Надруковано: Слободяник, Ю. Б. Державний аудит бюджетних установ і організацій [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 1 (13). – С. 228–231.

УДК 336.1

Державний аудит бюджетних установ і організацій

Юлія Борисівна Слободяник
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ» (м. Суми),
кандидат економічних наук, доцент

Анотація. У статті розглядаються проблеми державного контролю бюджетних установ і організацій. Обґрунтована необхідність проведення державного аудиту бюджетних установ і організацій для забезпечення принципу публічності їх діяльності.

Ключові слова: бюджетні установи і організації, державний фінансовий контроль, державний аудит.

Постановка проблеми. Запорукою виходу з економічної кризи, майбутніх соціально-економічних здобутків країни є співробітництво на основі довіри між суспільством і державою. В основу громадянського суспільства, на шлях розбудови якого стала Україна, покладено систему ефективного і прозорого державного управління. В умовах кризи особливо гостро відчувається потреба в ефективному функціонуванні органів державної влади, спрямованому на відкрите і відповідальне управління економічними, фінансовими, людськими і природними ресурсами.

Держава виконує свої функції через систему органів державної влади, влади Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, а також через належні їм підприємства, організації та установи, що функціонують на основі державної або комунальної власності. Відповідно до статті 2

Бюджетного кодексу України органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету є бюджетними установами [1]. Останнім часом джерела фінансування бюджетних установ і організацій значно розширилися – вони мають можливість отримувати грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної і спонсорської допомоги та ін. Отже, інформація щодо цільового і ефективного використання суспільних ресурсів, що знаходяться в розпорядженні бюджетних установ, має вкрай важливе значення для громадськості. Відповідно така інформація має бути повною, достовірною, своєчасною, а головне – відкритою і прозорою.

Якість і доступність інформації щодо функціонування бюджетних установ і організацій напряму залежить від системи бухгалтерського обліку і звітності, в якій ця інформація утворюється, а також від системи контролю, яка має гарантувати повноту і достовірність інформації, забезпечуючи довіру суспільства.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Проблеми організації діяльності, обліку і звітності бюджетних установ і організацій висвітлюються в публікаціях таких науковців, як Ф. Бутинець, Р. Джога, О. Кириленко, С. Левицька, С. Свірко, Н. Хорунжак, С. Юрій та ін. Більшість досліджень присвячена організації обліку та оподаткування бюджетних установ. Питання публічного контролю за діяльністю бюджетних установ і організацій залишаються нерозкритими. Проте актуальність досліджень в напрямку розвитку незалежного громадського контролю діяльності бюджетних установ і організацій обґрунтована потребою дотримання принципу публічності державних фінансів у демократичному суспільстві.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності проведення державного аудиту бюджетних установ і організацій.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Бюджетні установи і організації не розглядають отримання прибутку і його розподіл між учасниками в якості основної мети своєї діяльності, адже їх створення направлене на

вирішення суспільно значимих задач (в тому числі соціальних, управлінських, освітніх, наукових, культурних та інших). Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі суб'єкти господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік, на підставі даних якого базуються фінансова, податкова, статистична та інші форми бухгалтерської звітності [2].

Бухгалтерський облік бюджетних установ на сучасному етапі має свої особливості. Так, Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки передбачається наступне:

- адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;

- розроблення та запровадження єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів для забезпечення прозорості облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

- установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Міністерством фінансів, Державною казначейською службою і суб'єктами державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;

- підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку [3].

Модернізація системи бухгалтерського обліку покликана забезпечити удосконалення управління державними фінансами і системи контролю за процесом виконання бюджету. Щодо фінансової звітності, то порядок її створення і подання бюджетними установами також має певні особливості.

Так, розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету подають фінансову звітність за встановленою формою органам Державної казначейської служби. Розпорядники та одержувачі коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність органам Державної казначейської служби та місцевим фінансовим органам [4].

Необхідно зазначити, що ні чинне законодавство, яке регулює організацію бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ і організацій, ні згадувана нами Стратегія чітко не передбачають порядок оприлюднення фінансової звітності бюджетних установ. Однак без цього, на наш погляд, стає неможливим дотримання принципу публічності державних фінансів. Крім того, порушується задекларований у Законі України «Про доступ до публічної інформації» принцип прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень – органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, органів влади Автономної Республіки Крим, інших суб'єктів, що здійснюють владні управлінські функції відповідно до законодавства та рішення яких є обов'язковими для виконання [5]. Відповідно до цього закону не може бути обмежено доступ до інформації про розпорядження бюджетними коштами, володіння, користування чи розпорядження державним, комунальним майном, крім випадків, коли оприлюднення або надання такої інформації може завдати шкоди інтересам національної безпеки, оборони, розслідуванню чи запобіганню злочину.

Зауважимо, що поряд із проблемою публічності фінансової звітності бюджетних установ сьогодні гостро постає проблема достовірності цієї звітності. Для розуміння важливості визначення шляхів розв'язання зазначених проблем проаналізуємо результати контролю бюджетних установ, що проводився Державною контрольно-ревізійною службою України у 2008-2010 рр. (табл. 1).

Кількість бюджетних установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, на кінець 2010 року становить 97 % від загальної кількості бюджетних установ, охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель та комісійними перевірками. У 92 % відбувалося проведення витрат з порушенням законодавства. При цьому загальна сума витрат, проведених з порушенням законодавства, складає 7,9 млн. грн., що в 10,3 рази перевищує показники 2008 року. Нецільові витрати державних ресурсів в порівнянні з 2008 роком зросли у 14,4 рази, незаконні – у 4,1 рази.

Ситуація з дотриманням чинного законодавства бюджетними установами з року в рік погіршується, адже тенденція до збільшення порушень в цій сфері є стійкою. В той же час спостерігаються незначні обсяги відшкодованих і поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів, в тому числі нецільових витрат державних ресурсів, незаконних витрат і недостач.

Таблиця 1

Результати контролю бюджетних установ і організацій, що проводився Державною контрольно-ревізійною службою у 2008-2010 рр.*

№	Показники	2008 рік		2009 рік		2010 рік	
		Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.
1	Кількість бюджетних установ, охоплених ревізіями, перевірками державних закупівель та комісійними перевірками	10 591	–	10 009	–	9 431	–
2	Кількість бюджетних установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення	10 491	–	9 790	–	9 153	–
3	Недоотримано фінансових ресурсів спецфондом бюджетних установ і організацій	2 329	179 276,15	2 388	52 493,37	1 865	64 158,14
4	Проведення витрат з порушенням законодавства	9 949	769 682,36	9 260	942 362,56	8 633	7 958 809,08
5	Нецільові витрати державних ресурсів	2 675	183 520,28	2 468	283 499,34	1 594	2 651 806,69
6	Незаконні витрати	9 781	570 804,42	9 127	652 241,91	8 528	2 351 020,56
7	Недостачі	2 241	15 357,66	1 932	6 621,30	1 636	2 955 981,84
8	Виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених						

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

№	Показники	2008 рік		2009 рік		2010 рік	
		Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, грн.
	внаслідок неефективних управлінських дій: - упущені вигоди; - непродуктивні (зайві) витрати	 529 579	 548 882,25 263 819,19	 1 300 2 111	 546 671,29 818 805,76	 x x	 x x
9	Виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	8 316	7 729 884,09	7 587	4 626 272,73	6 502	16 113 370,87
10	Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів: - нецільових витрат державних ресурсів; - незаконних витрат; - недостач	11 510 2 583 11 158 2 249	486 784,65 135 073,10 345 593,98 6 117,57	11 091 2 471 10 764 1 947	475 265,51 80 669,82 390 619,28 3 976,33	10 234 1 605 9 983 1 592	499 194,46 95 336,59 400 566,27 3 291,60

* за даними Головного контрольно-ревізійного управління України [6, 7, 8]

Крім зазначених порушень фахівці Державної контрольно-ревізійної служби виявляли значні втрати фінансових і матеріальних ресурсів, допущені внаслідок неефективних управлінських дій, зокрема упущені вигоди і непродуктивні (зайві) витрати.

Відповідно до Бюджетного кодексу України контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками а також забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;

- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;

- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;

- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету [1].

Розпорядники бюджетних коштів організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Проте результати проведеного дослідження доводять, що чинна система контролю державних фінансів не виконує покладені на неї завдання – забезпечення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності діяльності розпорядників бюджетних коштів, прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень, запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності.

Вважаємо, що бюджетні установи і організації потребують незалежного зовнішнього контролю їх діяльності, враховуючи особливу функцію, яку вони покликані виконувати у суспільстві. Інформація щодо діяльності цих установ має бути достовірною, повною і прозорою. Традиційно підтвердження достовірності такого роду інформації – це завдання аудиторів. Проте ми глибоко переконані, що аудит бюджетних установ і організацій має бути державним, враховуючи те, що їх діяльність належить до основних напрямів державної політики з питань національної безпеки, зокрема: забезпечення конституційних прав і свобод людини і громадянина; зміцнення законності і правопорядку та збереження соціально-політичної стабільності суспільства; забезпечення прозорості в діяльності державних органів, прийнятті

управлінських рішень, інформованості населення, зміцнення на цій основі його довіри до владних інститутів.

Аудит діяльності бюджетних установ було запроваджено з 2006 року, але, на жаль, лише у практику роботи органів державної контрольно-ревізійної служби. Проте даний вид аудиту є внутрішнім і забезпечує здійснення контролю лише на мікроекономічному рівні. Це порушує основні засади зовнішнього аудиту, що вказує на нерозуміння законодавців або на усвідомлене нехтування правової природи державного аудиту. Адже зовнішній незалежний контроль не можна підміняти внутрішнім фінансовим, що проводиться контрольними структурами, які знаходяться в прямому підпорядкуванні уряду та, відповідно, й в залежності від нього. Цієї ж думки дотримуються і провідні фахівці в сфері контролю державних фінансів [9, 10].

Форми аудиту мають відповідати особливостям бюджетних установ і організацій. Так, наприклад, під час проведення фінансового аудиту аналізується правильність ведення обліку, законність та цільове використання державних ресурсів. Під час аудиту ефективності аналізується: діяльність органів виконавчої влади; виконання окремих державних функцій органом виконавчої влади; організації бюджетного процесу; виконання державного (місцевого) бюджету; державних (місцевих) програм; інвестиційних державних і місцевих програм; використання коштів державного (місцевого) бюджету; використання державної власності; використання природних та інших державних ресурсів та ін.

Державний аудит, на відміну від державного фінансового контролю, – це незалежний вид аудиту, тому не може проводитись суб'єктом, що підпорядковується органам виконавчої влади, які безпосередньо управляють суспільними ресурсами, адже це є порушенням принципів незалежності та об'єктивності. Державний аудит в світовій практиці зазвичай здійснює вищий орган державного аудиту, яким в Україні є Рахункова палата. Для виконання завдань державного аудиту вищий орган державного аудиту має зберігати незалежність від організацій, що перевіряються, і бути захищеними від зовнішнього впливу. Така незалежність гарантує збалансованість, надійність і

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

об'єктивність висновків аудиторів вищого органу державного аудиту, тому сприяє досягненню гласності, гарантує ефективний незалежний контроль, а отже, – слугує укріпленню довіри громадян до влади.

Висновки. Таким чином, законодавче закріплення вимоги оприлюднення фінансової звітності бюджетних установ і організацій з обов'язковим проведенням державного аудиту, що здійснюватиметься зовнішнім незалежним органом – Рахунковою палатою України, – дозволить досягти прозорості, ефективності і публічності державного управління, що відповідає потребам громадянського суспільства.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2456-17.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.
3. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34 [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293080&cat_id=293062.
4. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293076&cat_id=293060.
5. Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939-VI [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-17.

Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України"
State Higher Educational Institution "Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine"

6. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2008 рік [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/52431.
7. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2009 рік [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/62546.
8. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу : http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71532.
9. Невідомий, В. Аудит фінансової та бюджетної звітності як виклик часу для держави і суспільства [Електронний ресурс] / Василь Невідомий. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16738058.
10. Симоненко В. Бюджетной системе Украины необходимо глубокое стационарное лечение [Электронный ресурс] / В. Симоненко. – Режим доступа : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16726183.

Слободяник Ю.Б. Государственный аудит бюджетных учреждений и организаций

Аннотация. В статье рассматриваются проблемы государственного контроля бюджетных учреждений и организаций. Обоснована необходимость проведения государственного аудита бюджетных учреждений и организаций для обеспечения принципа публичности их деятельности.

Ключевые слова: бюджетные учреждения и организации, государственный финансовый контроль, государственный аудит.

Slobodyanik Y.B. State audit of public institutions and organizations

Annotation. The article deals with the problems of state control of budgetary institutions and organizations. The necessity of making state audit of budgetary institutions and organizations to ensure the principle of publicity of their activities.

Keywords: budgetary institutions and organizations, state financial control, state audit.

State Higher Educational Institution "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"

Державний вищий навчальний заклад "УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"