

**Київський національний торговельно-економічний університет**

**Кафедра фінансів**

**ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

**«Фінансовий контроль та аудит використання коштів в бюджетних  
установах»**

Студента 2 курсу, 6 групи,  
спеціальності 072  
«Фінанси, банківська справа та страхування»  
спеціалізації «Державний аудит»

Мілько Марії  
Володимирівни

Науковий керівник  
к.е.н., доцент

Шевченко Світлана  
Олексіївна

Керівник освітньо-професійної програми  
к.е.н., доцент

Маркуц Юлія  
Ігорівна

Завідувач кафедри фінансів,  
д.е.н., професор,  
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор  
Якович

Київ 2020

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні засади фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	5
1.1. Сутність та роль фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	5
1.2. Зарубіжний досвід проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	11
РОЗДІЛ 2 Сучасний стан фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	18
2.1. Оцінка результатів фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	18
2.2. Методика проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	31
РОЗДІЛ 3 Перспективи реформування фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	38
3.1. Проблеми проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	38
3.2. Напрями вдосконалення здійснення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах .....	43
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	51

## ВСТУП

**Актуальність обраної теми** полягає в тому, що сучасний стан фінансово-бюджетної дисципліни характеризується значною масою бюджетних правопорушень, їх кількість постійно зростає, а в грошовому виразі втрати, завдані бюджету України збільшуються. У соціально – економічному розвитку країни великого значення набуває контроль за фінансовими ресурсами бюджетних установ, адже переважна більшість з них виконує соціальні функції. Відсутність досконалої системи державного фінансового контролю та аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ призводить до неефективного їх використання або використання не за цільовим призначенням. Тому в Україні виникла потреба в побудові ефективної системи державного фінансового контролю та аудиту, яка б забезпечувала раціональне та ефективне використання коштів в бюджетних установах, що є досить актуальним на сьогодні.

Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад та методичних підходів державного фінансового контролю здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, як: Благун І.Г., Виговська Н.Г., Гуцаленко Л.В., Дікань Л.В., Калюга Є.В., Коцупатрий М.М., Лисяк Л.В., Піхоцький В.Ф., Синюгіна Н.В. Хомутенко А.В. та ін.

Питання методики та організації контролю кошторису в різних аспектах висвітлюють автори: Ф. Ф. Бутинець, М. Т. Білуха, Б. І. Валуєв, М. С. Пушкар, В. О. Шевчук, Т.В. Канєва, І.Я. Чугунов.

Проте необхідно відзначити, що серед наведених досліджень майже не приділяється уваги фінансовому контролю та аудиту саме використання коштів в бюджетних установах.

**Метою дослідження** є розкриття сутності державного фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах.

Для досягнення поставленої мети необхідним є вирішення таких **завдань**:

- дослідити необхідність державного фінансового контролю, його основні принципи;

- проаналізувати зарубіжну практику організації системи державного контролю та аудиту за використанням бюджетних коштів;
- оцінити результати контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах та визначити основні порушення, які призводять до неефективного використання коштів;
- проаналізувати вітчизняну практику організації державного фінансового контролю та аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ;
- визначити напрямки удосконалення державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ.

**Об'єктом** є державний фінансовий контроль та аудит використання коштів в бюджетних установах.

**Предметом** є організація державного фінансового контролю та аудиту за використанням коштів в бюджетних установах.

При написанні дипломної роботи були використані такі **методи дослідження**, як спостереження, узагальнення, аналіз, синтез, індукція, дедукція, пояснення, класифікація, логічний метод, метод групування тощо.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в тому, що нами було вперше розкрито питання фінансового контролю та аудиту саме в бюджетних установах, проаналізовано результати фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах та визначено основні проблеми та недоліки при використанні бюджетних коштів бюджетними установами.

**Інформаційною базою дослідження** є наукові публікації з питань державного фінансового контролю, закони, звітність органів Державної казначейської служби, Державної аудиторської служби, матеріали наукових конференцій та офіційних сайтів органів державної влади у мережі Інтернет.

**Теоретичну й методологічну основу** дослідження складають положення економічної теорії, теоретичні висновки та узагальнення вітчизняних та зарубіжних вчених, що містяться у монографіях та періодичній літературі; нормативно – правові документи з досліджуваних питань.

## РОЗДІЛ 1

### Теоретичні засади фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

#### 1.1. Сутність та роль фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

В процесі переходу України до ринкової економіки, де інтереси суб'єктів господарювання не завжди співпадають з інтересами держави, наявні такі явища, як ухилення від сплати податків, значна маса бюджетних та законодавчих правопорушень, негативні наслідки господарської діяльності для суспільства.

Відсутність досконалої системи фінансового контролю несе загрозу економічній безпеці держави, а також призводить до недоотримання доходів до державного бюджету, неефективного використання бюджетних коштів або не за їх цільовим призначенням.

Сучасний бюджетний процес потребує дотримання фінансово-бюджетної дисципліни усіма учасниками бюджетного процесу, що забезпечується системою дієвого та ефективного контролю. Водночас головними учасниками бюджетного процесу залишаються бюджетні установи як головні розпорядники коштів держави.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, бюджетна установа – орган державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [2].

Так як бюджетні установи є суб'єктами господарювання, то вони підлягають державному фінансовому контролю.

**Фінансовий контроль** – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин.

Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності і ефективності.

Виділяють наступні види фінансового контролю:

- 1) відомчий – контроль міністерств, інших органів державного управління за діяльністю підвідомчих підприємств, установ, організацій;
- 2) внутрішньогосподарський – фінансовий контроль, що здійснюється на конкретних підприємствах, в установах і організаціях їх керівниками та функціональними структурними підрозділами [5].

**Державний фінансовий контроль** – урядовий фінансовий контроль, що здійснюється органами державного фінансового контролю щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання державних ресурсів суб'єктами контролю та спрямований на попередження, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни [32].

**Державний фінансовий аудит** є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [6].

Ефективний контроль за діяльністю бюджетних установ – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу.

Звичайно, такий контроль тільки тоді користуватиметься довірою громадян, коли він буде об'єктивним та незалежним від тих органів виконавчої влади, які є розпорядниками бюджетних коштів.

Контроль є основним незалежним джерелом інформації для виявлення причин порушень, що виникають у процесі управління державними фінансами та державною власністю, а також дієвим засобом впливу для прийняття рішень щодо запобігання тих чи інших порушень. За таких умов значення контролю в бюджетних установах постійно зростає.

Фінансовий контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання установою бюджетних коштів [9].

Необхідність контролю в бюджетних установах у сучасних умовах зумовлюється такими обставинами:

- використовуючи наукову теорію, він виконує суспільну роль у забезпеченні практичними рекомендаціями розпорядників бюджетних коштів всіх рівнів;
- виявляючи диспропорції і негативні явища, контроль дає можливість усунути їх і запобігає повторенню, а також сприяє раціональній організації фінансово-господарських відносин і оптимальному використанню бюджетних ресурсів;
- контроль у бюджетних установах має місце в діяльності всіх без виключення бюджетних установ та організаціях, кожного разу маючи на меті забезпечення ефективної та законної їх діяльності, протидію злочинним намірам посадових осіб, запобігання нецільовому або неефективному витрачання бюджетних коштів;

- через систему управління контроль впливає на успішне виконання планів економічного і соціального розвитку окремої бюджетної установи чи організації зокрема та бюджетної сфери взагалі, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання нецільових, неефективних витрат і збитків, зміцнення зв'язків бюджетних установ з іншими суб'єктами господарювання, дотримання бюджетного і трудового законодавства, забезпечення збереження державної власності та схоронності майна;
- контроль у бюджетних установах припускає систематичне спостереження за фінансовим станом окремої установи чи організації, якістю наданих ними послуг, ефективністю використання бюджетних ресурсів, законністю витрачання бюджетних коштів тощо;
- за результатами контролю в бюджетних установах та організаціях розробляють заходи, що сприяють більш ефективному використанню бюджетних ресурсів та витрачання бюджетних коштів, дотриманню принципу соціальної справедливості в колективі бюджетної установи [9].

Таким чином, зміст контролю в бюджетних установах в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності цих установ та організацій у процесі виконання ними власних завдань та функцій відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

Основною метою контролю в бюджетних установах є забезпечення принципів законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів їх розпорядниками.

Завданнями контролю в бюджетних установах є перевірка:

- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- дотримання соціальних гарантій працівникам та платіжної дисципліни
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- недопущення фіктивних фінансових операцій
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності



- недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- дотримання порядку та процедур державних закупівель
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності
- недопущення нецільового і неефективного використання майна державної і комунальної власності тощо [19].

Наведені вище завдання фінансового контролю в бюджетних установах мають виконуватись з дотриманням певних принципів, які є підґрунтям ефективного та дієвого контролю.

Принципи контролю – це основні керівні правила виконання контрольних процедур у бюджетних установах, дотримання яких є обов’язковим для уповноважених на виконання даних процедур посадових осіб [9].

Так, результативність та ефективність контролю в значною мірою залежить саме від дотримання зазначених нижче принципів:

- незалежності – органи, уповноважені на здійснення контролю, мають функціональну, організаційну, фінансову незалежність, необхідну для об’єктивного і ефективного виконання завдань;
- об’єктивності та неупередженості – органи, уповноважені на здійснення контролю, у своїх діях мають виходити з державних інтересів, дотримуватися професійної етики і не повинні зловживати наданими їм повноваженнями;
- повноти – охоплення всієї сукупності дій учасників бюджетного процесу під час здійснення контролю і відображення виявлених фактів вчинення бюджетних правопорушень;
- єдності – забезпечується єдиною правовою базою та єдиними стандартами у сфері здійснення контролю;

- обґрунтованості – результати контролю ґрунтуються на законодавстві та підтверджуються документально;
- публічності – органи, уповноважені на здійснення контролю, забезпечують доступність його результатів;
- відповідальності – кожен орган, уповноважений на здійснення контролю, відповідає за свої дії або бездіяльність.

Фінансування бюджетних установ за рахунок державних коштів зумовлює їх підконтрольність широкому колу контролюючих органів, що в сукупності утворює систему контролю в бюджетних установах.

Система контролю – це сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю.

Таким чином, контроль у бюджетних установах має три види: попередній, поточний та наступний. Кожен з зазначених видів здійснюється в певних формах певними суб'єктами (уповноваженими контролюючими органами). Дію зазначених видів контролю через існуючі форми та діяльність відповідних суб'єктів спрямовано на об'єкт контролю – бюджетну установу та на предмет – діяльність цієї установи. Зазначений вплив здійснюється за допомогою певних методів, способів та принципів. Все це в сукупності утворює систему контролю в бюджетних установах [9].

Для виконання своїх функцій та завдань бюджетній установі необхідний фінансовий план, в якому будуть зазначатись, які доходи вона має отримати протягом бюджетного періоду, а також видатки, які будуть проведені для здійснення діяльності, яка зазначена в положенні. Основним плановим документом, який надає бюджетній установі повноваження на отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень є кошторис [30].

Бюджетним установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів та планів асигнувань. Бюджетні кошти мають

витрачатись бюджетними установами на цілі та в межах, які визначені в кошторисі та плані асигнувань.

Фінансовий контроль формування і виконання кошторису бюджетної установи – це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень [38].

Перехід на фінансування бюджетних установ на основі кошторису здійснено задля ефективного контролю за бюджетними коштами. Основною метою перевірки кошторису є виявлення фактів незаконного отримання та нецільового використання бюджетних коштів.

Отже, зміст контролю в бюджетних установах в умовах ринкової економіки полягає в постійному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності цих установ та організацій у процесі виконання ними власних завдань та функцій відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

## 1.2. Зарубіжний досвід проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

Важливим методом забезпечення найбільш повного отримання коштів до державного бюджету та їх ефективного та раціонального витрачання, попередження злочинів у сфері фінансових відносин та боротьби з ними є державний фінансовий контроль та аудит, який виступає в розвинутих країнах світу важливою та пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин. Тому об'єктивним є питання дослідження зарубіжного досвіду проведення

фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів та можливості імплементації деяких його аспектів в Україні.

Більшість країн світу вибудовує свою систему фінансового контролю з урахуванням принципів, закладених у міжнародних правових джерелах.

Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвиненої держави займає вищий орган контролю державних фінансів (далі - ВОКДФ), що виділяється своїм незалежним статусом, широким спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності.

В Україні згідно з Конституцією вищим органом контролю державних фінансів є Рахункова палата (далі - РП). Інститут ВОКДФ є атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче забезпечення його правового статусу - свідченням існування (розвитку) правової держави з ефективною системою державного управління [18].

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах відповідно до покладених завдань здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням бюджетних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоча й не проводять аудиту політико-економічних актів, проте оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [26].

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контролюючих установ [10].

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольно-ревізійної роботи у різних країнах, слід наголосити на різних підходах до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління [26].

Система фінансового контролю в західних країнах у цілому досить однотипна та складається з таких елементів:

1. Відомство головного ревізора-аудитора (рахункова палата) з підпорядкуванням безпосередньо парламенту або президенту країни. Головна мета існування цього відомства – здійснення загального контролю за використанням державних коштів.

2. Податкове відомство з підпорядкуванням президенту, уряду або міністерству фінансів, призначене контролювати надходження в бюджет податкових доходів.

3. Контролюючі структури у складі державних відомств. Вони здійснюють перевірки та ревізії підвідомчих установ.

4. Недержавні контролюючі служби, які на комерційних засадах здійснюють перевірку достовірності звітної документації та законності фінансових операцій.

5. Служба внутрішнього контролю, основне завдання яких полягає в досягненні мети зниження витрат, оптимізації фінансових потоків та збільшення прибутку.

Завдання цієї системи полягає у виявленні відхилень від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління ресурсами, у вжитті заходів, які б запобігали повторенню цих порушень у майбутньому. Власник (а в даному випадку власником є держава) з метою реалізації покладених на нього зобов'язань щодо управління власністю зобов'язаний здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права власності: майна й фінансових ресурсів[17].

Висока ефективність бюджетно–фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на тривалий період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань [152]. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині

– 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у 96 Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [26].

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності [24].

Так, президент і віце-президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років [24].

Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше від встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту [24].

Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому 6 міністрів – за поданням голови сенату, а 4 міністри – за поданням президента республіки. Президент відомства обирається зі складу міністрів терміном на один рік [7].

Рахункова палата Франції – одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр-президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямками) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудиторі) [7].

У Франції важливу роль в управлінні централізованими фінансовими ресурсами крім уряду й Міністерства фінансів, промисловості і економіки відіграють також такі спеціалізовані державні утворення, як Національна кредитна рада, Банківська контрольна комісія, Комісія економічного і регіонального розвитку країни.

Однією із країн, досвід якої обов'язково необхідно розглянути в сфері функціонування системи фінансового контролю та аудиту, є Франція, оскільки Франція та Україна схожі за територією та кількістю населення.

Франція, як і Україна, має трирівневу будову місцевого адміністративно-територіального устрою: регіон, департамент, комуна – що відповідає нашим області, району та місцевій громаді.

У Франції досить поширеним видом фінансового аудиту є внутрішній аудит бюджетних установ. Підрозділи внутрішнього аудиту зосереджують свою діяльність на оцінці якості виконання функцій та завдань бюджетної установи. Метою внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах є забезпечення достовірності фінансової звітності шляхом дотримання законодавства та регламентів бухгалтерського обліку. Необхідно зазначити, що на відміну від України, у Франції інспекторські перевірки не носять планового характеру, а проводяться лише в особливих випадках і розглядаються як фінансові розслідування. Підрозділи внутрішнього аудиту можуть здійснювати не лише аудит ефективності, а також ще декілька видів аудиту (аудит відповідності, фінансовий аудит, ІТ аудит тощо). Для України корисним є французький досвід у ще більшому розвитку внутрішнього аудиту, фінансового аудиту, а також запровадження нової форми аудиту, як ІТ аудит.

Класичним прикладом щодо організації державного фінансового контролю є Сполучені Штати Америки. У США, крім казначейства, державний контроль у галузі фінансів здійснюють також Головне контрольно-фінансове управління (ГКФУ) Конгресу, Адміністративне бюджетне управління (АБУ) при Президентові США, Управління з добору і розстановки кадрів, Президентська рада у справах боротьби з фінансовими зловживаннями в державних установах («Рада честі та ефективності»), інспектори Федеральної резервної системи, служба внутрішніх доходів (податкова служба) та ін. До функцій ГКФУ, зокрема, входить проведення перевірок дотримання процедури укладання і виконання державних контрактів, встановлення оцінки і складання оглядів про виконання федеральних програм,

проведення спеціальних обстежень та перевірок обґрунтованості цін на продукцію тощо. Контролю підлягають урядові агентства, установи і підприємства сфери оборони, енергетики, сільського господарства, охорони здоров'я, житлового будівництва та інші з питань державних фінансів, податків, бухгалтерського обліку. Крім того, обов'язковим є перевірка законності, доцільності та ефективності здійснених витрат в рамках окремих проектів та програм [22].

У Румунії основними різновидами контролю є парламентський, урядовий та відомчий. Парламентський контроль здійснюється Рахунковою палатою (орієнтовно 300 осіб), яка має дирекції в усіх регіонах (Румунія адміністративно поділена на 41 повіт). Урядовий фінансовий контроль здійснюється Міністерством фінансів (1320 осіб), яке у своїй структурі має Генеральну дирекцію фіскального контролю та генеральні управління державних фінансів у кожному повіті (450-600 осіб), які також мають дирекції фіскального контролю. Відомчий фінансовий контроль здійснюється управліннями контролю і внутрішнього аудиту в складі галузевих міністерств.

Рахункова палата Румунії є незалежним органом, підпорядкованим і підзвітним тільки парламенту, її низові дирекції підпорядковані тільки центральному апарату палати. Місцеві управління державних фінансів підпорядковані безпосередньо Міністерству фінансів, а в частині делегованих повноважень підзвітні повітовим радам народних депутатів. Органи відомчого контролю підпорядковані та підзвітні відповідним керівникам міністерств і відомств. Контроль, який здійснюють органи Міністерства фінансів та Рахункової палати, спрямований як на встановлення фактів порушень, так і на проведення аналізу [23].

Крім того, місцеві управління державних фінансів здійснюють попередній аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства чи установи до прийняття рішення про виділення з бюджету коштів. Органи відомчого контролю в основному проводять аудит в установах, підпорядкованих відповідному міністерству чи відомству, перевірки стану бухгалтерського обліку.



Всі контролюючі органи Румунії мають повноваження перевіряти правильність і повноту сплати платежів до бюджету та використання бюджетних коштів і державного майна. Повноваження контролюючих органів поширюються на бюджетні установи й організації, на державні підприємства та суб'єкти господарювання, у яких є частка державного майна, та інші суб'єкти, які отримують кошти з бюджету, державних фондів та від міжнародних організацій.

У Швеції, яка є парламентською монархією, головним відомством у справах державного контролю та обліку є Державне ревізійне управління, яке в деяких джерелах також називають Національним бюро аудиту. Метою його діяльності, як визначено урядом, є досягнення високоякісного управління фінансовою діяльністю. Діяльність Управління характеризується двома напрямками: проведенням щорічних ревізій фінансово-господарської діяльності національних установ і підприємств та ревізій ефективності державних закупівель [8].

На відміну від багатьох інших європейських країн міністерства Швеції не наділені повноваженнями безпосереднього управління урядовими відомствами, тому Конституція Швеції дозволяє парламенту та уряду мати власні структури контролю державного сектору.

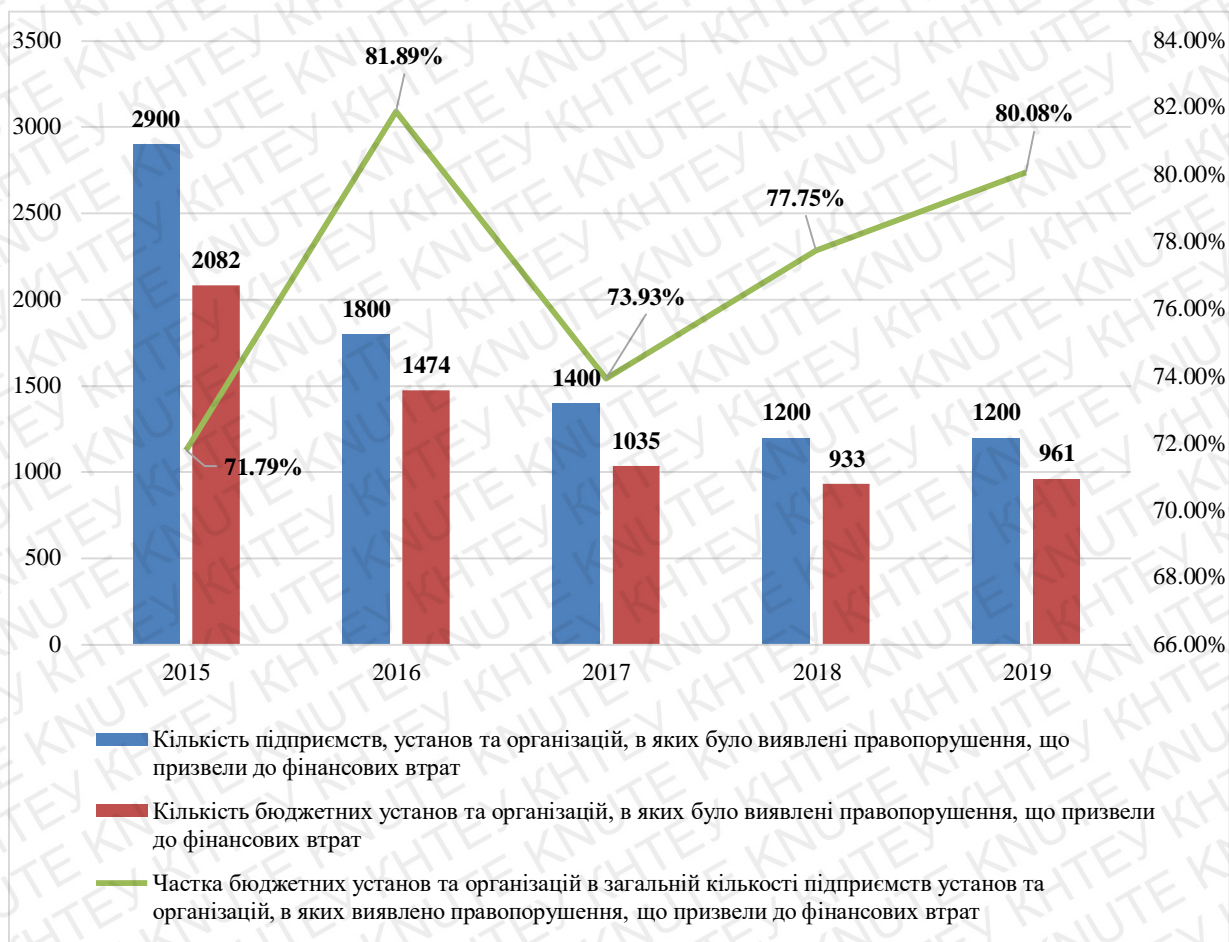
Таким чином, дослідження світового досвіду застосування механізмів фінансового контролю дозволить здійснювати процес реструктуризації існуючої системи в Україні, використовуючи як новітні механізми, так і традиційні методи контролю з урахуванням національних аспектів державного управління.

## РОЗДІЛ 2

### Сучасний стан фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

#### 2.1. Оцінка результатів фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

При оцінці результатів фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах необхідно визначити частку бюджетних установ та організацій в загальній кількості підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення при використанні державних ресурсів (рис. 2.1). Так, кількість бюджетних установ та організацій в сукупній кількості підприємств, установ та організацій, в яких було виявлено фінансові порушення протягом 2015-2019 рр. становили від 71,79 % до 81,89%, що є досить високим рівнем. У цілому за вказаний період часу загальна кількість підприємств, установ та організацій, в яких було виявлено правопорушення, що призвели до фінансових втрат зменшилась з 2 900 до 1200 підприємств, установ та організацій. Це пов'язано з тим, що Державною аудиторською службою України здійснюється політика мінімізації впливу на діяльність підконтрольних об'єктів. Кількість бюджетних установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення в середньому за 2015-2020рр. зменшилась у 3 рази. Таку тенденцію до зменшення можна пояснити загальним зменшенням контрольних заходів, які проводяться Державною аудиторською службою України. Частка бюджетних установ та організацій в загальній кількості підприємств, установ та організацій, в яких виявлені порушення, що призвели до фінансових втрат загалом за вказаний період часу збільшились майже на 10%. Проте, в 2017 році спостерігаємо явище значного зменшення даного показника, майже до показника 2015 року.



\*побудовано автором на підставі джерел [1], [12], [13], [14], [16], [33], [34]

Рис. 2.1 Аналіз частки бюджетних установ та організацій в загальній кількості підприємств установ та організацій, в яких виявлено правопорушення, що призвели до фінансових втрат протягом 2015-2019 рр.

Протягом 2019 року кількість бюджетних установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення при використанні бюджетних коштів становило 961 установи, з них у 920 бюджетних установ було виявлено факти незаконного використання бюджетних коштів на суму 552 187,94 тис. грн., у 126 установах було виявлено факти нецільового витрачання бюджетних коштів на суму 68 027,31 тис. грн., а у 106 установах виявлено недостачі ресурсів на загальну суму 5 645,01 тис. грн.

За даними звітності про результати роботи Північним офісом ДАСУ з перевірених протягом 2019 року 128 об'єктів різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 117 підприємствах, в установах і організаціях на загальну суму 83,2 млн грн, у тому

числі бюджетних ресурсів на суму понад 68,5 млн грн, з яких 23,0 млн грн (33,6 %) – кошти державного бюджету.

Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму понад 54,9 млн грн, у тому числі бюджетами – на майже 49,4 млн гривень.

У 2019 році Північний офісом Державної аудиторської служби України було проведено заходи контролю в 102 бюджетних установах. З них у 74 бюджетних установах було виявлено порушення законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів. Через дані правопорушення державою було недоотримано 1 696,33 тис. грн.

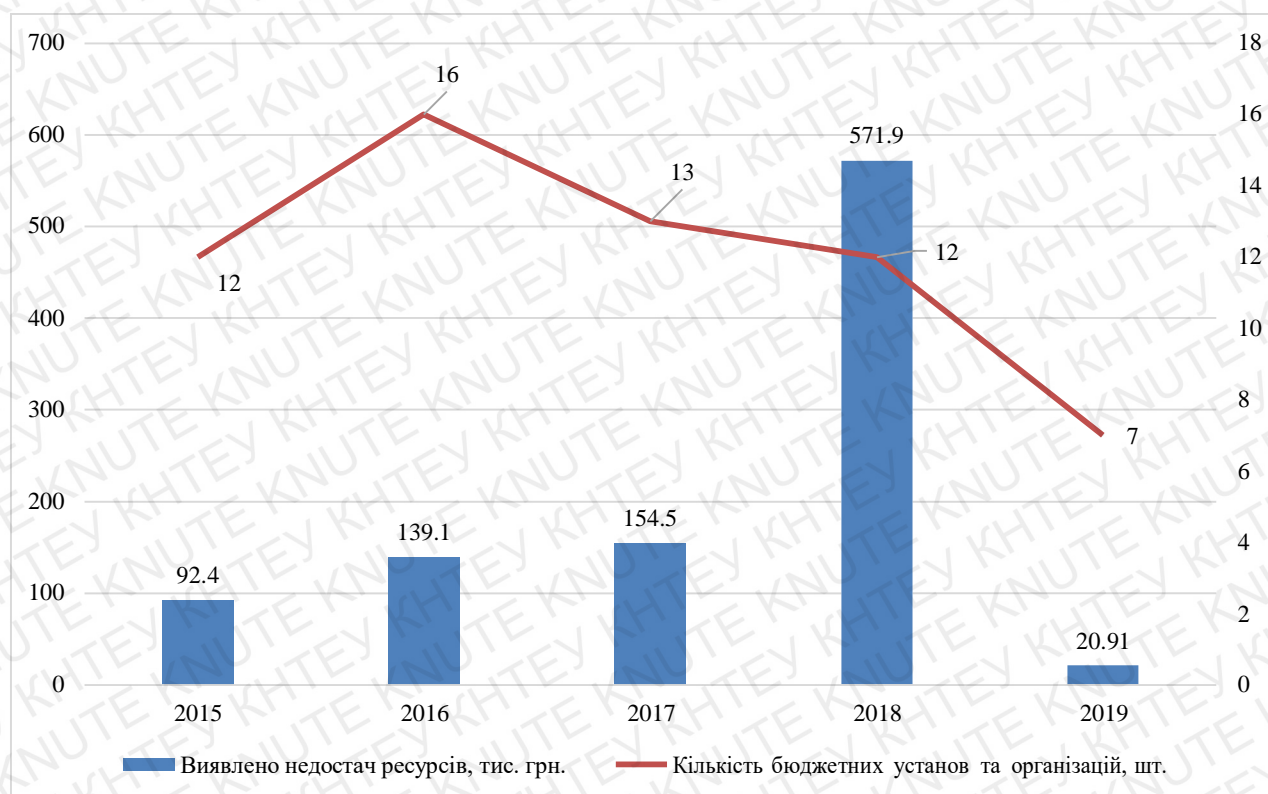
Також у 71 бюджетних установах було виявлено незаконних витрат ресурсів на суму 43 081,39 тис. грн., нецільових витрат – 6 127,07 тис. грн. та недостач ресурсів на 20,91 тис. грн (рис.2.2).



\*побудовано автором на підставі джерел [1], [12], [13], [14], [16], [33], [34]

Рис. 2.2 Структура порушень, які були виявлені при здійсненні контрольних заходів в бюджетних установах та призвели до фінансових втрат протягом 2019 року

Виходячи з даних, які наведені на рис. 2.3, кількість бюджетних установ та організацій, в яких Північним офісом ДАСУ було виявлено недостачі фінансових ресурсів, починаючи з 2015 року знизилась з 12 до 7 бюджетних установ. У 2016 році спостерігалось найвища кількість бюджетних установ, в яких було виявлено недостачі фінансових ресурсів, проте в грошовому вимірі цей показник не був найбільшим за останні 5 років. Найгірша ситуація спостерігалась у 2018 році. Північним офісом Державної аудиторської служби України було виявлено недостач фінансових ресурсів у 12 бюджетних установ на загальну суму 571,9 тис. грн. Найкраща ситуація спостерігалась у 2019 році – всього 7 бюджетних установ на загальну суму 20,92 тис. грн.

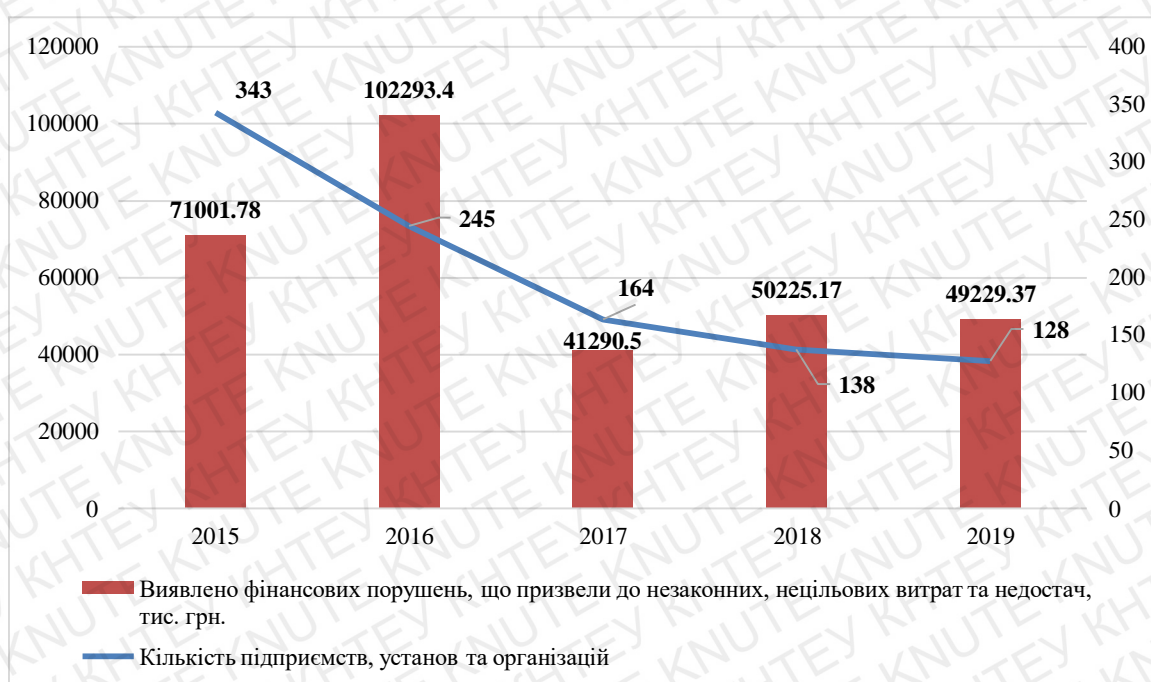


\*побудовано автором на підставі джерел [1], [12], [13], [14], [16], [33], [34]

Рис. 2.3 Динаміка кількості бюджетних установ та організацій, в яких виявлено недостач фінансових ресурсів за 2015-2019 рр.

Виходячи з даних, які наведені на рис. 2.4, можна зробити висновок, що починаючи з 2015 року кількість бюджетних установ та організацій, в яких виявлено порушення, що призвели до фінансових втрат має тенденцію до зменшення. Це може бути спричинено зменшенням загальної кількості здійснення

заходів державного фінансового контролю Північним офісом Державної аудиторської служби України та зменшенням контрольного тягара на бюджетні установи. Проте, можемо бачити, що це ніяк не впливає на грошовий вимір фінансових порушень. На рисунку видно, що за 2015-2019рр. наявний динамічний характер грошового виміру фінансових порушень, що призвели до незаконних, нецільових витрат та недостач. Найбільше фінансових порушень було Північним офісом ДАСУ було виявлено в 2016 році, а за весь період грошовий виріз фінансових порушень зріс на 21 772,41 тис. грн. навіть не зважаючи на різке підвищення в 2016 році.



\*побудовано автором на підставі джерел [1], [12], [13], [14], [16], [33], [34]

Рис. 2.4 Динаміка кількості бюджетних установ та виявлених фінансових порушень за 2015-2019 рр.

Серед порушень фінансово-бюджетної дисципліни найбільш поширеними в 2019 році були:

- 1) Порушення з оплати праці, штатної дисципліни.
- 2) Незаконні виплати компенсацій.
- 3) Безпідставне покриття витрат сторонніх юридичних, фізичних осіб або покриття за рахунок коштів загального фонду кошторису витрат спеціального фонду.

- 4) Незаконне списання коштів.
- 5) Зайва оплата за виконані роботи внаслідок завищення їх вартості чи обсягів.
- 6) Недоотримання фінансових ресурсів.
- 7) Недоотримання фізичними особами належних їм виплат.

У 2018 році Північним офісом Державної аудиторської служби України було здійснено ревізію окремих питань фінансово-господарської діяльності Київського міського пологового будинку № 3 за період з 01.01.2013 р. по 01.06.2018 р.

Заклад є бюджетною (неприбутковою) установою, що заснована на комунальній власності територіальної громади м. Києва і підпорядкована Департаменту охорони здоров'я виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації).

Установа створена і функціонує з метою забезпечення потреб населення в кваліфікованій і доступній спеціалізованій медичній допомозі, що передбачає надання акушерської допомоги вагітним, роділлям та породіллям, консервативне і оперативне лікування хворих, відновлення репродуктивного здоров'я, надання невідкладної медичної допомоги пацієнтам гінекологічного профілю та вагітним жінкам при ургентних захворюваннях, своєчасну госпіталізацію і стаціонарне лікування хворих, кваліфіковане і повне обстеження хворих та здорових, що звернулися до жіночої консультації, надання платних медичних послуг населенню та провадження зовнішньоекономічної діяльності згідно із законодавством України, провадження діяльності, пов'язаної з відпуском, використанням, придбанням, зберіганням, перевезенням, знищенням наркотичних засобів, психотропних речовин та прекурсорів, у порядку встановленому законодавством України.

Ревізію складання та затвердження кошторису, внесення змін та загального стану його виконання, проведено вибіркоким порядком за період з 01.01.2015 по 01.06.2018. Кошториси доходів і видатків Установи на 2015-2018 роки складені на підставі лімітних довідок про бюджетне фінансування, з дотриманням відповідного

порядку розгляду та затверджені згідно вимог постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ” від 28.02.2002 №228.

Ревізією відповідності затверджених в кошторисі сум асигнувань на здійснення видатків за відповідними кодами економічної класифікації граничним обсягам видатків, доведених Закладу лімітною довідкою, проведеною за період з 01.01.2015 по 31.12.2017, відхилень не встановлено.

Ревізією обґрунтованості утворення, зарахування та законності використання власних надходжень Установи у складі доходів та видатків спеціального фонду кошторису порушень не встановлено. Протягом звітних років до спеціального фонду кошторису Пологового будинку за власними надходженнями внесені відповідні зміни на підставі довідок Державної казначейської служби, якими підтверджено надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки Закладу та довідок про внесення змін до кошторису, які затверджені у відповідності до встановленого порядку.

Ревізією дотримання порядку внесення змін до загального фонду кошторису Установи, проведеної за 2016-2018 (січень-травень) роки, порушень не встановлено. У всіх випадках внесення змін до кошторису, у встановленому порядку, складено та затверджено довідки.

При оцінці нами результатів ревізії було визначено наступні правопорушення в штатній дисципліні та при здійсненні видатків на оплату праці та нарахування на заробітну плату, які призвели до матеріальної шкоди (збитків) Закладу та недоотримання фізичними особами (працівниками) заробітної плати:

- 1) Невірно визначено підвищення до посадового окладу за наявність кваліфікаційної категорії.
- 2) Невірно визначено для працівника тарифний розряд.
- 3) Невірно визначено працівнику тарифний розряд у розмірі вищому, ніж передбачено законодавством.
- 4) Зайво нарахована та виплачена заробітна плата зовнішнім сумісникам



за невідпрацьований час (за відсутності документального підтвердження факту виконання роботи по сумісництву в період одночасного перебування за основним місцем роботи) та у випадку перебування у відрядженні за основним місцем роботи за межами міста.

Внаслідок допущених порушень у формах №2м “Звіт про надходження та виконання коштів загального фонду” було зазначено недостовірні дані касових і фактичних видатків, що є порушенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV, Порядку складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 та Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44.

Органом фінансового контролю було встановлено зайвих виплат коштів на оплату праці та нарахувань на неї в сумі 38 500,33 грн., а також недонарахування працівникам заробітної плати на суму 38 752,48 гривень.

Одночасно, ревізією відповідності сплаченої вартості послуг умовам укладених договорів та обсягу фактично отриманих послуг, проведеною методом звірки первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітних даних, встановлено, що у зв’язку з недотриманням вимог законодавства, впродовж 2017-2018 (січня-травня) років Установою проведено зайві виплати коштів, внаслідок завищення вартості наданих послуг по технічному обслуговуванню ліфтів. Відповідне порушення призвело до матеріальної шкоди (збитків) Закладу.

В ході ревізії організації фактичного контролю за збереженням лікарських засобів, було встановлено розбіжності між фактичною наявністю лікарських засобів і даними бухгалтерського обліку, а саме: виявлено в наявності реактиви, витратні матеріали та медикаменти, які в бухгалтерському обліку списано на видатки впродовж періоду, який підлягає ревізії, до фактичного використання, що

є порушенням вимог законодавства.

Також було виявлено порушення при наданні бюджетною установою приміщення в оренду, а саме різницю в загальній площі, яка зазначена в договорі з орендарем та фактично наданою площею в користування. Внаслідок зазначеного, за період, який підлягав ревізії, Пологовим будинком недоотримано значну суму орендної плати (доходів), а також сплачено за рахунок коштів Установи спожиті зазначеним орендарем експлуатаційні послуги.

За період, який підлягав ревізії, було виявлено, що внаслідок невірного розрахунку фактичного споживання електричної енергії (не у відповідності до даних щодо спожитого обсягу, згідно показників обліку електроенергії (при наявності електролічильників), а пропорційно орендованій площі), було помилково сплачено кошти загального фонду кошторису Установи за спожиті орендарем послуги з електропостачання.

Ревізією правильності та повноти нарахування орендної плати, шляхом звірки виставлених рахунків орендарям, договорів оренди, розрахунків до договорів було встановлено, що в п'яти випадках орендарям здійснено невірне нарахування орендної плати при коригуванні розміру орендної плати на індекс інфляції. Внаслідок чого було недонараховано орендарям орендної плати та недоотримано Пологовим будинком доходів.

Як наслідок, завищено касові та фактичні видатки у відповідній звітності Установи.

Під час ревізії також було проведено вибіркоким методом, в розрізі дослідження обґрунтованості визначення суми витрат та використання грошових коштів на виконання робіт по об'єкту: «Капітальний ремонт з переплануванням першого поверху акушерського відділення № 2 з операційним блоком, індивідуальними та сімейними пологовыми палатами, індивідуальними пологовыми залами, палатами інтенсивної терапії новонароджених та інтенсивної терапії для жінок, палатами спільного перебування матері та дитини Київського міського пологового будинку № 3».

Таким чином, ревізією обґрунтованості визначення суми витрат та використання грошових коштів на виконання робіт по об'єкту, встановлено завищення вартості виконаних будівельних робіт, необґрунтоване включення витрат на електроенергію, яка надавалась Замовником, завищення вартості робіт з технічного нагляду, що оплачені Пологовим будинком у повному обсязі, що призвело до нанесення матеріальної шкоди (збитків) Установі.

Після оцінки результатів ревізії окремих питань фінансово-господарської діяльності Київського міського пологового будинку № 3 за період з 01.01.2013 р. по 01.06.2018 р. можемо зробити висновки, що основними порушеннями використання бюджетних коштів були:

- 1) правопорушення в штатній дисципліні та при здійсненні видатків на оплату праці та нарахування на заробітну плату;
- 2) невідповідність сплаченої вартості послуг умовам укладених договорів та обсягу фактично отриманих послуг;
- 3) розбіжності між фактичною наявністю лікарських засобів і даними бухгалтерського обліку;
- 4) порушення при наданні бюджетною установою приміщення в оренду, а саме різницю в загальній площі, яка зазначена в договорі з орендарем та фактично наданою площею в користування;
- 5) завищення вартості виконаних будівельних робіт, необґрунтоване включення витрат на електроенергію, завищення вартості робіт з технічного нагляду.
- б) оприбуткування земельної ділянки за нормативною грошовою оцінкою замість експертної, що призвело до завищення вартості активів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності

Як наслідок вищезазначених порушень Установою було здійснені помилки при веденні бухгалтерського обліку та при заповненні різних видів звітності, а саме зазначення недостовірних даних, завищення касових та фактичних видатків.

У грудні 2019 - січні 2020 років Північним офісом Державної аудиторської

служби України було здійснено ревізію фінансово-господарської діяльності Комунального некомерційного підприємства «Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня» за період з 01.01.2016 по 01.12.2019.

Підприємство створене рішенням Переяслав-Хмельницької районної ради від 31.05.2018 №299-20-VII «Про реорганізацію комунального закладу «Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня» в комунальне некомерційне підприємство Переяслав-Хмельницької районної ради «Переяслав-Хмельницька районна лікарня» відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» шляхом перетворення комунального закладу охорони здоров'я «Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня» Переяслав-Хмельницької районної ради в комунальне некомерційне підприємство.

Основною метою діяльності Підприємства є забезпечення медичного обслуговування населення шляхом надання йому медичних послуг в порядку та обсязі, встановлених законодавством.

Впродовж 2016-2018 років було виявлено випадки працевлаштування осіб на посади лікарів, сестер медичних та фельдшерів, на умовах тимчасового наймання - зовнішнього сумісництва (в період щорічної відпустки або тимчасової непрацездатності штатного працівника), за відсутності вакантних посад в Установі, що призвело до зайвих витрат бюджетних коштів на утримання працівників понад штатної чисельності, в межах доведеного Лікарні фонду оплати праці на відповідні роки.

Так, впродовж 2016-2019 років у штатних розписах та тарифікаційних списках, працівникам бухгалтерської служби Установи, у дев'яти випадках, при відсутності кваліфікаційної категорії відповідного напрямку підготовки (диплому спеціаліста), посадові оклади визначено (в подальшому нараховано та виплачено) за тарифними розрядами з урахуванням останньої, тобто у розмірі вищому, ніж передбачено законодавством.

Внаслідок чого, за період з 01.01.2016 по 30.11.2019 завищено посадові оклади, та, відповідно, зайво виплачено заробітної плати співробітникам Лікарні.

Це призвело до матеріальної шкоди (збитків) Лікарні.

Також в штатних розписах та тарифікаційних списках, працівникам Закладу, посадові оклади неправомірно підвищено (в подальшому нараховано та виплачено). Внаслідок чого, за період, який підлягає ревізії, зайво виплачено заробітної плати зазначеним співробітникам Лікарні по загальному фонду.

Впродовж періоду, що підлягав ревізії працівникам структурного підрозділу Лікарні, внаслідок невірного підрахунку підсумкової кількості фактично відпрацьованих годин в таблиці обліку використання робочого часу (шляхом завищення або заниження), проведено нарахування та виплату заробітної плати за невідпрацьований час.

Ревізію правильності списання продуктів харчування по меню-вимогах, проведено, шляхом співставлення кількості продуктів, закладених для приготування страв з натуральними нормами харчування на одного хворого в день, за результатами якої, встановлено завищення натуральних норм продуктів харчування. Внаслідок допущеного порушення Лікарні завдано матеріальної шкоди (втрат).

Ревізію відповідності сплаченої вартості товарів (продуктів харчування) умовам укладених договорів, а також відповідності кількості та асортименту отриманих товарів встановлено, що при виконанні договорів, укладених на постачання продуктів харчування (молочної продукції) завищено вартість поставленої продукції на суму оплачених Установою транспортних послуг, що не передбачені умовами наведених договорів.

В ході ревізії організації фактичного контролю за збереженням лікарських засобів, проведено інвентаризації наявності лікарських засобів, за результатами яких, встановлено розбіжності між фактичною наявністю лікарських засобів і даними бухгалтерського обліку, а саме: виявлено в наявності медикаменти та виробу медичного призначення, які в бухгалтерському обліку списано на видатки до фактичного використання, лишки медикаментів та виробів медичного призначення, що є порушенням вимог законодавства.

Ревізією правильності та повноти нарахування орендної плати, шляхом звірки виставлених рахунків орендарям, договорів оренди, розрахунків до договорів було встановлено, що в п'яти випадках орендарям здійснено невірне нарахування орендної плати при коригуванні розміру орендної плати на індекс інфляції. Внаслідок чого було недонараховано орендарям орендної плати та недоотримано Лікарнею доходів.

При перерахунку правильності визначення вартості та обсягів ремонтних робіт по договорам та відповідним актам виконаних підрядних робіт було встановлено випадки завищення вартості робіт, які були надані підрядними організаціями, що призвело до значних витрат Установи.

Після оцінки результатів ревізії фінансово-господарської діяльності Комунального некомерційного підприємства «Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня» за період з 01.01.2016р. по 01.12.2019р. можемо зробити висновки, що основними порушеннями використання бюджетних коштів були:

- 1) правопорушення в штатній дисципліні та при здійсненні видатків на оплату праці та нарахування на заробітну плату;
- 2) завищення натуральних норм продуктів харчування, яке встановлено за результатами ревізії правильності списання продуктів харчування по меню-вимогах;
- 3) завищення вартості поставленої продукції на суму оплачених Установою транспортних послуг, що не передбачені умовами наданих договорів;
- 4) виявлення в наявності медикаменти та вироби медичного призначення, які в бухгалтерському обліку списано на видатки до фактичного використання, лишки медикаментів та виробів медичного призначення, що є порушенням вимог законодавства;
- 5) невірне нарахування орендної плати при коригуванні розміру орендної плати на індекс інфляції;
- 6) завищення вартості робіт, які були надані підрядними організаціями.

## 2.2. Методика проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

Ефективне використання коштів в бюджетних установах є одним із найважливіших питань виконання бюджету у більшості країнах світу. На теперішній час раціональне та ефективне використання бюджетних коштів стає важливою та необхідною умовою життєдіяльності бюджетних установ та організацій.

Забезпечення ефективного та раціонального використання коштів бюджетними установами необхідно посилити роль системи державного фінансового контролю. На теперішній час в системі регулювання бюджетними коштами посилюється роль фінансового контролю та змінюється його спрямованість з перевірки та оцінки кінцевих результатів діяльності бюджетної установи, виявлення бюджетних та законодавчих порушень на попередження цих правопорушень.

Так як основний планом діяльності бюджетних установ є кошторис, для необхідно здійснювати контроль за його формуванням та виконанням.

Організація фінансового контролю за формуванням та виконанням кошторису є одним із головних заходів для будь-якої бюджетної установи. Необхідність в даному виді контролю полягає в тому, що за допомогою нього можна впевнитись в правильності використання коштів, вчасно виявити нецільове їх витрачання. Основною метою перевірки кошторису є виявлення фактів незаконного отримання та нецільового використання бюджетних коштів.

Методика проведення контролю виконання кошторису бюджетної установи складається з чотирьох етапів.

Перший етап контролю полягає у визначенні інформації про те:

- чи затверджений кошторис та чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис відповідної бюджетної установи;

- чи відповідає кошторис вимогам «Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228;
- чи підтверджена дохідна частина спеціального фонду кошторису розрахунками доходів за усіма її джерелами
- чи дорівнює сума надходжень із загального фонду, яка зазначена в кошторисі, даним, які відображені в лімітній довідці про бюджетні асигнування;
- чи забезпечено першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на поточне господарське утримання бюджетної установи;
- чи врахована у видатковій частині кошторису об'єктивна потреба в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту, які встановлено для бюджетної установи;
- чи обґрунтовано показники видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації.

Також під час здійснення контролю за правильністю складання і затвердження кошторису, необхідно перевірити складання і затвердження разом з кошторисом (на підставі лімітної довідки) план асигнувань і штатний розпис установи.

Під час другого етапу відбувається перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису. Основною метою здійснення цього напрямку перевірки є дослідження того факту, чи проводить бюджетна установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державного казначейства, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Перевірка правильності внесення змін до кошторису і плану асигнувань бюджетної установи відбувається на третьому етапі. Під час цього етапу органом контролю необхідно встановити наявність об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи, аналізується, чи внесено відповідні



зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; також перевіряється, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

На четвертому та останньому етапі здійснюється перевірка достовірності даних, внесених у звіт про виконання кошторису. Зокрема встановлюється, чи дотримано розпорядниками бюджетних коштів термін подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у звітності, даним бухгалтерського обліку.

В Україні державний фінансовий контроль здійснюється в трьох видах: попередній, поточний та наступний.

Найефективнішим та найбільш дієвим видом фінансового контролю використання коштів в бюджетних установах в Україні є попередній (превентивний), оскільки він має за мету попередити та не допустити незаконних дій з бюджетними коштами та можливості їх нецільового використання. Інші два види контролю мають на меті виявити вже здійсненні правопорушення у сфері використання коштів бюджетними установами та покарати винних осіб. На даний момент в Україні попередній контроль не є поширеним видом контролю, в той час як країнах Європи всі види та форми контролю є превентивними.

Наступний контроль за використанням коштів бюджетними установами є найбільш поширеним видом контролю. Він здійснюється Державною аудиторською службою та Рахунковою палатою України після проведення всіх господарських операцій бюджетною установою та спрямований на притягнення винних осіб до відповідальності та виявлення бюджетних правопорушень. Даний вид контролю проводиться у формі інспектування та державного фінансового аудиту. Інспектування бюджетних установ здійснюється у формі ревізій та складається з трьох етапів: організаційний, дослідний та узагальнюючий.

Під час організаційного етапу здійснюються планування ревізії до виїзду на об'єкт контролю та на об'єкті контролю. Планування ревізії включає в себе

складання програми, робочого плану, виїзд на ревізію, вирішення організаційних питань, встановлення ділових контактів з персоналом. Також даний етап включає аналіз особливостей бюджетної установи на підставі якого розробляється програма самої перевірки.

На організаційному етапі використовуються такі методи здійснення контрольньо-ревізійних заходів як опитування, оцінка та попередній аналіз.

Дослідний етап розуміє під собою безпосереднє проведення ревізії за допомогою використання певних контрольньо-ревізійних процедур. Під час даного етапу державні органи контролю проводять:

- інвентаризацію каси;
- ревізію правильності складання кошторису;
- ревізію касових операцій, безготівкових розрахунків та підзвітних сум;
- ревізію праці та її оплати;
- ревізію нарахувань на ФОП та відрахувань із зарплати;
- ревізію розрахункових операцій;
- ревізію основних засобів та інших необоротних активів;
- ревізію запасів;
- перевірка фінансової звітності.

На стадії безпосередньої перевірки використовуються наступні методи контрольньо-ревізійних заходів як вивчення, інвентаризація, підрахунок тощо.

На узагальнюючому етапі ревізор на основі всіх проміжних документів складає опис виявлених порушень за кожним питанням програми ревізії, акт ревізії та відповідні висновки до нього. Під час останнього етапу ревізор використовує такі методи як аналіз, групування виявлених порушень бюджетного законодавства, оцінка зібраної інформації.

Під час проведення контрольньо-ревізійних заходів органами фінансового контролю все частіше встановлюються випадки проведення фінансування без затверджених кошторисів, нецільового використання коштів бюджетними установами, порушення бюджетного законодавства та завищення потреб в

фінансових ресурсах бюджетною установою. Недоліком проведення інспектування та ревізій полягає в тому, що бюджетні кошти використовують не за цільовим призначенням та нераціонально, існують випадки розкрадання бюджетних коштів. Саме через пізні виявлення цих порушень, держава зазнає фінансових збитків та недоотримує кошти до бюджету.

Однією із форм контролю використання коштів бюджетних установ є державний фінансовий аудит.

Державний фінансовий аудит використання коштів в бюджетних установах сприяє бюджетній установі в забезпеченні правильності введення бухгалтерського обліку, законності та ефективності витрачання бюджетних коштів, державного та комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

Державний фінансовий аудит використання коштів в бюджетній установі має за мету попередити та не допустити бюджетні правопорушення у бюджетній установі та забезпечити правильність складання та відображення в фінансовій звітності достовірної інформації.

Державний аудит використання коштів в бюджетній установі здійснюється в декілька етапів. Під час першого організаційного етапу, аудитор має детально вивчити особливості діяльності бюджетної установи, системи її бухгалтерського обліку, фінансової звітності, а також системи внутрішнього аудиту. Завдання, які ставить перед собою аудитор на цьому етапі:

- визначити слабкі місця в управлінні бюджетними коштами та майном бюджетної установи;
- здійснити оцінку ризиків;
- скласти програму аудиту за результатами виконання перших двох завдань.

Для більш детального вивчення бюджетної установи необхідно здійснити аналіз нормативно-правових актів та методичних документів, якими керується бюджетна установа в своїй діяльності, установчих документів бюджетної установи, а також видів її діяльності.

З метою детального ознайомлення з системою бухгалтерського обліку бюджетної установи аудитор має вивчити всі нормативно-правові акти, які регламентують ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, ознайомитись з положенням про облікову політику бюджетної установи та організацією бухгалтерського обліку.

Аудитор за допомогою методу аналізу повинен проаналізувати основні фінансові показники, а також їх зміни. Для цього має бути здійснена камеральна перевірка фінансової звітності бюджетної установи, якщо в минулі роки не було проведено фінансовий аудит, здійснений аналіз та обґрунтування кошторису на поточний рік, необхідно зіставити показники кошторису з показниками кошторису попередніх років.

З метою оцінки стану внутрішнього аудиту необхідно ознайомитись в яких умовах функціонує система внутрішнього контролю, визначити заходи, що здійснюються керівництвом бюджетної установи для створення ефективної системи функціонування внутрішнього контролю (посадові інструкції, положення, накази і т.д.). Також необхідно перевірити чи виконують та дотримуються правил, що встановлені керівництвом задля попередження неефективного використання бюджетних коштів, фактів обману, крадіжок, вчасного виявлення та виправлення помилок. Встановленні правила маю забезпечувати досягнення бюджетною установою мети, яка зазначена в установчих документах, кошторисі на відповідний рік, а також інших планових документах.

Після здійснення цих процедур державний аудитор має визначити ризики та оцінити ступінь їх можливого впливу на діяльність бюджетної установи. На підставі аналізу всіх можливих ризиків аудитор має скласти програму аудиту.

На етапі підготовки аудитор має право проводити зустрічні перевірки, отримувати від керівника установи пояснення як в письмовій так і усній формі, проводити безпосередньо в бюджетній установі анкетування, опитування, тестування, спостереження, обстеження та інші аудиторські процедури при визначенні ризиків, їх оцінки.

Під час другого етапу аудиту – проведення поточних аудиторських процедур необхідно перевірити та підтвердити законність здійснених операцій бюджетною установою, правильність їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності. У разі виявлення певних порушень або недоліків аудитор має повідомити про них керівнику бюджетної установи та надати йому рекомендації щодо їх усунення, а опісля здійснити моніторинг стану їх врахування.

Узагальнивши вищевикладене можна зробити висновок про те, що організація системи державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ в Україні потребує змін та вдосконалення.

Необхідно визначити недоліки теперішньої системи фінансового контролю та аудиту використання коштів бюджетними установами, визначити напрями вдосконалення, а також поступово переходити від здійснення наступного державного фінансового контролю до попереднього з метою раннього виявлення можливих порушень.

## РОЗДІЛ 3

### Перспективи реформування фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

#### 3.1. Проблеми проведення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

Проаналізувавши діючу систему фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах можна зробити висновок, що вона є застарілою та деякі окремі її елементи є незмінними ще з радянських часів. Вона містить досить багато недоліків.

Головним недоліком сучасної системи фінансового контролю є те, що вона носить фіскальний характер. Тобто сучасна система фінансового контролю за використання коштів бюджетними установами має на меті виявлення бюджетних правопорушень, покарання винних осіб, накладання штрафних санкцій та відшкодування завданих державі збитків, а не виявлення причин порушень та попередження їх у майбутньому.

Система контролю за бюджетними коштами, яка наразі діє в Україні, в більшій мірі спрямована на проведення наступного контролю, тобто після проведення всіх господарських операцій бюджетною установою.

Як показує досвід зарубіжних країн такі види контролю як попередній (превентивний) та поточний є найбільш ефективними. Проте в рамках діючої системи контролю за використанням коштами бюджетними установами, існуючі в Україні процедури та методика проведення попереднього та поточного контролю є достатньо слабкими, нерегульованими та неефективними.

Наразі в Україні існує неефективна та розбалансована система органів, що здійснюють контроль за використання коштів бюджетними установами. Наразі наступний фінансовий контроль бюджетних коштів здійснюють два органи

контролю: від імені Верховної Ради України – Рахункова палата та від імені уряду – Державна аудиторська служба.

Якщо зробити аналіз повноважень зазначених суб'єктів контролю, можна помітити, що у багатьох аспектах повноваження перетинаються.

На сьогоднішній день органи зовнішнього (Рахункова палата) та внутрішнього (Державна аудиторська служба) державного фінансового контролю в багатьох випадках дублюють функції один одного, зокрема при проведенні фінансового аудиту та аудиту ефективності на тих самих установах.

На нашу думку, це суттєво зменшує ефективність проведеної роботи. Зараз вже не достатньо контролювати тільки питання фінансової дисципліни, використання коштів за цільовим призначенням та в установлених обсягах, необхідно визначати результативність вкладених ресурсів за тим чи іншим показником. Тобто, на нашу думку, назріла необхідність в перегляді завдань та цілей контролю цих установ [37].

Протягом останніх років кількість та суми фінансових порушень у сфері витрачання коштів бюджетними установами збільшується, незважаючи на те, що проведення ревізій та перевірок, здійснюються органами контролю систематично.

До основних проблем державного фінансового контролю в Україні слід віднести:

- фіскальний характер переважної більшості контрольних процедур;
- відсутність системного контролю, коли основним є подальший контроль, а процедури попереднього та поточного контролю є досить слабкими та нерегульованими;
- не усвідомлення важливості внутрішнього фінансового контролю як у системі управління державними фінансами, так і керівниками підприємств, установ, організацій;
- низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень, коли сума штрафу за нецільове або незаконне використання бюджетних коштів значно

менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання посадових осіб і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків;

- зростання фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів;
- неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю;
- слабка взаємодія органів зовнішнього та внутрішнього контролю.

Із року в рік найбільш поширеними порушеннями при використанні бюджетних коштів є:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів,
- взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість;
- зайве витрачання бюджетних коштів унаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей із перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також у результаті неоприбуткування придбаного майна та залишків товарно-матеріальних цінностей [25].

Доцільно зауважити, що на сьогодні не має методичного забезпечення: майже повністю відсутні методичні підходи до організації внутрішнього контролю у розпорядників коштів, відсутні контрольні процедури, спрямовані на виконання завдань, поставлених перед службою внутрішнього контролю, залишається недосконалою внутрішня методологічна база з питань внутрішнього аудиту,



існують недоліки у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту, пов'язані з неохопленням проблемних питань як у галузі загалом, так і в діяльності підконтрольних об'єктів та здійсненням численних позапланових доручень, як наслідок, системного невиконання плану [40].

Також відсутня повнота аудиторських дій, якості документування проведених внутрішніх аудитів та обґрунтованості висновків за їх результатами. Крім того, відсутнє нормативно-правове забезпечення, яке б регламентувало проведення внутрішнього контролю та аудиту державних і комунальних підприємств, установ та організацій.

Механізм, який діє наразі в Україні, щодо відповідальності та застосування штрафних санкцій не значно впливає на покращення ситуації в цій сфері.

Так, частка бюджетних установ, у яких виявлено незаконні, нецільові витрати бюджетних коштів та недостачі, у загальній кількості підприємств, у яких виявлено такі порушення, має постійну тенденцію до збільшення.

Серед заходів, що вживаються органами контролю до порушників бюджетного законодавства, найпоширенішим залишається адміністративне стягнення. При цьому сума штрафу за використання бюджетних коштів не за їх цільовим призначенням або недотримання порядку проведення операцій з бюджетними коштами значно менша за обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб, і не може забезпечити повною мірою відшкодування цих збитків.

Отже, сучасна система контролю в бюджетних установах має чітку орієнтацію на здійснення наступного контролю. Як свідчить досвід зарубіжних країн, наступний контроль взагалі є найменш ефективним та дієвим, поступаючись попередньому та поточному, оскільки попередження порушень завжди більш ефективно ніж просто покарання винних осіб за вже скоєні порушення.

Взагалі в Європейських країнах ДФК носить виключно попередній та поточний характер – це є системою внутрішнього контролю. Так, сучасна система

контролю в країнах ЄС має багато складових, і організаційні структури такої системи, що існують у різних країнах Європи, можуть відрізнятись.

Однак система механізмів, процедур, підходів та стандартів є спільною для всіх країн ЄС. Це насамперед сформована система внутрішнього контролю бюджетних коштів. Головні складові системи внутрішнього контролю, що функціонують у країнах ЄС, включають: фінансове управління та контроль; внутрішній аудит; гармонізацію на центральному рівні [29].

З іншого боку, має бути створено єдину систему зовнішнього незалежного фінансового контролю як на центральному, так і на місцевих рівнях у частині коштів державного бюджету, місцевих бюджетів і трансфертів.

Ще одним недоліком системи фінансового контролю діяльності бюджетних установ є відсутність єдиної технології та методологічної бази здійснення фінансового контролю витрачання коштів бюджетними установами, відсутність єдиної системи інформаційного обміну між органами контролю.

Всі ці та інші проблеми системи фінансового контролю в Україні, перешкоджає розробленню єдиної ефективної політики, в результаті чого в Україні досі відсутній закон, нормативно-правові акти, єдина методологія, які б чітко визначили сутність державного фінансового контролю використання коштів в бюджетних установах, його предмет та види, форми, способи та методи його проведення.

Вирішення зазначених недоліків й повинно стати пріоритетними напрямками в розвитку державного фінансового контролю в Україні.

### 3.2. Напрями вдосконалення здійснення фінансового контролю та аудиту використання коштів в бюджетних установах

В контексті вдосконалення фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів в Україні об'єктивною необхідністю є забезпечення партнерських відносин між ревізорами і розпорядниками бюджетних коштів, надання їм оперативної допомоги у правильності застосування нормативно – правових актів.

Проаналізувавши актуальні проблеми сьогодення в системі державного фінансового контролю в Україні, виділимо основні напрямки його розвитку та вдосконалення, а саме:

- реалізація всіх положень Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю;
- узгодження положень чинних законів із нормативно-правовими актами у сфері державного фінансового контролю;
- чітке визначення мети і задач державного фінансового контролю в Україні, методології його формування, із врахуванням власного та іноземного досвіду;
- впровадження громадського контролю в практику державного фінансового контролю, а також для уникнення конфлікту в ході здійснення контрольних заходів можливість залучення суб'єктів зовнішнього контролю.
- забезпечення достовірної інформації про державні видатки, економічну результативність та ефективність використання бюджетних коштів;
- чіткий розподіл функцій і повноважень органів внутрішнього і зовнішнього контролю, що дасть змогу розмежувати завдання і повноваження контролюючих органів, а також повністю усунути дублювання і паралелізм у їхній діяльності;
- забезпечення фінансової незалежності функціонування органів державного фінансового контролю;

– удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково-дослідної бази за міжнародними зразками [3].

У діяльності органів державного фінансового контролю варто вдосконалити такі напрями роботи, як:

- ширше впровадження ризик орієнтованого підходу до проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими;
- посилення кадрового складу органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм і програм сертифікації працівників за міжнародними зразками;
- покращення матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;
- врегулювання питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, у тому числі за розтрату бюджетних коштів;
- активізація співробітництва з міжнародними спеціалізованими організаціями у цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові напрацювання;
- використання високо орієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірки серед бюджетних підприємств, установ, організацій і підприємств, що використовують бюджетні фінансові ресурси або державне майно
- встановлення обов'язкового періодичного аудиту для всіх суб'єктів підприємницької діяльності, а також відповідальність аудиторів за об'єктивність і повноту контролю [11].

В умовах переходу до програмно-цільового методу бюджетування зі збільшенням терміну бюджетного планування, на нашу думку, питання розвитку та впровадження стратегічного аудиту в систему органів зовнішнього фінансового контролю є надзвичайно важливими та актуальними.

Необхідно посилити внутрішній контроль установи з боку керівництва та посилити відповідальності керівників різних рівнів розподілу бюджетних коштів і

періодично проводити консультацій з боку Державної аудиторської служби України. В Україні слід приділити першочергову увагу питанням вдосконалення попереднього контролю, який в майбутньому застереже від порушень а зловживань у бюджетній сфері.

Здійснення ефективного фінансового контролю значною мірою залежить від професіоналізму та компетентності перевіряючих осіб. Доцільно залучити досвід Польщі щодо підготовки державних аудиторів.

У Польщі служби внутрішнього аудиту працюють в усіх організаціях та підприємствах державної адміністрації, вони є самостійними та підпорядковані вищому керівництву. Для того, щоб отримати право працювати внутрішнім аудитором у державній адміністрації працівникові необхідно пройти навчання, скласти іспити та отримати сертифікат.

У США аудиторська діяльність набула популярності, про що свідчить наявність підрозділів зовнішнього і внутрішнього аудиту на різних ланках управління так і часте залучення сторонніх аудиторських послуг, зокрема найчастіше для цілей фінансового аудиту. Спільним у функціонуванні системи державного фінансового контролю та аудиту України та США є прагнення до прозорості у висвітленні результатів проведених аудитів, співпраця з правоохоронними органами у разі виявлення ознак шахрайства, зловживань чи безхазайності.

Серед основних напрямів вдосконалення державного фінансового аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ необхідно виділити наступні:

- поступовий перехід від ревізій фінансової діяльності до аудиту ефективності діяльності бюджетних установ;
- активізувати діяльність щодо формування дієвої системи державного внутрішнього контролю, яка б сприяла вирішенню проблем ефективного управління та використання обмежених фінансових ресурсів;

- розробка рекомендації щодо пріоритетності використання методів контролю при здійсненні аудиту й інспектування фінансово господарської діяльності бюджетних установ;
- розробити методику визначення та обґрунтування можливого рівня ризиків при здійсненні аудиту фінансово-господарських операцій;
- прийняти рекомендації та вимоги до здійснення внутрішньогосподарського контролю з боку керівників бюджетних установ;
- для підвищення професійного рівня державних аудиторів сформувавши навчальні матеріали, розглянути можливості дистанційного навчання;
- висвітлення у засобах масової інформації результатів контрольних заходів, що проводяться органами Державної аудиторської служби, і рішень, прийнятих щодо осіб, винних у порушенні фінансово бюджетного законодавства [20].

Підсумовуючи вищевикладене узагальнимо що, одним із найкращих методів державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ є державний фінансовий аудит. Дослідження організації ДФК за фінансовими ресурсами бюджетних установ зарубіжних країн дозволяє зробити висновок про те, що державний фінансовий аудит сприяє ефективному та раціональному використанні фінансових ресурсів бюджетних установ.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В системі державного фінансового контролю в Україні не забезпечується належного рівні фінансово – бюджетна дисципліна. Це призводить до негативних тенденцій його розвитку та здійснення фінансових порушень. Створення дієвої системи державного фінансового контролю в Україні залишається одним із першочергових завдань на шляху до побудови ефективної фінансової системи країни.

Існування контролю в суспільстві дозволяє виявляти негативні тенденції діяльності та пошуку шляхів їх усунення. Поняттю «контроль» в суспільстві приділяється достатньо велика увага, про що свідчить велика кількість наукових праць як вітчизняних так і зарубіжних вчених. Проте єдиного підходу стосовно трактування даного поняття немає.

Здебільшого контроль визначають як управлінську функцію, яка спрямована на спостереження за підконтрольним об'єктом з метою оцінки ефективності управлінських рішень.

Організація державного фінансового контролю в Україні здійснюється у трьох формах: попередній, поточний та наступний контроль.

Найбільш поширеним є наступний контроль який здійснюють органи Державної аудиторської служби у формі інспектування та фінансового аудиту.

На жаль, попередній або іншими словами превентивний контроль метою якого попередити фінансові порушення та не допустити їх виникнення у майбутньому не забезпечується на належному рівні.

Необхідно визнати, що система фінансового контролю практично не виконує попереджувально-профілактичної функції. Вона здебільшого констатує порушення, але в ній відсутні інструменти для їх попередження.

Необхідно змінити підходи щодо поняття “контроль” і наблизити його до європейських тлумачень. Система контролю повинна бути спрямована на виправлення порушень та недопущення їх в подальшому.

Кількість бюджетних установ та організацій в сукупній кількості підприємств, установ та , в яких було виявлено фінансові порушення протягом січня-вересня 2018-2020рр. становили від 66,15 % до 75,78%, що є досить високим рівнем. У цілому за вказаний період часу також зростала і кількість проведених заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою з 1116 до 8072 заходів, тобто майже у 7,5 разів. Позитивна тенденція спостерігається у 2020 році, на відміну від того, що кількість проведених контрольних заходів зросла, проте частка бюджетних установ та організацій в загальній кількості підприємств, установ та організацій, в яких було виявлено фінансові порушення при використанні бюджетних коштів.

Кількість бюджетних установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення в середньому за 2018-2020р. збільшилось у 4 рази. Таку тенденцію до зростання можна пояснити загальним зростанням контрольних заходів, які проводяться Державною аудиторською службою України.

Після оцінки результатів ревізій окремих питань фінансово-господарської діяльності Київського міського пологового будинку № 3 та Комунального некомерційного підприємства «Переяслав-Хмельницька центральна районна лікарня» основними порушеннями використання бюджетних коштів були:

- правопорушення в штатній дисципліні та при здійсненні видатків на оплату праці та нарахування на заробітну плату;
- невідповідність сплаченої вартості послуг умовам укладених договорів та обсягу фактично отриманих послуг;
- розбіжності між фактично наявністю лікарських засобів і даними бухгалтерського обліку;
- порушення при наданні бюджетною установою приміщення в оренду, а саме різницю в загальній площі, яка зазначена в договорі з орендарем та фактично наданою площею в користування;
- завищення вартості виконаних будівельних робіт, необґрунтоване включення витрат на електроенергію, завищення вартості робіт з технічного



нагляду.

- оприбуткування земельної ділянки за нормативною грошовою оцінкою замість експертної, що призвело до завищення вартості активів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності
- завищення натуральних норм продуктів харчування, яке встановлено за результатами ревізії правильності списання продуктів харчування по меню-вимогах;
- завищення вартості поставленої продукції на суму оплачених Установою транспортних послуг, що не передбачені умовами наданих договорів;
- виявлення в наявності медикаменти та вироби медичного призначення, які в бухгалтерському обліку списано на видатки до фактичного використання, лишки медикаментів та виробів медичного призначення, що є порушенням вимог законодавства;
- невірне нарахування орендної плати при коригуванні розміру орендної плати на індекс інфляції;
- завищення вартості робіт, які були надані підрядними організаціями.

В економічній науці проблемам удосконалення механізмів формування та використання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання приділяється багато уваги. Водночас мало досліджуються проблеми щодо фінансового забезпечення ефективної діяльності бюджетних установ, що здійснюють некомерційну діяльність, тобто для яких одержання прибутку не є основною метою.

Ефективне функціонування бюджетної сфери можливе за умов сталої дії механізму управління фінансовими ресурсами бюджетних установ.

Динаміка і масштаби бюджетних правопорушень в Україні свідчать про неефективність чинної системи державного фінансового контролю, що обумовлює необхідність подальшого реформування у напрямку розвитку внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ.

Державний фінансовий контроль за фінансовими ресурсами бюджетних установ в Україні потребує вдосконалення. Зокрема в частині створення

ефективної системи державного фінансового аудиту, вивчення досвіду зарубіжних країн показало ефективність даного методу контролю.

Контроль фінансової діяльності бюджетних установ є важливою складовою державного фінансового контролю, оскільки від ефективності його функціонування залежить стан державних фінансів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітично-статистичний збірник за результатами діяльності ДАСУ, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>
2. Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 8 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
3. Виходець Ю.А. Проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля № 16 (205), 2013.
4. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан. – К.: НВП — АВТІ, 2004. – 424 с.
5. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 424 с. — ISBN 978-966-364-877-4.
6. Даценко Г. В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів / Г. В. Даценко, Т. В. Поліхун // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2014. – Вип. 1. – С. 312-318.
7. Дейнеко Є.В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Дис. канд. екон. наук: 08.00.08. //Є.В. Дейнеко. – Харків: 2014.
8. Державний контроль в Швеції // Контролінг. – 2010. – №1 – С. 45-81.
9. Дікань Л.В. Контроль у бюджетних установах: метод. посібн. для самост. вивчення дисципліни / Л.В. Дікань, О.І. Щербаков, Ю.А. Ольховський. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 202 с.

10. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні(фінансово–економічні аспекти). Дис. д.наук з держ.управління: 25.00.02. // О.В. Дмитренко. – К.: 2010.

11. Есманов О.М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Бізнес Інформ. 2012. № 12. С. 32–34.

12. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132210>

13. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2020 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

14. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/128466>

15. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби та її територіальних органів за 2020 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>

16. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2019 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=158169>

17. Конституции зарубежных государств/ сост. В.В. Маклаков. – М., 1997. – 584 с.

18. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

19. Контроль у бюджетних установах. Конспект лекцій. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 92 с

20. Л.Є. Клець Державний фінансовий контролб в бюджетних установах України

21. Микитюк І. Основні вимоги до побудови єдиної системи державного фінансового контролю /І. Микитюк // Світ фінансів. - Випуск 2 (7). – 2006.

22. Міжнародний досвід організації фінансового контролю Побережець О. В., д.е.н., доцент, Денисюк О. В. Одеський національний університет імені І.І. Мечникова

23. Міжнародний контроль Румунії // Контроль. – 2010. – №2– С. 35-67.

24. Мягкий М.Г. Міжнародний досвід функціонування системи державного фінансового контролю, 2013р.

25. О.Ю. Коцюрба, асист., А.О. Могилей, ст. гр. ФК 09-1 Кіровоградський національний технічний університет Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування.

26. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. Український журнал «Економіст» №1 січень 2016 с. 31-34.

27. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами. // Вісник Львівської державної фінансової академії: збірник наукових статей. Економічні науки. Львів: ЛДФА, – №17. – 2009. – с.49–57.

28. Піхоцький В.Ф. Реформування системи державного фінансового контролю. //Формування ринкової економіки в Україні. Фінансово–економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації. / Випуск 21/2010. – Львівський НУ ім. І.Франка Львів. – 2010. с.366–372.

29. Піхоцький Ю. Сутність аудиту державних ресурсів як форма фінансового. Журнал Економіст №1 січень 2016

30. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

31. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю: Проект Закону України №9086 від 17.09.2018р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: : <http://zakon4.rada.gov.ua>

32. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26 січня 1993 року №2939-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: : <http://zakon4.rada.gov.ua>

33. Публічні звіти про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016-2019 рр. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>

34. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

35. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, І. О. Барановський, П. С. Петренко. — К.: Знання України, 2006. — 280 с

36. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація. Дис. канд.ekon.наук: 08.00.09. // Ю.Б. Слободяник. — Одеса: 2014

37. Собкова Н.Д. Детермінанти розвитку державного фінансового контролю місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. Ефективна економіка №3, 2016 с.

38. Фальченко О. О. Основні аспекти контролю та аудиту виконання кошторису бюджетних установ / О. О. Фальченко, В. М. Чумак // Інноваційно-інвестиційне забезпечення сталого соціально-економічного розвитку України : кол. монографія / ред. О. В. Манойленко. — Харків : НТУ «ХПІ», 2017. — Розд. 1. — С. 48

39. Чорнуцький С. П. Європейські ідеї для української реформи державного внутрішнього фінансового контролю / С. П. Чорнуцький // Економіка і держава. — 2011. — № 1. — С. 115—117

40. Шевченко Н.В. Розвиток державного фінансового контролю: Сучасні тенденції та пріоритетні напрями. Ефективна економіка №12, 2016