

АНОТАЦІЯ

Ярмолюк Ю.В. Експертна оцінка операцій з бюджетними коштами. –
Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо - кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018 рік.

Досліджені організація та методика економічної експертизи операцій з бюджетними коштами.

В роботі дані пропозиції щодо вдосконалення організації та методики економічної експертизи операцій з бюджетними коштами. Визначені основні принципи, об'єкти і суб'єкти економічної експертизи операцій з бюджетними коштами.

ANNOTATION

Yarmolyuk Yu.V. Expert estimate of operations with public money. - The manuscript.

Study on obtaining an educational qualification level "Master" in specialty 071 "Accounting and Taxation" - Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The organization and methods of economic expertise of operations with public money are investigated.

In the work there are presented suggestions for improving the organization and methodology of economic appraisal of operations with public money. The basic principles, objects and subjects of economic expertise of operations with budget funds are determined.

ЗМІСТ

Вступ

Розділ 1. Операції з бюджетними коштами, як об'єкт економічної експертизи

1.1. Економічний зміст і функції бюджетних коштів

1.2. Принципи формування і розподілу бюджетів

1.3. Характеристика правопорушень з бюджетними коштами

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Організація економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

2.1. Принципи, суб'єкти та об'єкти економічної експертизи

2.2. Етапи економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

2.3. Інформаційне забезпечення економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Методика економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

3.1. Економічна експертиза бюджетних запитів та перевірка їх обґрунтованості

3. 2. Економічна експертиза кошторису доходів і видатків

3.3. Економічна експертиза використання бюджетних коштів

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

Додатки

РОЗДІЛ 1.

ОПЕРАЦІЇ З БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ, ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Економічний зміст і функції бюджетних коштів

Найважливішим інструментом державного регулювання економічних процесів, вирішення соціальних, політичних, виробничих, екологічних завдань в умовах ринку виступає бюджетний механізм.

Саме шляхом бюджетного перерозподілу валового внутрішнього продукту і національного доходу держава прагне досягти створення такої структури суспільного виробництва і народногосподарських пропорцій, які адекватні ринковому механізму господарювання. За допомогою бюджетного механізму можливий вплив держави на розвиток таких макроекономічних процесів, як економічний розвиток країни, зміцнення соціальної сфери, прискорення темпів науково-технічного прогресу, докорінне переоснащення матеріально-технічної бази виробництва, розвиток інноваційних процесів, зниження рівня безробіття і збільшення зайнятості.

Державне регулювання економіки може здійснюватися на основі змін пріоритетів бюджетної політики, яка все більше повинна переходити від рішення оперативних і поточних завдань до розробки і послідовної реалізації довгострокових і цільових програм, що охоплюють різні сфери суспільної діяльності.

Провідну, визначальну роль у формуванні та розвитку економічної структури будь-якого сучасного суспільства грає державне регулювання, здійснюване в рамках обраною владою економічної політики. Одним з найбільш важливих механізмів, що дозволяють державі здійснювати економічне і соціальне регулювання, є фінансовий механізм - фінансова система суспільства, головним ланкою якої є державний бюджет. Саме за допомогою фінансової системи держава утворює централізовані фонди і

впливає на формування децентралізованих фондів грошових коштів, забезпечуючи можливість виконання покладених на державні органи функцій.

Слово «бюджет» походить від англійського budget - сумка: в Англії канцлер казначейства щодня приносив у парламент мішок з грошима, який так і називався

Завдяки тривалому історичному процесу еволюції суспільства, трансформації натурального господарства у товарно-грошове, становленню держави, розвитку фінансової науки сформувався підхід до поняття «бюджет». Вперше у Франції в 1781 році було оприлюднений офіційний документ, який вміщував звітні дані за декілька років про доходи й видатки держави. За своїм змістом цей звіт був схожий на документ, який згодом назвали бюджетом. Отже, 1781 рік вважають роком появи першого бюджету.

Тільки на початку дев'ятнадцятого століття поняття « бюджет» знайшло розповсюдження в офіційно-ділових документах. У своєму праці «Бюджет» французький економіст Рене Штурм дослідив еволюцію суджень на сутність бюджету. У таблиці 1.1. наведено визначення категорії «бюджет», притаманні другій половині дев'ятнадцятого століття.

Таблиця 1.1.

Визначення бюджету, притаманні другій половині дев'ятнадцятого століття

Джерело	Визначення категорії « бюджет»
Жан Б. Сей [11, с.41]	Рівновага між потребами і коштами держави
Кодекс Державної звітності 31 травня 1862 р. [11, с. 42]	Акт, який передбачає і розв'язує щорічні доходи та видатки держави чи інші повинності, що підпорядковуються законами тим самим правилам
Іванов В. М. [11, с.42]	Офіційний звіт про громадські доходи й видатки
Словник Літтре [11, с. 42]	Щорічно обумовлена відомість державних доходів і витрат

Державний бюджет - провідна ланка фінансової системи й основна фінансова категорія. Бюджет поєднує основні фінансові категорії (податки, державний кредит, державні витрати) в їх дії: через бюджет здійснюються постійна мобілізація ресурсів та їх витрачання.

Бюджет є важливою ланкою фінансової системи країни. Відображаючи зміст процесів виробництва і розподілу суспільного продукту і національного доходу, бюджет являє собою економічну форму освіти і використання основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Державний бюджет – це основний фінансовий план держави на поточний рік, який має силу закону, який затверджується законодавчим органом влади - парламентом.

За матеріальним змістом державний бюджет - являє собою форму освіти і використання централізованого фонду грошових коштів держави, а по соціально-економічній сутності - основне знаряддя перерозподілу національного доходу.

У бюджеті щорічно централізується частина грошових доходів підприємств і населення. Акумуляовані кошти розподіляються і використовуються на фінансування витрат по здійсненню функцій держави. За рахунок бюджетних коштів задовольняються загальнодержавні потреби, фінансуються окремі сфери діяльності - оборона, управління, охорона громадського порядку і безпеки держави, фундаментальна наука та ін. Крім того за рахунок бюджету задовольняються і колективні потреби шляхом фінансування витрат на освіту, охорону здоров'я, культуру і мистецтво.

Бюджет - складна економічна категорія. Як економічна категорія, державний бюджет являє собою систему економічних відносин, що складаються в суспільстві в процесі формування, розподілу і використання централізованого грошового фонду країни, призначеного для задоволення суспільних потреб. Іншими словами державний бюджет - це грошові відносини, що виникають у держави з фізичними та юридичними особами в зв'язку зі створенням централізованих фінансів, а також з розподілом і

перерозподілом національного доходу, призначеного для фінансування економіки країни, соціально-культурних заходів та установ, управління державою, зміцнення обороноздатності країни та ін.

Відповідно до Бюджетного кодексу під бюджетом розуміють план формування і використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань та функцій, які здійснюються органами державної влади та місцевого самоврядування протягом бюджетного періоду [9].

Державний бюджет України - це закон, який затверджує повноваження органів державної влади здійснювати виконання Державного бюджету України протягом бюджетного періоду.

Фінансові відносини, що складаються у держави з підприємствами, організаціями, установами та населенням називаються бюджетними. Специфіка цих відносин, як складової частини фінансових відносин, виражається в тому, що вони, по-перше, виникають у фазі розподілу суспільного виробництва, і, по-друге, спрямовані на формування, розподіл і використання централізованих фінансових ресурсів.

Бюджетним відносинам притаманний об'єктивний характер. Це обумовлено тим, що в руках держави постійно повинна концентруватися частина національного доходу, необхідна для забезпечення розширеного відтворення в масштабах суспільства, задоволення економічних і соціально-культурних потреб громадян, покриття суспільних витрат управління, підвищення обороноздатності країни. Бюджетні відносини органічно пов'язані з функціонуванням держави, але разом з тим ці відносини є елементом базису, а не надбудови. Бюджетні відносини це частина економічної структури суспільства; їх функціонування зумовлюється тим, що для здійснення державою її функцій об'єктивно необхідна матеріально-фінансова база. В процесі відтворення бюджетні відносини отримують відповідну їм матеріально-речову форму: вони уречевлюються в бюджетному фонді країни, що включає державний бюджет і місцеві бюджети [5, с. 6].

Виступаючи центральною ланкою в загальній системі державного регулювання економіки, бюджет як категорія відображає інтереси конкретних класів і верств населення, оскільки виражає основи соціальної та економічної політики. У цьому сенсі бюджетні відносини являють собою певну філософію та ідеологію суспільного розвитку.

Будучи частиною фінансових відносин, державний бюджет, як категорія характеризується тими ж рисами, які притаманні фінансам в цілому, але в той же час має свої особливості, що відрізняють його від інших сфер і ланок фінансових відносин.

Таким чином, як особлива частина вартісного розподілу державний бюджет виконує специфічне суспільне призначення - служить задоволенню загальнодержавних потреб. Будучи економічною формою існування об'єктивних розподільних відносин, виконуючи специфічне суспільне призначення, державний бюджет виступає в якості економічної категорії.

Державному бюджету як певній сукупності фінансових відносин притаманні, перш за все, ті ж риси, які відрізняють категорію фінансів в цілому: бюджетні відносини мають розподільний характер, здійснюються завжди в грошовій формі, супроводжуються формуванням і використанням цільових грошових фондів. Разом з тим бюджетним відносинам властива певна специфіка, яка, однак, не виходить за рамки загальних з фінансами рис1.1.

Державний бюджет, як і будь-яка інша економічна категорія, виражає виробничі відносини і має відповідне їм матеріально-речове втілення: бюджетні відносини матеріалізуються в централізованому фонді грошових коштів держави - в бюджетному фонді. В результаті цього реальні економічні (розподільні) процеси, що відбуваються в суспільстві, отримують своє вираження в грошових потоках, які мобілізуються і використовуються державою. Бюджетний фонд - це об'єктивно зумовлена економічна форма руху тієї частини суспільного продукту і національного доходу, яка пройшла відомі стадії вартісного розподілу і надійшла державі для задоволення потреб

по розширеному відтворенню, соціально-культурного обслуговування населення, оборони та управління. Формування і використання бюджетного фонду висловлюють процес руху вартості в зв'язку з її розподілом і перерозподілом.

Сутність бюджету реалізується через його функції. В економічній літературі розглядають, в основному, дві з них: регулюючу і контрольну. Підтримуємо точку зору, що бюджет виконує такі основні функції: перерозподіл національного доходу; державне регулювання і стимулювання економіки; фінансове забезпечення соціальної політики; контроль за утворенням і використанням централізованого фонду грошових коштів (рис. 1.1).

ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ:

перерозподіл національного доходу;

фінансове забезпечення соціальної політики;

державне регулювання і стимулювання економіки;

контроль за утворенням і використанням централізованого фонду грошових коштів .

Рис.1.1. Функції державного бюджету.

Бюджет широко використовується для міжгалузевого і територіального розподілу фінансових ресурсів з урахуванням вимог найбільш раціонального розміщення виробничих сил, підйому економіки і культури. В сучасних умовах пріоритетними виступають аграрний сектор, паливно-енергетичний, військовий комплекси і транспортний, соціальна сфера.

Бюджет виступає важливим інструментом регулювання і стимулювання економіки і інвестицій, підвищення ефективності виробництва. Державна підтримка надається передовим галузям господарства. Для регулювання економіки повинна активно використовуватися податкова політика.

Державний бюджет виконує функцію організатора розподільних процесів в економіці.

У процесі бюджетного планування та виконання бюджету здійснюється контроль за фінансово-господарською діяльністю. В умовах вдосконалення ринкових механізмів значення бюджетного контролю в процесі мобілізації ресурсів і їх реалізації посилюється.

Фінансове забезпечення соціальної політики - один з центральних компонентів економічного розвитку. У соціальній політиці пріоритетна підтримка найменш захищених верств населення (пенсіонерів, інвалідів, студентів, малозабезпечених громадян), а також функціонування охорони здоров'я, освіти і культури.

В даний час в провідних зарубіжних країнах відбулося одержавлення великої частки національного доходу. Через всі ланки фінансової системи нині перерозподіляється до 50 - 60% різко збільшеного по абсолютній величині національного доходу, а через державний бюджет - до 40%. Такий перерозподіл здійснюється на користь монополій і в інтересах широких верств населення.

Використовуючи бюджет, держава вносить глибокі зміни в пропорції, що складаються на стадіях виробництва і первинного розподілу

національного доходу. Важливе значення належить і соціальної функції бюджету. Державний бюджет став великим джерелом коштів для відтворення робочої сили. У міру науково-технічного прогресу відтворення робочої сили все в більшій мірі залежить від витрат на освіту, охорону здоров'я, соціальне страхування і забезпечення.

У всіх зарубіжних країнах спостерігаються значне зростання соціальних витрат і підвищення їх частки в ВВП і національному доході. Так, питома вага соціальних видатків в бюджетах західноєвропейських країн зросла в середньому з 18% в середині 50-х років до 20% в середині 60-х рр. і 30-35% в 80-х - 90-х роках. У сучасних умовах все більшого значення надається людському фактору як основний рушій розвитку суспільного виробництва, що і зумовлює зростання соціальних витрат [48, с. 24].

Бюджет як економічна категорія відображає відносини щодо формування на загальнодержавному і місцевому рівнях централізованих фондів, призначених для реалізації функцій і завдань держави, а також задоволення суспільних потреб. Ознаки бюджетних відносин подані на рис. 1.2.



Рис.1.2. Ознаки бюджетних відносин.

Суперечливий характер притаманний бюджетним відносинам, можна скоригувати двома шляхами:

1. Встановлення оптимальних пропорцій розподілу ВВП та його централізації в бюджеті. Критеріями оптимальності виступають забезпечення економічного росту та соціальна гармонія в суспільстві. З одного боку, бюджет не повинен підривати фінансову базу юридичних і фізичних осіб, з іншого, - створювати « утриманські» тенденції в суспільстві. За рівнем централізації у бюджеті умовно розрізняють такі моделі: американська (25 - 30 %), європейська (30 -40 %), скандинавська (50 - 60 %).

2. Ріст ВВП - основний показник, що характеризує економіку країни. Економічний розвиток дає можливість забезпечувати постійне збільшення доходів суб'єктів фінансових відносин. Разом з тим, оскільки потреби держави відносно стабільні, то в разі росту обсягу ВВП відносна частина їх задоволення може зменшуватися .

До бюджетних коштів (коштів бюджету) належать кошти, що включаються до державного бюджету й місцевих бюджетів незалежно від джерела їх формування. Кошти бюджету поділяються на надходження бюджету та видатки бюджету. Надходження бюджету – його доходи, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів. Видатки бюджету – його видатки, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів. Доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій із капіталом; трансферти. Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, передбачених відповідним бюджетом. Згідно з економічною класифікацією видатків бюджету, вони поділяються на поточні та капітальні [34, с. 509].

У всіх сферах економіки державний бюджет відображає формування та використання фінансових ресурсів. У ньому фінансово обґрунтовується прогноз економічного та соціального розвитку держави. Результати бюджетного виконання свідчать про загальне збалансування фінансових ресурсів у державі, висвітлюючи обсяг ресурсів, що мобілізуються у певному періоді, та їх використання.

У ринковій економіці метою держави є поліпшення суспільних благ, і воно досягається завдяки прозорості бюджету. Для підвищення ефективності розвитку економіки необхідний розподіл та перерозподіл новоствореної вартості між секторами народного господарства, верствами населення, регіонами країни [8, с. 57].

В ході розвитку ринкових відносин бюджет набуває особливого значення для регулювання структури фінансових ресурсів різноманітних сфер народного господарства та підприємств різних форм власності. Бюджет безпосередньо впливає на їх платоспроможність через систему платежів і

шляхи фінансування. Якщо бізнес-плани та кошториси окремих суб'єктів господарювання відображають індивідуальний кругообіг виробничих фондів, то бюджет - усіх суспільних фондів. Необхідною умовою забезпечення кругообігу фондів є перерозподіл коштів у державному масштабі, який сприяє досягненню відповідних пропорцій і темпів процесу відтворення.

Отже, за власною формою державний бюджет - це фінансовий баланс, який відображає план доходів та витрат держави. В ході його складання обґрунтовується доцільність застосування певних форм мобілізації ресурсів і напрямів їх використання.

1.2. Принципи формування і розподілу бюджетів

Основою функціонування фінансових відносин в державі є наявність бюджетної системи. Бюджетна система - це сукупність Державного бюджету та місцевих бюджетів, побудована на економічних відносинах, державному і адміністративно-територіальному устрої, і врегульована нормами права.

Кожна держава будує свою унікальну бюджетну систему, яка є комбінацією трьох основних принципів взаємодії бюджетів різних рівнів:

- формування бюджетної системи згори донизу
- формування бюджетної системи знизу догори
- паралельне формування бюджетної системи.

Відповідно принципу формування бюджетної системи « згори донизу». доходи акумулюються в державному бюджеті, а потім розподіляються в бюджети нижчого територіального рівня відповідно до розподілу повноважень з надання соціальних послуг (рис. 1.3.).

Формування бюджетної системи «знизу-догори» передбачає, що доходи збираються на рівні базових територій, а потім передаються до бюджетів вищих територіальних рівнів у разі неспроможності базової території надати певну соціальну послугу (рис. 1.4.).

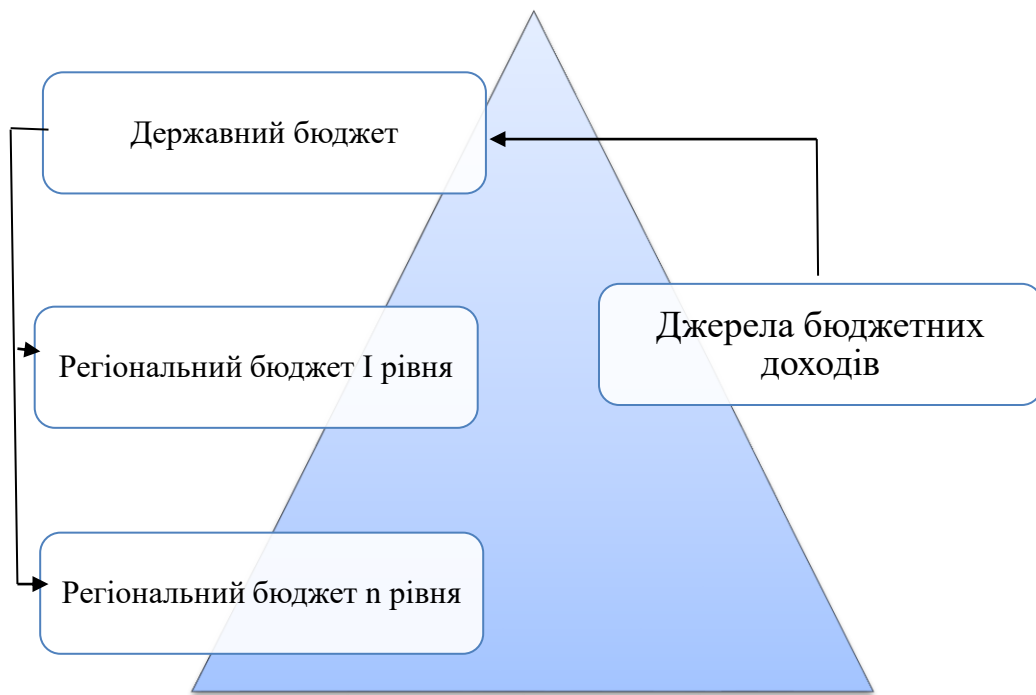


Рис.1.3. Формування бюджетної системи «згори донизу»

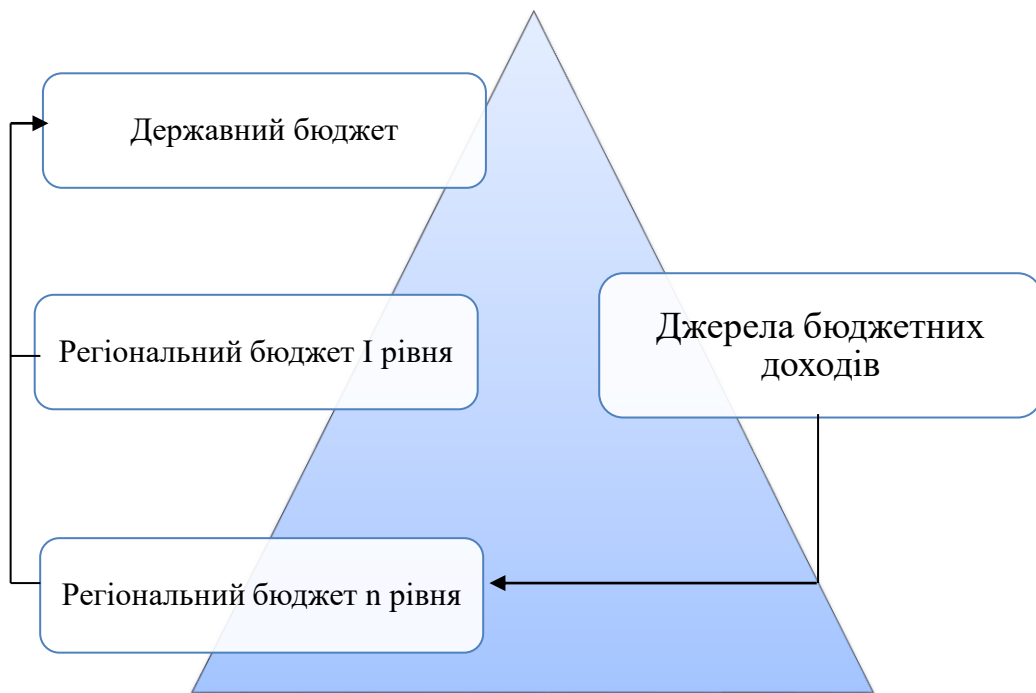


Рис.1.4. Формування бюджетної системи «знизу догори»

Паралельне формування бюджетної системи передбачає, що доходи надходять відразу до бюджетів різних рівнів відповідно до розподілу повноважень у сфері надання соціальних послуг (рис. 1.5).

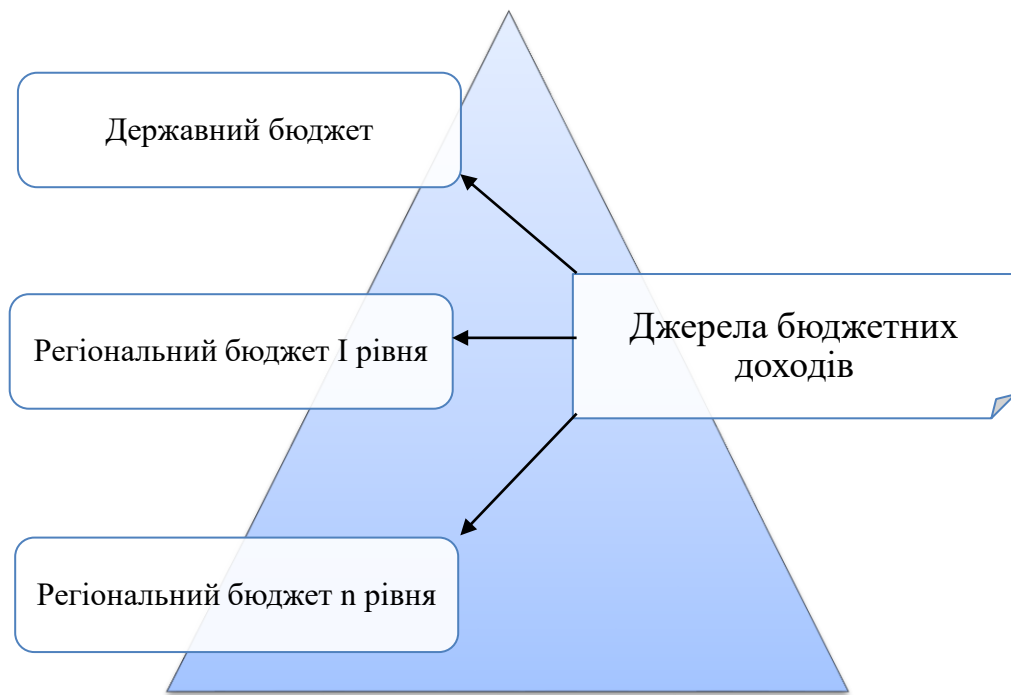


Рис.1.5. Паралельне формування бюджетної системи.

Чільне місце в бюджетній системі належить місцевому бюджету. Світовий досвід свідчить про те, що в унітарних країнах поняття місцевий бюджет збігається з поняттям бюджет місцевого самоврядування. У федеративних країнах використовується два види місцевих бюджетів: бюджети суб'єктів федерацій і бюджети місцевого самоврядування.

Незважаючи на те, що Україна є унітарною державою, Бюджетний кодекс України відносить до місцевих бюджетів як бюджети місцевого самоврядування, так і бюджети адміністративно-територіальних одиниць.

Місцевий бюджет - це план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами влади областей, районів, районів в містах, а також органами місцевого самоврядування [9].

Місцеві бюджети є фондами, в яких мобілізується основна частина фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення соціальних послуг. Місцевий бюджет може розглядатися в трьох аспектах:

-по-перше, це правовий акт, згідно з яким виконавчі органи влади отримують легітимне право розпоряджатися певними фондами грошових ресурсів;

-по-друге, це план доходів і видатків відповідного місцевого органу влади чи самоврядування;

-по-третє, це економічна категорія, оскільки бюджет є закономірним економічним атрибутом будь-якої самостійної територіальної одиниці, наділеної відповідним правовим статусом.

Місцевий бюджет є складовою частиною бюджетної системи України, яка включає в себе Державний бюджет України та місцеві бюджети.

Бюджетним кодексом України закріплені такі основні принципи, на яких ґрунтується бюджетна система України:

Принцип єдності бюджетної системи України - забезпечується єдиною правовою, єдиною правовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, єдиною бюджетною класифікацією, єдністю порядку виконання бюджетів та ведення бухгалтерського обліку і звітності.

Принцип збалансованості - повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період.

Принцип самостійності - Державний бюджет України та місцеві бюджети є самостійними. Держава коштами державного бюджету не несе відповідальності за бюджетні зобов'язання органів місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування коштами відповідних бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання одне одного, а також за бюджетні зобов'язання держави.

Самостійність бюджетів забезпечується:

- закріпленням за ними конкретно визначених джерел доходів;
- правом відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування на визначення напрямів використання коштів відповідно до законодавства України;

- правом місцевих рад самостійно і незалежно одна від одної розглядати та затверджувати відповідні бюджети [98, с. 230].

Принцип повноти - до складу бюджетів підлягають включенню всі надходження до бюджетів та витрати бюджетів, що здійснюються відповідно до нормативно-правових актів органів державної влади, органів місцевого самоврядування.

Принцип субсидіарності - розподіл видів видатків між державним та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами повинен ґрунтуватися на максимально можливому наближенні надання соціальних послуг до місця їх безпосереднього споживання.

Принцип цільового використання бюджетних коштів - бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями.

Ключову роль у становленні системи самостійних місцевих бюджетів відіграють їхні доходи та видатки, способи, на основі яких формуються доходи та здійснюються видатки. Основу самостійності місцевого бюджету становлять власні та закріплені доходи. Власні доходи - вони формуються на території, підвідомчій відповідному місцевому органу влади і згідно з його рішенням.

До власних доходів належать:

- місцеві податки і збори;
- платежі, що встановлюються місцевими органами влади;
- доходи комунальних підприємств;
- доходи від майна, що належить місцевій владі, та ін [8, с. 46].

Закріплені доходи - це доходи, які закріплюються за певним бюджетом. Закріплені і власні доходи є основою самостійності місцевих бюджетів.

За Бюджетним кодексом України, для регулювання доходів бюджетів використовується інструмент дотації вирівнювання міжбюджетного трансферту для використання на вирівнювання дохідної спроможності бюджету, який його отримує.

Важливу роль для встановлення самостійних місцевих бюджетів відіграє порядок здійснення видатків та склад цих видатків. Існуюча система складання місцевого бюджету часто працює за таким принципом: зменшення дохідної частини призводить до секвестрування видаткової частини. Однак об'єктивно видатки є сумуючою функцією від таких змінних:

- кількість населення;
- кількість дітей, які мають бути охоплені обов'язковою освітою;
- площа державного житлового фонду;
- наявність груп населення, які потребують соціального захисту і державної підтримки тощо.

Бюджетним кодексом України видатки розмежовані між бюджетами різних рівнів. Так, ст. 88 визначені видатки, що здійснюються з бюджетів міст районного значення, сіл, селищ, їх об'єднань, ст. 89 - з районних бюджетів та бюджетів міст республіканського та обласного значення, ст. 90 - з обласних бюджетів та враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів. Статтею 91 визначаються видатки місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів[9].

До видатків місцевих бюджетів можна застосувати таку систему класифікації.

За економічною спрямованістю - поточні витрати, витрати розвитку, надання кредитів.

Поточні витрати, які здійснюються із місцевих бюджетів, визначені за принципом субсидіарності. До них, зокрема, відносяться поточні витрати на шкільну, дошкільну, позашкільну, професійну освіту; охорону здоров'я, культуру тощо.

Бюджет розвитку місцевих бюджетів є складовою частиною спеціального фонду місцевих бюджетів.

До витрат бюджету розвитку місцевих бюджетів належать:

- погашення основної суми боргу відповідного місцевого самоврядування;

- капітальні вкладення;
- внески органів влади органу місцевого самоврядування за участь в статутних фондах суб'єктів підприємницької діяльності [98, с. 231].

За відповідною належністю - розподіл витрат за галузевим (відомчим) принципом. За місцевими бюджетами закріплюються витрати на освіту, медицину, соціальну допомогу, культуру, утримання місцевих органів влади тощо.

За значущістю - невідкладні, середньострокові, такі, що можуть бути перенесені. За закріпленням - власні і делеговані. За формою - асигнування, субсидії, субвенції, позики, кредити.

1.3. Характеристика правопорушень з бюджетними коштами

Бюджетне правопорушення — це окремий випадок правопорушення взагалі, що реалізується тільки у бюджетній сфері [10, с.184]. Отже, бюджетне правопорушення має, хоча і з деякою специфікою, усі перераховані ознаки правопорушення. Так, перша ознака бюджетного правопорушення - протиправність - буде полягати у порушенні бюджетного законодавства України. Точніше суть її впливає з визначення бюджетного правопорушення, викладеного в ст. 116 Бюджетного кодексу України: «недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Кодексом та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету» [9].

Найбільш дискусійним питанням є питання про вину як ознаку бюджетного правопорушення. Тут необхідно мати на увазі існування бюджетних правопорушень, що можуть бути вчинені і вважатися такими і без наявності в діях правопорушника вини. Наприклад, несвоєчасне подання звітності про виконання бюджету, неповне подання звітності про виконання бюджету [97, с.65].

Одні науковці, даючи означення бюджетного правопорушення, надто його звужують, розглядаючи, як фактичну підставу фінансової (бюджетної) відповідальності, інші надто розширюють, розглядаючи бюджетне правопорушення як антисоціальний (суспільно шкідливий, небезпечний), протиправний вчинок, тобто недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами порядку складання, розгляду, затвердження, внесення змін, виконання бюджету чи звіту про виконання бюджету, здійснення якого передбачає юридичну відповідальність [102, с.169].

Е.С. Дмитренко, розглядаючи поняття бюджетного правопорушення, визначає його як «протиправне, винне діяння (дія чи бездіяльність) учасника

бюджетного процесу, що призвело до порушення встановленого Бюджетним кодексом України, Кодексом України про адміністративні правопорушення, Кримінальним кодексом, іншими нормативно-правовими актами порядку складання, затвердження, внесення змін, виконання бюджету та звіту про виконання бюджету» [26, С. 333].

О.В. Тихонова бюджетне правопорушення, як недотримання учасником бюджетного процесу встановленого Бюджетним кодексом України та іншими нормативно - правовими актами порядку складання проектів бюджетів, розгляду та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети, виконання бюджету, внесення змін до закону про Державний бюджет України, підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету, ухвалення відповідних рішень тощо [88, с.190].

Отже, бюджетне правопорушення — це винне, протиправне (порушення бюджетного законодавства) діяння осіб, пов'язане з порядком складання та розгляду проектів бюджетів, затвердження, виконання та контролю за виконанням бюджету, за яке Бюджетний кодекс України встановлена бюджетна відповідальність, що накладається фінансовими органами держави. Суб'єктом бюджетного правопорушення може виступати лише учасник бюджетного процесу.

Відповідно до ст. 20 Бюджетного кодексу України учасниками бюджетного процесу є органи та посадові особи, яких наділено бюджетними повноваженнями. Бюджетними повноваженнями визнають права й обов'язки учасників бюджетних правовідносин. Враховуючи положення цієї статті, суб'єктом бюджетного правопорушення може бути учасник бюджетного правовідношення, який не є органом державної влади, органом місцевого самоврядування або бюджетною установою. В окремих випадках, і це безпосередньо передбачено в ч. 2 ст. 21 Бюджетного кодексу України, учасниками бюджетних правовідносин є фізичні та юридичні особи, що не мають статусу бюджетної установи (одержувачі бюджетних коштів). Таким чином, одержувачів бюджетних коштів слід також вважати потенційними

учасниками бюджетного процесу та, відповідно, суб'єктами бюджетних правопорушень [9].

Такий висновок відповідає ст. 118 Бюджетного кодексу України, в якій законодавець закріпив перелік заходів, що застосовують до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів за вчинені ними бюджетні правопорушення: 1) застосування адміністративних стягнень до осіб, винних у бюджетних правопорушеннях відповідно до закону; 2) зупинення операцій з бюджетними коштами [9]. Зупинення операцій з бюджетними коштами полягає в зупиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника бюджетного законодавства. Механізм зупинення операцій з бюджетними коштами визначає Кабінет Міністрів України.

Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України, програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [9]. Найбільш поширеним видом порушення бюджетного законодавства у застосуванні програмно-цільового методу є нецільове використання бюджетних коштів, як одна зі складових економічної злочинності [99, с. 230].

Статтею 7 Бюджетного кодексу України визначено десять принципів, на яких ґрунтується бюджетна система України. Одним із них є принцип цільового використання бюджетних коштів: бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями. Таким чином, необхідність виконання функцій держави зумовлює виділення коштів на чітко визначені цілі та в чітко визначеному розмірі. Дотримання лімітів і цільового призначення отриманих із бюджету коштів є принциповим для забезпечення повноцінного фінансового механізму [9].

Бюджетним кодексом України визначено послідовність дій із використання бюджетних коштів, що передбачає документальне закріплення

заходів щодо виконання бюджету за видатками на кожній із представлених стадій:

1) встановлення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів на основі та в межах затвердженого розпису бюджету;

2) затвердження кошторисів, паспортів бюджетних програм (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), а також порядків використання бюджетних коштів;

3) взяття бюджетних зобов'язань;

4) отримання товарів, робіт і послуг;

5) здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;

6) використання товарів, робіт і послуг для виконання заходів бюджетних програм; повернення кредитів до бюджету (щодо кредитування бюджету). Аналіз наведених стадій дає змогу констатувати, що цільове використання бюджетних коштів забезпечується кількома основними стадіями:

1) встановлення напрямів використання бюджетних коштів у кошторисній документації (перші дві стадії);

2) укладення договірної документації (взяття бюджетних зобов'язань);

3) використання коштів відповідно до взятих зобов'язань [9].

Нецільове використання може бути допущене на кожній зі стадій. Зокрема, у процесі формування кошторисної документації обсяги фінансування можуть бути або завищені, або занижені. Завищення може призводити до спрямування коштів на потреби, що не є терміновими, заниження стає причиною появи небюджетних зобов'язань, хоча відповідно до потреб установи обсяги споживання певних ресурсів можуть бути цілком обґрунтовані.

Держава приділяє особливу увагу захисту економічних інтересів й охороні бюджетних правовідносин, доказом чому є різноманіття видів юридичної відповідальності, передбачених за їх порушення. За таке

порушення передбачено одразу чотири види заходів впливу на учасника бюджетного процесу, а саме:

- 1) попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства, що супроводжується вимогою усунути порушення;
- 2) зупинення операцій з бюджетними коштами;
- 3) призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань;
- 4) повернення бюджетних асигнувань [9].

Стаття 119 Бюджетного кодексу України «Нецільове використання бюджетних коштів» містить перелік ознак витрачання бюджетних коштів не за призначенням, зокрема витрачання коштів на цілі, що не відповідають: бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет); напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) або в порядку використання бюджетних коштів; бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів). Порушення бюджетного законодавства в частині нецільового використання бюджетних коштів досить поширене серед головних розпорядників бюджетних коштів [9].

Відповідальність за порушення бюджетного законодавства встановлена ст. 121 Бюджетного кодексу України: посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно із законом. Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів, може бути підставою для притягнення до відповідальності згідно з чинним законодавством його керівника чи інших відповідальних посадових осіб, залежно від характеру вчинених ними діянь [9].

Питання про застосування цивільної відповідальності за порушення посадовими особами бюджетного законодавства є дискусійним.

Стаття 1 Цивільного кодексу України визначено, що до майнових відносин, заснованих на адміністративному або іншому владному підпорядкуванні однієї сторони другій стороні, а також до податкових і бюджетних відносин, цивільне законодавство не застосовується, якщо інше не встановлено законом [96]. Разом із тим у бюджетному процесі можуть виникати випадки, коли діяння, яке є порушенням бюджетного законодавства, породжує цивільні відносини. Наприклад, ч. 4 ст. 48 Бюджетного кодексу України передбачено, що зобов'язання, взяті учасником бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Кодексом та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), за деякими винятками не вважаються бюджетними зобов'язаннями і не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушенням бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються. Вимоги фізичних і юридичних осіб щодо відшкодування збитків та / або шкоди за зобов'язаннями, взятими розпорядниками бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України та законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), стягуються у судовому порядку з осіб, винних у взятті таких зобов'язань [9]. Якщо учасник бюджетного процесу бере зобов'язання без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням наданих повноважень, таке зобов'язання має цивільний характер, а тому і відповідальність зобов'язаних осіб (учасників бюджетного процесу) є цивільно-правовою. Дисциплінарна відповідальність застосовується до осіб, винних у неналежному виконанні своїх службових обов'язків, наслідком чого стало порушення бюджетного законодавства. Дисциплінарна відповідальність виникає внаслідок порушення трудової дисципліни. У

деяких галузях народного господарства для окремих категорій працівників діють статuti і положення про дисципліну [102, с.170].

Адміністративна відповідальність за порушення бюджетного законодавства передбачена статтею 16412 Кодексу України про адміністративні правопорушення «Порушення бюджетного законодавства» [62, с.550]. Перелік порушень, наведений у цій статті, базується на ст. 116 Бюджетного кодексу України [9]. До винної особи, що допустила порушення бюджетного законодавства, застосовується такий вид адміністративного стягнення, як штраф у діапазоні від 30 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ст. 210 та 211 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, а також за видання нормативно-правових актів, що зменшують надходження бюджету або збільшують витрати бюджету всупереч закону. Згідно зі ст. 210 відповідальність за кримінальним законодавством наступатиме лише у випадку, коли предметом таких дій були бюджетні кошти у великих (в тисячу разів і більше перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) або особливо великих (в три тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян) розмірах. Санкція передбачає покарання у вигляді штрафу, обмеження волі або позбавлення волі з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю. Проаналізувавши санкції, можна дійти висновку, що покарання не є дуже суворими. Але найбільша проблема полягає в тому, що дуже рідко осіб притягають до відповідальності за вищезгаданими статтями. Переважно настає адміністративна або дисциплінарна відповідальність, яка є менш суворою [39].

Порушення бюджетного законодавства має правові наслідки для головних розпорядників бюджетних коштів, які його здійснили, юридична відповідальність настає для посадових осіб, з вини яких це порушення

виникло. Відповідальність за порушення бюджетного законодавства не чітко визначена у бюджетному законодавстві для кожного учасника бюджетного процесу. У Бюджетному кодексі України необхідно передбачити всі заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, оскільки це базовий нормативно-правовий акт бюджетного права, а закон України про Державний бюджет на відповідний рік визначає основні фінансові параметри економічного розвитку держави.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Бюджет - складна економічна категорія. Як економічна категорія, державний бюджет являє собою систему економічних відносин, що складаються в суспільстві в процесі формування, розподілу і використання централізованого грошового фонду країни, призначеного для задоволення суспільних потреб.

Бюджетним відносинам притаманний об'єктивний характер. Це обумовлено тим, що в руках держави постійно повинна концентруватися частина національного доходу, необхідна для забезпечення розширеного відтворення в масштабах суспільства, задоволення економічних і соціально-культурних потреб громадян, покриття суспільних витрат управління, підвищення обороноздатності країни.

До бюджетних коштів належать кошти, що включаються до державного бюджету й місцевих бюджетів незалежно від джерела їх формування. Кошти бюджету поділяються на надходження бюджету та видатки бюджету.

Важливе значення під час дослідчої перевірки порушень, учинених у бюджетній сфері, а також службових розкрадань і шахрайств у ситуаціях, що характеризуються наявністю фактору раптовості, має така форма використання спеціальних знань, як участь обізнаних осіб у підготовці окремих заходів. До таких обізнаних осіб відносять експертів.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ

2.1. Принципи, суб'єкти, та об'єкти економічної експертизи

До видів фінансового контролю, як правило, відносять ревізію і аудит, забуваючи при цьому про економічну експертизу[98, с. 151]. Остання, проте, займає важливе місце в системі контрольних фінансових заходів, причому як на рівні держави, так і на рівні підприємств, установ, організацій. Це обумовлено тим, що економічна експертиза в основному проводиться в рамках судового провадження (як кримінального, так і цивільного, і арбітражного). Основним видом доказів у справах про економічні злочини є облікові та фінансові документи, причому в ході кримінального судочинства дізнавач, слідчий, прокурор і суд мають право вимагати від підприємств, установ, організацій, посадових осіб і громадян документи, які дозволять встановити необхідні в справі фактичні дані, а підозрюваний, обвинувачений, а також потерпілий, цивільний позивач, цивільний відповідач та їх представники мають право збирати і представляти зазначені об'єкти для залучення їх до кримінальної справи як доказів.

Саме такі докази, як правило, дозволяють з'ясувати розмір і характер заподіяної шкоди (шкоди), встановити осіб, винних у заподіянні шкоди, довести умисел і форму провини, виявити співучасників. Дослідження і оцінка отриманих доказів неможлива без спеціальних знань в галузі бухгалтерського обліку, фінансів, економічного аналізу та інших економічних наук. Тобто без залучення експерта - економіста обставини справи не будуть об'єктивно, повно і всебічно розглянуті. Таким чином, призначення експертизи документів бухгалтерського обліку і фінансової звітності підприємств і організацій на попередньому, а при виникненні додаткових питань і на судовому слідстві стає необхідним через те, що

висновок експерта-економіста є доказом і відіграє значну роль у сукупності доказів.

З метою визначення суті економічної експертизи слід перш розглянути саме поняття експертизи та її загальні ознаки.

За сферою дослідження можна виділити патентну, товарну, технічну, санітарну, правову, економічну та інші види експертиз. Залежно від порядку призначення і мети використання результатів розрізняють судову і не судову експертизу. Судова експертиза призначається в зв'язку з судовим провадженням, має на меті сформулювати доказову базу в судовому процесі і відрізняється від несудової експертизи тим, що порядок її призначення та проведення, а також використання отриманих при цьому результатів регламентований процесуальним законодавством.

Оформлення процесу і результатів експертного дослідження спеціальним процесуальним документом - висновком експерта, який є самостійним видом судових доказів, передбачених законом. Цим, зокрема, експертиза відрізняється від діяльності спеціаліста, яка оформлюється протоколом відповідного слідчої дії. Різного роду довідки, акти та висновки несудових експертиз, що містять дані, отримані із застосуванням спеціальних знань, є різновидом інших документів, а не самостійним видом доказів.

Судова експертиза проводиться особою, спеціально призначеною слідчим або судом. Ця особа - експерт - має володіти відповідними спеціальними знаннями і задовольняти іншим вимогам, зазначеним в законі. Експерт наділений низкою процесуальних прав і несе процесуальні обов'язки. Він, зокрема, має певну процесуальну самостійність і незалежність при проведенні експертизи, дає висновок від свого імені, за своїм внутрішнім переконанням і несе за нього особисту відповідальність [54, с. 325].

Експертні дослідження для потреб судочинства можуть проводитися як в державних судово-експертних установах атестованими державними

судовими експертами, так і поза експертною установою експертами з числа осіб, що володіють спеціальними знаннями.

В ході проведення судово-економічної експертизи експертами встановлюється розмір матеріальних наслідків від здійснення господарських операцій в причинно-наслідкового зв'язку з зазначеними вище чинниками.

2.2. Етапи економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

Процес експертного дослідження, незалежно від роду і виду судової експертизи, складається з декількох основних стадій. Кожна стадія виконує певні функції і забезпечує рішення проміжних завдань. Можна виділити чотири основні стадії судово-експертного дослідження:

- 1) підготовча стадія;
- 2) стадія роздільного дослідження об'єктів експертизи;
- 3) стадія порівняльного дослідження об'єктів експертизи;
- 4) стадія узагальнення, оцінки результатів дослідження та формулювання висновків [25, с. 123].

Для судово-економічної експертизи в більшій мірі характерно рішення ідентифікаційної експертної завдання. При цьому стадії судово-експертного дослідження полягають в наступному.

В процесі роздільного дослідження здійснюється спочатку ретельне вивчення об'єктів експертизи, аналізуються загальні і приватні ознаки об'єктів, необхідні для вирішення ідентифікаційних завдань, виробляються експертні експерименти. Результатом цієї стадії є виділення найбільшої кількості ідентифікаційних ознак кожного з порівнюваних об'єктів, вивчення його ідентифікаційного поля.

В ході порівняльного дослідження виявляють збіг чи розходження ознак порівнюваних об'єктів між собою, з порівняльними зразками або еталонами, зіставлення виявлених ідентифікаційних ознак, притаманних кожному об'єкту, і встановлення співпадаючих і тих, які відрізняються.

Завершальною стадією є оцінка результатів дослідження, коли підводяться підсумки і формулюються висновки про наявність тотожності.

Результатом судово-експертної ідентифікації може бути встановлення наявності тотожності; встановлення відсутності тотожності; висновок про неможливість вирішити задачу ототожнення.

Однак саме експертне дослідження підпорядковане процесу доведення в рамках кримінального судочинства, а отже, конкретні завдання і дії експерта повинні виходити із сутності злочинів і особливостей того, що потрібно довести за допомогою судово-економічної експертизи. На підставі цього будуть обрані конкретні методи експертизи, за допомогою яких можна досягти поставленої мети, і буде формуватися інформаційна база експертного дослідження, тобто коло об'єктів, які необхідно розглянути експерту, щоб дати відповідь на поставлені питання.

Перший напрямок можна розглядати з двох позицій: загальноекономічної і часткової. Загальноекономічна позиція заснована на сутності діяльності бюджетних установ. Специфічними ознаками бюджетних установ є:

- правовий статус – юридична особа (бюджетний орган, бюджетна організація, бюджетна установа) або відокремлений підрозділ (структурна одиниця) бюджетної організації;

- правовий режим майна – головний розпорядник бюджетних коштів (бюджетний орган), розпорядник бюджетних коштів другого ступеня (бюджетна організація), розпорядник бюджетних коштів третього ступеня (бюджетна установа);

- форми реалізації права власності – користування (усі типи бюджетних закладів), розпорядження (бюджетний орган, бюджетна організація), володіння (бюджетний орган) [4, с.23].

Часткова позиція заснована на діяльності окремої установи і передбачає встановлення відповідності конкретної операції, яка перевіряється особливостям діяльності, закріпленим організаційно-установчими документами установи. Тут значення знову ж набуває знання

експертом-економістом галузевої специфіки та переліку відповідних їй типових операцій.

Другий напрямок також можна розглянути з двох позицій: загально-правової та часткової. Загально-правова позиція буде полягати у визначенні правоздатності юридичної особи щодо всього кола розглянутих операцій. При цьому спочатку визначається вид правоздатності для такого роду операцій і осіб:

- загальна правоздатність, яка поширюється на бюджетні установи, передбачає наявність цивільних прав і виконання цивільних обов'язків, необхідних для здійснення будь-яких видів діяльності, не заборонених законом, але для яких не потрібно спеціального дозволу ;

- спеціальна розширена правоздатність, яка передбачає наявність додаткових прав і обов'язків у осіб, які отримали спеціальний дозвіл на здійснення окремих видів діяльності.

Часткова позиція передбачає визначення прав (правовстановлюючих документів) в установі на вчинення конкретної операції, яка перевіряється. Наприклад, прав передачі майна в оренду (суборенду) або права на продаж будь-якого об'єкта майна.

В рамках третього напрямку перевіряється наявність повноважень на здійснення операції у особи, яка її виконала у відповідність з нормативними документами та її посадовою інструкцією. При цьому значення має організаційна структура, яка визначає форми влади і підпорядкування, а також канали інформаційного зв'язку всередині організації. В цілому організаційна структура (або її частина, що має відношення до здійснення і відображення господарських операцій) повинна бути заснована на принципі розмежування функцій і наділення різних працівників такими компетенціями:

- відповідальність за прийняття управлінських рішень;
- матеріальна відповідальність за забезпечення збереження майна (грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей і ін.);

➤ відповідальність за ведення бухгалтерського обліку[9, с. 13].

Реалізацію даного принципу можна розглянути на прикладі здійснення касових операцій. Всі первинні документи по руху грошових коштів (прибуткові та видаткові касові ордери) повинні підписуватися особами, відповідальними за прийняття управлінських рішень (прибуткові документи - головним бухгалтером; видаткові - крім нього також і керівником установи), тобто кожна господарську операцію у усередині бюджетної установи повинна санкціонувати уповноважена на те посадова особа. Безпосередньо операції з грошовими коштами здійснює касир - особа, відповідальна за забезпечення їх збереження.

Оформлення прибуткових і видаткових касових ордерів, своєчасну їх реєстрацію, відображення господарських операцій по руху грошових коштів на рахунках бухгалтерського обліку, а також поточний контроль відповідності здійснених господарських операцій встановленим вимогам нормативних актів в установі забезпечує бухгалтер по обліку касових операцій.

Така «потрійна» система повинна бути закріплена в організаційній структурі бюджетної установи для всіх видів активів (як відчутних, так і невлених, наприклад інформації), що знайде відображення в посадових обов'язках відповідних осіб. При цьому необхідно пам'ятати, що відповідно до законодавства керівники бюджетних установ несуть відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, дотримання законодавства при виконанні господарських операцій, а головний бухгалтер - за формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку, своєчасне представлення повної і достовірної бухгалтерської звітності, а матеріально відповідальні особи і конкретні виконавці - за грошові, товарні цінності або інше майно, безпосередньо обслуговує або використовується ними.

2.3. Інформаційне забезпечення економічної експертизи операцій з бюджетними коштами

Перевірка правильності документального та бухгалтерського відображення господарських операцій в системі обліку і звітності бюджетної установи - об'єкта дослідження покликана дати конкретні докази про наявність чи відсутність правопорушень по даній справі. У широкому плані ця перевірка вирішує питання про ступінь точності і повноти бухгалтерських записів і документального оформлення господарських операцій за економічною сутністю і правової обґрунтованості. Точність, послідовність і завершеність бухгалтерського обліку ґрунтуються на чітко регламентованих зв'язках даних носіїв інформації. Спотворення цих зв'язків, як і самої інформації, - перша ознака правових порушень в здійсненні господарських операцій [95, с. 103].

Однак при такому групуванні не враховується наявність інформації «необлікового» характеру: кошториси, договори і угоди з контрагентами, ділове листування, службові та доповідні записки, реєстри боржників, кредиторів тощо. Крім того, відомості про здійснені господарські операції як об'єкти судово-економічної експертизи можуть міститися в протоколах слідчих дій (допит свідка, потерпілого, спеціаліста, обвинуваченого і т.п.). Об'єкти судово-економічної експертизи можуть міститися також в документах дослідчої перевірки, долучених до кримінальної справи (акт або протокол огляду, акт вилучення і т.п.), якщо вони відповідають вимогам чинного кримінально-процесуального кодексу України.

Організаційно-економічна інформація включає установчі та реєстраційні документи та зміни до них; кошториси, договори, складені в письмовій формі; письмову кореспонденцію, яка розкриває, що змінює або доповнює зміст господарської операції, і подібні документи. До цієї ж групи

об'єктів відносяться і документи, в яких затверджена облікова політика установи.

Інформація системи бухгалтерського обліку буде включати первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку та бухгалтерську звітність. Відповідно до законодавства всі господарські операції, що проводяться бюджетною установою, повинні оформлятися документами. Там же встановлено, що ці документи є первинними обліковими документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік. Складання первинних облікових документів передбачено не тільки законодавством з бухгалтерського обліку, але і грошово-кредитним, податковим законодавством. Окремого розгляду потребує такий вид первинних облікових документів, як довідка бухгалтера. Аналіз положень правових актів показує, що бухгалтерська довідка виконує функцію коригування даних бухгалтерського обліку:

- обґрунтовує необхідність внесення виправних записів в бухгалтерські облікові реєстри в разі виявлення помилок;

- служить підставою для записів у реєстрах бухгалтерського обліку при недостатності інформації, що міститься в інших первинних документах.

Зведені облікові документи складаються для здійснення контролю та впорядкування оброблення даних про господарські операції на основі первинних облікових документів. Установи використовують реєстри залежно від обраної форми ведення бухгалтерського обліку, до яких відносяться журнально-ордерна, меморіально-ордерна, спрощена і автоматизована форми обліку.

Джерела інформації, які використовують при проведенні економічної експертизи операцій з бюджетними коштами установи наведені на рис.2.3.

В сучасних умовах джерела інформації для економічної експертизи можуть бути створені за допомогою автоматизованих інформаційних систем. Справедливо визнати, що для бюджетних установ через обмеженість фінансового та матеріально-технічного забезпечення актуальним є пошук

шляхів оптимізації використання бюджетних коштів на базі широкого застосування можливостей комп'ютерних систем. Використання технічних засобів з цією метою уможливить виконання аналітичних процедур і обчислень, дозволить забезпечити виконання операцій, що відповідають принципам комплексності, еквівалентності, економічності тощо. Названий напрям можна вважати одним з найбільш обґрунтованих шляхів поліпшення результативності діяльності бюджетних установ. Проте проблемність його використання полягає в недостатній розробленості теоретичного підґрунтя розвитку й удосконалення технічного та програмного забезпечення комп'ютеризації формування облікової інформації оптимізаційного характеру. Причини відставання суб'єктів бюджетної сфери від технічного прогресу й розвитку сучасних

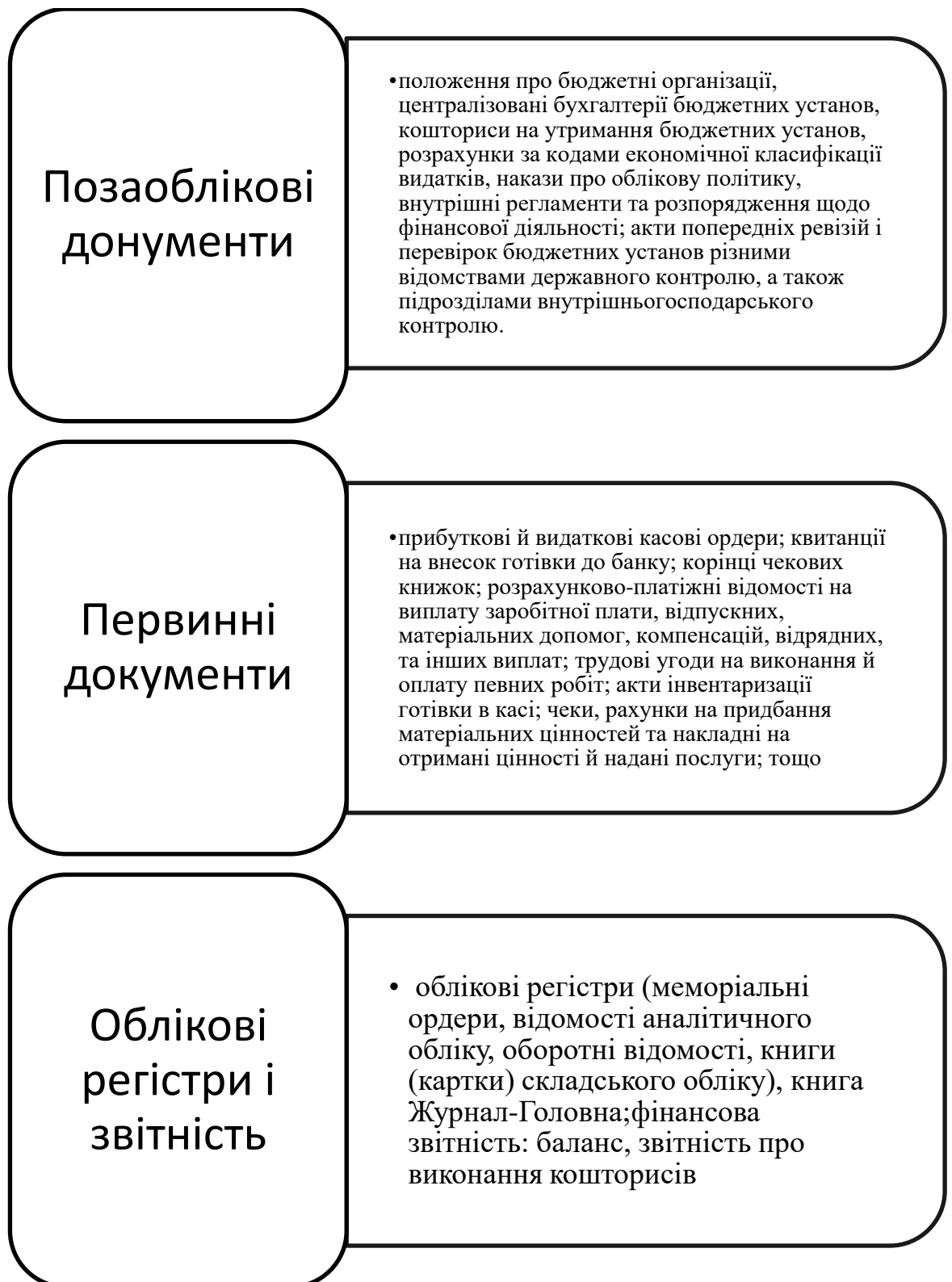


Рис.2.3. Інформаційні джерела економічної експертизи операцій з бюджетними коштами [Розроблено самостійно].

інформаційних технологій передусім пов'язані з наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного

характеру. Інформаційні проблеми обумовлені вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу. Їх вирішення вимагає обґрунтованого вибору системи та застосування необхідного і достатнього набору інформаційних технологій. Як уточнюючу характеристику щодо програмного забезпечення вважаємо за доцільне враховувати вимоги, що програма повинна бути гнучка в налаштуванні при незначних змінах, зокрема, зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих рахунків з Плану рахунків.

В умовах використання комп'ютерних технологій відбувається зміна системи бухгалтерського обліку, облікового процесу, підвищення якості та рівня управління. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартними блоками та алгоритмами (на базі одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, розрахованих за різними методиками). Зокрема слід зауважити, що склад рахунків та їх специфічні особливості мають визначальний вплив на методологію бухгалтерського обліку й, таким чином, впливають практично на усі складові інформаційної системи, які мають безпосереднє відношення до неї. Основними особливостями рахунків, які впливають на побудову бухгалтерського обліку, є склад субрахунків, спосіб налагодження аналітичного та кількісного обліку, ознаки активності, пасивності та позабалансовості рахунків.

Типовим завданням комп'ютеризації для суб'єктів бюджетної сфери, які надають широкий спектр послуг, є облік вказаних послуг і розрахунки за ними. Цим обліком загалом займається відповідний бухгалтер (чи відділ у бухгалтерській службі). Як правило, це завдання реалізується як окремий

елемент комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку. Поряд з потребою підготовки звітності (як поточної, так і ретроспективної) про діяльність суб'єкта бюджетної сфери на ринку товарів і послуг, облік наданих послуг є джерелом інформації для аналізу ефективності господарювання, розробки перспективних планів діяльності, визначення подальшої політики. Тому виникають суттєві вимоги щодо точності і своєчасності підготовки відповідних даних. При виконанні цих умов облік наданих послуг стає ефективним інструментом управління і повинен бути якомога більше комп'ютеризований для своєчасного та правильного прийняття відповідних рішень. Проте сучасні вимоги щодо забезпечення потреб управління необхідною інформацією ставлять нові задачі перед інформаційною системою. У зв'язку з цим, постановка завдання з розробки програмного забезпечення для обліку та контролю повинна охоплювати такі етапи робіт:

1. Формулювання основних принципів обліку для конкретної бюджетної установи з урахуванням вимог чинного законодавства та внутрішніх потреб. Рекомендується включити у перелік принципів внутрішнього характеру такі позиції: – підпорядкування інформаційної системи меті щодо забезпечення зростання ефективності функціонування бюджетної установи; – об'єднання різних джерел облікової документації в одну повнофункціональну систему (на вході – планова та облікова інформація, на виході – інформація, адаптована для потреб управління); – організація руху бухгалтерської документації з різноманітними носіями на основі загальної класифікаційної системи; – вилучення дублювання інформаційних і документальних потоків; – уніфікація прийомів роботи з бухгалтерською документацією.

2. Формулювання мети розв'язання завдань на основі розроблених принципів. Метою розв'язання завдання «Автоматизація обліку, контролю та аналізу в бюджетних установах» є розробка автоматизованої системи, яка б забезпечувала оперативність інформації про операції, явища та процеси, що

відбуваються, формування на цій основі стандартних рекомендацій для управління та контролю.

3. Враховуючи мету, завдання та принципи, дотримання яких необхідно досягти у розроблюваній інформаційній системі, визначення критеріїв, які має задовольняти автоматизована система. Доцільними є такі критерії: повнота набору функцій; модульність; інтегрованість; гнучкість; надійність; інтуїтивно зрозумілий інтерфейс користувача; відкритість; авторизований доступ до інформації.

Суттєву роль у процесах документального забезпечення відіграє використання програмних продуктів, які враховують специфіку та особливості діяльності і ведення обліку вітчизняних бюджетних установ. Найбільш поширеними є програмні продукти з високою гнучкістю та широким спектром можливостей, до яких належать Парус-Бюджет та 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ. Програми дещо відрізняються між собою системними характеристиками та переліком функцій, однак належним чином забезпечують єдину методологію ведення обліку та інтеграцію з мережами органів Державної казначейської служби і банківськими установами. Порівняння можливостей найбільш використовуваних програмних продуктів для комп'ютеризації обліку в бюджетних установах свідчить, що ширшим спектром функцій володіє програма Парус-Бюджет, однак її недоліком є відсутність додаткової аналітики, яка важлива для планування діяльності. Програма 1С: Підприємство 8. Бухгалтерія для бюджетних установ у цьому плані має кращі функціональні характеристики. Справедливо зазначити, що обидва програмні продукти характеризуються високою вартістю, а також вимагають сервісного обслуговування, яке передбачає інсталяцію додаткових програм і додатків, що також вимагає додаткових фінансових витрат[94, с.135].

Більш сучасним є продукт автоматизації Платформа "jПарус", створений на основі хмарних технологій (cloud computing) та орієнтований на забезпечення не лише облікового процесу, а й ефективного управління

діяльністю та мінімізацію витрат на володіння та обслуговування інформаційної технології. Особливістю цієї платформи є робота в середовищі програмного забезпечення, що характеризується лояльністю (безкоштовністю) поширення. Основна перевага застосування «хмарних технологій» в бухгалтерському обліку полягає в тому, що бухгалтерські послуги можуть надаватися для бюджетних установ віддалено. Йдеться не лише про прості облікові операції, як про операції обліково-аналітичного та контрольного характеру[1, с. 179]. Дистанційна оцінка може бути використана у випадках, коли суб'єкти діяльності, що функціонують за рахунок бюджетних коштів, прагнуть більш активно використати креативні й творчі підходи для пошуку балансу між ресурсним забезпеченням і обсягами послуг, які надаються, встановлення оптимальних співвідношень зайнятості кадрів тощо. Такі технології корисні для організації безперебійного надання послуг і досягнення економічних вигод передусім завдяки своїй гнучкості та вартості. Варто зазначити, що так звана віртуальна бухгалтерська служба може існувати як у самій установі (коли з центрального офісу завдяки використанню її можливостей ведеться облік, контроль і аналіз у віддалених структурних підрозділах), так і за її межами (тобто замовляються обліково - аналітичні чи контрольні послуги у відповідних спеціалізованих фірмах). У випадку використання послуг спеціалізованих фірм у бюджетної установи відпадає потреба у формуванні високо потужної та дорогої комп'ютерної мережі, наявності відповідних офісних площ, наявності професійних фахівців, в тому числі бухгалтерів-аналітиків, що мають навички програмістів[99, с.135].

Специфіка віртуальної бухгалтерської служби в бюджетній установі полягає в тому, що маючи віддалений доступ до серверів, програмного забезпечення та фінансових документів, бухгалтери, завдяки безпечній мережі, мають можливість з будь-якого місця, оснащеного комп'ютером та Інтернетом, оперативно формувати потрібну облікову інформацію та передавати її зацікавленим користувачам або контрагентам для виконання

господарської операції. Єдиною вимогою при цьому є використання однакових версій програм і їх належна реєстрація. Крім того, досягається економія витрат на офісні приміщення, матеріали, а працівники мають вільний графік роботи (єдиною вимогою до якого є своєчасне подання необхідної для управління інформації) та можливість одночасного виконання інших обов'язків (наприклад, догляд за дітьми чи хворими батьками). Обравши один зі способів (самостійне ведення чи залучення сторонніх фірм), або застосувавши комплексний підхід, керівництво бюджетної установи отримує змогу більш раціонально використовувати трудові та інформаційні ресурси. Особливо ефективним є використання віртуального обліку, якщо обліково-аналітичні операції мають періодичний характер. Наприклад, у зв'язку з розвитком нових видів діяльності бюджетних установ, зокрема фінансової та інвестиційної, виникає потреба в здійсненні прогнозних розрахунків щодо відповідних операцій або інвестиційних проектів. В такому випадку є два можливих варіанти. Перший полягає у залученні облікового працівника на засадах неповної зайнятості (причому він не обов'язково має отримати робоче місце, а може працювати вдома), другий – у замовленні послуг спеціалізованої фірми. В обох випадках можлива певна економія[2, с. 348]. В першому випадку завдяки частковій зайнятості та зниженню витрат на матеріали й комунальні послуги, у другому – в зв'язку з тим, що виконавці (підрядники) також замовляються лише на визначений період для виконання певних обліково-аналітичних чи контрольних завдань. Крім розвитку віртуальної бухгалтерської служби як напряму модернізації обліку існує ряд інших, котрі стосуються вирішення організаційних і методологічних питань. У цьому контексті пропонується розвивати такі пріоритети: – удосконалення організаційної структури бухгалтерських служб, в т.ч. шляхом оптимізації праці й нормування робочого часу; – удосконалення організації праці облікових працівників (в т.ч. на основі розвитку сучасних інформаційних технологій); – забезпечення можливостей розширення обсягів діяльності через застосування такого маркетингового інструменту, як розширення

можливостей інформування про досягнуті суб'єктом діяльності здобутки та результати [100, с.105].

Отже, ефективність виявлення порушень в бюджетній сфері та достовірність висновку експерта-економіста залежить у великій мірі від повноти та достовірності інформаційної бази.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Завдання економічної експертизи зводяться до виявлення недотримання норм законодавства у сфері економіки, фінансів, трудових відносин, норм цивільно-правового та адміністративного характеру, що регулюють діяльність підприємств, організацій, установ. В рамках цих експертиз можуть бути вирішені питання, пов'язані з правильним нарахуванням і виплатою заробітної плати, встановленням облікових невідповідностей у веденні бухгалтерського обліку на стадії оформлення господарських операцій. Процес експертного дослідження, незалежно від роду і виду судової експертизи, складається з декількох основних стадій. Кожна стадія виконує певні функції і забезпечує рішення проміжних завдань.

Інформаційна база для проведення судово-економічної експертизи становить об'єкт дослідження. Об'єктами експертизи є різні носії інформації про факти, об'єкти і події, що підлягають дослідженню за допомогою спеціальних знань і методів. До них відносяться відомості про ведення діяльності та здійсненні фінансово-господарських операцій, про наявність та рух коштів установи, про дотримання законодавства при формуванні кошторису бюджету, про достовірність інформації про доходи і видатки бюджетної установи.

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З БЮДЖЕТНИМИ КОШТАМИ

3.1. Економічна експертиза бюджетних запитів та перевірка їх обґрунтованості.

Формування проекту місцевого бюджету складається з комплексу експертно-аналітичних заходів, спрямованих на здійснення аналізу обґрунтованості показників проекту бюджету, наявності та стану нормативної бази його формування і підготовки висновку на проект рішення представницького органу про бюджет.

Метою економічної експертизи формування проекту бюджету є визначення достовірності та обґрунтованості показників формування проекту рішення про бюджет.

Предметом економічної експертизи формування проекту бюджету є проект рішення органу про бюджет, документи і матеріали, що подаються одночасно з ним, включаючи прогноз соціально-економічного розвитку освіти, довгострокові і відомчі цільові програми, адресні інвестиційні програми, завдання, які виконують органи місцевого самоврядування, а також документи, матеріали та розрахунки по формуванню проекту бюджету і показників прогнозу соціально-економічного розвитку території.

При здійсненні економічної експертизи формування бюджету має бути перевірено і проаналізовано відповідність проекту рішення про бюджет і документів, які подаються одночасно з ним в представницький орган, з положеннями Бюджетного кодексу України [21, с. 231].

При оцінці економічних показників прогнозу соціально-економічного розвитку необхідно звернути увагу на дотримання закріпленого Бюджетним кодексом України принципу достовірності бюджету, який означає надійність показників прогнозу соціального-економічного розвитку відповідної

території, необхідну при уточненні параметрів планового періоду і додаванні параметрів другого року планового періоду, а також при прогнозуванні доходів бюджету. Дотримання принципів бюджетної системи України контролюється в результаті визначення повноти відображення доходів, видатків і джерел фінансування бюджетів; визначення збалансованості бюджету; прозорості; адресності та цільового характеру бюджетних коштів; підвідомчості видатків бюджетів[78, с.41].

Дотримання принципу результативності та ефективності використання бюджетних коштів аналізується при розгляді програм, відомчих цільових програм, завдань органів місцевого самоврядування.

При проведенні економічної експертизи доходів бюджету слід звернути увагу на наступне:

- доходи від використання майна, що знаходиться у власності органів місцевого самоврядування, і платних послуг, що надаються казенними установами, кошти безоплатних надходжень й інші, що приносять дохід діяльності при складанні, затвердженні, виконанні бюджету і складання звітності про його виконання включаються до складу доходів бюджету;
- слід оцінити найбільш ймовірні обсяги надходжень доходів по кожній підгрупі податкових і неподаткових доходів при сприятливому і несприятливому розвитку макроекономічної ситуації;
- перевірити повноту, достовірність і актуальність даних, що використовувалися при прогнозуванні обсягів надходження за статтями і підстатті податкових доходів;
- проаналізувати обґрунтованість методик, що застосовувалися для прогнозування обсягів надходження за статтями і підстатті неподаткових доходів;
- перевірити коректність обчислень, вироблених при прогнозуванні неподаткових доходів;
- перевірити несуперечність даних про прогнозованих обсягах надходжень по підгрупах статей і підстатей неподаткових доходів.

При оцінці і аналізі витрат бюджету необхідно звернути увагу на:

- забезпечення закріпленого в Бюджетному кодексі України принципу достовірності бюджету, який означає реалістичність розрахунку витрат бюджету;
- дотримання положень формування видатків бюджетів, встановлених Бюджетним кодексом, згідно з якими формування видатків бюджетів здійснюється відповідно до видатковими зобов'язаннями, обумовленими встановленим законодавством розмежуванням повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування і виконання яких повинно відбуватися в черговому фінансовому році і плановому періоді за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- дотримання правил формування планового реєстру видаткових зобов'язань в частині своєчасності подання планового реєстру видаткових зобов'язань, повноти загальної інформації про витратні зобов'язання, повноти розподілу витрат між типами витратних зобов'язань головних розпорядників бюджетних коштів в плановому реєстрі видаткових зобов'язань;
- забезпеченість фінансування видаткових зобов'язань, закріплених в плановому реєстрі видаткових зобов'язань головних розпорядників бюджетних коштів;
- обґрунтування бюджетних асигнувань в частині термінів надання обґрунтувань бюджетних асигнувань на черговий фінансовий рік і на плановий період; охоплення в обґрунтуваннях бюджетних асигнувань на черговий фінансовий рік і плановий період показниками безпосередніх результатів (пояснювальними записками) сум асигнувань, доведених органом, який організовує виконання бюджету, як граничних обсягів в ході складання проекту бюджету на черговий фінансовий рік і плановий період; стійкості системи показників безпосередніх результатів;
- аналіз субсидій і розрахунково-нормативних витрат, що спрямовуються на фінансове забезпечення завдань з надання послуг місцевими бюджетними.

При оцінці і аналізі міжбюджетних відносин економічний експерт досліджує дотримання умов надання міжбюджетних трансфертів з державного бюджету.

Основою економічної експертизи формування проекту бюджету на плановий період є:

- порівняльний аналіз відповідності прийнятих в проекті бюджету розрахунків показників встановленим нормативам і чинним методичним рекомендаціям;
- порівняльний аналіз динаміки показників виконання місцевого бюджету за три останні роки, очікуваних підсумків поточного року, показників проекту бюджету на черговий фінансовий рік і плановий період [8, с.827].

Витрати на утримання бюджетних установ і організацій по кошторису визначаються відповідно до ліміту коштів, виділених органом управління, якому вони підвідомчі. Кожна установа державного сектору економіки обсяги коштів, потрібних для забезпечення виконання покладених на неї функцій, пред'являє у бюджетних запитах. Головні розпорядники коштів бюджету організують зведення таких бюджетних запитів на основі інструкцій з підготовки запитів з урахуванням рекомендацій МФУ. Основні вимоги щодо складання бюджетних запитів визначено ст. 35 Бюджетного кодексу України та Постановою КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р. [69]. При проведенні економічної експертизи складання бюджетних запитів, обґрунтованості включених до них показників важливим є визначення основних документів, які підлягають дослідженню, та напрямів перевірки.

Дані про доходи, фінансування, видатки, повернення та надання кредитів мають бути приведені у відповідність до класифікації доходів, класифікації фінансування, економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету з урахуванням змін, якщо такі були проведені

протягом попереднього та поточного років до цих видів бюджетної класифікації. У бюджетному запиті подається розподіл граничного обсягу загальних видатків на рік, структура якого забезпечує мінімально необхідний рівень для функціонування підвідомчих установ, проведення заходів та виконання програм. Відповідно показники бюджетного запиту є основою для формування лімітних довідок, які доводяться головними розпорядниками бюджетних коштів до підвідомчих установ. Головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують складання бюджетних запитів для подання Міністерству фінансів України (місцевому фінансовому органу) відповідно до вимог Інструкції з підготовки бюджетних запитів з урахуванням звітів про виконання паспортів бюджетних програм, а також висновків про результати контрольних заходів, проведених органами, уповноваженими на здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, у терміни та порядку, встановлені Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом). Ураховуючи зазначене, необхідно перевірити своєчасність формування головним розпорядником коштів бюджетного запиту та його подання Міністерству фінансів (місцевому фінансовому органу) і дослідити дотримання головним розпорядником коштів вимог Інструкції з підготовки бюджетних запитів, затвердженої наказом МФУ № 687 від 06.06.2012 р., а також відповідність складеного запиту встановленій типовій формі [35].

Бюджетні запити формуються головними розпорядниками на основі проектів зведених кошторисів. З урахуванням зазначеного при перевірці цього питання обов'язково оцінюють відповідність бюджетного запиту показникам проекту зведеного кошторису. В ході економічної експертизи достовірності показників проекту зведеного кошторису необхідно детально проаналізувати розрахунки до всіх проектів кошторисів головного розпорядника та всіх проектів кошторисів розпорядників коштів нижчого рівня, а також перевірити повноту врахування головним розпорядником в бюджетному запиті пропозицій розпорядників коштів нижчого рівня щодо їх потреби в асигнуваннях. Для цього необхідно з'ясувати, чи враховано в

проекті зведеного кошторису показники кошторисів всіх розпорядників коштів нижчого рівня. Під час експертизи на предмет обґрунтованості даних бюджетного запиту неодмінно досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за попередній рік, що передує плановому. Для цього аналізуються показники зведеної фінансової звітності за попередній період. Зокрема, необхідно перевірити, чи забезпечено у бюджетному запиті реальне планування показників надходжень до спеціального фонду, враховуючи обсяги їх фактичного надходження у попередніх роках [28, с.159].

Надходження із загального фонду бюджету для виконання функцій районною радою у 2017 році становило 1939 тис.грн., на 2018 рік заплановано надходжень 2783,6 тис.грн., що на 844,6 тис.грн або на 44% більше. Надходження в бюджет розвитку у 2018 році заплановано 15 тис.грн., на 4 тис.грн. або на 36,4% більше рівня 2017 року. Прогноз надходження із загального фонду бюджету у 2019 і 2020 роках відповідно становить 3334,2 тис. грн. і 3667,5 тис.грн.

Тому в ході експертного дослідження правильності планування доходів коштів спеціального фонду особлива увага приділяється перевірці реальності обрахунку обсягу платних послуг та розміру плати на одиницю послуги. Правильність обчислення обсягу видатків кошторису перевіряють шляхом дослідження показників діяльності на предмет їх реальності та тарифів, норм, нормативів на предмет їх відповідності до тарифів, встановлених законодавством. Планування та облік видатків бюджетних організацій, установ відбувається за кодами бюджетної класифікації, які згруповані у кошторисі за принципом побудови економічної класифікації видатків (КЕКВ) бюджету.

Фактичні та заплановані видатки бюджету Лановецької районної ради за кодами економічної наведені в таблицях 3.4.,3.5.

Бюджетною класифікацією є єдине систематизоване групування доходів, видатків та фінансування бюджету за однорідними властивостями,

які розташовані та закодовані в певному порядку. Така класифікація сприяє проведенню експертного дослідження фінансової діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, у проведенні необхідного аналізу в розрізі доходів, а також організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, у забезпеченні загальнодержавної та міжнародної порівняльності бюджетних показників. Перевірка обґрунтованості планування видатків на утримання бюджетних установ слід проводити за кожним кодом видатків у кошторисі. Перевірка правильності планування бюджетних асигнувань проводиться двома найбільш типовими і результативними видами: після затвердження відповідних бюджетів; в процесі здійснення економічної експертизи діяльності установи.

У першому випадку фінансові органи щороку після затвердження відповідних бюджетів вивіряють правильність здійснених розрахунків під час складання кошторисів кожної установи. Здійснюючи перевірку кошторисів на предмет планування видатків, особливу увагу слід присвятити правильності: визначення і затвердження штатів установи та фонду оплати праці; обчисленню кошторисних призначень в частині видатків на утримання апарату управління; визначення показників діяльності установи відповідно до фактичного контингенту; розрахунку обсягу асигнувань на харчування та придбання медикаментів; розрахунку обсягу асигнувань на придбання устаткування та інвентарю з врахуванням норм оснащення та фактичного забезпечення ним; обчисленню асигнувань на капітальний ремонт з врахуванням технічного стану приміщень, що потребують ремонту. Виняткову увагу необхідно уділити дослідженню виробничих показників бюджетних установ, адже вони покладені в основу розрахунків за відповідними кодами видатків кошторису і залежать від профілю установи.

3. 2. Економічна експертиза кошторису доходів і видатків

Ефективність функціонування бюджетних установ та організацій залежить від державної політики в державному секторі економіки, особливо від обсягу фінансових ресурсів для створення умов забезпечення їхньої професійної діяльності. Питання вдосконалення системи фінансового забезпечення завжди є актуальним, особливо за наявності кризових явищ у країні, які впливають на стан бюджетної галузі. Фінансове забезпечення охоплює такі його стадії: розрахунок потреби в грошових коштах, їх отримання, розподіл, облік та контроль їх витрачання. Фінансове забезпечення діяльності бюджетних установ і організацій залежить передусім від фінансових можливостей держави та безпосередньо пов'язане із загальною ситуацією забезпечення потреб економіки в сировинних ресурсах, матеріалах і обладнанні виробничо-технічного призначення [75, с.76].

У Бюджетному кодексі України фінансовий норматив бюджетної забезпеченості визначається як гарантований державою в межах наявних бюджетних коштів рівень фінансового забезпечення завдань і функцій. Бюджетні установи, обслуговуючи населення, витрачають значні матеріальні та грошові засоби, головними джерелами формування яких є кошти державного або місцевого бюджетів[9].

Відповідно до чинного законодавства діяльність бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів, які надходять з бюджету, і додаткових доходів, що дозволені законодавством України. За суттю бюджетне фінансування – це виділення коштів із державного чи місцевого бюджетів у розпорядження керівників установ чи організацій на видатки, передбачені бюджетом. Враховуючи це, під час проведення економічної експертизи установ, які фінансуються з бюджету, особливу увагу приділяють питанню дотримання порядку бюджетування (фінансового планування) і фінансування [11, с.291].

Для відкриття фінансування бюджетним установам визначають обсяг асигнувань, на основі яких складають кошторис доходів і видатків. Отже, в ході економічної експертизи перевіряють наявність правильно складеного та затвердженого в установленому порядку кошторису. Кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [9].

Етапи економічної експертизи кошторису бюджетної установи наведені на рис.3.1.

При проведенні економічної експертизи фінансування бюджетних установ необхідно оцінити дотримання принципів фінансування:

- безповоротності коштів;
- фінансування відповідно до виконання обсягів показників роботи;
- суворого цільового призначення.

Передусім встановлюють, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік, та перевіряють його відповідність вимогам Порядку складання, розгляду, затвердження та основним вимогам до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. (зі змінами) [68]. Надалі в ході експертного дослідження необхідно визначити:

- чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис конкретної установи;
- чи сума надходжень із загального фонду бюджету, визначена в кошторисі, відповідає даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведених головним розпорядникам чи розпорядникам нижчого рівня;
- чи дохідна частина спеціального фонду кошторису підтверджена розрахунками доходів за всіма джерелами власних надходжень;

– чи видаткова частина кошторису відповідає об'єктивній потребі в коштах, враховуючи основні показники діяльності та контингент даної установи державного сектору, обсягу послуг, штатній чисельності, за необхідності виконання окремих програм і конкретних заходів стосовно зменшення видатків планового періоду;

– чи враховане в установі першочергове забезпечення коштами захищених видатків (на оплату праці з відповідними нарахуваннями, а також на господарське утримання);

– чи правильно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які проводяться за рахунок власних надходжень. Вони повинні направлятися насамперед за визначеною метою, а надалі на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, і відповідно, які не забезпечені або частково забезпечені видатками загального фонду. Зокрема, перевіркою правильності складання і затвердження кошторису необхідно з'ясувати:

– наявність плану асигнувань і штатного розпису установи, затверджених одночасно з кошторисом;

– увідповіднення чисельності працівників установи визначеному фонду оплати праці щодо витрат на оплату праці, а за іншими видатками – до інших визначених асигнувань таким чином, щоби забезпечити виконання функцій, покладених на установу.

Кошторис районної ради наведений в додатку А. Експертна перевірка кошторису дозволила визначити виконання всіх необхідних вимог при його формуванні. У 2017 році видатки районної ради затверджені в сумі один мільйон дев'ятсот п'ятдесят тисяч гривень. Надходження із загального фонду бюджету становлять 1929 тис. грн., і спеціального фонду бюджету - 11 тис.грн. Відповідно до плану асигнувань загального фонду бюджету планують здійснити видатки: на заробітну плату в сумі 1380 600грн, 71,6% видатків; нарахування на оплату праці – 303700 грн.,15,7%; на оплату

комунальних енергоносіїв – 102700 грн, 5,3%; інші видатки – 152000грн., 7,9%.

Важливим при експертному дослідженні кошторису бюджетної установи є питання дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису, що полягає у дослідженні того, чи проводить установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державної казначейської служби України, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку. Питання економічної експертизи дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису передбачає конкретні напрямки перевірки з метою виявлення можливих порушень.

На стадії перевірки правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетних установ необхідно, насамперед, пересвідчитися у факті об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань. Крім того, варто з'ясувати, чи були попередньо внесені відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету, помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та бюджетного розпису, враховуючи особливості спеціального фонду, а також перевірити відповідність уточненого обсягу видатків зі спецфонду величині уточненого обсягу доходів із врахуванням залишків коштів на початок року[23, с.314].

3.3. Економічна експертиза використання бюджетних коштів

Перевіряючи фактичне виконання кошторису, потрібно провести аналіз звітів про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету. При цьому необхідно врахувати, що усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова та бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, повинні бути завізовані відповідним органом Державної казначейської служби, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності. Насамперед необхідно впевнитись, що звіти про виконання кошторису за спеціальним фондом складені відповідно до Порядку та за формами, встановленими наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р. [67]. Разом з тим, слід перевірити, чи обсяги фактичних надходжень за загальним фондом кошторису та проведені бюджетною установою касові видатки не перевищують відповідні обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ, а також з'ясувати, чи не має за окремими КЕКВ перевитрат коштів за рахунок асигнувань, затверджених в кошторисі за іншими КЕКВ, та чи не призвело це до нецільового використання коштів.

За умови казначейського обслуговування виконання бюджетів наявність такого перевищення за загальною сумою є мало ймовірною, оскільки відповідні операції контролюються органами Державної казначейської служби на етапі фінансування та оплати рахунків. Разом з тим, більш поширеними можуть бути випадки перевищення касових видатків одних КЕКВ за рахунок інших. На практиці це відбувається, коли порушники під виглядом видатків за одними КЕКВ проводять по обліку та звітності

зовсім інші видатки. Проте зазначене можна встановити в ході економічної експертизи питання «Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та рахунках в установах банків». Для цього суми затверджених в кошторисі надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним КЕКВ порівнюються із відповідними сумами фактичних надходжень та касових видатків, відображених у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду. Отже, для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначеному звіті щодо надходжень в розрізі КЕКВ треба звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань. При цьому загальну суму надходжень доцільно порівняти із даними книги «Журнал-головна» в частині сальдо по рахунку 70 «Доходи загального фонду» до його списання в кінці року на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом». Ці суми повинні бути тотожними. Достовірність даних у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду стосовно касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно перевірити шляхом порівняння їх значень з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Подібні контрольні процедури необхідно провести із звітністю про виконання кошторису за спеціальним фондом. Насамперед слід з'ясувати, чи обсяг касових видатків за спеціальним фондом не перевищує загальний обсяг затверджених в кошторисі надходжень з урахуванням залишків коштів на початок року, а також передбачений кошторисом обсяг видатків за цим фондом як в загальній сумі, так і в розрізі КЕКВ. Щоб перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, що призводить до нецільового використання бюджетних коштів, потрібно суму касових видатків, відображену у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівняти з сумою затверджених в кошторисі видатків загалом та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду в розрізі всіх

джерел таких надходжень. Разом з тим, для перевірки достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій. Достовірність даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині затверджених видатків в розрізі КЕКВ перевіряється через порівняння їх значень із відповідними даними кошторису з урахуванням усіх довідок про внесення до нього змін, які стосуються перегляду обсягу видатків спеціального фонду за загальною сумою та в розрізі КЕКВ [28, с.59].

Правдивість даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині власних надходжень досліджується в розрізі кожної групи цих надходжень (джерел доходів). Для цього відповідні дані щодо надходжень спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордера № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» в частині сальдо за рахунками 71 «Доходи спеціального фонду», 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт», 74 «Інші доходи» з даними Книги «Журнал-головна» за відповідними рахунками до їх списання в кінці року на субрахунок 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом», а також з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань, якщо установа отримує від вищестоящої установи доходи зі спеціального фонду.

Важливим аспектом економічної експертизи є перевірка на предмет недопущення установою проведення за рахунок коштів загального фонду видатків, які відповідно до законодавства мають здійснюватися із спеціального фонду, і навпаки. Згідно з ч. 4 ст. 23 Бюджетного кодексу України витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право здійснювати їх винятково в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету, якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше. Варто зазначити, що відповідно до Постанови

№ 228 видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень направляються насамперед за встановленими напрямками використання, потім на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду [23, с.315].

Потрібно дослідити, чи всі операції установи за доходами та видатками пройшли через реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби, а також відображені в звітності про виконання кошторису, з'ясувати, чи не допускалися установою негрошові форми розрахунків (взаємозаліки, бартерні операції, операції з використанням векселів тощо). У випадках отримання установою фінансової допомоги (матеріальних цінностей) необхідно перевірити, чи відображені ці операції у звітності установи за доходами кошторису за спеціальним фондом. Потрібно надалі перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ шляхом порівняння даних Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які складаються в розрізі КЕКВ за загальним і спеціальним фондами. Одночасно доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою фактичних видатків, проведених за відповідними кодами економічної класифікації. При цьому слід мати на увазі, що поряд з об'єктивними причинами перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями та касовими видатками можуть бути і причини, пов'язані з недотриманням законодавства в частині взяття до сплати зобов'язань понад затверджених асигнувань та виникнення через це небюджетної кредиторської заборгованості [6, с.26].

Випадки, коли фактичні видатки менші за затверджені асигнування та касові видатки, вимагають додаткового дослідження розрахунків (обґрунтувань) до кошторису в частині потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на предмет їх завищення. За умови виявлення будь-яких розбіжностей по кожному факту необхідно встановити причини їх виникнення та перевірити їх на предмет дотримання законодавства.

Економічна експертиза коштів на капітальний ремонт (КЕК 3130) зазвичай проводиться з залученням фахівців-будівельників, за сприянням яких перевіряється правильність проведення оплати фактично виконаних обсягів робіт та застосування розцінок для списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт, проводяться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. При умові виконання ремонтно-будівельні робіт господарським способом особливо ретельно перевіряється правильність нарахування і виплати заробітної плати працівникам, які виконують ремонтні роботи.

Отже, економічна експертиза використання бюджетних коштів відіграє важливу роль у забезпеченні сталого розвитку бюджетних установ, збереження і примноженні державного майна, підвищенні відповідальності розпорядників бюджетних коштів за результати використання ресурсів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Кожна установа державного сектору економіки обсяги коштів, потрібних для забезпечення виконання покладених на неї функцій, пред'являє у бюджетних запитах. У бюджетному запиті подається розподіл граничного обсягу загальних видатків на рік, структура якого забезпечує мінімально необхідний рівень для функціонування підвідомчих установ, проведення заходів та виконання програм. Під час експертизи на предмет обґрунтованості даних бюджетного запиту неодмінно досліджується врахування при його складанні результатів фінансово-господарської діяльності бюджетної установи за попередній рік, що передує плановому. Для цього аналізуються показники зведеної фінансової звітності за попередній період. Зокрема, необхідно перевірити, чи забезпечено у бюджетному запиті реальне планування показників надходжень до спеціального фонду, враховуючи обсяги їх фактичного надходження у попередніх роках.

В ході економічної експертизи потрібно порівняти дані запланованих в бюджетному запиті обсягів призначень із загального фонду бюджету з даними зведеної фінансової звітності щодо проведених касових видатків із загального фонду бюджету за попередній звітний період. При проведенні економічної експертизи фінансування бюджетних установ необхідно оцінити дотримання принципів фінансування: безповоротності коштів; фінансування відповідно до виконання обсягів показників роботи; суворого цільового призначення.

Методики економічної експертизи використання бюджетних коштів повинні охоплювати: вивчення основних нормативних документів; перелік питань, які необхідно дослідити в ході експертизи; бюджетні запити, кошторис, план асигнувань; перелік первинних документів; реєстри синтетичного та аналітичного обліку та звітності; класифікатор можливих порушень; методи, що застосовуються при проведенні дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки // Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – Випуск 721. – С. 42-48
2. Адамик О.В. Доходи суб’єктів державного сектору: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 29-36
3. Анікеєва А. В. Контроль формування і використання кошторису бюджетної установи / А. В. Анікеєва // Управління розвитком. - 2014. - № 14. - С. 142-144.
4. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр уч. л-ри, 2009. – 288 с.
5. Базилевич В.Д. Посилення ролі фінансів у трансформаційній економіці / В.Д. Базилевич // Фінанси України. – 2012. – № 5. – С. 5–10.
6. Байдіна О. В. Удосконалення фінансового контролю за коштами спеціального фонду бюджетної установи / О. В. Байдіна // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2014. - Вип. 11(2). - С. 21-26.
7. Бондаренко О.О. Оцінювання та використання матеріалів ревізії при розслідуванні злочинів, пов’язаних із порушеннями бюджетного законодавства / О.О. Бондаренко, Р.Л. Степанюк // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики : збір. наук. праць ; ред. кол. Цимбал М.Л., Шепітько В.Ю., Головченко Л.М. та ін. — Харків : Право, 2010. — Вип. 10. — С. 68—73.
8. Будник Л.А. Класифікація державного аудиту/ Л.А. Будник, І.Д. Голяш // Економіка та суспільство.-2016.-№2.-С.827.
9. Будник Л.А. Організаційні аспекти державного фінансового аудиту/ Л.А. Будник, І.Д. Голяш // Глобальні та національні проблеми економіки Електронне наукове видання. - 2015- Випуск 3. – С.827-830.
10. Будник Л.А. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації / Л.А. Будник, І.Д. Голяш. // Економіка і ринок:

облік, аналіз контроль. Випуск 13. – Тернопіль: Видавництво “Економічна думка”, 2005. – С.11-15.

11. Бухгалтерський облік і контроль державного сектора в умовах модернізації управління державними фінансами : моногр. : в 2-х т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 585 с.

12. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

13. Василевич Я. В. Шляхи вдосконалення оперативно-розшукової протидії привласненню та розтраті бюджетних коштів / Я. В. Василевич // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2017. - № 2. - С. 183-192.

14. Василик О.Д. Теорія фінансів : [підручник] / О.Д. Василик ; КНУ ім. Т.Г. Шевченка ; 4-те вид., доп. – К. : Ніос, 2003. – 416 с.

15. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах [текст] : навч. посіб. / Ю. А. Варига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх, Н. О. Кулявець, А. І. Мілька. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.

16. Винниченко Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : збірник наукових праць: Вип. 28. – К. : НАУ, 2010. – С. 26 – 29.

17. Власова Т.В. Социальная экспертиза : уч. пособ. / Т.В. Власова, М.Д. Сущинская. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2009. – 152 с.

18. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник для студ.вищ.навч.закладів/І.А.Волкова. -К.:Центр учбової літератури, 2009.-84с.

19. Вуйців М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем / М. М. Вуйців // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4 (130). – С. 266 – 276. 20. Гізатуліна Л. В. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко // Незалежний аудитор. – 2012. – № 6. – С. 56 – 57.

20. Глущенко Ю. А. Бюджетний контроль як важливий інструмент управління коштами територіальних громад / Ю. А. Глущенко // Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України. - 2015. - № 1. - С. 116-122.

21. Голяш І.Д. Проблеми створення ефективної системи фінансового контролю/ Голяш І.Д., Будник Л.А.// Актуальні проблеми сучасної економіки: реалії сьогодення: міжн. наук.- практ. конф.- Ужгород: УНУ, 2015. – С.231-233.

22. Горбатюк О. В. Інноваційні форми фінансового та управлінського обліку в умовах автоматизованої системи обробки інформації / О. В. Горбатюк, Р. Ю. Козяр // Наука й економіка. – 2011. – № 1 (21). – С. 71 – 75.

23. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=436-15>.

24. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці : елементи концепції : моногр. / З. В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 173 с.

25. Гуцаленко Л.В. Судово-бухгалтерська експертиза:навч.посібник/ Л.В.Гуцаленко, Л.Г.Михальчишина, В.М.Сидорчук, І.К.Пентюх. – К.:Центр учбової літератури, 2011. – 352с.

26. Даценко Г. В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів / Г. В. Даценко, Т. В. Поліхун // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2014. - Вип. 1. - С. 312-318.

27. Дегтяр Я. Нецільове використання бюджетних коштів: теорія та практика /Я. Дегтяр // Підприємництво, господарство і право. - 2017. - № 1. - С. 159-164.

28. Дікань Л.В. Судово-економічна експертиза : навч. посіб. / Л.В.Дікань, В.Д.Понікаров, О.В.Кожушко. - Харків : ХНЕУ, 2014. - 431с.

29. Дмитренко Е.С. Фінансове право України. Особлива частина : навч. посіб. / Е.С. Дмитренко. - К. : Алерта: КНТ, 2007. - 613 с.

30. Дондик Н.Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: монографія/ Н.Я.Дондик. – К. : Атака, 2007. – 144с.

31. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України: моногр. /О. О. Дорошенко. – Рівне : НУВГП, 2012. – 294 с.
32. Духновська Л.М. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб./ Л.М.Духновська. – НУХТ, 2012. – 143с.
33. Економічна класифікація видатків бюджету : Наказ Міністерства Фінансів України № 11 від 14.01.2011 р.
34. Експертизи у судочинстві України : наук.- практ. посіб. / [С.Б.Бойченко та ін.]; за заг. ред. проф. В.Г.Гончаренка та І.В.Гори ; Акад. адвокатури Ураїни. - Київ : Юрінком Інтер, 2015. – 502с.
35. Ермакова Е.А. Государственные финансы в финансовой системе России / Е.А. Ермакова // Финансы и кредит. – 2014. – № 3. – С. 32–41.
36. Євтушенко Н. М. Управління акумуляцією та витратами бюджетних коштів / Н. М. Євтушенко, В. М. Виноградня // Економічний вісник університету. - 2017. - Вип. 33(1). - С. 314-327
37. Здирко Н. Г. Основні аспекти контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Г. Здирко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(1). - С. 508-515.
38. Інструкції з підготовки бюджетних запитів, затвердженої наказом МФУ № 687 від 06.06.2012 <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12>
39. Ковальова О.В. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. / О.В.Ковальова, О.В.Бардаков. – Х. : Апостроф, 2012. – 221с.
40. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-Х [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page9>
41. Кожевніков І. Г. Огляд сучасних хмарних технологій/ І. Г. Кожевніков, Л. П. Ліщук // Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. / ДПСУ; Нац. ун-т ДПС України. – 435 Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2012. – 406 с. – С. 44 – 51.

42. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/234114/page7>

43. Критенко О. О. Шляхи удосконалення системи державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / О. О. Критенко, Ю. В. Даньшина // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія"]. Серія : Державне управління. - 2015. - Т. 254, Вип. 242. - С. 74-80.

44. Крук О. М. Аналіз кошторису видатків бюджетних установ / О. М. Крук, В. С. Кончатна // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. - 2016. - № 3. - С. 107-112.

45. Крупко Я. Взаємозв'язок принципів ефективності та справедливості під час розподілу коштів між ланками бюджетної системи / Я. Крупко // *Evropsky politicky a pravni diskurz*. - 2014. - Vol. 1, Iss. 6. - С. 613-618.

46. Купранець І. М. Удосконалення оперативно-розшукової профілактики нецільового використання бюджетних коштів / І. М. Купранець // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. - 2016. - № 4. - С. 23-30.

47. Лазаренко В.І. Судова бухгалтерія : навч. посіб./ В.І.Лазуренко. – Донецьк : Світ книги, 2012. – 510с.

48. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 2 (18). – С. 361–369.

49. Лучко М. Р. Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 15 – 22.

50. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки/ М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

51. Лютий І.О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І.О. Лютий // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 24–30.

52. Максименко І. Я. Особливості проведення державного фінансового контролю в частині складання і виконання кошторисів бюджетних установ/ І. Я. Максименко, Ю. Л. Радченко // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 19. - С. 42-44.

53. Михайлишин Н.П. Правовий статус судового експерта-економіста, зміст його спеціальних знань і компетенцій./ Н.П. Михайлишин, Л.А. Будник//Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково- практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – С. 324-326

54. Назар Ю. С. Підстави застосування повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету / Ю. С. Назар // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія юридична. - 2014. - Вип. 1. - С. 181-190.

55. Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0011201-11>.

56. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені Наказом Міністерства юстиції України №53/5 від 08.10.1998р. (у редакції наказу Міністерства юстиції України №1350/5 від 27.07.2015р.).

57. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. О. М. Джужі, А. В. Савченка, В. В. Чернея. – Київ : Юрінком Інтер, 2016. – 1064 с.

58. Нечитайло В. А. Характеристика предмету нецільового використання бюджетних коштів / В. А. Нечитайло // Митна справа. - 2013. - № 5(2.1). - С. 195-200.

59. Овчарова Н.В. Проблеми та перспективи фінансового забезпечення бюджетних установ / Н.В. Овчарова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7. – С. 230–237.

60. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспективи розвитку/Л.Г.Олійник //Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. - №5. – С.233-237.

61. Олійник О.О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання судово-експертної діяльності /О.О.Олійник // Митна справа. - 2013. - № 4(2). - С.270-274.

62. Остап'юк Н. А. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів: проблеми ідентифікації суб'єкта / Н. А. Остап'юк, О. В. Процюк // Вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 3 (59). – С. 336–342

63. Пашинська І.І. Концептуальні основи судово-економічної експертизи / І.І.Пашинська// Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2013. - №1. – С.296-298.

64. Писарчук І. Виявлення ознак нецільового використання бюджетних коштів, вчинених службовими особами / І. Писарчук // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки. - 2016. - № 855. - С. 529-536.

65. Писарчук І. В. Причини і умови, які сприяють вчиненню нецільового використання бюджетних коштів службовими особами / І. В. Писарчук // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки. - 2016. - № 845. - С. 546-552.

66. Пігош В. А. Проблемні аспекти формування планових кошторисних показників бюджетних установ / В. А. Пігош // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 18(2). - С. 201-209.

67. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України №372 від 02.04.2014 р. (зі змінами).

68. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України № 758 від 22.06.2012 р.

69. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ Державного казначейства України № 309 від 02.03.2012 р. .

70. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів від 24.01.2012 р. № 44. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12/page>.

71. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимогах до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 зі змінами та 444 доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>.

72. Постановою КМУ «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228 від 28.02.2002 р. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2282002-п>

73. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [Електронний ресурс]: Наказ міністерства фінансів України від 14.09.2012 р. № 995. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=351955&cat_id=285157.

74. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України : наказ Міністерства соціальної політики України № 299 від 18.03.2015 р.

75. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1017-10>.

76. Про затвердження Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України № 417 від 07.10. 2008 р. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=v0417506-08>.

77. Радіонов Ю. Д. Бюджетні кошти як інвестиційний ресурс України / Ю. Д. Радіонов // Економіка України. - 2014. - № 9. - С. 35-53.
78. Ревенко Ю. В. Організація ревізії виконання кошторису на утримання бюджетної установи / Ю. В. Ревенко // Управління розвитком. - 2014. - № 12. - С. 76-78.
79. Розслідування нецільового використання бюджетних коштів : метод. рек. / Чернявський С. С., Василичук В. І., Вознюк А. А. та ін. – Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2014. – 66 с
80. Савчук Н.В. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери України та шляхи їх вирішення / Н.В. Савчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – № 1. – С. 381–384.
81. Сатмурзаєв А. Підходи до розробки кошторисного (бюджетного) контролю: методичний аспект / А. Сатмурзаєв // Схід. - 2014. - № 2. - С. 40-46.
82. Свірко С. В. Облікові аспекти управління витратами бюджетних установ: міжнародні та вітчизняні підходи / С. В. Свірко, О. О. Дорошенко // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природо-ресурсного потенціалу. – 2012. – № 1. – С. 240 – 249.
83. Свірко С. В. Суб'єкти та об'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі України в контексті чинного вітчизняного законодавства / С. В. Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2 (IV). – С. 36 – 42.
84. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2013. – 243 с.
85. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С.В. Свірко // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 23. – С. 470–486.
86. Сисюк С.В., Адамик О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – 21 (11 (53)). – С. 101-106
87. Соловйова Н. В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів / Н. В. Соловйова // Науковий вісник Ужгородського

національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(2). - С. 133-137.

88. Соломахіна О.М. Ознаки судової експертизи та порядок її призначення у цивільному процесі України /О.М.Соломахіна //Актуальні проблеми держави і права. – 2012. – Вип. 66. – С.354-359.

89. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/document/81046/B4.pdf>.

90. Табенська Ю. В. Державний фінансовий контроль бюджетних коштів / Ю. В. Табенська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2011. - Вип. 3. - С. 337-341.

91. Теорія та практика судової експертизи і криміналістики : збірник наукових праць. Вип.14 / ред. кол. : М.Л.Цимбал, В.Ю.Шепітько, Л.М.Головченко та ін. – Х. : Право, 2014. – 488с.

92. Тихонова О. В. Окремі питання визначення суб'єктів злочинів, пов'язаних із бюджетними коштами О. В. Тихонова // Правничий вісник Університету "КРОК". - 2013. - Вип. 16. - С. 189-194.

93. Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук // Наука й економіка. – 2015. – № 2. – С. 99–106.

94. Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / Р.Є. Федів // Збірник наукових праць ЧДТУ. - 2015– Вип. 21. – С. 112–116.

95. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : [монографія] /В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2012. – 387 с.

96. Фінансова система України : [навч. посіб.] / М.І. Карлін. – К. : Знання, 2014. – 324 с.

97. Фрич Р. М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Р.М. Фрич // Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». – 2012. – № 2. – С. 115–119.

98. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення/ О.А. Хаблюк, Л.А. Будник. //Галицький економічний вісник.- 2013. - № 4(43). — С.151-158.

99. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку/ Н. М. Хорунжак // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки: Випуск 30 : У трьох частинах / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – Частина II. – С. 134 – 139.

100. Хорунжак Н. Проблеми та особливості формування автоматизованих інформаційних систем бюджетних установ / Н. Хорунжак, Л. Гуцайлюк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія : Економіка. – 2008. – № 22. – С. 102 – 105.

101. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15)

102. Черней В. В. Проблеми кримінальної відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів / В. В. Черней // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Юриспруденція. - 2014. - Вип. 10-1(2). - С. 64-67.

103. Чуркіна І. Є. Управління акумуляцією та витрачанням бюджетних коштів в контексті забезпечення ефективності функціонування бюджетної системи України / І. Є. Чуркіна // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2015. - Вип. 13. - С. 230-234.

104. Шведова Г. Л. Актуальні питання запобігання нецільовому використанню бюджетних коштів в Україні / Г. Л. Шведова // Науковоінформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Серія : Право. - 2017. - № 3. - С. 229-232.

105. Шевчук В.О. Державні фінанси зарубіжних країн / В.О. Шевчук // Фінанси України. – 2015. – № 2. – С. 3–13.

106. Шитко О.П. Фінансова система: підходи до визначення та кількісної оцінки / О.П. Шитко // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4. – С. 66-75.

107. Шиян О.Ю. Проблема нецільового використання бюджетних коштів з корисливих мотивів / О.Ю. Шиян // Юридична наука. - 2017. - № 5. - С. 168-177.

108. Шокіна Ю.О. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Ю.О. Шокіна // Управління розвитком. – 2012. – № 3. – С. 120–124.

109. Шутлів Д. С. Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету як захід впливу за нецільове використання бюджетних коштів/Д. С. Шутлів // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. - 2016. - № 3. - С. 171-178.

110. Ярошук М. В. Зарубіжний досвід впровадження бюджетування, орієнтованого на результат та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів / М. В. Ярошук // Інвестиції: практика та досвід. - 2010. - № 18. - С. 125-128.