшість дослідників аналіз сучасного стану та перспектив вдосконалення контролю за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ розпочинають із визначення меж компетенції тих чи інших контролюючих органів. Такі дослідження присутні в працях відомих вітчизняних учених, таких як: Бутинець Ф. Ф., Германчук П. К., Базась М. Ф., Шевчук В. О., Головань М. М., Дорош Н. І. та ін. Значна увага, що приділяється даному питанню вітчизняними науковцями, свідчить про його актуальність. Дослідники наголошують на необхідності прийняття закону про фінансовий контроль, у якому були б ліквідовані недоліки, що притаманні сучасній системі дій контролюючих органів. Однак такий закон відсутній на даний час, і тому не зникає потреба в ґрунтовних дослідженнях проблем узгодження функцій головних суб'єктів державного фінансового контролю.

Метою статті є визначення теоретичних передумов класифікації суб'єктів контролю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, оскільки від правильного розуміння сутності і цільової спрямованості здійснюваного певними органами контролю залежить його ефективність.

Функціонування системи державного фінансового контролю є неможливим без існування таких базових її елементів, як суб'єкти контролю, об'єкти контролю та контрольні дії. Причому ефективність такої системи визначає, головним чином, відповідна діяльність суб'єктів контролю, оскільки вони визначають перелік підконтрольних об'єктів, доцільні форми і методи контролю. У зв'язку з тим, що сфера контрольної діяльності не є однорідною і функції контролю виконуються на різних рівнях бюджетного управління, проблема визначення меж їх компетенції потребує подальшого дослідження.

Поняття «суб'єкт контролю» українськими та російськими вченими трактується дещо по-різному.

На погляд російського вченого С. В. Степашина, суб'єктом державного фінансового контролю є організації, що здійснюють фінансовий контроль [2, с. 94].

М. М. Головань вважає [3], що до суб'єктів контролю слід віднести лише органи, які здійснюють безпосередньо контрольні функції: Рахункову палату, ДКРС й органи відомчого контролю. Однак, на нашу думку, безпідставно виключати із кола суб'єктів контролю спеціалізовані органи, міністерства. Контрольні функції, які вони здійснюють, є важливою складовою державного фінансового контролю і без них його організаційна структура буде деформованою.

З огляду на це, погоджуємось із точкою зору проф. Ф. Ф. Бутинця, який вважає, що суб'єктом контролю в контрольному процесі виступають носії прав і обов'язків, а саме особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання, а також право втручатися в його оперативну діяльність та самостійно притягувати винних до відповідальності [1, с. 97].

Державний фінансовий контроль (ДФК) — це цілісна система, яка є результатом взаємодії усіх ланок державного управління від загальнодержавного до місцевого рівня, тому дії контролюючих органів необхідно розглядати та координувати комплексно, без виключення внутрішнього контролю.

Як показали наші дослідження, систематизація суб'єктів державного фінансового контролю здійснюється дослідниками в різних напрямках, серед яких доцільно виділити чотири наступних.

Представники першого напрямку за суб'єктами поділяють ДФК на загальнодержавний, спеціалізований, відомчий, комунальний (муніципальний). *Загальнодержавний контроль* здійснюється Верховною Радою України, Президентом України та Кабінетом Міністрів України (КМУ) під час реалізації наданих їм конституційних повноважень та Рахунковою палатою як постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. *Спеціалізований державний фінансовий контроль* здійснюється Міністерством фінансів України (МФУ), Головним контрольно-ревізійним управлінням (ГоловКРУ) при Міністерстві фінансів України, Державним казначейством України, Державною податковою адміністрацією України (ДПАУ), Національним банком України (НБУ),

державними комітетами, їхніми структурними підрозділами та іншими спеціалізованими органами контролю.

Відомчий контроль здійснюють міністерства, державні комітети, концерни, асоціації, акціонерні виробничі об'єднання відповідно до законодавчих та інших нормативних актів, якими передбачено проведення комплексних ревізій і контрольних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємства за ініціативою власника, тобто органу, якому підпорядковане підприємство на правах власності.

Комунальний (муніципальний) фінансовий контроль здійснюється радами народних депутатів та їхніми комісіями, незалежними профспілками, членами партій та рухів відповідно до повноважень, наданих законодавством України [4].

Інша група дослідників державний фінансовий контроль поділяє на *загальний* (здійснюється Верховною Радою, КМУ, НБУ, МФУ, Фондом держмайна України) та спеціалізований (здійснюється Рахунковою палатою, ДПА, ДКРС, Держказначейством, Державною митною службою, Державним комітетом з цінних паперів і фондового ринку, Державним комітетом з регулювання ринків фінансових послуг, Дирекцією державних позабюджетних цільових фондів) [5, с. 59].

Проф. Ф. Ф. Бутинець серед суб'єктів зовнішнього контролю виділяє органи законодавчої, виконавчої, судової влади, спеціальні контрольні органи та органи місцевого самоврядування [1, с. 98].

Згідно іншої точки зору, до кола суб'єктів державного фінансового контролю включаються органи державної влади та управління та спеціалізовані органи контролю. До першої групи належать Рахункова палата, ДПА, Міністерство фінансів та ДКРС і ДКУ в його складі, Фонд держмайна України, Міністерство економіки, Міністерство праці та соціальної політики, Держкомстат, Антимонопольний комітет, НБУ. До другої групи включені Державний комітет України із стандартизації, метрології та сертифікації, Державний митний комітет України, Державний комітет країни у справах захисту прав споживачів, Державна інспекція України з контролю за цінами, ДАІ, Державна пожежна інспекція, Державна санітарна інспекція. Згідно із цією точкою зору, муніципальний та відомчий контроль розглядаються окремо від державного фінансового контролю [6, с. 59].

Помітно, що одними вченими [1, 4] органи місцевого самоврядування та представники відомчого контролю відносяться до суб'єктів ДФК, іншими [5, 6] — розглядаються окремо. Стосовно

розмежування органів ДФК загальної та спеціальної компетенції, то думки дослідників також є різними.

Враховуючи існуючі класифікації, на наш погляд, до загальнодержавних органів ДФК за діяльністю бюджетних установ належать Верховна Рада, Президент України, Кабінет міністрів України. Ці органи влади здійснюють загальний контроль за всіма сферами життя суспільства, у тому числі і фінансовий контроль.

Групу спеціалізованих суб'єктів контролю доцільно розділити на дві підгрупи:

1) органи державної влади, для яких державний фінансовий контроль є основною функцією, а саме Рахункова палата України, Державна контрольно-ревізійна служба, ДПА. Перших два суб'єкти цієї групи переважно здійснюють контроль за видатковою частиною бюджету, ДПА — за доходною;

2) органи влади, для яких ДФК не є основною функцією — Державне казначейство України, Державна митна служба, НБУ, Фонд державного майна, Державний комітет статистики України.

Окремо слід виділити суб'єктів відомчого контролю, а також органи місцевого самоврядування.

Структурну схему суб'єктів ДФК за діяльністю бюджетних установ наведено на рис. 1.



Рис. 1. Структурна модель суб'єктів ДФК за діяльністю бюджетних установ

Досить дискусійним серед вітчизняних вчених є розподіл контролю на зовнішній та внутрішній.

Відповідно до вітчизняного законодавства [7], зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою — в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України — відповідно до його повноважень, визначених законом.

Проблема полягає у віднесенні суб'єктів контролю до зовнішніх чи внутрішніх. Так, на думку одних дослідників [6, с. 27—28; 8, с. 21—22], внутрішній контроль — це контроль у межах однієї галузі, відомства, підприємства, установи або організації, що реалізується силами штатних контролерів та інспекторів їх структурних контрольних підрозділів; зовнішній контроль здійснюється щодо організаційно не підпорядкованих об'єктів. Притримуючись такої точки зору, до суб'єктів внутрішнього контролю за діяльністю бюджетних установ слід віднести розпорядників коштів вищого рівня та Державне казначейство. Суб'єктами зовнішнього контролю в такому випадку є ДКРС, Рахункова палата. Однак такий підхід суперечить положенням Лімської декларації, у якій зазначено, що кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього контролю. Органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів [9]. Оскільки в організаційній структурі Міністерства фінансів ДКРС є внутрішньою, підпорядкованою міністерству службою, то підстав віднесення її до органів внутрішнього контролю немає. Окрім того, згідно із Лімською декларацією, вищі органи контролю державних фінансів є органами зовнішнього контролю [9]. Якщо ДКРС відносити до органів зовнішнього контролю, виникає два вищих контрольних органів із нечітким розмежуванням функцій.

На наш погляд, суб'єктом зовнішнього контролю в Україні є Рахункова палата. Суб'єкти внутрішнього державного фінансового контролю здійснюють його на різних рівнях. На найвищому рівні внутрішнього ДФК знаходиться ДКРС як контрольна служба Кабінету міністрів України, створена в межах Міністерства фінансів. Наступний рівень внутрішнього ДФК за діяльністю бюджетних установ належить Держказначейству. Цей орган здійснює попередній, поточний та наступний контроль за використанням бюджетних коштів. Інший рівень внутрішнього контролю — внутрівідомчий контроль. Слід відмітити, що внутрішній кон-

троль всередині бюджетної установи, що здійснюється керівником або спеціальним відділом, не є державним.

Зауважимо, що побудова чіткої класифікації суб'єктів контролю є лише першим кроком на шляху до вдосконалення існуючої системи контролю. Набагато складнішим, на наш погляд, є наукове обґрунтування та законодавче закріплення розподілу повноважень між існуючими органами контролю таким чином, щоб дублювання функцій було мінімальним, існував ефективний обмін інформацією, а також досягалась максимальна результативність контролю.

Література

1. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 544 с.
2. *Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А.* Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. — СПб.: Питер, 2004. — 560 с.
3. *Головань М.М.* Державний фінансовий контроль і його реформування // *Фінанси України*. — 2003. — №9. — С. 135.
4. *Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни* / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К.: КНЕУ, 2003. — 408 с.
5. *Германчук П.К., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.* Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. — К.: НВП «АВТ», 2004. — 424 с.
6. *Базась М. Ф.* Методика і організація фінансового контролю. — К.: МАУП, 2004 — 446 с.
7. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року.
8. *Левицька С.О.* Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: Монографія. — Рівне: НУВГП, 2005. — 347 с.
9. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) в 1977 р.

Стаття надійшла до редакції 01.04.2010 р.