

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет менеджменту
Кафедра публічного управління та адміністрування та міжнародної
економіки**



**КОНТРОЛЬ ТА ОБЛІК У СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО
УПРАВЛІННЯ**

конспект лекцій для здобувачів першого (бакалаврського)
рівня вищої освіти ОПП «Публічне управління та адміністрування»
спеціальності 281 «Публічне управління та адміністрування»
денної та заочної форми здобуття вищої освіти.

Миколаїв
2025

УДК 657.6:35.08
К64

Друкується за рішенням науково-методичної комісії факультету менеджменту Миколаївського національного аграрного університету від 17.04.2025, протокол № 8.

Укладачі:

- | | |
|-------------------|--|
| А.В. Ключник | д-р екон. наук, професор, завідувачка кафедри публічного управління та адміністрування і міжнародної економіки, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв |
| О.А. Лівандовська | асистент кафедри публічного управління та адміністрування і міжнародної економіки, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв |

Рецензенти:

- | | |
|------------------|--|
| А.Д. Чикуркова – | д-р екон. наук, професор, завідувачка кафедри менеджменту, публічного управління та адміністрування ЗВО «Подільський державний університет», м. Кам'янець-Подільський; |
| Н.В. Потриваєва– | д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв. |

ЗМІСТ

Тема 1. Методологічні основи організації контролю у сфері публічного управління та адміністрування	5
1.1 Сутність контролю, його місце та значення в управлінській діяльності	5
1.2 Класифікація та основні характеристики різновидів контролю	9
Тема 2. Основні принципи контролю у сфері публічного управління та адміністрування	14
2.1. Основні характеристики принципів контролю в публічному управлінні та адмініструванні	14
2.2. Метод управління через постановку та досягнення цілей	16
Тема 3. Міжнародні стандарти системи контролю та зарубіжний досвід здійснення контролю в публічному управлінні та адмініструванні	18
3.1. Основні положення Директиви щодо стандартів внутрішнього контролю	18
3.2. Практика впровадження контролю в публічному управлінні зарубіжних країн	20
Тема 4. Організаційні основи здійснення контролю в органах публічної влади України	22
4.1. Особливості контролю в системі органів виконавчої влади	22
4.2. Фінансовий контроль: зміст, сучасний стан та необхідність реформування	23
4.3. Основні напрями вдосконалення контролю в публічному управлінні та адмініструванні	24
Тема 5. Контрольна діяльність органів місцевого самоврядування	25
5.1. Реалізація контрольних повноважень органами місцевого самоврядування	25
5.2. Контроль у сфері стратегічного планування розвитку регіонів і територіальних громад	26
Тема 6. Сутність та роль обліку в системі публічного управління	28
6.1 Поняття бухгалтерського обліку	28
6.2 Суб'єкти обліку в бюджетних установах	30
6.3 Завдання бухгалтерського обліку	31
6.4 Об'єкти бухгалтерського обліку	32
6.5 Місце бухгалтерського обліку у системі управління установою	33
Тема 7. Принципи та методи ведення обліку в органах публічного управління	35
7.1 Бухгалтерські принципи: повнота, обачність, пріоритет змісту над формою тощо	35
7.2 Методи бухгалтерського обліку	38
7.3 Подвійний запис і його застосування	40
7.4 Систематизація та узагальнення облікових даних	41
Тема 8. Види обліку в публічному управлінні: фінансовий, управлінський, бюджетний	43
8.1 Поняття та класифікація обліку	43

8.2 Фінансовий облік: цілі, звітність	44
8.3 Управлінський облік: цілі, внутрішня аналітика	45
8.4 Бюджетний облік: особливості, контроль видатків	46
Тема 9. Звітність у публічному управлінні: види, структура, вимоги	49
9.1 Поняття звітності у публічному управлінні	49
9.2 Види звітності: фінансова, бюджетна, статистична	49
9.3 Форми звітності та вимоги до їх складання	51
9.4 Роль звітності у забезпеченні прозорості	52
Тема 10. Внутрішній контроль та аудит у сфері публічного управління	53
10.1 Поняття внутрішнього контролю	53
10.2 Форми та етапи аудиту в ПУА	54
10.3 Роль Держаудитслужби та Рахункової палати	56
10.4 Взаємозв'язок контролю, аудиту та обліку	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	60

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

1.1 Сутність контролю, його місце та значення в управлінській діяльності

1.2 Класифікація та основні характеристики різновидів контролю

1.1 Сутність контролю, його місце та значення в управлінській діяльності

Відомий французький дослідник Б. Гурне підкреслював: ефективне управління неможливе без налагодженого контролю. Контроль виступає невід'ємною функцією публічного управління та адміністрування, слугуючи основним механізмом зворотного зв'язку, який забезпечує оперативне реагування на будь-які відхилення від запланованого курсу розвитку держави, її регіонів та окремих територій.

Американський вчений М. Мескон визначає контроль як процес забезпечення досягнення організаційних цілей. Місія організації, разом із цілями, планами та структурою управління, визначає її напрямки діяльності, що стосується також державних інституцій. Для забезпечення ефективності контроль має бути тісно інтегрованим із процесом планування. Таким чином, контроль є невіддільним елементом самої організаційної сутності будь-якої структури (рис. 1.1).



Рисунок 1.1. Місце контролю серед функцій управління

Класичний підхід до контролю передбачає встановлення вимірюваних стандартів (цілей), оцінювання фактичних результатів та, за необхідності, коригування цілей або планів у випадку суттєвих відхилень від заданих орієнтирів. Візуалізація класичної моделі процесу контролю подана на рис. 1.2.

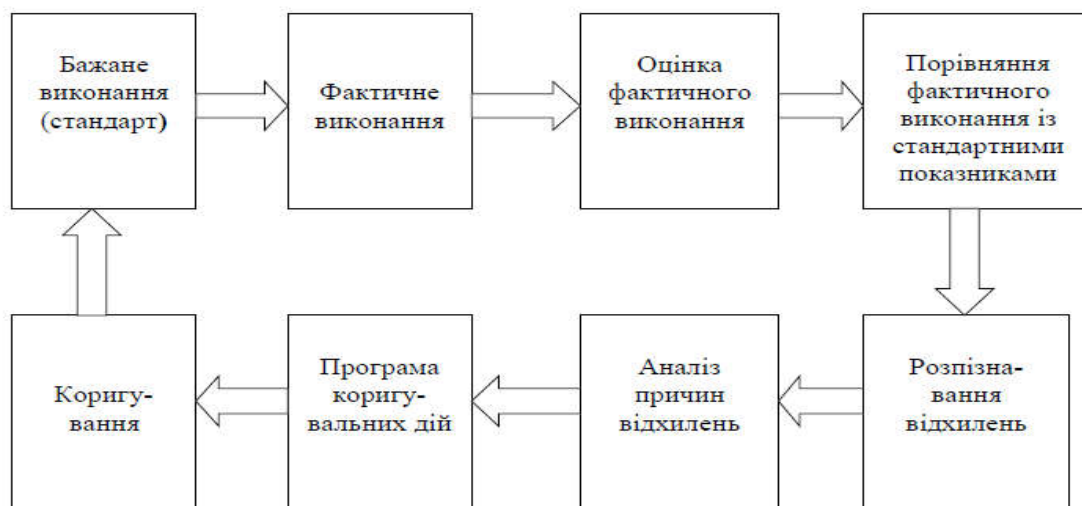


Рисунок 1.2. Класичний процес контролю

Важливість контролю обумовлена особливостями державного та суспільного устрою країни. Варто наголосити: ефективне управління державними процесами неможливе без відповідної організації контрольної діяльності.

Основною метою контрольної функції є недопущення відхилень у діяльності управлінських суб'єктів від заданої програми. У разі виникнення відхилень контроль спрямований на стабілізацію системи за допомогою існуючих регуляторів. Аналізуючи поняття «контроль», передусім варто зосередитися на завданнях, які розкривають його сутність (рис. 1.3).



Рисунок 1.3. Завдання контролю

В умовах швидкоплинного і мінливого зовнішнього середовища, зокрема через постійні політичні й економічні зміни, ефективно організований контроль дає змогу вчасно виявляти зміни й оперативно реагувати на них. Водночас недосконалі контрольні системи можуть призвести до серйозних організаційних втрат.

Серед основних завдань контролю виділяють:

- 1) Запобігання накопиченню помилок. Навіть незначні помилки, якщо їх не виправляти своєчасно, з часом можуть стати серйозними. Безперервний і системний контроль допомагає запобігти цьому процесу.
- 2) Розв'язання організаційних проблем. Органи публічного управління постійно стикаються з необхідністю адаптації до нових викликів, що вимагає від них здатності оперативно вирішувати складні завдання.
- 3) Оптимізація витрат. Ефективний контроль сприяє зменшенню витрат ресурсів — часу, фінансів, людських зусиль.

Саме поняття «контроль» у широкому розумінні також асоціюється з управлінням. У термінах англійської мови («administrate», «control», «direct», «govern») воно відображає функції володіння, координації, підпорядкування та владного впливу. Сьогодні контроль більше сприймається як інструмент регулювання суспільних відносин, а не як загальний процес управління.

У межах управлінського процесу контроль є зв'язуючим етапом між прийняттям рішень та оцінкою їх реалізації. Як видно з рис. 1.4., управлінський процес включає:

- 1) формування та ухвалення управлінського рішення,
- 2) контроль за його виконанням,
- 3) аналіз і оцінку результатів.

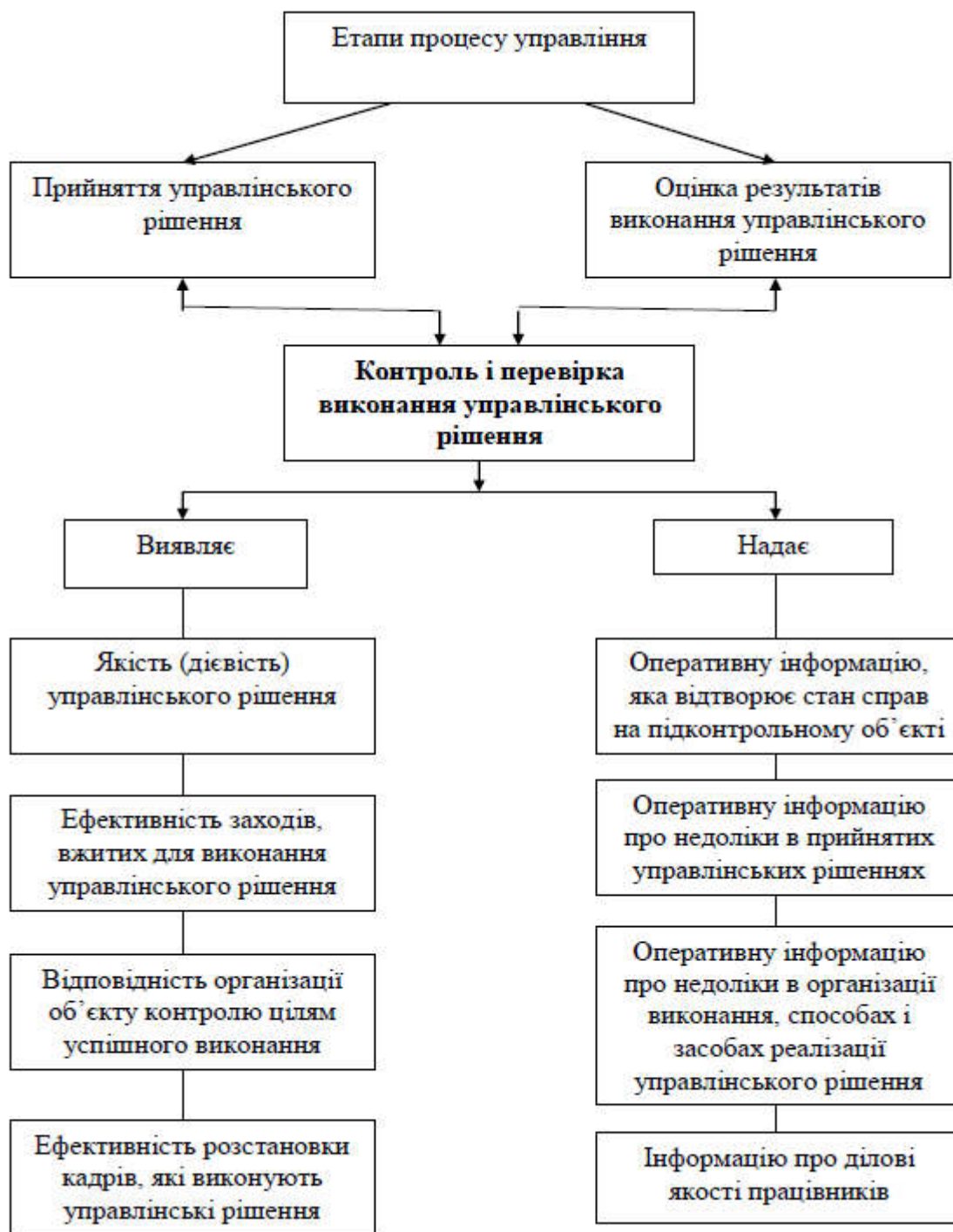


Рисунок 1.4. Етапи управлінського процесу

Під час контролю аналізуються:

- 1) якість прийнятих рішень,
- 2) ефективність організаційних заходів щодо реалізації рішень,
- 3) відповідність об'єкта управління поставленим цілям,
- 4) доцільність розподілу кадрових ресурсів для виконання рішень.

Контроль у системі управління виконує дві ключові функції — інформаційну і коригуючу. Він забезпечує канал зворотного зв'язку між

об'єктом і суб'єктом управління. Відсутність такого механізму призводить до втрати чіткості та цілеспрямованості управлінських процесів.

Успішний керівник має володіти актуальною інформацією про результати своєї діяльності. Контроль дозволяє отримувати об'єктивні дані щодо виконання поставлених завдань, виявляти недоліки у плануванні та реалізації, а також оцінювати професійні якості працівників. На інформаційній фазі контроль передбачає збирання й аналіз даних про діяльність об'єкта управління; на коригуючій — розроблення рішень для усунення виявлених проблем.

Контроль є водночас формою впливу та демократичного управління, виступаючи основою для вдосконалення усієї системи державного управління.

Отже, контроль — це організована система спостереження та оцінки відповідності фактичного функціонування об'єкта управління ухваленим рішенням, із метою виявлення відхилень та корекції діяльності.

У період переходу України від адміністративно-командної моделі до ринкових відносин контрольна функція зазнала істотних змін. Серед основних тенденцій варто виділити:

- 1) зниження ефективності відомчого контролю,
- 2) домінування формального підходу — контроль виконання термінів без глибокої оцінки якості,
- 3) переорієнтацію на оцінювання кінцевих результатів,
- 4) підвищення значення аудиту як сучасної форми контролю.

1.2. Класифікація та основні характеристики різновидів контролю

Для глибшого розуміння природи контролю важливо звернутися до класифікації його видів за різними ознаками (рис. 1.5).



Рисунок 1.5. Класифікація видів контролю

За критерієм часу здійснення контроль поділяють на три основні типи: попередній, поточний та підсумковий.

Попередній контроль (превентивний) реалізується ще до початку виконання управлінських завдань. Його головне призначення — запобігання можливим порушенням через правильну організацію планування, розподіл ресурсів і формулювання процедур діяльності. Такий контроль допомагає забезпечити належний добір людських, фінансових та матеріальних ресурсів на стартовому етапі роботи організації.

Поточний (оперативний) контроль проводиться у процесі реалізації управлінських рішень. Його завдання — виявлення відхилень від установлених планів, інструкцій та стандартів, а також коригування поточних дій через механізми зворотного зв'язку. Поточний контроль дозволяє постійно оцінювати хід робіт та оперативно вживати заходів для забезпечення відповідності діяльності визначеним цілям.

Підсумковий (наступний) контроль здійснюється після завершення відповідного процесу або етапу роботи. Його головна мета — оцінка досягнутих результатів шляхом їх зіставлення із запланованими показниками. Незважаючи на те, що він дає інформацію з певним часовим лагом, підсумковий контроль

важливий для формування висновків щодо ефективності управління та визначення напрямків майбутнього удосконалення.

Американський науковець У. Ньюмен наголошував на двох аспектах підсумкового контролю: по-перше, він забезпечує цінну інформацію для майбутніх управлінських рішень, а по-друге, стимулює учасників процесу до відповідальної діяльності. Однак практичний досвід доводить, що застосування лише підсумкового контролю є недостатнім — необхідно поєднувати його з попереднім та поточним контролем.

У сфері публічного управління контроль здійснюється за різними напрямками, зокрема:

- дотриманням цілепокладання та планування;
- фінансово-бюджетною діяльністю;
- ціноутворенням та договірними зобов'язаннями;
- використанням державних ресурсів;
- кадровою політикою;
- реалізацією державних і регіональних програм;
- боротьбою з правопорушеннями у публічній сфері.

Контрольна діяльність включає три основні стадії:

1) Підготовча стадія: вибір об'єкта та предмета контролю, визначення методів перевірки, призначення відповідальних осіб, складання плану контролю.

2) Аналітична стадія: збір, перевірка та аналіз інформації про стан справ на об'єкті контролю.

3) Підсумкова стадія: ухвалення рішень за результатами перевірки, інформування відповідних осіб або громадськості, організація подальшого моніторингу.

Не всі контрольні процеси включають повний цикл цих стадій, проте така схема є загальноприйнятою у практиці.

Контроль у публічному управлінні також класифікується за різними ознаками:

1) За функціональним змістом: адміністративний або технічний контроль.

2) За обсягом: контроль окремих аспектів діяльності або загальної системи управління.

Таблиця 1.1. Класифікація контролю у сфері публічного управління та адміністрування

<i>№з/п</i>	<i>Ознака</i>	<i>Види контролю</i>
1	2	3
1	за органами, які його здійснюють	контроль з боку органів законодавчої, виконавчої, судової влади, органів місцевого самоврядування, з боку громадських формувань, громадян
2	за підконтрольними об'єктами	контроль за державними структурами, органами місцевого самоврядування, громадськими організаціями, окремими особами
3	за загальною сферою діяльності, яка підлягає контролю	відомчий, міжвідомчий та надвідомчий (позавідомчий контроль)
4	за предметною сферою діяльності, яка підлягає контролю	освіта, охорона здоров'я, використання природних ресурсів, фінансів, основних та оборотних засобів тощо
5	за формами проведення	ревізія, інвентаризація, рейд, затребування звітів та ін.
6	за напрямками втручання в оперативну діяльність підконтрольної структури	втручання у кадрову політику або у сферу управління підконтрольної структури
7	за ступенем (за глибиною) втручання в оперативну діяльність підконтрольного органу	пряме (безпосереднє) або непряме (опосередковане) втручання
8	за часом його проведення	попередній, поточний, остаточний
9	за обсягом (кількістю) видів діяльності підконтрольної структури, що досліджуються	вибірковий або повний
10	за використанням технічних засобів і спеціальних приладів	на контроль з використанням технічних засобів і спеціальних приладів та контроль без використання таких засобів (візуальний, проста робота з документами) та ін.

За органами, які здійснюють контроль, розрізняють:

- 1) законодавчі органи (Верховна Рада України);
- 2) виконавчі органи (Кабінет Міністрів України, міністерства, державні комітети, місцеві державні адміністрації);
- 3) судові органи (Конституційний Суд, суди загальної юрисдикції, господарські суди);
- 4) спеціалізовані контрольні органи (інспекції, контрольно-ревізійні служби, податкові та митні органи);
- 5) органи місцевого самоврядування (місцеві ради та їх виконавчі структури).

За сферою застосування виділяють:

- 1) відомчий (внутрішній) контроль, що здійснюється всередині установи;
- 2) міжвідомчий контроль, який проводиться між структурами різної підвідомчості;
- 3) надвідомчий (позавідомчий) контроль, що виконується органами загальної компетенції поза межами внутрішніх відомчих структур.

Відомчий контроль забезпечує законність і дисципліну в межах певної організації або органу. Він здійснюється керівними посадовими особами або спеціалізованими підрозділами та дозволяє вчасно виявляти порушення і реагувати на них.

Міжвідомчий контроль проводиться органами, що мають міжгалузеві повноваження (наприклад, Міністерство фінансів, Державна податкова адміністрація). Він спрямований на дотримання загальнодержавних вимог у межах кількох галузей одночасно.

Надвідомчий контроль здійснюють органи загальної компетенції (Кабінет Міністрів України, місцеві державні адміністрації) для нагляду за дотриманням вимог у межах всієї системи публічного управління.

За ступенем втручання контроль поділяється на:

- 1) Безпосередній, коли контролюючий орган активно впливає на оперативну діяльність підконтрольної структури;
- 2) Опосередкований, коли контролюючий орган обмежується рекомендаціями та вимогами щодо усунення порушень.

У сфері державного управління результати контролю фіксуються у відповідних документах: звітах, довідках, аналітичних записках, актах, протоколах тощо.

ТЕМА 2

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ

2.1. Основні характеристики принципів контролю в публічному управлінні та адмініструванні

2.2. Метод управління через постановку та досягнення цілей

2.1. Основні характеристики принципів контролю в публічному управлінні та адмініструванні

У сфері публічного управління та адміністрування накопичено значний теоретичний і практичний досвід організації контрольної діяльності. Основою ефективного здійснення контролю є дотримання певних принципів, що забезпечують досягнення його завдань та цілей.

Характеристики основних принципів визначають ключові вимоги до контрольної діяльності.

Принцип публічності передбачає:

- 1) відкритий доступ громадян до процесів державного управління, зокрема через участь у виборах до органів влади;
- 2) забезпечення прозорості діяльності органів влади та місцевого самоврядування;
- 3) реалізацію суспільного контролю через ЗМІ та інші громадські механізми;
- 4) здійснення судового нагляду за дотриманням законності у процесі управління.

Принцип орієнтації на майбутнє передбачає випереджальне реагування системи контролю на можливі відхилення від запланованих цілей, що дозволяє здійснювати корекцію планів на ранніх етапах управлінського процесу.

Принцип ефективності вимагає оптимального використання ресурсів під час проведення контролю. Контроль має бути засобом досягнення поставлених цілей, а не перетворюватися на самоціль, що обмежує ініціативу виконавців.

Принцип наявності стандартів полягає у встановленні об'єктивних, чітких та практичних нормативів діяльності. Без відповідних стандартів оцінити ефективність роботи практично неможливо.

Для державного управління характерні низка проблем, зокрема:

- 1) складність і нечіткість завдань;
- 2) опір змінам з боку управлінців;
- 3) недостатній рівень кваліфікації керівників у питаннях планування й роботи з інформацією;
- 4) слабка інтеграція управлінських процесів;
- 5) брак мотивації та зростання обсягів документообігу.

Подолання цих проблем можливе за умов дотримання наступних принципів:

- 1) комплексності – охоплення всіх сфер діяльності;
- 2) дієвості – своєчасна та ефективна реакція на відхилення;

- 3) системності – регулярність контрольних заходів;
- 4) компетентності – участь кваліфікованих фахівців;
- 5) гласності – відкритість результатів контролю для громадськості та зацікавлених органів.

Принцип паралельних повноважень полягає у взаємному стримуванні владних інституцій через організацію системи перехресного контролю (наприклад, взаємодія між Президентом України та Верховною Радою України при прийнятті законів).

Принцип зворотного зв'язку вимагає постійного аналізу результатів управлінських рішень із можливістю їх коригування. Зворотний зв'язок поділяється на:

- 1) об'єктний – відслідковує реакцію об'єкта управління;
- 2) суб'єктний – оцінює якість управлінських дій суб'єкта.

Форми реалізації принципу контролю також включають:

- 1) узгодження та затвердження рішень,
- 2) контроль за критичними точками – ключовими моментами, що свідчать про досягнення або недовсягнення планових цілей.

Ефективний контроль потребує своєчасного збору, обробки й аналізу інформації, що стало підставою для широкого застосування моніторингових систем у сучасному державному управлінні.

Серед пріоритетів удосконалення контролю в публічному управлінні виокремлюють:

- 1) формулювання чітких стандартів діяльності,
- 2) проведення моніторингу,
- 3) оцінювання результатів,
- 4) коригування цілей, напрямків діяльності та організаційних технологій.

На думку вченого Г. Груби, перелік принципів контролю має бути ширшим і включати також:

- 1) законність (діяльність у межах повноважень відповідно до закону),
- 2) коректність (повага до прав підконтрольних осіб),
- 3) централізм (вертикальна підпорядкованість контролюючих органів),
- 4) плановість (чітка організація контрольної діяльності),
- 5) фахову спеціалізацію (контроль за напрямками діяльності),
- 6) професіоналізм (наявність кваліфікованих кадрів),
- 7) зрозумілість (доступність контрольної інформації),
- 8) науковість (використання сучасних методик),
- 9) реальність та об'єктивність (достовірність результатів контролю),
- 10) повноту і комплексність (всебічне охоплення об'єкта контролю),
- 11) суттєвість і корисність (акцент на важливих аспектах діяльності),
- 12) неупередженість і доброзичливість (об'єктивний і коректний підхід),
- 13) універсальність і систематичність (охоплення всіх сфер і регулярність контролю),
- 14) дієвість, оперативність і результативність (швидке реагування на порушення),

- 15) гласність і офіційність (публічність і правовий статус контролю),
- 16) взаємодію між контролюючими і правоохоронними органами,
- 17) командну роботу контролюючих підрозділів,
- 18) раціональний розподіл контрольних повноважень,
- 19) концентрацію (завершення контрольних заходів у стислі терміни),
- 20) орієнтацію на допомогу підконтрольним структурам.

Чітке дотримання перелічених принципів забезпечує підвищення якості контрольної діяльності та її результативність у публічному управлінні.

2.2. Метод управління через постановку та досягнення цілей

Для забезпечення ефективності контролю він має бути тісно інтегрований із процесом планування. Одним із найбільш поширених методів, що забезпечує таку координацію, є концепція «управління за цілями» (Management By Objectives — MBO). Автором цієї концепції виступив видатний теоретик менеджменту Пітер Друкер.

Суть методу полягає в тому, що загальні цілі та завдання організації поділяються між керівниками різних рівнів, які, у свою чергу, деталізують завдання для своїх підлеглих, визначають терміни їх виконання та здійснюють оцінювання ступеня досягнення поставлених цілей.

Ключові принципи методу управління за цілями включають:

- 1) чітку структурування цілей і завдань;
- 2) конкретизацію індивідуальних завдань для кожного працівника;
- 3) залучення співробітників до процесу ухвалення управлінських рішень;
- 4) визначення часових обмежень для реалізації кожного завдання;
- 5) систематичну оцінку результативності роботи та забезпечення зворотного зв'язку.

Процес управління за цілями складається з чотирьох основних взаємопов'язаних етапів:

1. Формулювання чітких і конкретних цілей;
2. Розроблення реалістичних планів для досягнення поставлених цілей;
3. Постійне відстеження та оцінювання результатів діяльності;
4. Ухвалення коригуючих заходів у разі виявлення відхилень для досягнення запланованих стандартів.

Попри простоту концепції, запровадження методу «управління за цілями» в соціальних системах супроводжується значними труднощами. Американський вчений Е. Райт визначив основні причини цих складнощів:

- недостатня зацікавленість та підтримка з боку вищого керівництва;
- спротив працівників через посилення контролю;
- складнощі у постановці чітких та конкретних цілей і відповідних вимог.

Однією з особливих рекомендацій в межах концепції MBO є уникнення так званої «пастки діяльності», коли керівники надто занурюються у вирішення поточних питань і втрачають фокус на стратегічних цілях. Одним із основних положень MBO є активна участь менеджерів усіх рівнів у процесах стратегічного

планування та у розробленні ініціатив, спрямованих на підвищення загальної ефективності організації.

Науковець С. Василюга детально проаналізував переваги й недоліки застосування методу управління за цілями, узагальнивши їх у таблиці (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 Переваги та недоліки методу "управління за цілями" (МВО)

Переваги	Недоліки
- Стимулює чітке визначення цілей і завдань організації.	- Вимагає високої управлінської культури та підготовки всіх учасників процесу.
- Підвищує залученість працівників у процес управління.	- Може зустрічати спротив через посилення контролю над діяльністю персоналу.
- Сприяє покращенню комунікації між керівниками та виконавцями.	- Складність у визначенні кількісних показників для оцінки деяких цілей.
- Забезпечує регулярний моніторинг результатів і оперативну корекцію дій.	- Вимагає значних часових витрат на координацію та аналіз результатів.
- Орієнтує організацію на досягнення кінцевих результатів.	- Ризик втрати стратегічної перспективи через фокусування на короткострокових цілях.

ТЕМА 3

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ В ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ ТА АДМІНІСТРУВАННІ

3.1. Основні положення Директиви щодо стандартів внутрішнього контролю

3.2. Практика впровадження контролю в публічному управлінні зарубіжних країн

3.1. Основні положення Директиви щодо стандартів внутрішнього контролю

Оскільки законодавчі акти регулюють порядок використання державних ресурсів та виконання державних програм, виникла потреба у створенні стандартів, що забезпечують відповідність цих процесів встановленим вимогам.

Одним із найбільш відомих міжнародних документів у цій сфері є Директива стандартів внутрішнього контролю, розроблена Міжнародною організацією вищих органів аудиту (МОВАУ) у червні 1992 року. Цей документ запропонував типову модель контролю, яка ефективно застосовується у сфері публічного управління. При цьому розуміється, що модель, запропонована Директивою, може бути адаптована відповідно до національних особливостей кожної країни.

У контексті Директиви поняття "внутрішній контроль" трактується ширше, ніж просто перевірка фінансової діяльності: воно включає плани, процедури та практичні заходи, необхідні для досягнення цілей організації.

Відповідно до Директиви, відповідальність за створення, впровадження та постійне удосконалення системи внутрішнього контролю покладається як на керівників організацій, так і на вищі аудиторські органи країни. Вища аудиторська установа повинна гарантувати, що ключові елементи внутрішнього контролю діють ефективно у кожній організації, яку перевіряють.

Системи контролю класифікують за різними критеріями:

- за призначенням: адміністративний, фінансовий, функціональний, конституційний контроль;
- за стадіями: попередній, поточний, підсумковий контроль;
- за суб'єктами: громадський, парламентський контроль, прокурорський нагляд;
- за об'єктами: внутрішній і зовнішній контроль.

Найпоширенішими є системи, що поєднують:

- попередній контроль (узгодження документів до їх затвердження),
- поточний контроль (моніторинг витрат і виконання планових заходів),
- заключний контроль (оцінка результативності діяльності та використання ресурсів).

Система внутрішнього контролю охоплює весь комплекс управлінських заходів, технологій та процедур, спрямованих на:

- забезпечення ефективної та результативної діяльності організації відповідно до визначених цілей;
- захист ресурсів від втрат, нераціонального використання, шахрайства та помилок;
- дотримання чинних законодавчих вимог та внутрішніх регламентів;

- формування достовірних та своєчасних даних для прийняття рішень.

Внутрішній контроль поділяється на функціональний, адміністративний і фінансовий:

- Функціональний контроль фокусується на основних процесах, політиках та методах діяльності.
- Адміністративний контроль передбачає застосування процедур прийняття рішень та документування управлінських процесів.
- Фінансовий контроль регулює порядок ведення обліку та складання фінансової звітності.

Основу структури внутрішнього контролю згідно з Директивою складають п'ять основних та шість детальних стандартів (рис. 3.1).

Рис. 3.1. Міжнародні стандарти внутрішнього контролю

До основних стандартів належать:

- 1) Обґрунтована впевненість: внутрішній контроль має забезпечувати прийнятний рівень впевненості у досягненні цілей за умови оптимального співвідношення витрат, ризиків і результатів.
- 2) Підтримуюче ставлення: позитивне ставлення керівників і працівників до системи контролю має бути стійким і постійно підтримуватися на всіх рівнях організації.
- 3) Чесність і компетентність: усі працівники мають демонструвати високу особисту та професійну доброчесність і бути здатними забезпечити належне функціонування контролю.
- 4) Завдання контролю: повинні бути чітко сформульовані контрольні цілі для кожного напрямку діяльності організації.
- 5) Перевірочний контроль: керівники мають систематично оцінювати свою діяльність і вживати заходів для виправлення помилок або неефективності.

До детальних стандартів належать:

- 1) Документування: усі процеси, операції й заходи мають бути ретельно задокументовані для забезпечення перевірки.
- 2) Швидка і належна реєстрація: дані про операції мають бути своєчасно зафіксовані й класифіковані для забезпечення точності звітності.
- 3) Дозвіл та виконання операцій: здійснювати дії мають лише уповноважені особи.
- 4) Розподіл обов'язків: ключові завдання повинні бути розділені між працівниками для запобігання зловживанням.
- 5) Нагляд: необхідно здійснювати постійний контроль за виконанням функцій та усуненням помилок.
- 6) Доступ і відповідальність за ресурси: доступ до ресурсів мають лише відповідальні особи, а їх облік має бути регулярним і надійним.

Таким чином, стандарти Директиви МОВАУ спрямовані на забезпечення прозорості, надійності, ефективності й економічності управлінських процесів у сфері державного управління.

3.2. Практика впровадження контролю в публічному управлінні зарубіжних країн

У багатьох зарубіжних державах накопичено значний досвід державного контролю за діяльністю органів публічної влади. Форми організації контролю, його масштаби та повноваження контрольних органів істотно різняться залежно від країни.

Так, у США контроль здійснюється Головним контрольним управлінням Конгресу, яке очолює генеральний контролер. У Великій Британії аналогічні функції виконує Національна ревізійна рада, у Канаді — Генеральний контролер, в Індії — парламентські комітети з державної звітності, а у Німеччині, Франції та Угорщині контроль реалізують Лічильні палати.

В залежності від потреб державного управління, контрольні повноваження можуть бути розширені (включаючи аналіз ефективності програм) або обмежені виключно контролем за бюджетними витратами.

Вивчення міжнародного досвіду є важливим для розвитку системи публічного управління в Україні. Наприклад, у США в 1974 році повноваження Головного контрольного управління (ГКУ) були розширені шляхом включення оцінки федеральних програм за методикою "витрати — результат". Основне завдання ГКУ — підтримка Конгресу через проведення ревізій, перевірок і оцінювання діяльності федеральних програм та органів. ГКУ працює за дорученнями Конгресу, аналізуючи широкий спектр питань — від космічних програм до міського господарства.

У Норвегії парламентський контроль здійснюється через Державну ревізійну комісію, яка перевіряє правильність використання державних коштів відповідно до їх цільового призначення.

У Канаді контроль за урядовими структурами здійснюють депутати парламенту через «урядові опитування» та Службу Генерального ревізора, що перевіряє державні рахунки, міністерства, державні корпорації і державні відомства.

У Франції контроль бере свій початок з середньовіччя. Згідно з Конституцією 1958 року, Національна Лічильна палата допомагає парламенту та уряду перевіряти виконання бюджету. У 1982 році були створені регіональні лічильні палати, підпорядковані Національній палаті.

У Польщі функції державного контролю закріплені за Верховною Палатою Контролю, яка підпорядковується Сейму. Вона здійснює контроль за законністю, ощадливістю і цілеспрямованістю діяльності органів влади, юридичних осіб державної та комунальної власності, а також підприємств, які використовують державні або комунальні ресурси. Крім того, у Польщі діють Регіональні рахункові палати, що здійснюють аудит місцевих бюджетів.

У більшості зарубіжних країн парламентський контроль за органами виконавчої влади поєднується із вертикальною системою контролю в межах виконавчої влади.

У Великій Британії, наприклад, міністри мають право контролювати центральні відомства та органи місцевого самоврядування. Уряд може втручатися у справи

публічних корпорацій, регулюючи їхню діяльність. Контроль охоплює й соціальну сферу, здійснювану через адміністративні трибунали.

У Німеччині федеральний уряд має право направляти своїх уповноважених для нагляду за діяльністю органів земель у питаннях дотримання федерального законодавства. Нагляд здійснюється як у сфері власних повноважень земель, так і щодо виконання делегованих функцій.

Важливим є досвід створення вищих аудиторських установ, які координують державний контроль, наприклад:

- Британська та Шведська Державні аудиторські служби;
- Федеральний Аудиторський Суд Німеччини.

Ці органи відповідають за розробку стандартів зовнішнього та внутрішнього контролю, їх дотримання та організацію перевірок.

Аудиторська оцінка в рамках міжнародного досвіду включає:

- оцінку ризиків неправильного використання ресурсів;
- визначення необхідних типів внутрішнього контролю;
- аналіз даних про ефективність системи контролю;
- оцінку відповідності процедур і їх ефективності;
- підготовку звітів і пропозицій щодо покращення роботи організації.

Отже, аналіз практик зарубіжних країн свідчить, що парламентський контроль за витратами державних коштів є поширеним явищем, а в системі виконавчої влади домінує ієрархічний підхід до контролю, коли міністерства і відомства мають суттєві повноваження щодо підпорядкованих структур. Водночас контроль органів місцевого самоврядування здійснюється переважно з обмеженням втручання, що підкреслює цінність місцевої автономії.

ТЕМА 4

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОЇ ВЛАДИ УКРАЇНИ

4.1. Особливості контролю в системі органів виконавчої влади

4.2. Фінансовий контроль: зміст, сучасний стан та необхідність реформування

4.3. Основні напрями вдосконалення контролю в публічному управлінні та адмініструванні

4.1. Особливості контролю в системі органів виконавчої влади

Результативність діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади значною мірою визначається ефективністю контролю за виконанням законів України, указів і доручень Президента України, нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, рішень інших органів вищого рівня, а також власних розпорядчих актів.

Контроль у виконавчій владі являє собою систематичну, конструктивну діяльність державних органів, їх керівників і підрозділів, спрямовану на забезпечення відповідності фактичних результатів роботи встановленим завданням та планам.

Окрім зовнішнього державного контролю, який здійснюють Президент, Верховна Рада, судові органи та прокуратура, існує також внутрішній контроль, що реалізується безпосередньо органами виконавчої влади та їх посадовими особами. Внутрішній контроль має різновиди, що класифікуються залежно від характеру повноважень контролюючого органу: загальний, функціональний (надвідомчий), відомчий і спеціальний контроль.

Загальний контроль є складовою повсякденної управлінської діяльності майже всіх органів виконавчої влади та спрямований на перевірку діяльності в межах їх компетенції. На відміну від контролю законодавчих органів, виконавчий контроль носить переважно внутрішній характер і стосується підвідомчих структур. Конституція України не встановлює чіткої ієрархії органів виконавчої влади, тому принцип ієрархічності організації контролю залишається ключовим.

Відповідно до Конституції, Кабінет Міністрів України є найвищим органом у системі виконавчої влади, здійснює керівництво діяльністю міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, а також контролює їхню роботу. Зміцнення інформаційно-аналітичної складової такого контролю є пріоритетним завданням адміністративної реформи.

Контроль з боку центральних органів виконавчої влади має важливе значення для забезпечення законності, дисципліни, організованості та порядку в системі державного управління, тоді як контроль місцевими органами виконавчої влади, хоч і має менший обсяг, проте здійснюється безпосередньо щодо об'єктів, що підлягають контролю.

До основних об'єктів внутрішнього контролю належать:

- 1) реалізація єдиної державної політики у різних галузях;
- 2) забезпечення прав і свобод громадян;
- 3) надання якісних управлінських послуг;
- 4) відповідність фактичної діяльності законодавчо визначеним повноваженням;

5) дотримання чинного законодавства в діяльності органів виконавчої влади.

Правову основу внутрішнього контролю становлять нормативно-правові акти, зокрема закони "Про Кабінет Міністрів України", "Про міністерства та інші центральні органи виконавчої влади", "Про місцеві державні адміністрації", де визначаються функції, обсяг та межі контролю. Також важливо передбачити функціональні й процедурні механізми контролю в положеннях про відповідні органи.

Контроль у виконавчій владі має бути не тільки інспекційним, а й аналітичним, акцентуючи увагу на якості виконання завдань, своєчасному виявленні проблем і коригуванні діяльності. З огляду на важливість зворотного зв'язку в управлінні суспільними процесами, контроль має стати інструментом підвищення якості надання послуг та захисту прав громадян.

Ефективність контролю залежить від високого рівня організації, повноти та достовірності інформації про стан об'єктів перевірки. Для цього потрібно створити сучасні інформаційно-аналітичні системи з використанням комп'ютерних технологій.

Серед основних видів контролю в системі виконавчої влади виділяють:

- 1) фінансовий контроль (банківський, податковий, бюджетний),
- 2) контроль за виконанням управлінських рішень,
- 3) контроль за дотриманням виконавчої дисципліни,
- 4) екологічний контроль,
- 5) митний, статистичний, антимонопольний контроль тощо.

4.2. Фінансовий контроль: зміст, сучасний стан та необхідність реформування

Фінансовий контроль передбачає забезпечення законності й фінансової дисципліни усіма суб'єктами фінансових відносин — державними органами, підприємствами, установами, громадськими організаціями та громадянами. Фінансова діяльність має відповідати як нормам законодавства, так і принципам доцільності.

Фінансовий контроль визначається як діяльність державних і недержавних інституцій, спрямована на забезпечення законності, ефективності та доцільності у процесі мобілізації, розподілу й використання централізованих і децентралізованих коштів.

Його нормативною основою є Конституція України, закони, укази Президента, постанови уряду, інструкції, накази та інші правові акти.

З переходом України до ринкової економіки актуальність удосконалення фінансового контролю суттєво зросла. Регулювання економічних процесів вимагає ефективного контролю для забезпечення стабільності ринку та розвитку економіки.

На початковому етапі реформування економіки в Україні контрольні функції були значно послаблені під впливом ідеї саморегульованого ринку. Це призвело до суттєвого скорочення внутрішніх контрольно-ревізійних служб, що

негативно позначилося на фінансовій дисципліні й збереженні державних ресурсів.

Унаслідок ослаблення контролю відбулося значне зростання випадків нецільового використання коштів, порушень у сфері державної власності, макрота мікроекономічних дисбалансів.

Таким чином, необхідно терміново реформувати систему фінансового контролю в Україні, удосконалюючи її організаційні та методологічні засади для належного функціонування економіки та державного управління в умовах ринкових відносин.

4.3. Основні напрями вдосконалення контролю в публічному управлінні та адмініструванні

Удосконалення системи контролю вимагає комплексного підходу, зокрема:

- 1) остаточного законодавчого закріплення понять «відомчий», «міжвідомчий» і «надвідомчий (позавідомчий) контроль» із визначенням їх особливостей, процедур і умов здійснення;
- 2) чіткого розмежування державного контролю, прокурорського нагляду, експертизи, оперативно-розшукової діяльності тощо;
- 3) оптимізації системи контролюючих органів: визначення їх вичерпного переліку, функцій і правового статусу, ліквідації дублювання повноважень;
- 4) розроблення дієвого механізму взаємодії між контролюючими органами та правоохоронними структурами;
- 5) деталізації принципу законності: контроль має здійснюватися лише компетентними органами в межах їхніх повноважень та із суворим дотриманням встановлених процедур;
- 6) удосконалення процедур оформлення результатів контролю (збір доказової бази, підтвердження достовірності інформації тощо);
- 7) нормативного врегулювання використання технічних і спеціальних засобів під час проведення контролю;
- 8) посилення відповідальності контролерів за об'єктивність результатів перевірки та надання механізмів захисту прав об'єктів контролю.

Упорядкування зазначених напрямів сприятиме створенню сучасної, ефективної та прозорої системи контролю в публічному управлінні, що відповідає вимогам правової держави.

ТЕМА 5

КОНТРОЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

5.1. Реалізація контрольних повноважень органами місцевого самоврядування

5.2. Контроль у сфері стратегічного планування розвитку регіонів і територіальних громад

5.1. Реалізація контрольних повноважень органами місцевого самоврядування

Контрольна діяльність органів місцевого самоврядування у сфері державного управління є складовою їхніх конституційних повноважень і здійснюється за кількома основними напрямками. Згідно із законодавством, місцеві державні адміністрації підзвітні районним та обласним радам у частині виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку, місцевих бюджетів, а також делегованих їм радою повноважень. Крім того, вони підконтрольні щодо виконання рішень відповідних рад із цих питань.

Голови місцевих державних адміністрацій зобов'язані щороку звітувати перед радами про виконання місцевих бюджетів, програм розвитку територій та реалізацію делегованих повноважень.

Районні та обласні ради володіють широкими контрольними повноваженнями. Під час пленарних засідань вони:

- заслуховують звіти голів місцевих державних адміністрацій, їх заступників, керівників управлінь та відділів щодо виконання програм, бюджетів та рішень ради;

- можуть ухвалити рішення про висловлення недовіри голові місцевої державної адміністрації;

- мають право звертатися до суду з вимогою визнання незаконними актів виконавчої влади, які порушують права територіальних громад або повноваження рад;

- направляють пропозиції Кабінету Міністрів України щодо кандидатури голови відповідної місцевої державної адміністрації.

Якщо рішення про недовіру підтримується не менш як двома третинами депутатів від складу ради, Президент України зобов'язаний прийняти рішення про звільнення голови адміністрації.

Сільські, селищні та міські ради також наділені контрольними функціями. До їхньої виключної компетенції належить заслуховування інформації керівників органів внутрішніх справ про стан громадського порядку і, у разі необхідності, ініціювання питання про їх звільнення. Виконавчі органи рад мають право звертатися до суду у випадках ігнорування законних вимог посадовими особами органів виконавчої влади або оскаржувати незаконні акти, що обмежують права територіальної громади.

Сільські, селищні, міські голови також можуть звертатися до суду для захисту прав і повноважень громад.

Акти органів місцевого самоврядування є обов'язковими для виконання на відповідній території всіма суб'єктами, зокрема й органами виконавчої влади. Вони несуть юридичну відповідальність за заподіяну шкоду органам місцевого самоврядування через дії або бездіяльність.

Окремі контрольні функції місцевого самоврядування здійснює щодо інших органів виконавчої влади, зокрема через співпрацю з Антимонопольним комітетом України та правоохоронними органами.

Таким чином, органи місцевого самоврядування відіграють вагомий роль у здійсненні контролю в межах своїх конституційних повноважень, що є важливим інструментом забезпечення законності та захисту інтересів громад.

5.2. Контроль за стратегічним плануванням розвитку регіонів і територіальних громад

Контроль за процесами стратегічного планування розвитку регіонів і територіальних громад України є ключовою функцією органів місцевого самоврядування. Довгострокове планування розглядається як основний інструмент розв'язання соціально-економічних проблем громад та забезпечення їх сталого розвитку.

Відповідно до Закону України від 9 липня 2022 року № 2389-IX, запроваджено єдину систему документів державної регіональної політики на національному, регіональному та місцевому рівнях. Зокрема, громади мають розробляти власні стратегії розвитку, які узгоджуються зі стратегічними цілями державної стратегії регіонального розвитку та стратегією розвитку відповідного регіону.

Міністерство розвитку громад та територій України затвердило наказ від 21 грудня 2022 року № 265, яким встановлені методичні рекомендації з розроблення, реалізації, моніторингу та оцінювання стратегій розвитку громад. Ці рекомендації мають допомогти громадам у якісному стратегічному плануванні, що особливо актуально в умовах війни, руйнування інфраструктури та економічних викликів.

Документи рекомендують застосовувати територіально-орієнтований, безпековий підходи та підхід управління за результатами (RBM).

Враховуючи наслідки агресії РФ та значні руйнування, актуальним є також розроблення Програм комплексного відновлення територій громад за принципом «краще, ніж було» (Build Back Better). Благодійний фонд «Право на захист» спільно з Європейським Союзом підготували відповідні методичні рекомендації у 2023 році, що спрямовані на узгодження місцевих стратегій зі світовими стандартами (зокрема Сендайською рамковою програмою 2015–2030 рр.).

Проведений аналіз діючих стратегій розвитку вказує на потребу їх актуалізації з урахуванням умов війни, оновлення планів заходів реалізації, уточнення джерел і обсягів фінансування, а також покращення механізмів моніторингу та контролю.

Методичні рекомендації акцентують увагу на важливості моніторингу, оцінювання реалізації стратегій, управління ризиками та забезпечення належного фінансового супроводу проєктів і програм розвитку.

Отже, оновлені відповідно до сучасних вимог стратегії розвитку територіальних громад і регіонів сприятимуть прозорості, підвищенню

контролю з боку мешканців, ефективнішій реалізації завдань місцевого розвитку та відбудови України.

ТЕМА 6

СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

6.1 Поняття бухгалтерського обліку

6.2 Суб'єкти обліку в бюджетних установах

6.3 Завдання бухгалтерського обліку

6.4 Об'єкти бухгалтерського обліку

6.5 Місце бухгалтерського обліку у системі управління установою

6.1 Поняття бухгалтерського обліку.

Бюджетна система України – сукупність державного та місцевих бюджетів, побудована з урахуванням економічних відносин, державного й адміністративно-територіального устроїв і врегульована нормами права. Бюджетна система України у Державний бюджет України встановлюються виключно Бюджетним кодексом України від 08.07.2010 № 2456-VI та Законом України "Про державний бюджет України".

Бюджетні установи можна поділити на три групи:

I – установи, які виконують законодавчі й управлінські функції, а також функції охорони, контролю: установи законодавчої й виконавчої влади; міністерства, відомства, управління, тобто апарат органів державного управління, суспільних та інших організацій; фінансові органи, органи казначейства, податкові й митні служби, армія, міліція, судові органи, прокуратура тощо.;

II – установи соціально-культурного комплексу: навчальні установи усіх рівнів, медичні установи, дитячі виховні заклади, установи культури, бібліотеки, наукові організації;

III – соціальні фонди та служби, інші бюджетні установи. Діяльність бюджетних установ здійснюється на підставі положення (статуту), затвердженого в установленому порядку уповноваженим органом. Із моменту реєстрації положення (статуту) бюджетна установа вважається юридичною особою і згідно зі ст. 23 Цивільного кодексу України може від свого імені захищати майнові й немайнові права та нести відповідальність, бути позивачем і відповідачем у суді й арбітражі. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується особливостями, які впливають на організацію й ведення обліку та складання на основі останнього фінансової звітності:

1) бюджетні установи функціонують на правах державної або комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для становлення і подальшого провадження діяльності;

2) установи належать до категорії неприбуткових організацій – метою їхньої діяльності є надання нематеріальних послуг, які не можна оприбутковувати на складі як готову продукцію; відсутнє поняття виробничого браку; отримання негативного результату може розглядатися також як результат;

3) бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють витрати, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності (під витратами розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню);

4) бюджетні установи не наділені оборотними коштами, їхній фінансовий стан визначається своєчасністю й повнотою надходження асигнувань з відповідних бюджетів або сплатою рахунків відповідно до прийнятих зобов'язань;

5) бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи України й беруть участь у виконанні як прибуткової, так і витратної частини бюджету відповідно до кошторису.

Бюджет – невід'ємна частина ринкових відносин і одночасно концентрований виявом державної політики. Через бюджет держава акумулює кошти для фінансування напрямів виробництва, соціального розвитку, активізує заходи зі збільшення надходжень до бюджетів всіх рівнів.

Бухгалтерський облік виконання бюджету й кошторисів доходів і витрат бюджетних установ прийнято називати бюджетним обліком.

Бюджетний облік, як один із видів бухгалтерського обліку, є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про виконання бюджету й кошторисів доходів і витрат бюджетних установ. Через нього здійснюється акумуляція фінансової інформації для управлінських, контрольних і аналітичних потреб. Облік дозволяє забезпечити законність операцій, фінансову дисципліну та прозорість використання бюджетних коштів.

Метою бюджетного обліку є надання користувачам інформації про доходи бюджету, витрати, фінансування та результат виконання кошторису. Облік формує економічну базу для прийняття рішень як керівництвом установи, так і державними органами контролю. Він дозволяє оцінити ефективність діяльності, дотримання фінансових норм, і виявити порушення на будь-якому етапі бюджетного процесу.

Предметом бюджетного обліку є засоби державного бюджету й бюджетів всіх рівнів бюджетної системи, а також процес їхнього використання. Складниками бюджетного обліку є, із одного боку, облік формування й використання державного та місцевих бюджетів, а з другого – облік виконання кошторисів бюджетних установ, які містяться в бюджеті відповідного рівня. Ці частини мають окремі Плани рахунків бухгалтерського обліку, але їхній зв'язок здійснюється через єдину бюджетну класифікацію.

Методом бюджетного обліку є сукупність прийомів і способів, що вживаються для отримання інформації про виконання бюджету й кошторисів доходів і витрат бюджетних установ. До них належать:

- спостереження й відображення здійснюваних операцій про виконання бюджету в первинних документах, які є єдиним джерелом даних обліку. Будь-яка господарська операція, не зафіксована у відповідному документі, є незаконною, як незаконним є складання бухгалтерського документа без здійснення операції;
- відображення операцій за допомогою способу подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку і в облікових регістрах;
- проведення інвентаризацій;

– узагальнення у відомостях, бухгалтерському балансі та у звітності. Облік у бюджетних установах забезпечує відбиття всіх операцій, пов'язаних із виконанням кошторису.

6.2 Суб'єкти обліку в бюджетних установах.

У системі публічного управління бухгалтерський облік в бюджетних установах є невід'ємною частиною забезпечення ефективного управління публічними фінансами. Правильна організація обліку не лише забезпечує точність фінансових даних, а й є основою для прозорості в управлінні бюджетними коштами, що надзвичайно важливо для підвищення рівня довіри громадян до державних установ.

Основні суб'єкти бухгалтерського обліку в бюджетних установах:

1. Керівник установи — несе відповідальність за цільове використання бюджетних коштів та забезпечення досягнення основних цілей установи. Він має контролювати дотримання норм і стандартів обліку, а також є головною фігурою, яка приймає стратегічні рішення щодо фінансового управління установою. Важливою є його роль у забезпеченні прозорості та відповідальності за витрачання державних коштів.

2. Головний бухгалтер — організовує ведення бухгалтерського обліку, здійснює контроль за правильністю і своєчасністю виконання облікових операцій. Головний бухгалтер координує роботу бухгалтерії, забезпечує виконання вимог законодавства та стандартів бухгалтерського обліку, а також регулярно звітує перед керівництвом установи щодо фінансових результатів діяльності.

3. Працівники бухгалтерії — безпосередньо виконують облікові операції, забезпечують правильність документування та обробки фінансових операцій. Їх завдання полягає в тому, щоб всі фінансові транзакції були належним чином зафіксовані, а звітність — відповідала вимогам нормативних актів.

4. Централізовані бухгалтерії — у випадку великих організацій, які мають централізовану бухгалтерію, бухгалтерський облік може бути організований в окремих облікових підрозділах, що обслуговують кілька установ. Така структура дозволяє централізовано контролювати облік і фінанси, що є ефективним у великих державних організаціях.

Специфіка бухгалтерського обліку в бюджетних установах:

1. Контроль за виконанням кошторису — одна з головних функцій бухгалтерії бюджетних установ полягає в контролі за виконанням кошторису. Всі витрати повинні суворо відповідати затвердженим планам, що дозволяє забезпечити ефективне використання державних ресурсів.

2. Облік касових і фактичних видатків — особлива увага приділяється розмежуванню касових та фактичних видатків. Це необхідно для точного обліку витрат і для того, щоб мати можливість своєчасно реагувати на зміни в фінансовій ситуації.

3. Облік за кодами бюджетної класифікації — важливим елементом обліку в бюджетних установах є правильне віднесення витрат до відповідних

кодів бюджетної класифікації. Це дозволяє систематизувати інформацію про витрати та забезпечує їх відповідність вимогам законодавства.

4. Відповідність нормативним документам — облік в бюджетних установах повинен суворо відповідати вимогам нормативних документів, зокрема з урахуванням галузевої специфіки (охорона здоров'я, освіта, культура, наука тощо). Важливим є також забезпечення відповідності облікової практики вимогам, що визначені Бюджетним кодексом та іншими законодавчими актами.

Відповідно до Бюджетного кодексу керівник також несе відповідальність за цільове використання бюджетними коштами і результати основної діяльності. Ведення бухгалтерського обліку в бюджетній установі відповідно до вимог Закону України від 16.07.99 р. № 996-ХІУ "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" організовує керівник. Відповідно до Бюджетного кодексу керівник також несе відповідальність за цільове використання бюджетними коштами і результати основної діяльності.

У системі публічного управління бухгалтерський облік є ключовим інструментом для забезпечення підзвітності та прозорості державних установ. Облік у бюджетних установах дозволяє керівникам приймати обґрунтовані рішення на основі актуальних і достовірних фінансових даних, а також забезпечує контроль за використанням бюджетних коштів. Ведення обліку відповідно до норм, встановлених Бюджетним кодексом і Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", дозволяє організувати ефективний фінансовий менеджмент та підвищити якість публічного управління.

Керівники бюджетних установ несуть персональну відповідальність за цільове використання бюджетних коштів і мають забезпечити не лише правильне ведення обліку, а й прозорість усіх фінансових операцій. Це дозволяє не тільки дотримуватися законодавчих вимог, а й забезпечувати ефективне управління державними ресурсами, підвищуючи рівень довіри громадськості до органів публічного управління.

Враховуючи специфіку діяльності бюджетних установ, ведення обліку здійснюється або структурним підрозділом бухгалтерії, або централізованою бухгалтерією, що є оптимальним для забезпечення контролю і координації фінансових процесів у межах організацій.

6.3 Завдання бухгалтерського обліку.

Основними завданнями бухгалтерського обліку в бюджетних установах є:

1. Формування повної й достовірної інформації про господарську діяльність

Бухгалтерський облік у бюджетних установах забезпечує формування достовірної інформації про фінансовий та майновий стан установи. Ця інформація є основою для прийняття управлінських рішень і повинна відповідати вимогам чинної нормативно-правової бази. Уся інформація, яка відображається в обліку, повинна бути точною, перевіреною та відображати реальний стан справ.

2. Забезпечення своєчасною інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів

Бухгалтерський облік сприяє наданню необхідної інформації для внутрішніх користувачів (апарат управління установи, керівники структурних підрозділів) та зовнішніх (галузеві міністерства, органи Державного казначейства, податкові органи, споживачі послуг). Своєчасне та точне надання такої інформації дозволяє забезпечити прозорість діяльності бюджетної установи та її відповідність вимогам законодавства.

3. Контроль за фінансовою дисципліною та ефективним використанням ресурсів

Важливою функцією бухгалтерського обліку є контроль за дотриманням фінансової дисципліни в бюджетних установах. Це включає забезпечення суворого режиму економії, ефективне використання і зберігання як грошових коштів, так і матеріальних цінностей. Основною метою є запобігання можливих порушень і негараздів у фінансовій діяльності установи, що дозволяє вчасно виявляти та коригувати недоліки.

4. Контроль за виконанням кошторису

Кошторис є основним документом, який узагальнює діяльність бюджетної установи. Контроль за виконанням кошторису здійснюється через бухгалтерський облік, що дає змогу своєчасно виявляти невідповідності та коригувати витрати. Цей контроль має важливе значення для забезпечення відповідності витрат плану та для запобігання непередбачених витрат.

Ці завдання реалізуються через ведення бухгалтерського обліку відповідно до плану рахунків, складання звітності, а також участь облікових працівників у фінансовому плануванні та аналізі витрат. Важливо, щоб облікові працівники були ознайомлені з усіма нормативними вимогами та інструкціями, що стосуються їхньої роботи.

6.4 Об'єкти бухгалтерського обліку.

До основних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах належать:

1) Грошові кошти в касі та на рахунках

Це кошти, які установи використовують для здійснення своїх фінансових операцій. Облік коштів у касі та на банківських рахунках дозволяє відстежувати всі надходження та витрати, контролюючи грошові потоки.

2) Доходи та витрати загального та спеціального фондів кошторису

Бухгалтерія веде облік усіх доходів та витрат, що нараховуються в межах кошторису. Різниця між доходами та витратами має важливе значення для визначення фінансового результату діяльності установи.

3) Основні засоби та інші необоротні активи

До основних засобів відносяться матеріальні об'єкти, які використовуються в діяльності установи протягом тривалого часу (будівлі, техніка, устаткування). Облік цих активів важливий для визначення амортизації та оцінки їх вартості.

4) Запаси (матеріали, паливо, бланки документів тощо)

Це активи, що використовуються в діяльності установи і мають короткостроковий характер. Облік запасів дозволяє визначити їх наявність та правильне використання в процесі господарської діяльності.

5) Дебіторська заборгованість і зобов'язання

Облік дебіторської заборгованості дає змогу відслідковувати суму, яку інші організації чи особи заборгували установі, а також її погашення. Зобов'язання, в свою чергу, є сумами, які установи повинні виплатити іншим.

6) Фонди в необоротних активах та в малоцінних швидкозношуваних предметах

Це спеціальні фонди, призначені для обліку активів, що мають короткостроковий чи довгостроковий характер, а також предметів, які швидко зношуються, таких як канцелярське приладдя чи техніка.

7) Фінансові результати виконання кошторису (дефіцит, надлишок коштів)

Це показники, які визначають стан фінансових ресурсів установи. Дефіцит вказує на перевищення витрат над доходами, тоді як надлишок свідчить про фінансову стабільність. Облік цих об'єктів здійснюється з використанням відповідних рахунків

Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом ГУДКУ №114 від 10.12.1999 р. Цей план дає чітку структуру для ведення обліку та складання звітності, що відповідає вимогам законодавства та дозволяє проводити облік ефективно та прозоро.

6.5 Місце бухгалтерського обліку у системі управління установою.

Бухгалтерський облік займає центральне місце в системі управління бюджетною установою. Це не лише технічна функція збору та обробки фінансових даних, а й повноцінний елемент стратегічного та оперативного управління. Його значення полягає в забезпеченні керівництва, власників ресурсів, громадськості та контрольних органів достовірною, повною та своєчасною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Управлінська функція обліку реалізується шляхом формування аналітичної та оперативної інформації, яка дозволяє планувати бюджет, приймати рішення щодо витрат, визначати обсяги фінансування та аналізувати ефективність витрачання коштів. Без бухгалтерського обліку неможливо реалізувати фінансове планування, складання кошторисів та моніторинг їх виконання.

Інформаційна функція обліку забезпечує узагальнення даних про всі господарські процеси в установі. Ця інформація використовується не лише адміністрацією, а й надходить до державних органів (Казначейства, Міністерства фінансів, Державної аудиторської служби), де приймаються загальнодержавні рішення щодо фінансування, перерозподілу коштів та контролю витрат у публічному секторі.

Контрольна функція полягає в перевірці правильності, законності, доцільності фінансових операцій на всіх етапах їх здійснення: попередньому, поточному і наступному. Завдяки цьому функція бухгалтерського обліку сприяє

запобіганню фінансових порушень, крадіжок, нецільового використання бюджетних коштів та забезпечує фінансову дисципліну.

Крім того, бухгалтерський облік інтегрує в собі елементи нормативного регулювання (через відповідні плани рахунків, положення, інструкції), управлінської політики (зокрема бюджетування, контролю, звітності) та аналітичної роботи (оцінювання ефективності використання ресурсів).

Облік дозволяє систематизувати всі дії установи у фінансово-господарській сфері, роблячи їх зрозумілими, прозорими і контрольованими. Це своєрідна «нервова система» установи, яка оперативно передає сигнали про стан її фінансового здоров'я, дає змогу вчасно реагувати на проблеми, прогнозувати та запобігати ризикам.

У підсумку, роль бухгалтерського обліку виходить за межі «звичайного підрахунку» — він стає ключовим інструментом досягнення стратегічних цілей у сфері публічного управління, забезпечення публічної підзвітності та ефективного використання державних ресурсів.

ТЕМА 7.

ПРИНЦИПИ ТА МЕТОДИ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В ОРГАНАХ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

7.1 Бухгалтерські принципи: повнота, обачність, пріоритет змісту над формою тощо

7.2 Методи бухгалтерського обліку

7.3 Подвійний запис і його застосування

7.4 Систематизація та узагальнення облікових даних

7.1. Бухгалтерські принципи: повнота, обачність, пріоритет змісту над формою тощо

У публічному управлінні бухгалтерський облік виконує важливу функцію прозорості, ефективності та підзвітності у використанні бюджетних коштів. Ведення обліку базується на принципах, визначених ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також у національних стандартах обліку в державному секторі (НП(С)БО). Серед основних принципів:

1) **обачність** – передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

2) **повне висвітлення** — вимагає, щоб фінансова звітність містила всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

3) **автономність** — передбачає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, в зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

4) **послідовності** – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, при цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінзвітності;

5) **безперервність діяльності** – за ним оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи із припущення, що його діяльність буде тривати далі;

6) **нарахування та відповідності доходів і витрат** — зобов'язує з метою визначення фінансового результату звітного періоду порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати повинні відображатися в бухобліку та фін звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

7) **превалювання сутності над формою** – передбачає облік операцій відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

8) **історична (фактична) собівартість** – за ним пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

9) **єдиний грошовий вимірник** – передбачає вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці;

10) **періодичність** – передбачає можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

У публічному секторі ці принципи спрямовані на ефективне управління державними фінансами, попередження корупції, забезпечення аудиту та контролю з боку Державної аудиторської служби і Казначейства.

Окрім вищезазначених принципів бух обліку, які встановлені законодавчо, можна також виділити і інші принципи. Вони визначені зокрема практикою діяльності підприємства: цілісність, всебічність, субординація, динамічність, системоутворюючих відносин, ритмічність, адаптивність, прямоточність, пропорційність, відкритість, доречність, своєчасність, достовірність та інші.

Таблиця 7.1 Порівняння принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за П(С)БО та МСФЗ

Принципи за П(С)БО	Принципи за МСФЗ
автономності підприємства	зрозумілість
безперервності діяльності	доречність
періодичності	суттєвість і сукупність
історичної (фактичної) собівартості	своєчасність
нарахування та відповідності доходів та витрат	достовірність
повного висвітлення	повнота
послідовності	правдиве подання
обачності	обачність
превалювання змісту над формою	превалювання сутності над формою
єдиного грошового вимірника	нейтральність
	зіставність

Організація бухгалтерського обліку є різною для різних підприємств, але вона базується на певних загальних принципах, серед яких визначне місце посідає принцип державного регулювання організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є однією з функцій управління і базується на суворому дотриманні законодавчих норм та правил. Але це не означає, що облік не допускає інваріантності рішень на практиці. Згідно законодавства обов'язковими для виконання є наступні положення організації бухгалтерського обліку:

незмінність протягом звітного року прийнятої методики відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна методики в обліковій політиці на наступний рік відображається в пояснювальній записці до річного звіту;

повнота відображення в обліку всіх господарських операцій за звітний період (місяць, квартал, рік) та результатів інвентаризації майна і зобов'язань; правильність віднесення доходів та витрат до відповідних звітних періодів. Вони визначаються в тому звітному періоді, до якого вони відносяться, незалежно від часу їх надходження та оплати;

розмежування в обліку поточних витрат на виробництво (витрат обігу), капітальних та фінансових вкладень;

тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Чинне Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні передбачає, що підприємство при здійсненні організації бухгалтерського обліку самостійно визначає:

організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи із виду підприємства та конкретних умов господарювання;

форми та методи бухгалтерського обліку, що базуються на чинних загальних і галузевих формах та методах з дотриманням єдиних методологічних принципів, а також технологію обробки облікової інформації;

систему внутрішньовиробничого обліку, звітності та контролю господарських операцій; права працівників на підпис документів.

Іншим загальноприйнятим принципом організації бухгалтерського обліку є раціональність, під якою розуміють забезпечення своєчасного отримання всіх необхідних надійних відомостей при найменших витратах коштів і праці.

Одним з найважливіших принципів є використання в бухгалтерському обліку загальних принципів управління, включаючи системний підхід, економіко-математичні методи і моделі, принципи програмно-цільового управління, наукову організацію праці тощо.

Бухгалтерський облік, як правило, здійснюється підприємством або установою, тобто юридичною особою. Тому ще одним принципом організації бухгалтерського обліку є принцип юридичної самостійності та незалежності підприємства, що визначає діючого господарюючого суб'єкта, зобов'язаного вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність.

Всі принципи, крім основних – державного регулювання та економічності обліку, можна поділити на: принципи, що визначають порядок ведення облікових записів та принципи, що визначають порядок організації облікового апарату.

До принципів, що визначають порядок ведення облікових записів, належать:

суцільна, безперервна, документально обґрунтована і взаємопов'язана реєстрація господарських операцій. Підставою для записів в бухгалтерському обліку є доказові первинні облікові документи;

правильність грошової оцінки як засобів, так і операцій, що відбуваються та явищ, що спостерігаються;

швидкість обробки інформації (ажур);

точність облікових записів, узгоджених з операціями, які насправді були здійснені, та явищами і подіями, що констатуються;

ясність і точність запису господарських оборотів в логічній узгодженості;

порівняльність та систематичність планування в бухгалтерії;

правильний вибір облікових регістрів (форми обліку) для конкретного підприємства або господарства;

охайність, своєчасність та порядок записів в їх хронологічній послідовності;

постійність прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна протягом поточного року (зміна методології на наступний рік має бути зазначена у річній бухгалтерській звітності);

обережність та передбачливість щодо знецінення активів, сумнівної заборгованості клієнтів, що значно впливають на результати як звітного, так і майбутніх періодів;

розмежування прибутків і витрат між періодами та відповідності прибутків звітного року витратам.

Серед принципів організації облікового апарату можна виділити наступні:

організацію облікового апарату відповідно до функціонального принципу, що базується на технічних елементах облікової роботи, тобто на видовому поділі праці, коли кожному працівнику доручається виконання типових операцій (приймання документів, обробка документів, записи до реєстрів обліку);

організацію облікового апарату відповідно до оперативно-виробничого принципу, що заснований на закінчених циклах, комплексах облікових робіт, які відносяться до одного об'єкту або до групи економічно однорідних об'єктів обліку, тобто на структурному розподілі праці. Групі працівників або одному працівнику доручають всі операції по одному або по кількох підрозділах, починаючи з приймання документів і закінчуючи аналітичним обліком.

У бюджетних установах (міністерства, департаменти, відділи освіти, охорони здоров'я, соціального захисту тощо) застосування вищезгаданих принципів забезпечує прозорість витрат, цільове використання коштів, а також дає змогу органам управління формувати достовірну звітність для державних контролюючих інституцій (Казначейство, Мінфін, Держаудитслужба).

7.2.Методи бухгалтерського обліку

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація, оцінка, подвійний запис, рахунки бухгалтерського обліку, калькуляція, баланс і звітність, інвентаризація. Використання кожного з цих елементів регулюється відповідними положеннями, інструкціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Національним банком України, Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-ХІУ, 1999 р. (зі змінами та доповненнями), Положеннями(Стандартами)Бухгалтерського Обліку.

Методи обліку — це інструменти, за допомогою яких ведеться облік у бюджетних установах:

Документація являє собою спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється безперервне спостереження за ними. Основою первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку є документація, яка говорить про те, що кожна господарська операція обов'язково відображається в первинному бухгалтерському документі. Документація дозволяє організувати суцільне і безперервне спостереження за рухом майна і зобов'язань, забезпечити юридичну

достовірність даних бухгалтерського обліку. Усі операції оформлюються у формі первинних документів згідно з Наказом Мініфіну №88 від 24.05.1995 р. (наприклад, акти прийому-передачі, платіжні доручення);

Інвентаризація дозволяє шляхом перевірки активів, у тому числі матеріальних цінностей, основних засобів та грошових коштів в натурі виявити їх наявність і фактичний стан. Інвентаризація - це спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом підрахунку, зважування, обмірювання й оцінки всіх залишків активів і їх зіставлення з даними бухгалтерського обліку. Здійснюється згідно з наказом Мініфіну №879 від 02.12.2014 р., дає змогу перевірити фактичну наявність активів установи (меблі, техніка, обладнання).

Оцінка - це спосіб грошового вимірювання товарно-матеріальних цінностей та основних засобів. Під оцінкою розуміють відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірі з метою узагальнення їх у цілому по підприємству. Ресурси та господарські операції, що відображаються в бухгалтерському обліку й документах звітності, оцінюються в національній грошовій одиниці України. Згідно з принципом історичної собівартості, бюджетні установи оцінюють ресурси за фактичними витратами.

Калькуляція - це обчислення витрат на виготовлену продукцію, виконані роботи та послуги, з метою обчислення собівартості. Собівартість є базовим чинником для визначення ціни виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

Бухгалтерський рахунок - це спосіб економічного групування однорідних господарських операцій для щоденного їх відображення в обліку. На рахунках бухгалтерського обліку на основі відповідної первинної документації відображаються господарські операції. Рахунки відкриваються на кожний об'єкт обліку (на кожний вид активів, зобов'язань, власного капіталу), практично на кожен статтю балансу. Графічно бухгалтерський рахунок представляє собою таблицю, яка відображає - назву рахунку, дві частини: ліву - дебет, праву - кредит. По дебету і по кредиту відображаються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Підсумки записів по дебету і по кредиту називаються оборотами. Різниця між сумами оборотів по дебету і по кредиту називається залишком (сальдо). Сальдо по кожному рахунку визначається з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

Метод подвійного запису полягає в тому, що господарські операції відображаються на рахунках двічі: по дебету одного рахунку і по кредиту другого рахунку в однаковій сумі. Цей метод діє по принципу тотожного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечує рівність оборотів по дебету і кредиту. Рахунки бухгалтерського обліку тісно зв'язані з бухгалтерським балансом. Подвійний запис обумовлений економічною суттю відображення операцій. Кожна господарська операція зумовлює однакові зміни в активах і власному капіталі з зобов'язаннями. Записи господарських операцій методом подвійного запису в бухгалтерському обліку дозволяють досягти рівності активу і пасиву бухгалтерського балансу.

Баланс - це спосіб групування майна підприємства по складу і джерелах їх формування в грошовому вираженні на звітну дату, це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал. У публічному секторі формується згідно з Планом рахунків, затвердженим Наказом Мінфіну №114 від 10.12.1999 р.;

Фінансова звітність - це така бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Звітний період для складання фінансової звітності - календарний рік. Фінансова звітність підприємства включає в себе: баланс, звіти про фінансові результати, про рух грошових коштів, про власний капітал, примітки до звітів. Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються МФУ за погодженням з Державним комітетом статистики України. Бюджетні установи подають звітність згідно з вимогами Державної казначейської служби та Мінфіну.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку - це система способів суцільного, безперервного, взаємопов'язаного відображення та узагальнення в грошовому вимірюванні господарських засобів підприємства з метою контролю за господарською діяльністю підприємства та збереженням власності.

Ці методи дозволяють органам публічного управління забезпечити фінансову дисципліну, планування і контроль витрат у межах затверджених кошторисів.

7.3.Подвійний запис і його застосування

У сфері публічного управління подвійний запис є основою контролю державних ресурсів. Він дає змогу перевірити всі операції та забезпечити правдиву фінансову звітність перед державними органами і громадськістю.

Спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку називається подвійним записом. Суть подвійного запису полягає в тому, що кожна господарську операцію відображають не менше як на двох рахунках: за дебетом одного рахунку і кредитом другого й обов'язково в однаковій сумі. Рахунки, на яких відображають господарські операції, називаються кореспондуючими, а зв'язок між цими рахунками - кореспонденцією. Попереднє зазначення кореспондуючих рахунків і суми, яка на них відображена, називається бухгалтерською проводкою (бухгалтерським проведенням) . Для того, щоб скласти бухгалтерську проводку та правильно визначити кореспонденцію рахунків, слід послідовно виконати такі дії мислення:

1. З'ясувати у чому полягає економічний зміст господарської операції.
2. Визначити, які об'єкти обліку залучені до неї.
3. Встановити характер змін об'єктів.
4. Визначити необхідні рахунки та їх економічний характер.

Бухгалтерські проводки бувають прості і складні. Простою називається бухгалтерська проводка, де кореспондує не більше двох рахунків.

Складні бухгалтерські проводки - де кореспондує більше двох рахунків (один - за дебетом, інші - за кредитом, або - кілька за дебетом, а один - за кредитом).

При цьому сума за дебетом рахунку (рахунків) повинна дорівнювати сумі, відображеній за кредитом рахунків (рахунку), тобто не повинен бути порушений принцип подвійного запису. Дотримання правильної кореспонденції між рахунками має велике значення для організації бухгалтерського обліку, оскільки завдяки їй визначається певний порядок у системі облікових записів, і дані бухгалтерського обліку можна використовувати для вивчення стану господарства.

Кореспонденція між рахунками в бухгалтерському обліку, яка встановлюється і розробляється державними керівними органами, є обов'язковою для всіх однорідних підприємств. Типова кореспонденція полегшує роботу бухгалтерських працівників, запобігає помилкам у проведеннях, що іноді трапляється, дає змогу зводити і узагальнювати дані обліку в масштабах окремих галузей і всієї національної економіки.

7.4. Систематизація та узагальнення облікових даних

Важливо підкреслити, що в публічному секторі систематизація облікових даних є не просто технічною процедурою, а інструментом для реалізації контролю, формування управлінських рішень і підготовки звітності до Казначейства, Міністерства фінансів України та органів місцевого самоврядування.

Будь-яка господарська операція має відобразитися на місці її здійснення у відповідних бухгалтерських документах. Таку реєстрацію господарських операцій називають первинним обліком, який становить основу бухгалтерського обліку.

Документування — це відображення господарських операцій на певних носіях інформації: на паперових бланках або технічних носіях (магнітних дисках, дискетах); це письмова реєстрація господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Первинні документи — це документи, створені в письмовому або електронному вигляді, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їхнє проведення. Після складання всі первинні документи передають у бухгалтерію. Кожний документ бухгалтерія ретельно перевіряє за змістовими, формальними і арифметичними показниками.

Основним документом, який регулює загальні правила застосування первинних документів, є Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.

Положення встановлює порядок створення, прийняття й відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності установи.

Облікові регістри — це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, прийнятих до обліку.

Правила ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання кошторисів бюджетних установ встановлює Державне казначейство України з узгодженням з Міністерством фінансів України.

У публічному управлінні облікові дані групуються у спеціальних реєстрах: Журнали-ордери, меморіальні ордери, відомості, журнал-головна — всі ці реєстри використовуються в централізованих бухгалтеріях, наприклад при відділах освіти, медицини тощо;

Систематизація документів дозволяє виявляти бюджетні порушення, забезпечує прозору звітність.

Облік ведеться за меморіально-ордерною формою (Наказ ДКУ №68 від 27.07.2000 р.), що пристосована до потреб обліку бюджетних установ: кожна операція систематизується у меморіальному ордері, формується підсумок, звіряється з журналом-головною та використовується для складання звітності.

Особи, які склали й підписали документи, несуть відповідальність за достовірність їхніх даних, а також за своєчасне та якісне складання первинних документів. Перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій (у хронологічному порядку) й оформлюються меморіальними ордерами (МО) – накопичувальними відомостями, яким привласнюються постійні номери.

Кожен меморіальний ордер підписується головним бухгалтером або його заступником і працівником, який його склав, а в централізованих бухгалтеріях – керівником групи. Позиція "Сума оборотів за меморіальним ордером" у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги "Журнал – Головна", яка є реєстром синтетичного обліку. Зазвичай книга "Журнал – Головна" провадиться за рахунками другого порядку (субрахунками), але може і за рахунками третього порядку та слугувати підставою для складання Балансу.

На рисунку 1 подано схему меморіально-ордерної форми обліку бюджетних установ.



Рисунок 7.1– Загальна схема меморіально-ордерної форми обліку бюджетних установ

ТЕМА 8.

ВИДИ ОБЛІКУ В ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ: ФІНАНСОВИЙ, УПРАВЛІНСЬКИЙ, БЮДЖЕТНИЙ

8.1 Поняття та класифікація обліку

8.2 Фінансовий облік: цілі, звітність

8.3 Управлінський облік: цілі, внутрішня аналітика

8.4 Бюджетний облік: особливості, контроль видатків

8.1. Поняття та класифікація обліку в публічному управлінні

Облік у публічному управлінні – це система збору, фіксації та узагальнення інформації про фінансові операції та ресурси органів державної влади і бюджетних установ. Інакше кажучи, облік забезпечує систематичне спостереження і відображення достовірної інформації про результати діяльності певного об'єкта управління. У сфері публічного сектора облік виконує важливу роль: він слугує основою для прийняття рішень, контролю за використанням

державних ресурсів, прозорості та підзвітності перед громадянами і наглядовими органами.

Залежно від цілей та користувачів інформації, розрізняють кілька видів обліку в системі публічного управління. У науковій літературі традиційно виділяють фінансовий, управлінський та ряд інших видів обліку (зокрема, податковий, статистичний тощо). Для потреб нашої теми ключовими є такі види: фінансовий облік, управлінський облік та бюджетний облік.

1. Фінансовий облік – це облік, орієнтований на складання фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів, відповідно до вимог законодавства та стандартів. Він фокусується на відображенні фактичних господарських операцій, стану активів і зобов'язань установи, із дотриманням встановлених правил.

2. Управлінський облік – це внутрішньоорієнтований облік, метою якого є забезпечення керівництва детальною інформацією для планування, контролю та прийняття рішень. Його дані не призначені для загального оприлюднення і формуються за потребами конкретної установи.

3. Бюджетний облік – це облік виконання кошторисів бюджетних установ, спеціально пристосований для контролю за надходженнями і витратами бюджетних коштів. Він відображає операції відповідно до бюджетної класифікації та вимог казначейської системи, забезпечуючи дотримання встановлених лімітів видатків.

Облік в публічному управлінні поділяється на різні види залежно від призначення. Фінансовий облік забезпечує стандартизовану звітність назовні, управлінський – служить внутрішнім потребам аналізу та планування, а бюджетний – враховує специфіку діяльності бюджетних установ і контроль бюджетних коштів. Така класифікація дозволяє ефективніше використовувати облікову інформацію для різних рівнів управління.

8.2. Фінансовий облік: призначення, звітність, нормативне регулювання

Фінансовий облік у публічному управлінні покликаний фіксувати всі фінансові операції установи та узагальнювати їх у вигляді офіційної звітності. Згідно з визначенням, фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку і оприлюднення інформації про результати діяльності установи та її фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів. Іншими словами, його призначення – формувати повну та правдиву картину фінансового становища органу чи установи для зовнішніх користувачів (таких як державні контролюючі органи, аудитори, громадськість) і для вищого керівництва.

До звітності фінансового обліку належать стандартизовані форми фінансової звітності, що складаються у визначені строки (квартально, річно). Зазвичай це Баланс (звіт про фінансовий стан) установи, Звіт про результати фінансової діяльності (доходи та витрати), звіти про рух грошових коштів тощо. Для бюджетних установ фінансова звітність може також включати звіт про виконання кошторису (бюджету). Важливо, що інформація фінансової звітності

є відкритою, не містить конфіденційних внутрішніх даних – натомість вона відображає узагальнені результати діяльності, які можуть бути публічно перевірені та зіставлені. Наприклад, фінансовий облік в міністерстві охорони здоров'я відобразить в балансі вартість медичного обладнання, будівель лікарень, залишки бюджетних коштів на рахунках, а у звіті про фінансові результати – суму витрачених коштів на програми, залишок невикористаних асигнувань тощо за звітний період. Така звітність дозволяє оцінити, наскільки раціонально і відповідно до планів були використані державні ресурси.

Нормативне регулювання фінансового обліку в Україні є досить жорстким і багаторівневим. Основи правового регулювання встановлено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV, який зобов'язує всі підприємства, установи та організації (включно з бюджетними) вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність. На виконання цього Закону діють національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів, що визначають єдині підходи до обліку і звітності. Крім того, існують уніфіковані плани рахунків бухгалтерського обліку для різних секторів (для комерційних підприємств – План рахунків №291, для державного сектору – окремий План рахунків бюджетних установ). Діяльність державних органів супроводжується також виконанням вимог Державної казначейської служби та Державної аудиторської служби, які контролюють правильність ведення обліку бюджетних коштів. Вся ця система нормативних актів покликана забезпечити суворе дотримання принципів обліку і єдиних правил ведення фінансового обліку. Наприклад, якщо бюджетна установа придбає основні засоби (майно) – вона повинна відобразити це за правилами стандартів (оприбуткувати на відповідні рахунки бухгалтерського обліку), віднести на відповідні класифікаційні коди, і відзвітувати про це у фінансовій звітності, дотримуючись нормативних вимог. Недотримання встановлених правил (скажімо, неправильне відображення видатків) може розглядатися як порушення фінансової дисципліни.

Фінансовий облік у публічному секторі забезпечує офіційну фінансову звітність, що відображає діяльність установи та використання нею ресурсів. Він суворо регламентований законодавством і стандартами, що гарантує прозорість та підконтрольність публічних фінансів. Таким чином, фінансовий облік є основою підзвітності державних органів перед суспільством і вищими органами влади, забезпечуючи єдині “правила гри” в обліку державних коштів.

8.3. Управлінський облік: цілі, аналітичні функції, внутрішня звітність

Управлінський облік (внутрішньогосподарський облік) орієнтований на забезпечення потреб керівництва установи в деталізованій та аналітичній інформації. Його головна мета – допомогти менеджерам (керівникам) планувати діяльність, контролювати виконання планів і приймати обґрунтовані управлінські рішення. На відміну від фінансового, управлінський облік не спрямований назовні і не регулюється жорстко державними стандартами – він є внутрішнім інструментом, який кожна організація формує під власні потреби.

Головним критерієм організації цього обліку є корисність отриманої інформації для керівництва.

Основні об'єкти управлінського обліку – це ті показники, що цікавлять менеджмент для підвищення ефективності роботи. В корпоративному секторі зазвичай такими об'єктами є витрати, доходи, прибутки, собівартість продукції тощо. У публічному секторі управлінський облік також фокусується на витратах бюджетної установи (за програмами, заходами, підрозділами, так званими центрами відповідальності) та результатах її діяльності, але в ширшому сенсі – це можуть бути показники ефективності виконання державних програм, використання ресурсів порівняно з планом, досягнення індикаторів, визначених урядовою політикою. Для прикладу, внутрішня звітність управлінського обліку в обласній адміністрації може включати аналітичний звіт про використання коштів по районах і програмах, де показано, як співвідносяться фактичні витрати з плановими і яких результатів досягнуто. Керівництво, отримавши такі дані, може виявити неефективні витрати та прийняти рішення про перерозподіл ресурсів або коригування діяльності. Інший приклад – у лікарні можуть запровадити внутрішній облік собівартості медичних послуг: розраховувати витрати на одного пацієнта, на одну операцію, на утримання відділення тощо, аби контролювати витрати і підвищувати економність.

Аналітичні функції управлінського обліку полягають у глибокому аналізі даних. Дані, зібрані системою управлінського обліку, можуть групуватися і оброблятися за різними зрізами: за видами послуг, за підрозділами, за проектами, за статтями витрат, за періодами тощо. Це дозволяє оцінювати ефективність окремих напрямів діяльності. Також управлінський облік часто включає бюджетування – складання внутрішніх бюджетів підрозділів чи програм, і подальший контроль їх виконання (порівняння планових і фактичних показників, аналіз відхилень). Таким чином реалізуються його функції контролю та планування.

Важливо, що з точки зору законодавства управлінський облік є добровільним та гнучким. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визнає існування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, проте детально його не регламентує. Кожна установа самостійно вирішує, чи запроваджувати та як саме вести такий облік, зважаючи на власні інформаційні потреби. Відповідно, методики управлінського обліку можуть відрізнятися: використовуються різні системи калькулювання витрат, власні форми внутрішніх звітів, показники ефективності тощо. Держава може лише рекомендувати або поширювати кращі практики. Наприклад, Міністерство фінансів може видавати методичні рекомендації щодо впровадження управлінського обліку в державних установах (для підвищення економічної ефективності їх діяльності), але застосування їх не є обов'язковим, на відміну від фінансового обліку.

Управлінський облік – це гнучкий інструмент внутрішнього управління, що дає керівникам детальну інформацію для аналізу та прийняття рішень. Він не диктується жорстко законами, тому установи можуть адаптувати його під свої потреби. Належним чином організований управлінський облік допомагає

підвищити ефективність публічної установи: виявити резерви економії, оцінити продуктивність програм, своєчасно реагувати на відхилення від планів. У підсумку, хоча фінансова звітність важлива для зовнішньої підзвітності, без внутрішнього управлінського обліку важко досягнути реальної результативності та оптимального використання ресурсів у державному секторі.

8.4. Бюджетний облік: особливості для бюджетних установ, роль у контролі видатків

Бюджетний облік – це специфічний різновид обліку, притаманний органам влади та установам, що фінансуються з бюджету. Бюджетними є ті установи, основна діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків. Відповідно, бюджетний облік охоплює всі операції, пов'язані з отриманням бюджетних асигнувань, їхнім розподілом та витрачанням у межах кошторису. Метою бюджетного обліку є забезпечення контролю за виконанням бюджету установи та дотриманням фінансової дисципліни. Він тісно переплетений з фінансовим обліком, але має низку додаткових особливостей, зумовлених необхідністю підзвітності саме в розрізі бюджетних коштів.

Особливості бюджетного обліку закріплені в бюджетному законодавстві та нормативних актах Міністерства фінансів і Державної казначейської служби України. Зокрема, для бюджетних установ діють окремі інструкції з бухгалтерського обліку, власний план рахунків (адаптований до потреб державного сектору) і форми звітності про виконання бюджету. До специфічних рис, які відрізняють бюджетний облік, належать:

1. Контроль виконання кошторису видатків. Облік побудований таким чином, щоб відстежувати, як фактичні витрати співвідносяться із затвердженими асигнуваннями. Кожна бюджетна гривня має витратитися за цільовим призначенням і в межах встановлених лімітів. Система обліку оперативно сигналізує про перевищення призначень або неосвоєння коштів, що дозволяє керівництву вжити заходів (наприклад, перекинути залишки на інші потреби за дозволом або скоригувати діяльність).

2. Роздільний облік касових і фактичних видатків. Касові видатки – це кошти, фактично виплачені з рахунків (оплата рахунків, перерахування грошей), а фактичні видатки – це витрати, які бухгалтерія відображає по мірі виникнення зобов'язань (нараховані, але ще не оплачені суми). В бюджетному обліку ведуться обидва показники: це дозволяє контролювати і реальні виплати, і повний обсяг взятих зобов'язань установи. Такий подвійний облік запобігає ситуаціям, коли зобов'язання перевищують наявні кошти.

3. Облік доходів і видатків за статтями бюджетної класифікації. Кожна операція з бюджетними коштами класифікується за відповідними кодами (наприклад, код програмної або економічної класифікації видатків). Це означає, що фінансова інформація структурується за напрямками витрат: заробітна плата, комунальні послуги, капітальні видатки, конкретні програми тощо – згідно з єдиною бюджетною класифікацією. Такий детальний поділ забезпечує прозорість та можливість аналізу бюджету за напрямками діяльності.

4. Суворе дотримання нормативних вимог у обліку і звітності. Бухгалтерія бюджетної установи повинна вести облік чітко за інструкціями Мінфіну і Казначейства. Форми бюджетної звітності (щомісячної, квартальної, річної) встановлені державою – наприклад, "Звіт про надходження і використання бюджетних коштів", "Звіт про виконання кошторису" тощо. Відхилення від затверджених форм або неправильна класифікація витрат не допускаються. Дані фінансової і бюджетної звітності мають співпадати і підтверджувати одне одного.

5. Галузева специфіка обліку. Хоча загальні принципи єдині, особливості обліку можуть залежати від галузі: для установ освіти, охорони здоров'я, культури, оборони можуть існувати додаткові деталізації або рахунки обліку (наприклад, облік спеціальних фондів, грантів, благодійних внесків у навчальних закладах). Система обліку достатньо гнучка, щоб врахувати ці нюанси, але водночас всі вони підпорядковані єдиній державній методології обліку.

Таким чином, бюджетний облік слугує інструментом фінансового контролю у державному секторі. Завдяки йому керівники та контролюючі органи можуть відслідковувати, наскільки точно дотримується бюджетна дисципліна: чи не перевищено кошторис, чи цільово використовуються кошти. Наприклад, якщо в бюджеті міста на певний рік передбачено 10 млн грн на ремонт доріг, то бюджетний облік покаже, скільки з цієї суми вже витрачено (касово) і на яку суму укладено договорів (фактично взято зобов'язань). Якщо бачимо, що укладених договорів уже на 9 млн, а касово профінансовано лише 5 млн, це сигналізує про майбутні платежі і необхідність забезпечити фінансування. Якщо ж витрати наближаються до 10 млн, нові зобов'язання брати заборонено без внесення змін до бюджету. Всі ці дані надаються системою бюджетного обліку оперативно.

Роль у контролі видатків є визначальною рисою бюджетного обліку. Він забезпечує прозорість використання бюджетних коштів і запобігає нецільовому чи надмірному витрачанням. Органи Державної казначейської служби на основі даних бюджетного обліку здійснюють попередній контроль платежів (не пропускають оплату, якщо вона перевищує залишок призначень) та ведуть зведений облік виконання бюджету по державі. Отже, від правильності ведення бюджетного обліку залежить достовірність фінансової звітності держави в цілому, адже консолідовані показники виконання державного та місцевих бюджетів формуються саме з даних бюджетного обліку всіх розпорядників коштів.

Бюджетний облік – критично важлива підсистема обліку для установ, що оперують коштами бюджету. Він має особливі механізми (подвійний облік видатків, класифікація за бюджетними статтями, контроль кошторисів), які спрямовані на забезпечення фінансової дисципліни. Завдяки бюджетному обліку держава отримує чітку картину виконання бюджету, а керівники установ – інструмент для щоденного контролю витрат. Це гарантує, що публічні кошти використовуються згідно з затвердженими планами, і дозволяє громадськості та

наглядовим органам відстежувати ефективність та законність використання бюджетних ресурсів.

Об'єднуючи розглянуті аспекти, можна підсумувати, що в системі публічного управління облік представлений різними видами, кожен з яких виконує свою роль. Фінансовий облік забезпечує стандартизовану звітність і законність ведення бухгалтерії, управлінський облік дає гнучкий інструментарій для внутрішнього аналізу і підвищення ефективності, а бюджетний облік гарантує контроль за бюджетними коштами та прозоре виконання бюджету. У комплексі ці види обліку сприяють підвищенню прозорості, підзвітності та результативності публічного управління, забезпечуючи як зовнішній контроль (з боку держави і суспільства), так і внутрішній контроль та управлінські рішення на основі достовірних даних. Опираючись на чинні закони, наукові підходи та методичні рекомендації, органи влади можуть ефективно організувати систему обліку, що відповідає найкращим практикам і потребам сучасного державного сектору. Це, в кінцевому рахунку, формує підґрунтя для довіри громадян до управління державними фінансами та раціонального використання кожної бюджетної гривні.

ТЕМА 9.

ЗВІТНІСТЬ У ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ: ВИДИ, СТРУКТУРА, ВИМОГИ

9.1 Поняття звітності у публічному управлінні

9.2 Види звітності: фінансова, бюджетна, статистична

9.3 Форми звітності та вимоги до їх складання

9.4 Роль звітності у забезпеченні прозорості

9. 1 Поняття звітності у публічному управлінні

У сучасній системі державного управління звітність виступає невід'ємним елементом ефективної роботи органів влади та бюджетних установ. Під звітністю у публічному управлінні розуміють регулярне документальне відображення, узагальнення та подання інформації про стан виконання завдань, цільового використання коштів, досягнення результатів діяльності установами державного та місцевого рівня.

Тобто звітність є інструментом, що забезпечує прозорість процесів управління, а також дозволяє здійснювати контроль за реалізацією державних політик, програм і планів.

Згідно з положеннями Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (стаття 1), звітність — це сукупність узагальнених

даних про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи за певний період.

Особливістю звітності у публічному секторі є її спрямованість не лише на внутрішні управлінські потреби, а й на забезпечення відкритості перед суспільством, а також створення умов для громадського контролю.

У структурі державного управління звітність виконує кілька ключових функцій:

1. Інформаційну функцію — шляхом надання об'єктивних і повних даних для керівництва, громадськості, контролюючих і наглядових органів;
2. Контрольну функцію — через виявлення відхилень від планів, бюджетів, законодавчих вимог та вжиття заходів для усунення порушень;
3. Функцію публічної підзвітності — оскільки органи влади несуть відповідальність перед громадянами за ефективність використання ресурсів і результати своєї діяльності.

Таким чином, звітність є основою раціонального державного управління, де кожне управлінське рішення спирається на достовірні факти та аналітику, а громадськість отримує можливість здійснювати реальний контроль за використанням державних ресурсів.

9.2 Види звітності у публічному управлінні.

У системі публічного управління звітність поділяється на кілька основних видів залежно від її призначення, змісту інформації та кола користувачів. Такий поділ дає змогу ефективніше організувати облік, контроль та оцінку діяльності органів влади та бюджетних установ.

Основними видами звітності є:

Фінансова звітність у публічному секторі відображає загальну картину фінансового стану установи, її майнового положення та результатів діяльності за певний період. Її головне завдання — надання повної та достовірної інформації про активи, зобов'язання, доходи і витрати організації.

Фінансова звітність потрібна:

- для зовнішніх користувачів — державних органів контролю, громадськості, донорів;
- для внутрішніх користувачів — керівництва установи, яке планує діяльність на майбутнє.

Основні форми фінансової звітності для бюджетних установ:

- Баланс (Форма №1-дс) — відображає стан активів і зобов'язань на певну дату;
- Звіт про фінансові результати (Форма №2-дс) — демонструє доходи, витрати та фінансовий результат;
- Звіт про рух грошових коштів (Форма №3-дс) — показує рух коштів за видами діяльності;
- Звіт про власний капітал (Форма №4-дс) — відображає зміни у капіталі установи.

Фінансова звітність регулюється Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі — НП(С)БОДС 101–124.

Бюджетна звітність має стратегічне значення для держави, оскільки саме вона відображає рух бюджетних коштів. Її головна мета — контроль за цільовим і ефективним використанням коштів, отриманих із державного чи місцевого бюджету.

Бюджетна звітність включає:

- дані про обсяги виділених асигнувань;
- інформацію про фактичне використання коштів;
- відомості про залишки і заборгованість.

Основні форми бюджетної звітності:

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (Форма №2м-дс);
- Звіт про надходження і використання коштів спеціального фонду;
- Звіт про дебіторську та кредиторську заборгованість (Форма №7-дс).

Бюджетна звітність дозволяє контролювати, чи використовуються кошти відповідно до затверджених кошторисів та законодавчих норм.

Статистична звітність забезпечує державу та громадськість аналітичною інформацією про загальні соціально-економічні процеси. Вона необхідна для планування державної політики, оцінки ефективності бюджетних програм, аналізу ринку праці, інвестиційної діяльності тощо.

Форми статистичної звітності можуть включати:

- Форма №1-ПВ (з праці) — дані про кількість працівників та оплату праці;
- Форма №5-звіт — відомості про обсяги капітальних інвестицій;
- інші форми за запитами Державної служби статистики.

Статистичні звіти складаються на основі даних бухгалтерського обліку, але використовуються для ширших аналітичних потреб.

Таким чином, фінансова, бюджетна та статистична звітність мають різні цілі, однак разом формують єдину систему інформаційної підтримки публічного управління.

Кожен вид звітності виконує свою функцію в забезпеченні підзвітності, контролю і прозорості діяльності бюджетних установ.

9.3 Форми звітності та вимоги до їх складання.

Для забезпечення єдності обліку та порівнюваності даних усі установи публічного сектору складають звітність за встановленими державними стандартами.

Таблиця 9.1 Основні форми фінансової та бюджетної звітності бюджетних установ за Наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307

№	Форма звітності	Назва документа	Основна мета
1	Форма №1-дс	Баланс	Відображення фінансового стану (активи, зобов'язання)

2	Форма №2-дс	Звіт про фінансові результати	Аналіз доходів, витрат і результату діяльності
3	Форма №2м-дс	Звіт про надходження та використання коштів	Відстеження виконання бюджетного кошторису
4	Форма №4-дс	Звіт про рух грошових коштів	Відображення притоку та витоку грошових ресурсів
5	Форма №7-дс	Звіт про заборгованість бюджетних установ	Контроль дебіторської і кредиторської заборгованості

Кожна форма містить чітко визначені показники і заповнюється на основі даних бухгалтерського обліку.

Щоб звітність виконувала свої функції і могла бути використана для аналізу, планування і контролю, до її складання пред'являються суворі вимоги:

1. **Достовірність.** Уся інформація у звітах має базуватися на реальних даних первинного обліку та бути підтвердженою результатами інвентаризацій.

2. **Повнота.** У звітності відображаються всі фінансово-господарські операції без приховування або виключення окремих даних.

3. **Відповідність затвердженим формам.** Установи повинні використовувати уніфіковані державою форми звітності без довільних змін структури або змісту.

4. **Своєчасність.** Звітність подається у встановлені строки:

- квартальні звіти — протягом 25 днів після закінчення кварталу;
- річна звітність — не пізніше 1 березня наступного року.

5. **Цілісність і несуперечність інформації.** Дані, наведені в різних формах звітності, мають бути узгодженими між собою.

Таким чином, форми звітності у публічному управлінні стандартизовані для забезпечення єдності обліку та зручності аналізу, а суворе дотримання вимог до їх складання є запорукою прозорості, підзвітності та фінансової дисципліни у бюджетній сфері.

9.4 Роль звітності у забезпеченні прозорості

У демократичному суспільстві прозорість діяльності органів публічного управління є однією з основних умов підвищення ефективності влади та довіри громадян.

Звітність — це саме той інструмент, який формує відкритість у сфері державного управління та дозволяє кожному громадянину, організації чи міжнародній спільноті отримати доступ до об'єктивної інформації про діяльність державних установ.

Через регулярне складання та оприлюднення звітності:

- Громадськість має змогу оцінити результати роботи органів влади, ефективність витрачання бюджетних коштів та відповідність діяльності проголошеним цілям розвитку;

- Контролюючі органи (Рахункова палата, Державна аудиторська служба тощо) виявляють порушення бюджетної та фінансової дисципліни на основі аналізу звітних даних;

- Формується середовище доброчесності — коли органи влади знають, що їхня діяльність буде оцінена суспільством, це мотивує працювати відповідально.

Публічна фінансова звітність, особливо у відкритому доступі, також є важливим критерієм для:

- Залучення міжнародної фінансової допомоги;
- Учасі у міжнародних проєктах розвитку;
- Формування позитивного іміджу держави як надійного партнера.

Відповідно до рекомендацій таких міжнародних організацій, як OECD (Організація економічного співробітництва і розвитку) та UNDP (Програма розвитку ООН), прозора і повна звітність є однією з базових ознак належного врядування (good governance).

В Україні прозорість звітності також прямо закріплена у положеннях:

1. Бюджетного кодексу України (зокрема, щодо відкритості інформації про бюджети);
2. Законодавчих актів про доступ до публічної інформації;
3. Нормативних документів Мінфіну щодо відкритої публікації фінансової звітності бюджетних установ.

Таким чином, звітність у публічному управлінні виступає не просто адміністративною процедурою, а одним із головних механізмів підвищення довіри до влади, забезпечення підзвітності, контролю за витрачанням ресурсів і стимулювання сталого розвитку суспільства.

ТЕМА 10.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ У СФЕРІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

10.1 Поняття внутрішнього контролю

10.2 Форми та етапи аудиту в ПУА

10.3 Роль Держаудитслужби та Рахункової палати

10.4 Взаємозв'язок контролю, аудиту та обліку

10.1. Поняття внутрішнього контролю

У сучасному публічному управлінні ефективність діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування і бюджетних установ багато в чому залежить від належної організації внутрішнього контролю. Він виступає фундаментальним елементом системи забезпечення законності, ефективності, прозорості й економності використання бюджетних ресурсів.

Внутрішній контроль — це безперервний процес, що інтегрується у всі рівні і напрями управлінської діяльності та спрямований на досягнення таких ключових цілей:

- 1) забезпечення відповідності діяльності законодавчим і нормативним актам;

- 2) захист активів від неправомірних дій або неефективного використання;
- 3) забезпечення достовірності обліку і звітності;
- 4) ефективне і економне використання державних коштів;
- 5) досягнення встановлених стратегічних і оперативних цілей установи.

Це визначення закріплене в Постанові Кабінету Міністрів України від 12 січня 2011 року №70 "Про організацію внутрішнього контролю в органах державної влади", де внутрішній контроль розглядається як невід'ємна складова ефективного державного управління.

Основні компоненти внутрішнього контролю:

1. Контрольне середовище формується через етичні стандарти, організаційну структуру, розподіл відповідальності і підзвітності. Сильне контрольне середовище починається із прикладу керівництва установи, що створює культуру доброчесності й відповідальності.

2. Оцінка ризиків ідентифікація і аналіз внутрішніх і зовнішніх загроз, які можуть вплинути на досягнення цілей. Після виявлення ризиків розробляються заходи для їх мінімізації.

3. Контрольні заходи є провадження конкретних політик, процедур і механізмів, які запобігають ризикам, допомагають попереджати помилки та зловживання.

4. Інформація і комунікація здійснюють забезпечення належного збору, обробки, зберігання та передачі управлінської інформації. Ефективна комунікація є запорукою оперативного реагування на виявлені проблеми.

5. Моніторинг діяльності здійснює постійне відстеження роботи контрольної системи, оцінка її дієвості та вчасне коригування при виявленні відхилень або змін у зовнішньому середовищі.

Особливості внутрішнього контролю в публічному управлінні:

1) Його впровадження є обов'язковим для всіх розпорядників бюджетних коштів відповідно до законодавства.

2) Він охоплює як фінансові процеси, так і адміністративні процедури.

3) Результати функціонування внутрішнього контролю повинні бути задокументовані.

4) Наявність ефективної системи внутрішнього контролю є необхідною умовою для проходження зовнішнього аудиту.

Внутрішній контроль є основою ефективної управлінської діяльності у публічному секторі. Саме завдяки його правильній організації держава може гарантувати законність використання ресурсів, підвищення результативності програм і зміцнення довіри громадян до органів влади.

10.2. Форми та етапи аудиту в публічному управлінні

Аудит у сфері публічного управління є важливим інструментом забезпечення підзвітності, законності, ефективності та економності використання державних ресурсів. Він здійснюється для оцінки реального стану справ у діяльності державних органів, установ, організацій, які розпоряджаються бюджетними коштами.

Відповідно до Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" №2939-III, аудит у державному секторі має бути регулярним, об'єктивним і незалежним, спрямованим на запобігання зловживанням, втратам та підвищення ефективності управлінських процесів.

В українському законодавстві та практиці державного контролю виділяють кілька основних форм аудиту в публічному секторі:

1. Фінансовий аудит.

Фінансовий аудит передбачає перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності складання фінансової звітності і відповідності її даних фактичному стану активів та зобов'язань установи.

Головна мета фінансового аудиту:

- підтвердження достовірності фінансової інформації;
- виявлення помилок у фінансовій звітності;
- запобігання перекрученням даних обліку.

Фінансовий аудит є основою для прийняття подальших управлінських рішень, оскільки базується на офіційній документації установи.

2. Операційний аудит.

Операційний аудит (або аудит ефективності процесів) аналізує, наскільки ефективно і економно використовуються ресурси для досягнення поставлених цілей. Цей вид аудиту оцінює:

- чи оптимально організовані процеси;
- чи мінімізовані витрати при досягненні результату;
- чи можна удосконалити існуючі процедури.

Приклад: під час операційного аудиту у відділі соціального захисту можуть оцінити, наскільки раціонально витрачаються кошти на надання допомоги громадянам.

3. Аудит відповідності.

Аудит відповідності перевіряє, чи відповідає діяльність організації вимогам:

- чинного законодавства;
- внутрішніх нормативних актів;
- стандартів фінансового обліку.

Основна мета — забезпечити дотримання норм і мінімізувати ризики адміністративних, фінансових чи кримінальних санкцій.

4. Аудит ефективності.

Аудит ефективності (performance audit) орієнтований на оцінку результативності реалізації програм, проєктів та бюджетних заходів.

Ключові питання, які ставляться в рамках цього аудиту:

- Чи досягнуті поставлені цілі?
- Чи використовувалися ресурси економно?
- Який фактичний вплив результатів на суспільство?

Наприклад, аудит ефективності може аналізувати успішність державної програми підтримки малого бізнесу: чи дійсно вона сприяла створенню нових підприємств.

Проведення аудиту у сфері публічного управління — це складний, регламентований процес, що проходить через низку послідовних етапів:

1. Планування аудиту.

На цьому етапі:

- визначається мета аудиту та об'єкти перевірки;
- проводиться попередня оцінка ризиків;
- розробляється програма аудиторських процедур.

Планування є критично важливим для оптимізації ресурсів аудиторської групи і забезпечення досягнення поставлених цілей.

2. Проведення аудиторських процедур включає:

- аналіз документів;
- інтерв'ювання працівників;
- спостереження за діяльністю;
- тестування процедур внутрішнього контролю.

Метою цього етапу є збір достовірних доказів для обґрунтування висновків.

3. Аналіз зібраної інформації.

На основі отриманих даних:

- проводиться оцінка відповідності діяльності встановленим стандартам;
- виявляються порушення, недоліки або можливості для вдосконалення.

Дуже важливо дотримуватися принципу об'єктивності при аналізі результатів.

4. Підготовка аудиторського звіту.

Аудиторський звіт:

- містить виклад обставин справи;
- оцінює виявлені порушення;
- надає рекомендації щодо поліпшення діяльності;
- формулює висновки стосовно законності, ефективності й результативності перевірених процесів.

Звіт повинен бути чітким, обґрунтованим і зрозумілим для керівництва перевіреної установи.

5. Моніторинг виконання рекомендацій

Після завершення аудиту контролюється:

- чи були впроваджені рекомендації;
- які заходи були вжиті для усунення виявлених недоліків.

Ефективний моніторинг підвищує результативність аудитів і сприяє постійному вдосконаленню систем управління.

Аудит у сфері публічного управління виконує не лише наглядову функцію, а й сприяє зміцненню довіри до державних інституцій, підвищенню їх результативності та ефективності. Якісний аудит дозволяє об'єктивно оцінити діяльність установ, виявити слабкі місця і запропонувати шляхи їх усунення.

10.3. Роль Держаудитслужби та Рахункової палати

Контроль та аудит у сфері публічного управління здійснюють уповноважені державні органи. Серед них центральну роль відіграють Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) та Рахункова палата України. Їх діяльність ґрунтується на спеціальних законах, урядових постановах і міжнародних стандартах державного фінансового контролю (зокрема INTOSAI).

Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом. Її діяльність регламентується Положенням, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 №43.

Основні завдання Держаудитслужби:

- 1) здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна;
- 2) проведення фінансових аудитів, ревізій та перевірок ефективності використання ресурсів;
- 3) перевірка дотримання законодавства у сфері державних закупівель;
- 4) надання рекомендацій органам державної влади щодо усунення виявлених порушень і вдосконалення систем внутрішнього контролю;
- 5) ініціювання заходів щодо відшкодування збитків, заподіяних державі внаслідок неефективного чи незаконного використання коштів.

Діяльність Держаудитслужби спрямована не тільки на виявлення фінансових порушень, а й на запобігання їм у майбутньому шляхом зміцнення систем управління і контролю в установах.

Форми реалізації функцій Держаудитслужби:

- 1) Державний фінансовий аудит діяльності міністерств, відомств, бюджетних установ.
- 2) Ревізії — перевірки законності операцій з фінансовими ресурсами.
- 3) Інспектування щодо відповідності діяльності вимогам законодавства.
- 4) Моніторинг державних закупівель.

Важливо, що результати діяльності Держаудитслужби передаються також правоохоронним органам у випадках виявлення ознак кримінальних правопорушень.

Рахункова палата України є незалежним органом зовнішнього фінансового контролю. Її діяльність регулюється спеціальним Законом України "Про Рахункову палату" №576-VIII.

На відміну від Держаудитслужби, яка є частиною виконавчої влади, Рахункова палата підпорядковується Верховній Раді України і є елементом парламентського контролю за державними фінансами.

Основні функції Рахункової палати:

- 1) контроль над виконанням Державного бюджету України;
- 2) перевірка ефективності та законності використання бюджетних коштів, кредитів і грантів;
- 3) аналіз реалізації державних програм і проєктів;

4) підготовка офіційних висновків про результати аудиту та їх подання Верховній Раді;

5) надання об'єктивної інформації про стан публічних фінансів.

Рахункова палата має право:

1) проводити аудити ефективності, фінансові аудити, аудит відповідності;

2) вимагати необхідну документацію від об'єктів контролю;

3) інформувати громадськість про результати перевірок через офіційні звіти.

Особливості роботи Рахункової палати:

1) Вона забезпечує незалежність контролю над державними фінансами від виконавчої влади.

2) Звіти Рахункової палати є відкритими і публікуються для ознайомлення громадськості.

3) Палата відіграє важливу роль у боротьбі з корупцією і підвищенні прозорості діяльності держави.

Наприклад, за результатами аудиту ефективності витрат на медичну реформу Рахункова палата вказала на системні порушення у використанні бюджетних коштів, що стало підставою для перегляду підходів до фінансування галузі охорони здоров'я.

Держаудитслужба і Рахункова палата України спільно формують потужну систему державного фінансового контролю. Їх діяльність спрямована на:

— забезпечення законності й ефективності використання бюджетних ресурсів;

— зміцнення фінансової дисципліни в державних органах;

— підвищення підзвітності органів влади перед суспільством.

Якісний контроль з боку цих органів сприяє підвищенню довіри громадян до системи державного управління і є необхідною умовою для розвитку демократичного суспільства.

10.4. Взаємозв'язок контролю, аудиту та обліку

Ефективне публічне управління базується на гармонійній взаємодії трьох ключових елементів: обліку, внутрішнього контролю та аудиту. Кожен із них виконує свою специфічну функцію, але в цілому вони утворюють єдину систему забезпечення законності, прозорості та результативності діяльності органів державної влади та бюджетних установ.

Бухгалтерський облік — це основа всієї фінансової інформаційної системи державних установ. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996-XIV, бухгалтерський облік:

— відображає факти господарської діяльності у грошовому вимірі;

— забезпечує систематичний контроль за рухом активів і зобов'язань;

— служить базою для складання фінансової і бюджетної звітності.

Достовірний облік є обов'язковою умовою для здійснення контролю та проведення аудиту. Без належної організації облікової системи не можна об'єктивно оцінити фінансову діяльність установи.

Внутрішній контроль перевіряє відповідність ведення бухгалтерського обліку встановленим стандартам і нормативам. Він здійснює постійний моніторинг:

- правильності оформлення фінансових документів;
- законності фінансових операцій;
- відповідності витрат затвердженим кошторисам і бюджетам.

Ефективна система внутрішнього контролю дозволяє своєчасно виявляти помилки, порушення або ризики на етапі їх виникнення, що мінімізує можливі негативні наслідки.

Аудит є незалежною зовнішньою або внутрішньою оцінкою якості ведення обліку та функціонування системи внутрішнього контролю. Аудитори аналізують:

- достовірність облікових даних;
- відповідність звітності реальним фінансовим операціям;
- ефективність внутрішнього контролю;
- законність використання ресурсів.

Результати аудиту є важливим джерелом інформації для вдосконалення фінансового управління і забезпечення прозорості в публічному секторі.

Взаємодія цих елементів виглядає як безперервний цикл:

1. Бухгалтерський облік фіксує всю фінансово-господарську діяльність установи відповідно до вимог законодавства.
2. Внутрішній контроль забезпечує поточну перевірку правильності облікових записів і фінансових операцій.
3. Аудит здійснює незалежну перевірку якості обліку і контролю, оцінюючи їх відповідність стандартам і ефективність у досягненні цілей установи.

При цьому результати аудиту можуть вказувати на необхідність удосконалення процедур обліку або посилення заходів внутрішнього контролю.

Контроль, аудит і облік — це три нерозривно пов'язані складові єдиної системи фінансового управління в публічному секторі. Їхня взаємодія гарантує:

- законність і правильність здійснення фінансових операцій;
- прозорість у використанні бюджетних коштів;
- ефективність і результативність діяльності органів державної влади;
- формування довіри громадськості до державних інституцій.

Без належного функціонування цих елементів неможливо забезпечити раціональне управління державними ресурсами та розвиток демократичного суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Азарова А. О., Ткачук Л. М., Нікіфорова Л. О. та ін. Публічне управління та адміністрування. Вінниця : ВНТУ, 2019. 181 с.
2. Арабчук Я. І. Контролінг у публічному управлінні : навч. посіб. Івано-Франківськ : ІФНТУНГ, 2021. 47 с.
3. Бакуменко В. Д., Шабінський О. В. Контроль у публічному управлінні та адмініструванні : конспект лекцій. Харків : Смугаста типографія, 2018. 92 с.
4. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI : станом на 5 берез. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
5. Верховна Рада України : офіційний сайт. URL: <https://rada.gov.ua>
6. Гавкалова Н. Л., Власенко Т. А., Гордієнко Л. Ю. Вступ до публічного адміністрування. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 382 с.
7. Державний фінансовий контроль у публічному управлінні / за ред. В. М. Русіна, Б. С. Шулюка. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2018. 214 с.
8. Долженков О. О. Публічне управління та адміністрування: вступ до спеціальності. Одеса : Видавець Букаєв В. В., 2019. 190 с.
9. Євтушенко О. Н. Основи теорії державного управління. Миколаїв : ЧДУ ім. П. Могили, 2013. 268 с.
10. Конституція України : від 28.06.1996 № 254к/96-ВР : станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>
11. Методичні рекомендації «Програма комплексного відновлення територій громад». 2023. URL: <https://r2p.org.ua/page/programa-kompleksnogo-vidnovlennya-terytoriyi-gromad-metodychni-rekomendaciyi>
12. Методичні рекомендації щодо стратегій розвитку територіальних громад. Мінрегіон, 2022. URL: <https://mtu.gov.ua/files/.pdf>
13. Міністерство фінансів України : офіційний сайт. URL: <https://mof.gov.ua>
14. Нагаєв В. М. Публічне адміністрування : електрон. навч. посіб. Харків : ХНАУ, 2018. 278 с.
15. Надьон О. В., Хмиров І. М., Луценко Т. О. Організаційно-правові засади публічного управління та адміністрування : навч. посіб. Харків : НУЦЗУ, 2020. 175 с.
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV : станом на 3 верес. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
17. Про внесення зміни до статті 67 Кодексу законів про працю України : Закон України від 08.04.1999 № 576-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-14#Text>
18. Про державну службу : Закон України від 10.12.2015 № 889-VIII : станом на 4 черв. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>
19. Про запобігання корупції : Закон України від 14.10.2014 № 1700-VII : станом на 4 квіт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text>

20. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII : станом на 14 черв. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
21. Про схвалення Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року та затвердження плану заходів щодо її реалізації : Розпорядж. Каб. Міністрів України від 17.11.2021 № 1467-р : станом на 13 трав. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1467-2021-p#Text>
22. Скидан О. В., Якобчук В. П., Дацій Н. В. та ін. Публічне управління та адміністрування. Житомир : ЖНАЕУ, 2017. 705 с.
23. Стратегічне планування розвитку громад – шлях України до ЄС. 2022. URL: <https://www.kmu.gov.ua/news/strategichne-planuvannia-rozvytku-terytorialnykh-hromad>
24. Технології публічного адміністрування та контроль в публічному управлінні / В. Д. Бакуменко, О. В. Шабінський, О. В. Кругляк та ін. Харків : Смуґаста типографія, 2018. 336 с.
25. Цепенда В. М. Класифікація видів державного контролю. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2019. № 9.
26. Чаплинська Ю. А. Контроль щодо забезпечення законності та дисципліни в діяльності органів публічного адміністрування. Науковий вісник ДДУВС. 2017. № 1. С. 190–195.
27. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль : підручник. Ірпінь : Університет ДФС України, 2020. 432 с.

Навчальне видання

**КОНТРОЛЬ ТА ОБЛІК У СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО
УПРАВЛІННЯ**

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Укладачі:

**Ключник Альона Володимирівна
Лівандовська Олена Артемівна**

Формат 60×84 / 16 Ум. друк. арк. 5,43.

Тираж 70 прим. Зам № ____

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54020, м. Миколаїв, вул. Г. Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490
від. 20.02.2013 р.