

3. The expediency of expanding the presented set of principles of construction of the system of providing financial security of the state is a principle of behavioral behavior, its observance will help to highlight the relationship between the psychology of the social organism and the decisions of the state management in the field of financial security, the generalization of the reasons for making incorrect management decisions in the process of securing financial security in the presence of real scenarios of the development of the financial system and adequate predictive indicators, as well as improving the efficiency of the security system financial security of the state.

Список використаних джерел:

1. Atamanyuk I., Kondratenko Y., Sirenko N. Management of an agricultural enterprise on the basis of its economic state forecasting. *Metody Ilościowe w Badaniach Ekonomicznych*. 2014. № XV/2014 (2). pp. 7-16.
 2. Shebanin V., Atamanyuk I., Kondratenko Y., Volosyuk Y. Development of the Mathematical Model of the Informational Resource of a Distance Learning System. In: Chertov O., Mylovanov T., Kondratenko Y., Kasprzyk J., Kreinovich V., Stefanuk V. (eds) Recent Developments in Data Science and Intelligent Analysis of Information. ICDSIAI 2018. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol 836. pp 199-205. Springer, Cham. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-97885-7_20.
 3. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення) : монографія. К. : КНТЕУ, 2004. 759 с.
 4. Єрмошенко М. М., Горячева К. С. Фінансова складова економічної безпеки: держава і підприємство : монографія. К. : Національна академія управління, 2010. 232 с.
 5. Зверук Л. А. Фінансова безпека – основа стабільного розвитку України. *Бізнес Інформ*. 2016. № 7. С. 131–135.
 6. Мандельброт Б. Фракталы, случай и финансы. Москва-Ижевск : НИЦ “Регулярная и хаотическая динамика”, 2004. 256 с.
 7. Мандельброт Б., Хадсон Р. Л. (Не)послушные рынки: фрактальная революция в финансах. М. : “Вильямс”, 2006. 390 с.
 8. Підхонний О. М. Фінансова безпека України: методологія аналізу та стратегічні орієнтири: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2015. 455 с.
 9. Полторак А. С., Зайко А. О. Методологічні засади систематизації фінансової безпеки держави. *Агроевіт*. 2018. № 21. С. 65–71. DOI: 10.32702/2306-6792.2018.21.65.
 10. Полторак А. С., Паламарчук В. Ю., Манукян Т. А. Розвиток механізму кредитування для здобуття вищої освіти як напрям зміцнення рівня фінансової безпеки держави. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 23. С. 44–49. DOI: 10.32702/2306-6814.2018.23.44.
 11. Полторак А.С. Системна таксономія фінансової безпеки. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2018. Вип. 3. С. DOI: 10.31521/2313-092X/2018-3(99).
 12. Про національну безпеку України : закон України від 21.06.2018 р. № 2469-VIII. База даних «Законодавство України» / Верховна рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2469-19/page> (дата звернення: 23.02.2019).
- Рецензент д.е.н., професор Потриваєва Н.В.*

УДК: 346.9

Романченко Ю.О., к.е.н., доцент

Бігун Н.В., Збарська Л.А., здобувачі вищої освіти СВО «Магістр»

Полтавська державна аграрна академія

КОНТРОЛЬ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Визначено економічну сутність контролю в державному секторі. Висвітлено методику та техніку проведення контролю виконання кошторису бюджетної установи. Розкрито необхідність контролю бюджетних асигнувань, а також виконання видаткової частини кошторису з точки зору цільового використання бюджетних ресурсів та економії державних ресурсів. Досліджено стан та результати проведення контролю в державному секторі економіки.

Ключові слова: контроль, кошторис доходів і видатків, нецільові витрати, бюджетні асигнування, касові видатки, фактичні видатки, видатки на оплату праці.

Romanchenko Y., Bygun N., Zbarskaya L.

CONTROL OF THE ESTIMATE OF REVENUE AND EXPENDITURE OF BUDGET ORGANIZATIONS

The economic essence of control in the public sector is determined. The methodology and technique for conducting control over the implementation of budget estimates of a budget institution are highlighted. The necessity of control of budgetary allocations, as well as performance of the expenditure part of the budget from the point of view of the targeted use of budgetary resources and saving of state resources, is disclosed. The state and results of control in the state sector of economy are researched.

Keywords: control, estimate of incomes and expenditures, non-targeted expenses, budget allocations, cash expenses, actual expenditures, labor costs.

Романченко Ю. А., Бигун Н. В., Збарский Л. А.

КОНТРОЛЬ ИСПОЛНЕНИЯ СМЕТЫ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ

Определена экономическая сущность контроля в государственном секторе. Освещены методика и технику проведения контроля исполнения сметы бюджетного учреждения. Раскрыта необходимость контроля бюджетных ассигнований, а также выполнение расходной части сметы с точки зрения целевого использования бюджетных ресурсов и экономии государственных ресурсов. Исследовано состояние и результаты проведения контроля в государственном секторе экономики.

Ключевые слова: смета доходов и расходов, нецелевые расходы, бюджетные ассигнования, кассовые расходы, фактические расходы, расходы на оплату труда.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з науковими та практичними завданнями. В умовах сьогодення бюджетні установи отримують недостатнє бюджетне фінансування, що зумовлює необхідність не тільки планувати та контролювати виконання кошторису, але й управляти результатами його виконання. Одним із ефективних напрямів удосконалення системи управління бюджетними установами є впровадження системи внутрішнього контролю, яка позитивно зарекомендувала себе в країнах з європейським вектором розвитку економіки.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Еволюцію формування теоретичних основ фінансового контролю у бюджетній сфері досліджують у своїх працях вчені: І. К. Дрозд, В. О. Шевчук, Н. С. Вітвицька. Проте залишається актуальним питання напрацювання методичної бази внутрішнього контролю та аудиту діяльності бюджетних установ як нової управлінської форми контролю, яка використовується у багатьох європейських країнах.

Цілі статті. Основними завданнями публікації є визначення етапів контролю за виконанням кошторису доходів і видатків бюджетних установ. Актуальності не втрачають дослідження факторів, що впливають на формування доходів бюджетних установ, а також дотримання цільового використання коштів за призначенням.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. У вітчизняному правовому полі існує невизначеність щодо трактування понять «зовнішній контроль» і «внутрішній контроль». Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) [5], поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю.

Основним завданням у діяльності органів Державної аудиторської служби України упродовж 2018 року, як і у попередні роки, була реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю та здійснення відповідних заходів, спрямованих на забезпечення ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення

економії бюджетних коштів.

Здійснюючи контроль дотримання чинного законодавства при складанні та затвердженні кошторисів доходів та видатків бюджетних установ контролери керуються Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою КМУ № 228 від 28.02.2002 р. [2].

Для здійснення контролю за відповідністю асигнувань, визначених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду бюджету, планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах спеціального фонду, планах використання бюджетних коштів, помісячних планах використання бюджетних коштів розпорядників, асигнуванням, затвердженим розписами відповідних бюджетів, органи Державного казначейства проводять реєстрацію та ведуть облік зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів розпорядників вищого рівня у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів. При здійсненні контролю за правильністю складання і виконання кошторисів бюджетних установ перевіряють основні документи:

- кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань;

- картка аналітичного обліку готівкових операцій; картка аналітичного обліку касових видатків, картка аналітичного обліку фактичних видатків, картка аналітичного обліку отриманих асигнувань, книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

В ході ревізії цього питання необхідно з'ясувати наявність затвердженого у встановленому порядку кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету та плану спеціального фонду бюджету.

Контролер повинен перевірити відповідність суми надходжень, затвердженої в кошторисі за загальним фондом, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної розпорядником вищого рівня чи відповідним фінансовим органом. Крім того, необхідно вивчити питання обґрунтованості обсягів надходжень до спеціального фонду кошторису. Для цього необхідно проаналізувати відповідні розрахунки до доходної частини спеціального фонду кошторису, які мають складатись бюджетною установою за кожним джерелом доходів.

За відсутності відповідних розрахунків чи недостатності в них даних необхідно запросити та перевірити інші документи, які б підтверджували заплановані в кошторисі обсяги надходжень до спеціального фонду. За основу цих розрахунків повинні братись такі показники як: обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники; розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозне надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціального фонду бюджету; прогнозний обсяг повернення коштів до бюджету, що мають цільове призначення.

Під час перевірки формування показників, на підставі яких визначаються надходження планового періоду, обов'язково необхідно врахувати рівень їх фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання в планових періодах. Водночас, слід врахувати, що відповідні показники повинні наводитися в обсязі, зазначеному в розрахунку, і повністю відповідати показникам бухгалтерської звітності за відповідні періоди.

Необхідно обов'язково дослідити обґрунтованість потреби бюджетної установи у передбачених кошторисом розмірах асигнувань в розрізі кожного коду економічної

класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами видаткової частини кошторису. Для цього необхідно перевірити чи підтверджені заплановані в кошторисі обсяги видатків розрахунками щодо потреби в асигнуваннях, які мають складатись бюджетною установою за відповідними кодами. У разі відсутності таких розрахунків чи недостатності в них даних, необхідно запросити та проаналізувати інші документи, які б обґрунтовували відповідну потребу в асигнуваннях.

Перевірити чи забезпечено бюджетними асигнуваннями першочергові видатки. Наприклад, видатки на оплату праці з нарахуваннями, комунальні послуги тощо. Наприклад, під час перевірки обґрунтованості розрахунків асигнувань на оплату праці необхідно перевірити чи правильно визначено фонд оплати праці у відповідності до штатного розпису, чи враховано при цьому нові законодавчі акти, якими передбачається підвищення посадових окладів, ставок протягом року, чи в вірному розмірі розраховано суми утримання до державних фондів тощо. При перевірці розрахунків асигнувань на оплату комунальних послуг звертається увага на рівень споживання та асигнування минулого бюджетного року, наявність орендарів, які повинні відшкодувати установі спожиті ними комунальні послуги, враховується підвищення цін та тарифів, наявність дебіторської та кредиторської заборгованості [4].

При цьому слід врахувати, що установою повинен забезпечуватись режим економії коштів і матеріальних цінностей та до кошторисів можуть включатись тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатись лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Необхідно перевірити дотримання законодавства в ході внесення змін до кошторису. В першу чергу, пересвідчитися у наявності об'єктивної потреби щодо внесених бюджетною установою змін до кошторису в частині перерозподілу, збільшення або зменшення асигнувань; збільшення чи зменшення запланованих обсягів надходжень до спеціального фонду.

Дослідити чи внесено зміни до кошторису у всіх необхідних для цього випадках (за наявності об'єктивної потреби в цих змінах), перевірити своєчасність таких змін.

В ході ревізії цього питання, необхідно звернути увагу на те, що:

- установи мають право використовувати протягом поточного року залишки коштів на рахунках спеціального фонду на початок року для здійснення видатків, передбачених у кошторисах на поточний рік;

- зміни до спеціального фонду кошторису повинні вноситись у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків коштів на його рахунках на початок року буде більший, ніж відповідні надходження, враховані у кошторисі на відповідний рік;

- в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків або надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року;

- у разі коли фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від планованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за два тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у певному бюджетному періоді.

Наступним кроком в роботі контролера є дослідження чи обсяг касових видатків за спеціальним фондом не перевищує загальний обсяг затверджених в кошторисі надходжень з урахуванням залишків коштів на початок року, а також передбачений кошторисом обсяг видатків за цим фондом, як в загальній сумі, так і в розрізі кодів.

Перевірити чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, тобто чи не допускались факти нецільового використання бюджетних коштів.

Для цього сума касових видатків, відображена у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівнюються з сумою затверджених в кошторисі видатків в цілому та за кожним кодом окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду.

Водночас, для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків в розрізі кодів необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного коду.

Для цього необхідно порівняти дані Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які ведуться в розрізі кодів економічної класифікації видатків за загальним і спеціальним фондом.

Водночас доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою проведених фактичних видатків за відповідним кодом економічної класифікації.

При аналізі відхилення проведених бюджетною установою видатків контролеру необхідно мати на увазі:

1. Якщо фактичні витрати перевищують кошторисні призначення – це свідчить про невжиття з боку керівника установи необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань. У цьому випадку суму перевищення слід кваліфікувати як інші фінансові порушення. Однак в кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясувати причини і фактори, що вплинули на них. Тут можуть бути і такі, які не залежать від діяльності установи. Крім того, причиною перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями може бути використання наявних на початок звітної періоду товарно-матеріальних цінностей, резервів або дебіторської заборгованості.

2. Якщо фактичні видатки менші за кошторисні призначення – це може свідчити про економне та раціональне використання бюджетних коштів. Проте таке відхилення може також свідчити про планування зайвих асигнувань. Економія фактичних видатків може бути пов'язана також з невиконанням плану щодо розвитку чи утримання мережі, штатів та контингенту, непроведенням видатків, які негативно впливають на діяльність установи. Разом з тим у складі фактичних видатків все одно можуть бути видатки, без яких можна було обійтися, та такі, які суперечать вимогам законів, Указів Президента, постановам Уряду України, іншим документам нормативно-правового характеру. У такому випадку також доцільно проаналізувати зміни у розрахунках, що відбулися за звітний період, та обґрунтованість накопичення матеріальних запасів.

3. Якщо фактичні видатки перевищують касові – це вказує на погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалась на початок звітної періоду, або про утворення кредиторської заборгованості на кінець звітної періоду. Крім того, по статтях видатків на харчування, медикаменти, капітальний ремонт, придбання обладнання, м'якого інвентарю, перевищення фактичних видатків над касовими може утворитися внаслідок списання у звітному періоді майна, яке було придбано раніше.

4. Якщо фактичні видатки менші за касові – це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалась на початок звітної періоду, або про утворення (внаслідок здійснення попередньої оплати) дебіторської заборгованості на

кінець звітнього періоду. В останньому випадку необхідно пересвідчитися в доцільності і законності таких авансових платежів.

5. Якщо касові видатки перевищують кошторисні призначення – це вказує на порушення кошторисної дисципліни та/або нецільове використання бюджетних коштів, або (як мінімум) зайве отримання чи відволікання бюджетних коштів. У таких випадках необхідно з'ясувати, за рахунок яких статей видатків проведено такі витрати, як це вплинуло на діяльність установи, якість обслуговування населення, підопічних, учнів тощо. Необхідно детально вивчити причини допущених перевитрат, одержати вичерпні пояснення посадових осіб, оскільки такі порушення можуть тягти за собою кримінальну відповідальність.

6. Якщо касові видатки менші кошторисних призначень – це може свідчити про завищення кошторисних призначень, а також про порушення фінансової дисципліни, оскільки в умовах недостатнього фінансування повинні, в першу чергу, проводитися видатки на соціальні потреби, розрахунки за енергоносії, як цього документи нормативно-правового характеру [4].

Загалом у звітному році завершено понад 1,6 тисяч ревізій та перевірок, за результатами яких:

- охоплено контролем понад 386,2 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів;
- виявлено порушень фінансово бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 2,2 млрд грн, а саме: недоотримано фінансових ресурсів – на 955,0 млн грн; встановлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на майже 1,3 млрд грн;
- забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 960,3 млн грн (або 42,7 % з виявлених), а саме: – надійшло недоотриманих ресурсів – понад 286,0 млн грн;
- відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат фінансових ресурсів та недостач – на 674,3 млн грн;
- направлено майже 1,7 тис. інформацій для прийняття управлінських рішень [3].

Висновки. Контроль допомагає швидко виявити недоліки, істотні порушення та зловживання, які пов'язані з управлінням та використанням державних коштів, особливо при формуванні та використанні доходів, що отримують бюджетні установи. Державний контроль є об'єктивним, адже висока якість його проведення створює умови для ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління, в якому зацікавлені керівники установ та їх працівники.

Список використаних джерел:

1. Бюджетний кодекс України від 08 липня 2010 року. № 2456-VI. Київ: Верховна Рада України. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою Кабінету міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. Київ: Кабінет міністрів України. Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Публічний звіт про діяльність державної аудиторської служби України за 2018 рік. Київ: Державна аудиторська служба України. Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>
4. Романченко Ю.О. *Фінансовий контроль в бюджетних та фінансових установах*. 2014. 345 с.
5. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Режим доступу : <http://www.intosai.org/about-us.html>.

Рецензент д.е.н., професор Маркіна І.А.