



Михайло ЛУЧКО

доктор економічних наук, професор
завідувач кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет

Христина РОМАНЮК

магістр
кафедри фінансового контролю та аудиту
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

КОМПЛЕКСНИЙ АНАЛІЗ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І ЙОГО СКЛАДОВІ

Бюджетні установи функціонують на основі фінансування, яке здійснюється на підставі належним чином затвердженого кошторису. За своєю сутністю – це документ, який ілюструє фінансову сторону суб'єкта державного сектору та містить дані про грошові (фінансові) кошти. В умовах хронічного дефіциту фінансування, розвитку кризових явищ в діяльності бюджетних установ, які викликані об'єктивними причинами, в тому числі незалежними від самого суб'єкта, аналіз виконання кошторису може служити одним з вагомих інструментів оптимізації господарювання.

Традиційно джерелами аналізу виступають дані звітності. Звітність суб'єктів державного сектора поділяється на фінансову, бюджетну, статистичну, податкову. Відповідно бюджетна та фінансова звітність виступають найбільш повним інформаційним забезпеченням для аналізу фінансових активів. Найбільш простим варіантом аналізу, який може бути застосований щодо кошторису бюджетної установи є ідентифікація структури передбачених витрат і доходів, встановлення абсолютних відхилень фактичних і запланованих витрат (видатків) і доходів.

Однак для формування цілісної картини та розробки заходів з оптимізації діяльності цього недостатньо [1; 3; 4]. На наш погляд, окрім такого аналізу доцільно також здійснювати структурно-динамічний аналіз грошових коштів бюджетних установ, завданням якого є визначення оптимального співвідношення високоліквідних активів у структурі валюти балансу, яке б відповідало періоду ефективного виконання кошторису і формуванню відповідного залишку на рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» тощо. Такий аналіз можна розпочати з проведення оцінки і відповідних обчислень показників за даними балансу. З точки зору отримання інформації для управління в цьому контексті можна дослідити стан і динаміку дебіторської заборгованості та заборгованості перед постачальниками; розрахунків за іншими операціями; фінансових активів, пов'язаних з грошовими документами; грошових коштів по рахунках обліку (наприклад, реєстраційних) тощо.

В частині аналізу доходів окрім кошторису, доцільно проаналізувати дані Звіту про фінансові результати та Звітів про використання коштів загального і спеціального (зокрема: Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, Звіту про надходження і використання коштів за іншими джерелами власних надходжень та Звіту про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду) фондів. Аналіз доцільно проводити як структурний, так і за абсолютними відхиленнями.

Достатньо інформаційними для керівництва будуть також результати аналізу динаміки надходження грошових коштів, проведеного на основі Звіту про фінансові результати. Їх розпорядники бюджетних коштів різних рівнів (в т.ч. керівники бюджетних установ і організацій) можуть використати для обґрунтування рішень щодо розвитку тих чи інших напрямів діяльності і видів надання послуг. Наприклад, якщо говорити про спеціальний фонд,



то при його збільшенні слід звернути увагу на те, які саме види послуг принесли максимальний позитивний, чи, навпаки, негативний результат і прийняти відповідні рішення щодо планування діяльності на наступний звітний період. Можливо слід припинити надання деяких видів послуг.

Єдиний момент, який слід врахувати при цьому – це чи не стосуються ці послуги соціально незахищених верств населення. Бо в умовах соціально-орієнтованого суспільства не лише бюджетні установи, а й усі інші суб'єкти господарювання мають брати активну участь у соціальних проектах. Це принципове завдання, яке слід вважати пріоритетним для країни, яка орієнтується на міжнародні і європейські цінності.

Зважаючи на те, що аналіз виконання кошторису бюджетної установи є необхідною умовою, яка дозволяє ефективно управляти її видатками, в процесі його здійснення доцільно використати облікові дані, які стосуються видатків у розрізі окремих видів робіт, що дозволяє в подальшому розробити заходи з підвищення їх результативності. Зазвичай, якщо проаналізувати структуру надходження грошових коштів від надання платних послуг то можна спостерігати значну частку надходжень від надання послуг, що надаються бюджетними установами згідно їхньої основної діяльності. Але можливі варіанти, коли установа не надає якихось послуг, з дозволеного чинним законодавством переліку, а є неї є можливості для їх надання. Тому керівництву слід буде продумати заходи щодо розширення переліку послуг своєї бюджетної установи.

Особливістю обліку в бюджетних установах є облік видатків, які поділяються на касові та фактичні. Розподіл видатків в обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів [2].

При аналізі кошторисних показників хорошу інформаційність матиме оцінка касових і фактичних видатків, здійснена на основі даних Карток аналітичного обліку (відповідно фактичних і касових видатків) в розрізі кодів економічної класифікації (2111; 2120; 2210; 2230 тощо). Окрім того, аналіз касових та фактичних видатків потрібно здійснювати як в цілому, так і за окремими КЕКВ. Це дозволяє викрити факти невиконання кошторисних призначень або технічно допущені надлімітні витрати (які фактично можуть кваліфікуватися як порушення), що дає можливість оцінити фінансову дисципліну бюджетної установи.

Головним джерелом інформації для такого напрямку аналізу є звітність про виконання загального та спеціального фондів кошторису [5].

Не менш важливо на рівні окремих бюджетних установ проводити аналіз таких важливих показників їх діяльності, як питомі видатки у розрахунку на основну одиницю обсягу діяльності. Тобто аналізувати не лише сумарні видатки, а й вищеназваний показник, що в певному сенсі характеризує ефективність діяльності установи. Лише на такій основі реально можна досягти підвищення результативності та економного використання обмежених бюджетних коштів.

Таким чином, комплексний аналіз виконання кошторису забезпечує зацікавлених осіб, головню керівництво, більш якісною та детальнішою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію діяльності загалом і використання бюджетних коштів зокрема. При його проведенні слід логічно включати до складу аналізованих показників ті дані, запити щодо яких має система управління бюджетною установою. Одним з найбільш простих і малозатратних способів виявлення таких запитів є проведення анкетування керівників різних рівнів управління щодо даних, які вони використовують, або хотіли б використати для управлінських цілей.

Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ. Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. 2911. Вип. 24. С.24-34.



2. Лучко М. Децентралізація: окремі питання методики аналізу ефективності управління коштами місцевих бюджетів. *Галицький економічний вісник*. 2018. Том 55. № 2. С. 121–128.
3. Савчук І. Облік касових та фактичних видатків в бюджетних установах. Радник у сфері бюджетної бухгалтерії. 2021. URL: <https://rbb.radnyk.ua/posts/oblik-kasovyh-ta-faktychnyh-vydatkiv-v-byudzhetnyh-ustanovah/>.
4. Сисюк С.В. Проблеми здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. *Галицький економічний вісник*. 2005. № 1. С. 133-138.
5. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2014. 39 с.
6. Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 230 с.

Оксана НЕСТЕРЕНКО

доктор економічних наук, доцент,
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

МІСЦЕ ПІДПРИЄМНИЦЬКОГО РИЗИКУ В АУДИТІ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Інтегрована звітність дозволяє керівництву компанії вибудувати цілісну картину процесу створення вартості компанії, оцінити реалізацію стратегії розвитку, досягнуті результати, і, найголовніше, виявити проблемні аспекти діяльності суб'єкта господарювання і вчасно усунути або запобігти їм, оскільки наслідки впливу ризиків в бізнес-моделі найбільш повно проявляються в процесі формування інтегрованої звітності, а також на етапі прийняття за її даними рішень зацікавленими особами. Структурно інтегрований звіт повинен розкривати інформацію про ризики, які впливають на можливість створювати вартість організацією в коротко-, середньо- та довгостроковому періоді і на корпоративні механізми управління, а інтегрована облікова система повинна забезпечити оцінку можливих наслідків ризиків (загроз) та сприяти розробленню дієвих заходів для їх мінімізації в процесі аудиту.

При цьому, при формуванні інтегрованої звітності доцільно розглядати ризики з двох сторін, по-перше, це ризики, які виникають в бізнес-моделі суб'єкта господарювання та мають розкриватися в інтегрованому звіті, по-друге, це власне бухгалтерські ризики інтегрованої звітності, які повинен враховувати управлінський персонал в процесі формування та оприлюднення інтегрованої звітності. До другої групи ризиків доцільно віднести ризики недостовірного розкриття показників інтегрованого звіту за розділами, неочікуваної реакції стейкхолдерів на показники інтегрованого звіту, невчасного чи занадто розгорнутого формату подання інформації тощо.

Для розробки адекватного обліково-аналітичного інструментарію розкриття інформації про ризики бізнес-моделі та інтегрованої звітності й їх нівелювання чи мінімізації при проведенні аудиторської перевірки, доцільно провести термінологічний аналіз сутності підприємницького ризику.

Дослідження наукових літературних та нормативних джерел показало, що на сьогодні відсутнє однозначне розуміння ризику, зокрема як в підприємстві так і в обліку. Ризик, в будь-якому його прояві – це складне багатоаспектне явище, що має безліч визначень. Така ситуація пояснюється, зокрема, певним ігноруванням теорії ризиків у існуючому