

## СТАН КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ УКРАЇНИ

### THE STATE OF CONTROL OF FINANCIAL STATEMENTS OF BUDGETARY INSTITUTIONS OF UKRAINE

*У статті проведено аналіз результатів державного контролю бюджетних установ, який дозволив констатувати, що кількість фактів фінансових порушень за спецфондом бюджетних установ останні п'ять років має стійку тенденцію до зниження. Разом з тим, їх обсяг знижується лише останні три роки. З 2018 р. Державною аудиторською службою України почала оприлюднюватися інформація про аудит та контролю фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях. Превентивний контроль посів визначальне місце у всій системі контролю та упередження зайвих втрат бюджетних коштів. На сьогодні у бюджетних установах слабо розвинута система внутрішнього контролю, зокрема оцінка ризиків, передбачена міжнародними стандартами аудиту, реалізується на низькому рівні.*

**Ключові слова:** контроль, бюджетна установа, фінансова звітність, державні органи контролю, порушення.

*В статье проведен анализ результатов государственного контроля бюджетных учреждений, который позволил констатировать, что количество фактов нарушений по спецфонду бюджетных учреждений последние пять лет имеет устойчивую тенденцию к снижению. Вместе с тем, их объем снижается только последние три года. С 2018 Государственной аудиторской службой Украины начала публиковаться информация по аудиту и контролю фактов неэффективных управленческих действий (решений) или рискованных опера-*

*ций, которые привели или могут привести к потерям финансовых и материальных ресурсов в бюджетных учреждениях и организациях. Превентивный контроль занял определяющее место во всей системе контроля и предупреждения потерь бюджетных средств. На сегодня в бюджетных учреждениях слабо развита система внутреннего контроля, в частности оценка рисков, предусмотренная международными стандартами аудита, реализуется на низком уровне.*

**Ключевые слова:** контроль, бюджетное учреждение, финансовая отчетность, государственные органы контроля, нарушения.

*The article analyzes the results of state control of budgetary institutions, which allowed us to state that the number of financial violations under the special fund of budgetary institutions over the past five years has a steady downward trend. However, their volume has been declining only for the last three years. Since 2018, the State Audit Office of Ukraine began to publish information on the audit and control of ineffective management actions (decisions) or risky transactions that have led or may lead to loss of financial and material resources in budgetary institutions and organizations. Preventive control has taken a decisive place in the entire system of control and prevention of unnecessary losses of budget funds. Today, the budget institutions have a poorly developed system of internal control, in particular, risk assessment, provided by international auditing standards, is implemented at a low level.*

**Key words:** control, budgetary institution, financial reporting, state control bodies, violations.

УДК 657.37

**Рекова Н.Ю.**

д.е.н., професор, професор кафедри «Економіка підприємства»

Донбаська державна машинобудівна академія

**Кононенко О.Л.**

аспірант

Донбаська державна машинобудівна академія

**Постановка проблеми.** Контроль фінансової звітності – поняття значно вужче, ніж фінансовий контроль або контроль фінансово-господарської діяльності. На відміну від контролю бюджетної звітності та контролю фінансово-господарської діяльності, він акцентує увагу на фінансових показниках, а також на правильності, достовірності та повноті фінансової звітності. Контроль фінансової звітності здійснюють як самі бюджетні установи (внутрішній контроль фінансової звітності), так і Державна казначейська служба, Державна аудиторська служба, Рахункова палата України. Логічно, що зв'язок між результативністю внутрішнього та зовнішнього контролю буде зворотнім – чи більше фактів порушень буде визначено та усунуто внутрішніми аудиторськими підрозділами розпорядників бюджетних коштів, тим менший їх обсяг виявлять органи державного фінансового контролю. Тому актуальність аналізу порушень, виявлених в результаті державних органів контролю є важливим аспектом, що дозволяє оцінити стан внутрішнього контролю.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Внутрішній контроль фінансової звітності регулюється в Україні низкою нормативних актів [1–2]. Вітчизняні дослідники приділяють увагу розвитку систем контролю в бюджетних установах. Цьому питанню присвячено праці О. Дорошенка [3], Т. Гордєєвої та О. Петришиної [4], В. Піхоцького [5], Г. Рак [6], Н. Хорунжак [7], О. Хаблюк та С. Яцишина [8].

Віддаючи належне доробку зазначених та інших вчених, слід зазначити, що проблематика контролю фінансової звітності бюджетних установ залишається актуальною.

**Постановка завдання.** Метою статті є аналіз результатів державного контролю бюджетних установ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Показники державного контролю фінансової звітності бюджетних установ наведено у табл. 1–3.

За наведеними у табл. 1 даними можна констатувати, що кількість фактів фінансових порушень за спецфондом бюджетних установ останні п'ять

Таблиця 1

**Виявлені порушення у недоотриманні фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій та надходження фінансових ресурсів через їх усунення**

Рік	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього, тис. грн	Кошти державного бюджету, тис. грн	Кошти місцевих бюджетів, тис. грн
Виявлені порушення у недоотриманні фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій				
2015	608	68069,98	49464,63	18605,35
2016	345	46355,70	3575,07	10580,63
2017	294	67759,93	31200,94	36558,99
2018	246	54777,95	20173,29	34604,66
2019	148	43931,92	33688,12	10243,80
Надходження фінансових ресурсів через усунення фінансових порушень				
2015	662	23484,60	16786,92	6697,68
2016	366	12025,54	7556,71	4468,83
2017	328	20120,17	13570,52	6549,65
2018	264	18329,74	11091,57	7238,17
2019	193	14745,50	9654,75	5090,75

Джерело: за даними Державної аудиторської служби України [9]

Таблиця 2

**Виявлення фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели та можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях**

Рік	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього, тис. грн	Державні ресурси				Комунальні ресурси		
			всього, тис. грн	У т. ч. кошти державного бюджету, тис. грн	У т. ч. кошти державних цільових фондів, тис. грн	У т. ч. майно, тис. грн	всього, тис. грн	У т. ч. кошти місцевих бюджетів, тис. грн	У т. ч. майно, тис. грн
Виявлено фактів, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях									
2018									
Упущені вигоди/неотримані доходи	185	190014,00	6922,23	5039,93	0,00	882,30	12091,77	125859,57	232,20
Непродуктивні/зайві витрати	331	48240,31	4419,32	4676,30	0,00	49,31	431820,99	430180,92	712,16
2019									
Упущені вигоди/неотримані доходи	37	191682,42	100901,03	100572,10	328,93	0,00	90781,39	90781,39	0
Непродуктивні/зайві витрати	149	883081,84	410307,20	407064,46	902,97	622,50	472774,64	471604,40	1170,24
Виявлено фактів, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях									
2018									
Упущені вигоди/неотримані доходи	17	80614,12	11560,08	11507,31	0,00	0,00	69054,04	66924,84	2129,20
Непродуктивні/зайві витрати	1762	212825,21	98482,71	83934,84	0,00	4479,57	114342,50	114063,99	278,51
2019									
Упущені вигоди/неотримані доходи	8	10171,56	1608,20	406,37	0,00	1201,83	8563,36	8563,36	0,00
Непродуктивні/зайві витрати	33	368369,96	119827,19	109687,39	0,00	0,00	248542,77	242674,10	5868,67

Джерело: за даними Державної аудиторської служби України [9]

Таблиця 3

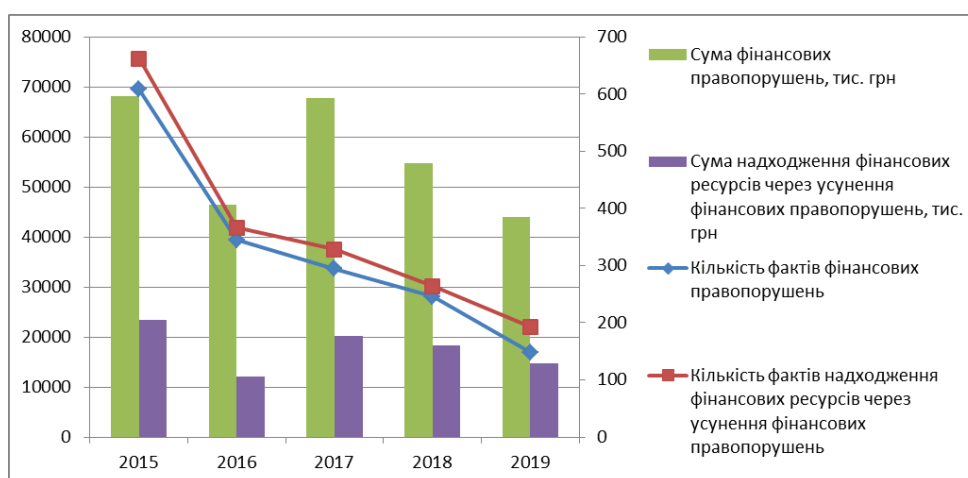
**Відшкодування та попередження втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій у бюджетних установах і організаціях**

Рік	Кількість (фактів, об'єктів)	Сума, всього, тис. грн	Державні ресурси				Комунальні ресурси		
			всього, тис. грн	у т. ч. кошти державного бюджету, тис. грн	у т. ч. кошти державних цільових фондів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн	всього, тис. грн	у т. ч. кошти місцевих бюджетів, тис. грн	у т. ч. майно, тис. грн
<b>Відшкодування втрат</b>									
<b>2018</b>									
Отримано надходжень/доходів	5	141,76	17,46	17,46	0,00	0,00	124,30	124,30	0,00
Відшкодування непродуктивних/зайвих витрат	4	29806,65	0,00	0,00	0,00	0,00	29806,65	29806,65	0,00
<b>2019</b>									
Отримано надходжень/доходів	5	296,88	0,00	0,00	0,00	0,00	296,88	289,25	0,00
Відшкодування непродуктивних/зайвих витрат	2	1941,36	0,00	0,00	0,00	0,00	1941,36	1941,36	0,00
<b>Попередження втрат</b>									
<b>2018</b>									
Забезпечено отримання у майбутньому додаткових надходжень/доходів	3	8,57	0,00	0,00	0,00	0,00	8,57	8,57	0,00
Заощаджено ресурсів	11	2334,62	1074,22	1074,22	0,00	0,00	1260,40	199,60	17,60
<b>2019</b>									
Забезпечено отримання у майбутньому додаткових надходжень/доходів	2	124,90	0,00	0,00	0,00	0,00	124,90	124,90	0,00
Заощаджено ресурсів	2	2694,59	0,00	0,00	0,00	0,00	2694,59	2694,59	0,00

Джерело: за даними Державної аудиторської служби України [9]

років має стійку тенденцію до зниження. Разом з тим, їх обсяг знижується лише останні три роки (рис. 1). При чому частка надходжень фінансових

ресурсів за виявлені порушення складає близько 33-34% (за виключенням 2016-2017 рр., коли тільки 25% та 29% відшкодовувалися).

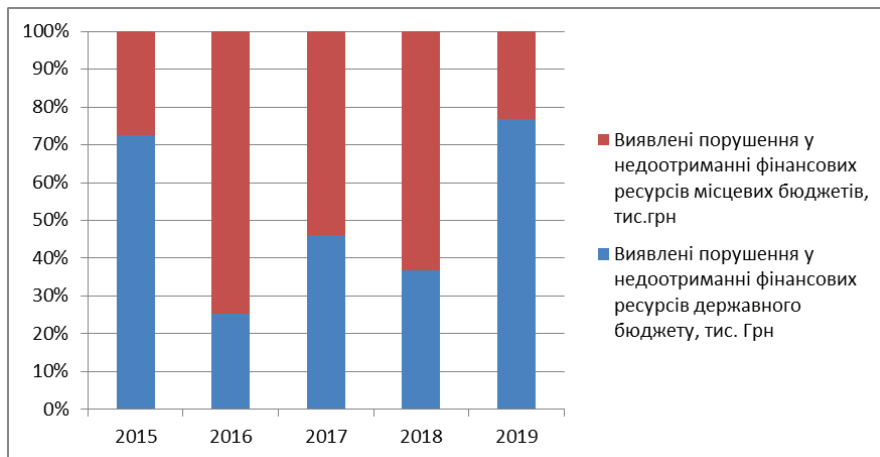


**Рис. 1. Динаміка виявлених порушень у недоотриманні фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій та надходження фінансових ресурсів через їх усунення**

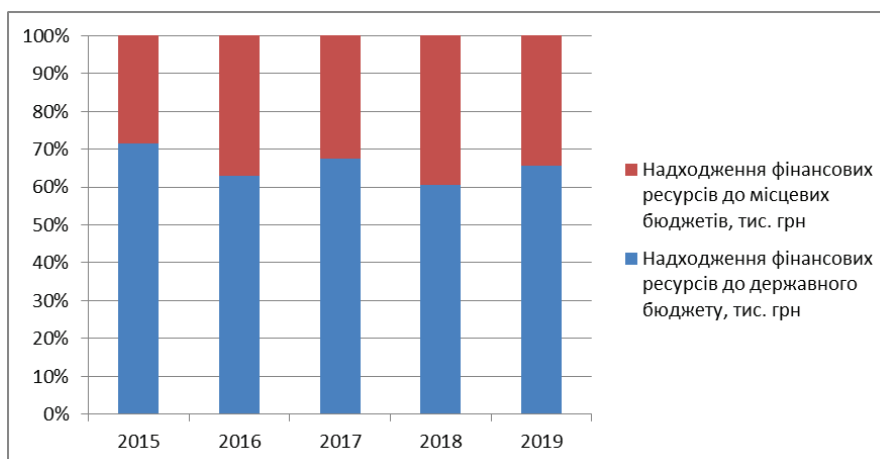
Наведені за рис. 2 та 3 дані свідчать, що, попри переважання у структурі виявлених порушень недоотриманих коштів до місцевих бюджетів у 2016-2018 рр., надходження фінансових ресур-

сів з порушників за цими фактами здійснюються переважно до державного бюджету.

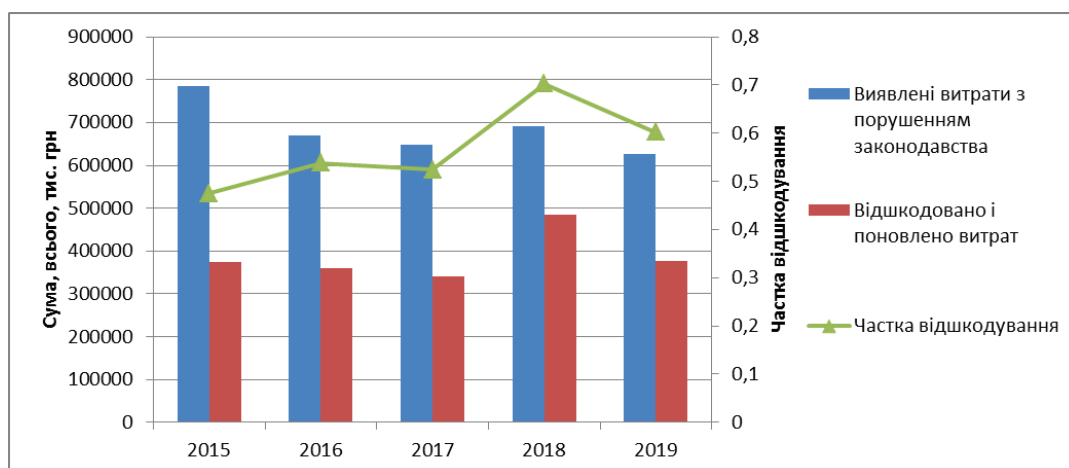
Дані дозволяють констатувати зниження у порівнянні з 2015 р. порушення законодавства



**Рис. 2. Структура виявлених порушень у недоотриманні фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій**



**Рис. 3. Структура надходження фінансових ресурсів через усунення виявлених порушень у недоотриманні фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій та**



**Рис. 4. Динаміка обсягів виявлених, відшкодованих та поновлених витрат бюджетних установ, здійснених з порушенням законодавства**

бюджетними установами стосовно витрат. Позитивним є факт зростання частки відшкодування та поновлення витрат бюджетних установ щодо яких виявлено порушення законодавства (рис. 4).

Аудитори наголошують, що найбільш поширеними фінансовими порушеннями, які призвели до втрат ресурсів, були:

- незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів;
- порушення з оплати праці;
- недостачі коштів та матеріальних цінностей;
- втрата активів через списання дебіторської заборгованості;

- списання коштів на видатки/витрати без отримання товарів, робіт чи послуг або в обсягах, вищих від їх фактичної вартості;

- недоотримання доходів від реалізації товарів, робіт чи послуг;

- незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг та субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі тих, які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах;

- нецільові витрати;

- зайве виділення бюджетних коштів юридичним особам, одержувачам внаслідок завищення відповідних розрахунків або які не мали права на їх отримання;

- безпідставне покриття витрат фізичних або юридичних осіб;

- зайва або за завищеною ставкою збору сплата внесків до державних цільових фондів;

- здійснення за рахунок бюджету одного рівня видатків, які відповідно до бюджетного законодавства мають здійснюватись з бюджету іншого рівня;

- незаконне відчуження майна;

- ліквідація (знищення, розбирання) майна, проведена всупереч законодавству.

У 2018 р. частка відшкодування витрат з порушенням законодавства бюджетними установами

склала 70%, що є високим показником результативності діяльності органів державного контролю.

Найбільшу питому вагу у виявлених витратах з порушенням законодавства бюджетними установами складають незаконні витрати, при чому їх частка зростає протягом останніх років за рахунок зниження частки недостач (рис. 5).

В найбільшому ступені бюджетними установами відшкодовуються виявлені нецільові витрати державних ресурсів, в найменшому – недостачі (рис. 6).

Негативною тенденцією є падіння в останні два роки ступеню відшкодування та поновлення витрат з порушенням законодавства бюджетних установ.

З 2018 р. державною аудиторською службою України почала оприлюднюватися інформація щодо аудиту та контролю фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях. Особливо слід відзначити той факт, що превентивний контроль посів визначальне місце у всій системі контролю та упередження зайвих втрат бюджетних коштів.

Так, за результатами державного аудиту було встановлено зростання непродуктивних/зайвих втрат, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних організаціях (рис. 7). Проведена аудиторська робота дозволяє забезпечити отримання у майбутньому додаткових надходжень/доходів та заощадити бюджетні ресурси (переважно кошти місцевих бюджетів – табл. 3).

Доволі значний обсяг фінансових порушень бюджетними установами, які виявляють органи державного фінансового контролю, свідчить про неналежний рівень внутрішнього контролю та аудиту. Як відзначають фахівці Рахункової палати України у своїх звітах, на сьогодні у бюджетних

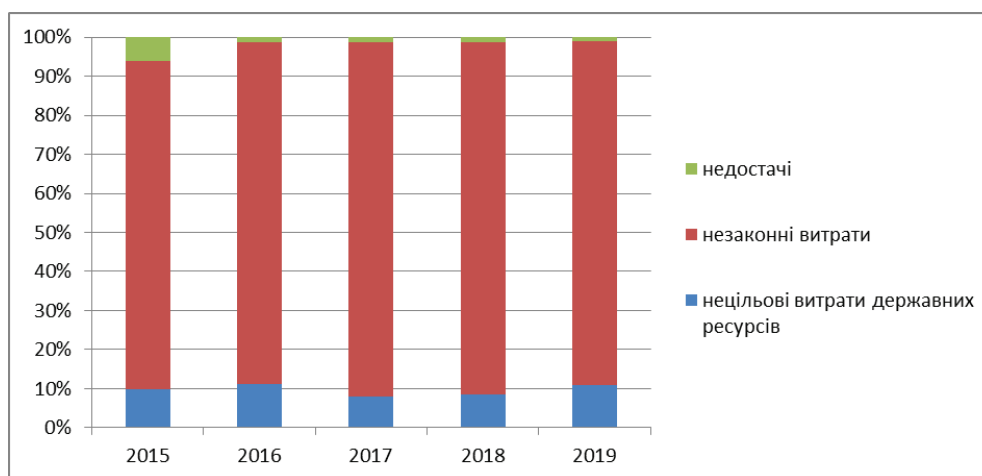


Рис. 5. Структура обсягів виявлених витрат бюджетних установ, здійснених з порушенням законодавства

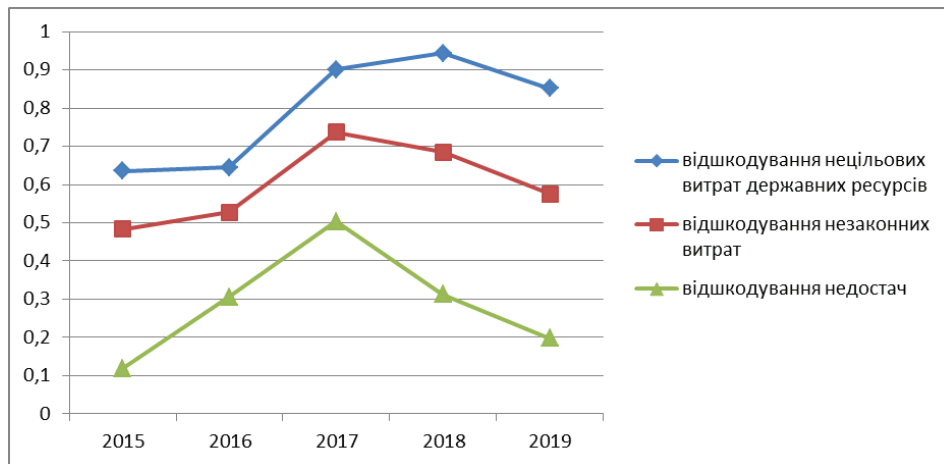


Рис. 6. Частка відшкодованих та поновлених витрат бюджетних установ у виявлених з порушенням законодавства

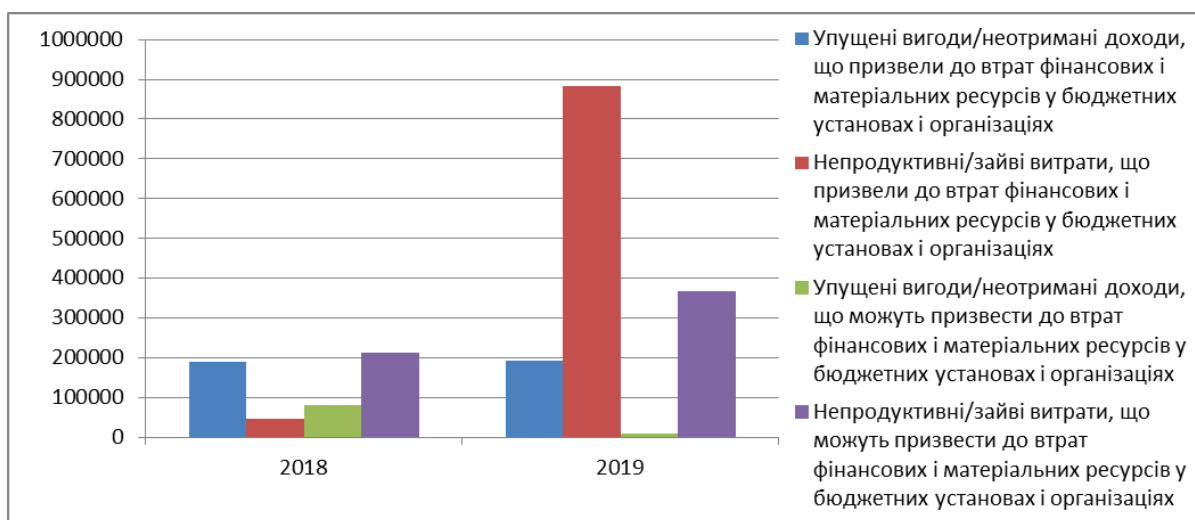


Рис. 7. Виявлення фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях

установах слабо розвинута система внутрішнього контролю, зокрема оцінка ризиків, передбачена міжнародними стандартами аудиту, реалізується на низькому рівні.

**Висновки з проведеного дослідження.** Аналіз результатів державного контролю бюджетних установ дозволив констатувати, що кількість фактів фінансових порушень за спецфондом бюджетних установ останні п'ять років має стійку тенденцію до зниження. Разом з тим, їх обсяг знижується лише останні три роки. З 2018 р. державною аудиторською службою України почала оприлюднюватися інформація що аудиту та контролю фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели або можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у бюджетних установах і організаціях. Превентивний контроль посів визначальне місце у всій системі контролю та упередження зайвих втрат бюджетних коштів. На сьогодні у бюджетних установах слабо розвинута

система внутрішнього контролю, зокрема оцінка ризиків, передбачена міжнародними стандартами аудиту, реалізується на низькому рівні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>
2. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>
3. Дорошенко О. О. Оцінка системи внутрішнього контролю бюджетної установи. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2009. Вип. 16(1). С. 184–189.



4. Гордєєва Т. А., Петришина О. В. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю. Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 3(3). С. 32–34.

5. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

6. Рак Г. В. Напрями вдосконалення контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ. Європейські перспективи. 2013. № 10. С. 197–203.

7. Хорунжак Н. М. Проблеми й перспективи розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері. Бізнес інформ. 2014. № 5. С. 322–326.

8. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність його впровадження в Україні. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 10. С. 827–831.

9. Державна аудиторська служба України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>