

УДК 336.1

**Жадан О. В.**

Науково-дослідний фінансовий інститут

Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління»

**ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ НАД ФОРМУВАННЯМ ЗВІТНОСТІ  
ПРО ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

У статті розглянуто особливості формування фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів, встановлено критерії оцінки її якості та надано пропозиції щодо вдосконалення фінансового контролю над якістю звітності. Визначено критерії оцінки якості звітності та застосування їх під час здійснення фінансового контролю у цьому напрямі. Запропоноване дасть змогу підвищити якість звітності про виконання місцевих бюджетів і результативність фінансового контролю над її формуванням.

**Ключові слова:** фінансовий контроль, бухгалтерський облік, звіт про виконання місцевих бюджетів, критерії якості звітності, розпорядники бюджетних коштів, прозорість звітної інформації.

**Постановка проблеми.** Фінансовий контроль у бюджетній сфері повинен спрямовуватися на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, а також досягнення економії бюджетних коштів. Показники державного фінансового контролю над виконанням місцевих бюджетів свідчать: сума проведених витрат із порушенням бюджетного законодавства протягом 2011–2016 рр. становила від 10% до 23%, у тому числі нецільові витрати за цей період зросли з 54% до 58%. Наприклад, по Запорізькій області у 2011–2016 рр. незаконні, нецільові витрати за рахунок коштів місцевих бюджетів зросли із 52,4% до 65,2% від загальної суми порушень із бюджетними коштами [1].

Результати використання коштів місцевих бюджетів за доходами та видатками відображаються у звітності, яка виконує важливу роль для здійснення прогнозів чи визначення перспектив щодо виконання місцевих бюджетів у майбутньому. Нині звітність про фінансовий стан місцевих бюджетів не повною мірою відповідає сучасним потребам щодо прозорості інформації про державні фінанси, аби користувачі мали достатнє уявлення про рух бюджетних коштів для прийняття правильних економічних рішень.

У зв'язку із цим вважаємо за необхідне дослідити стан фінансового контролю над фінансовою та бюджетною звітністю про виконання місцевих бюджетів і надати пропозиції щодо його вдосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У фаховій літературі питання щодо шляхів модернізації фінансової системи та визначення напрямів контролю над складанням звітності про виконання місцевих бюджетів розглядається такими вченими, як Т.І. Єфименко, З.Б. Живко, Є.В. Калюга, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, І.Ю. Чумакова та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте автори приділяють недостатню увагу особливостям контролю над якістю фінансової й бюджетної звітності та не наголошують, які саме контролюючі органи повинні забезпечувати такий контроль.

**Мета статті** полягає у дослідженні особливостей фінансового контролю над складанням фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів і наданні пропозицій щодо вдосконалення його напрямів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для розкриття питання щодо фінансового контролю

над звітністю про виконання місцевих бюджетів і надання пропозицій щодо його вдосконалення доцільно розглянути:

- особливості формування звітності про виконання місцевих бюджетів;
- визначення критеріїв оцінки фінансової та бюджетної звітності;
- здійснення контролю над звітністю про виконання місцевих бюджетів.

Аналіз наукових праць свідчить про інтерес учених до процесу модернізації фінансової системи України в ході євроінтеграції. Одним із напрямів модернізації фінансової системи держави є бухгалтерський облік і звітність. Серед передумов реформування бухгалтерського обліку в державному секторі Є.В. Калюга визначає впровадження міжнародної нормативної бази, а саме ведення бухгалтерського обліку за методом нарахування та складання на його підставі фінансової звітності [2, с. 21]. Здійснюючи аналіз бюджетного законодавства України в контексті реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектора, Л.Г. Ловінська основним напрямом модернізації бухгалтерського обліку вважає запровадження нових форм звітності [3, с. 24]. Методологію й організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах досліджує С.В. Свірко, в роботі якої сформовано складники управлінського обліку в бюджетних установах [4, с. 235]. Утім, сегмент фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів потребує більш широких досліджень стосовно її формування та підвищення прозорості.

Наукові праці з перевірки фінансової звітності в бюджетних установах свідчать, що її метою вчені вважають правильність складання фінансової звітності та попередження недостовірного обліку й звітності. Так, І.Ю. Чумакова [5, с. 102] підкреслює, що під час контролю над звітністю необхідним є встановлення її достовірності на всіх етапах контролю діяльності бюджетних установ. Наголошує на потребі перевірки вірогідності фінансової й бюджетної звітності, яка може підтверджуватися проведеними в установленний термін інвентаризаціями, перевітками, контрольними замірами, обстеженнями, звірянням розрахунків тощо, Т.І. Єфименко [6, с. 732]. З.Б. Живко [7, с. 285] вважає, що під час контролю стану обліку та звітності слід перевіряти своєчасність та якість складання фінансової звітності. Проте науковець не розкриває критеріїв, за якими повинна здійснюватися перевірка якості.

Отже, автори у своїх працях переважно стверджують, що складання та подання звітності перевіряється на дотримання своєчасності, достовірності фінансової звітності тощо. Водночас вони майже не розглядають такий важливий критерій оцінки звітності, як її якість, і не визначають, на які органи влади на різних етапах складання звітності покладаються повноваження щодо забезпечення якості фінансової та бюджетної звітності.

Відповідно до Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) розпорядники бюджетних коштів складають фінансову та бюджетну звітність [8]. Фінансова звітність відображає фінансове становище розпорядника, результати діяльності та рух грошових коштів щодо виконання бюджетів, а бюджетна – стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Форми фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2012 № 60 «Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів» (далі – наказ № 60) [9], одночасно з яким у державному секторі діє Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 101 «Подання фінансової звітності» (надалі – Н(П)СБО 101) [10], що визначає вимоги до складання розпорядниками бюджетних коштів фінансової звітності по їх бюджетних установах.

Метою модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 рр. [11], є підвищення якості, повноти та достовірності звітних даних. Якість звітних даних залежить від організації системи бухгалтерського обліку, процес реформування якої сьогодні триває: запроваджуються національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі, розроблені на основі міжнародних стандартів.

На міжнародному рівні Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в 2010 р. було розроблено та затверджено Концептуальну основу фінансової звітності [12], в якій надано якісні характеристики корисності інформації, наведеної у фінансових звітах.

На підставі розділу 3 Концептуальних основ фінансової звітності [12] критеріями оцінки якості звітності про виконання місцевих бюджетів можна визначити такі:

- своєчасність означає, що всі учасники бюджетного процесу повинні подавати звітність про виконання місцевих бюджетів у чітко визначені нормативними документами (національні стандарти, інструкції тощо) терміни. Звітна інформація повинна бути отримана вчасно, аби вона могла правильно впливати на економічні рішення органів місцевої влади й інших осіб, яким вона потрібна;

- повнота передбачає, що склад фінансової та бюджетної звітності, яка подається, повинен відповідати переліку форм, зазначених у Н(П)СБО 101 [10] або Наказі № 60 [9];

- періодичність подання звітності (щомісяця, щокварталу або щороку), зазначена в Н(П)СБО 101 [10] або Наказі № 60 [9] для кожної форми звітності, якої необхідно дотримуватися, щоб звітна інформація була своєчасною та актуальною для її користувачів;

- правильність заповнення форм звітності, дотримання щодо цього вимог Н(П)СБО 101 [10] і Наказу № 60 [9];

- доречність звітності, яка означає, що: 1) інформацію про виконання місцевих бюджетів можна використати як вхідні дані для розрахунку прогнозних даних по доходах і видатках бюджету; 2) інформацію про доходи бюджету за поточний рік, яку доцільно використати як основу для розрахунку доходів у майбутні роки, можна також зіставляти з передбаченнями доходу за поточний рік, зробленими у минулі роки. За результатами таких зіставлень користувачі інформації можуть виправити та вдосконалити методи розрахунку прогнозних даних про виконання бюджету;

- достовірність даних фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів означає, що вони повинні бути: 1) повними, тобто охоплювати всю інформацію, необхідну для розуміння стану виконання місцевих бюджетів, а також містити всі необхідні описи та пояснення до звітності; 2) нейтральними, тобто одні компоненти не повинні необґрунтовано наголошуватися, а значимість інших – необґрунтовано зменшуватися; різні або пропуски у поясненнях до неї, компоненти звітності повинні мати однакову вагу та сприйматися користувачами однаково; 3) без помилок;

- співставність даних у різних звітах. Наприклад, інформація, що міститься у звітності про виконання бюджету м. Енергодар Запорізької області, повинна бути такою, щоб її можна було порівняти з даними про виконання бюджету м. Мелітополь цієї ж області, а також співставити з інформацією про виконання бюджету м. Енергодар за I квартал поточного року з подібною тільки за I квартал минулого року. При цьому порівнювання звітних даних про виконання бюджету в різних регіонах повинно здійснюватися залежно від факторів наповнення бюджету в певному регіоні;

- можливість перевірки, тобто різні поінформовані та незалежні спостерігачі за інформацією про виконання бюджету можуть переконатися у достовірності інформації про суми доходів бюджету, які збігаються із цими ж даними, отриманими від фіскальної служби;

- зрозумілість означає, що дані про виконання місцевих бюджетів повинні бути подані за бюджетною класифікацією, охарактеризовані у поясненнях до звітності та подані ясно й стисло.

На підставі вищевказаних критеріїв для визначення рівня якості звітності про виконання місцевих бюджетів пропонуємо встановити для кожного критерію числове значення (табл. 1).

Таблиця 1  
Оцінка якості фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів відповідно до встановлених критеріїв

№ з/п	Критерій	Максимальне значення
1	Своєчасність	0,05
2	Повнота	0,10
3	Періодичність подання	0,05
4	Правильність заповнення форм	0,15
5	Доречність	0,15
6	Достовірність даних	0,20
7	Співставність	0,10
8	Можливість перевірки	0,05
9	Зрозумілість	0,15
	<b>Разом:</b>	<b>1,00</b>

Джерело: розроблено автором на основі [12]

У табл. 1 запропоновано дев'ять критеріїв оцінки, які мають різне вагове значення – від 0,05 до 0,20. Залежно від суми значень усіх критеріїв установлюється рівень якості фінансової та бюджетної звітності: а) 1–0,7 – високий; б) 0,7–0,4 – середній; в) 0,4–0,1 і менше – низький.

На нашу думку, доцільно застосовувати критерії, зазначені в табл. 1, для оцінки якості фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів, тому що це дасть змогу підвищити корисність звітної інформації про виконання місцевих бюджетів для потенційних інвесторів, позичкодавців та інших кредиторів під час прийняття ними рішень про надання фінансових ресурсів органам місцевої влади. Відповідність звітної інформації таким критеріям сприятиме поліпшенню результатів проведення контролю відповідними контролюючими органами над веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової та бюджетної звітності.

Фінансовий контроль над складанням звітності про виконання місцевих бюджетів є необхідним інструментом в управлінні бюджетними коштами, який здатний сприяти підвищенню якості, повноти та достовірності звітних даних, на основі яких приймаються управлінські рішення у сфері державних фінансів.

Розпорядники бюджетних коштів формують звітність про виконання місцевих бюджетів за допомогою засобів програмного забезпечення ДКСУ. На цьому етапі керівництво установи розпорядника бюджетних коштів організовує та забезпечує здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [8].

Проте нині внутрішні аудитори бюджетних установ здійснюють фінансовий аудит, який переважно спрямований на перевірку фінансової звітності щодо її відповідності аналогічним даним у різних формах звітності та формам, затвердженим законодавством. Натомість вважаємо, що під час контролю над формуванням фінансової та бюджетної звітності розпорядникам бюджетних коштів потрібно приділяти увагу правдивості даних, доречності, зрозумілості, співставності інформації про виконання місцевих бюджетів, що сприятиме підвищенню якості звітних даних.

Після формування бюджетної та фінансової звітності розпорядники бюджетних коштів подають її до органів ДКСУ. Проте нормативними документами не встановлено вимоги до перевірки інформації, зазначеної у звітності, на її корисність для користувачів.

Центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ) [13].

Відповідно до Положення про державну аудиторську службу [13], ДАСУ здійснює контроль над веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності, а також станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Крім цього, органи ДАСУ повинні акцентувати увагу на аудиті якості фінансової звітності.

Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) за звітністю про виконання бюджетів

забезпечується Рахунковою палатою України [14] шляхом проведення нею фінансового аудиту, який полягає у перевірці, аналізі й оцінці правильності ведення, повноти обліку та достовірності звітності про надходження та витрати бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства під час здійснення операцій із бюджетними коштами.

Вважаємо, що Рахункова палата України повинна також виконувати аудит корисності цієї звітності для суспільства, а саме аналізувати зрозумілість звітних даних, їх доречність і співставність.

Потрібно зазначити, що наявна система контролю над формуванням звітності про виконання місцевих бюджетів на відміну від запропонованої недостатньо акцентує увагу на перевірці якості цієї звітності.

Вважаємо, що під час здійснення контролю над формуванням звітності на кожному його етапі контролюючими органами повинна проводитися оцінка звітності на її якість на підставі значень критеріїв, наведених у табл. 1, а у разі отримання значення, що відповідає низькому рівню якості, до виконавців формування звітності мають застосовуватися відповідальність і заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, передбачені БКУ [8].

У зв'язку з вищезазначеним пропонуємо внести зміни до нормативно-правових актів, а саме:

– статтю 58 БКУ [8] доповнити текстом такого змісту: «Бюджетна та фінансова звітність про виконання бюджетів відповідає таким критеріям: вчасність, повнота та періодичність поданої інформації; правильність заповнення форм звітності; доречність, правдивість, співставність, можливість перевірки та зрозумілості звітних даних»;

– частину першу статей 110, 112 і 113 БКУ [8] доповнити пунктами такого змісту: «За відповідністю фінансової та бюджетної звітності про виконання бюджетів визначеним у статті 58 цього Кодексу критеріям».

Внесені пропозиції дадуть змогу підвищити своєчасність складання та корисність звітності про виконання місцевих бюджетів, а контролюючим органам – здійснювати оцінку звітності бюджетних установ на її якість.

**Висновки.** Таким чином, стан фінансового контролю над складанням звітності про виконання місцевих бюджетів свідчить, що контролюючим органам слід більше приділяти уваги аудиті якості фінансової звітності та перевірці її на дотримання таких критеріїв, як можливість перевірки, доречність і зрозумілість звітних даних. На підставі Концептуальних основ фінансової звітності запропоновано визначити критерії оцінки якості звітності про виконання місцевих бюджетів, а також розширити сферу повноважень органів, які повинні забезпечувати контроль над складанням фінансової та бюджетної звітності. Це підвищить якість звітності та результати виконання місцевих бюджетів у цілому. Подальшим дослідженням у цьому напрямі стане визначення ефективної методики фінансового контролю над якістю звітності про виконання місцевих бюджетів.



### Список використаних джерел:

1. Статистична інформація про результати діяльності органів Державної аудиторської служби України / Офіційний веб-сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
2. Калюга Є.В. Передумови реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Є.В. Калюга // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 21. – № 2. – С. 18–26.
3. Бухгалтерський облік і контроль державного сектора в умовах модернізації управління державними фінансами : [монографія] : у 2-х т. Т. 1. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / За ред. Л.Г. Ловінської. – К., 2013. – 566 с.
4. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові / С.В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 2. – С. 235–250.
5. Державний фінансовий контроль : [підручник] / І.Ю. Чумакова, Н.В. Шульга ; за заг. ред. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2013. – 412 с.
6. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : [навч. посіб.] / С.В. Свірко [та ін.] ; передм. Т.І. Єфименко. – К. : Акад. фін. управління, 2012. – 944 с.
7. Контрольно-ревізійна діяльність : [навч. посіб.] / З.Б. Живко, І.О. Ревак, М.О. Живко. – К. : Алерта, 2012. – 496 с.
8. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
9. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання місцевих бюджетів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.01.2012 № 60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/215068>.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28 січня 2010 р. за № 103/17398 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
11. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80/page>.
12. Концептуальна основа фінансової звітності: Міжнародний документ від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
13. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
14. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

### Жадан Е. В.

Научно-исследовательский финансовый институт  
Государственного учебно-научного учреждения «Академия финансового управления»

## КОНТРОЛЬ НАД ФОРМИРОВАНИЕМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ О ВЫПОЛНЕНИИ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ

### Резюме

В статье рассмотрены особенности формирования финансовой и бюджетной отчетности о выполнении местных бюджетов, установлены критерии оценки ее качества и даны предложения относительно усовершенствования финансового контроля над качеством отчетности. Определены критерии оценки качества отчетности и применение их при осуществлении финансового контроля в этом направлении. Предложенное позволит повысить качество отчетности о выполнении местных бюджетов и результативность финансового контроля над ее формированием.

**Ключевые слова:** финансовый контроль, бухгалтерский учет, отчет о выполнении местных бюджетов, критерии качества отчетности, распорядители бюджетных средств, прозрачность отчетной информации.

### Zhadan O. V.

Scientific-Research Financial Institute,  
State Educational-Scientific Establishment “Academy of Financial Management”

## FINANCIAL CONTROL OVER THE FORMATION OF REPORTING ON THE EXECUTION OF LOCAL BUDGETS

### Summary

In this article, the features of formation of financial and budgetary reports on the execution of local budgets are considered, criteria for assessing the quality are set, and the author gives proposals to improve financial reporting quality control. The criteria for assessing the quality of reporting and their application in the implementation of financial control in this direction are determined. The proposed will increase the quality of reporting on the implementation of local budgets and the effectiveness of financial control over its formation.

**Keywords:** financial control, accounting, report on execution of local budgets, quality criteria of reporting, budget funds managers, transparency of reporting information.