МЕТОДОЛОГІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

METHODOLOGY OF ORGANIZATION OF ANALYSIS AND CONTROL OF FINANCIAL STATEMENTS OF BUDGETARY INSTITUTIONS

УДК 657.37

Рекова Н.Ю.
д.е.н., професор, професор кафедри «Економіка підприємства»
Донбаська державна машинобудівна академія
Кононенко О.Л.
аспірант
Донбаська державна машинобудівна академія

У статті удосконалено методологію організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ, яка ґрунтується на гіпотезі про створення такої системи аналізу та контролю фінансової звітності бюджетної установи, яка надавала би можливість максимізувати позитивні екстерналії діяльності та управлінських рішень бюджетних установ для досягнення державних інтересів у бюджетній політиці. Сформовано принципи, функції, методи методології організації аналізу і контролю фінансової звітності бюджетних установ, що у сукупності мають сприяти своєчасному та якісному прийняттю управлінських рішень в бюджетному процесі на основі систематизованої інформації, зростанню транспарентності органів державного управління та самоврядуванні, забезпеченню зрозумілості фінансових показників бюджетних установ для іноземних користувачів фінансової звітності в умовах її гармонізації є європейськими вимогами.
Ключові слова: *методологія, організація, аналіз, контроль, фінансова звітність, бюджетна установа.*

В статье усовершенствована методология организации анализа и контроля финансовой отчетности бюджетных учреждений, которая основывается на гипотезе о создании такой системы анализа и контроля финансовой отчетности бюджетного учреждения, которая предоставляла бы возможность максимизировать положительные экстерналии деятельности и управленческих решений бюджетных учреждений для достижения государственных интересов в бюджетной политике. Сформированы принципы, функции, методы методологии организации анализа и контроля финансовой отчетности бюджетных учреждений, которые в совокупности должны способствовать своевременному и качественному принятию управленческих решений в бюджетном процессе на основе систематизированной информации, роста транспарентности органов государственного управления и самоуправления, обеспечения понятности финансовых показателей бюджетных учреждений для иностранных пользователей финансовой отчетности в условиях ее гармонизации с европейскими требованиями.
Ключевые слова: *методология, организация, анализ, контроль, финансовая отчетность, бюджетное учреждение.*

The article improves the methodology of analysis and control of financial statements of budgetary institutions, which is based on the hypothesis of creating a system of analysis and control of financial statements of budgetary institutions, which would maximize positive externalities and management decisions of budgetary institutions to achieve public interests in budget policy. The principles, functions, methods of methodology of analysis and control of financial statements of budgetary institutions are formed, which together should promote timely and high-quality management decisions in the budget process on the basis of systematized information, increasing transparency of public administration and self-government, ensuring clarity of financial indicators. foreign users of financial statements in terms of its harmonization are European requirements.
Key words: *methodology, organization, analysis, control, financial reporting, budgetary institution.*

Постановка проблеми. Розвиток аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ має ґрунтуватися на розробці комплексної взаємодії цих функціональних процесів для формування аналітично-статистичної інформації про ефективність та результативність надходжень та використання бюджетних коштів, які полягатимуть в основу оцінки критеріїв якості роботи головних розпорядників та для вимірювання впливу наслідків діяльності та управлінських рішень бюджетних установ на досягнення державних інтересів у бюджетній політиці. Вихідним етапом досліджень щодо означеної сфери наукового пошуку є обґрунтування удосконалення методології організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у теорію аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ зробили вітчизняні вчені: О. Дорошенко [1], І. Єпіфанова [2], Л. Кемарська [3], С. Левицька [4], Н. Лиско [5], К. Назарова [6], О. Шинкаренко [7], Л. Штимер [8]. Віддаючи належне доробку зазначених та інших вчених, слід зазначити, що проблематика аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ залишається недостатньо вивченою. Зокрема, фрагментарно дослідженими залишаються питання розвитку методології аналізу фінансової звітності бюджетних установ

Постановка завдання. Метою статті є удосконалення методології організації аналізу і контролю фінансової звітності бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологія розуміється науковцями як вчення про метод діяльності як такий, включає принципи, методи діяльності і знання, що відображує їх.

В основі будь-якого дослідження лежить гіпотеза. На підставі проведеної роботи визначимо її як припущення про створення такої системи аналізу та контролю фінансової звітності бюджетної

установи, яка надавала би можливість максимізувати позитивні екстерналії діяльності та управлінських рішень бюджетних установ для досягнення державних інтересів у бюджетній політиці.

За типом взаємодії така методологія буде реалізовуватися в межах аспектів:

методології суб'єкт-об'єктної взаємодії, адже передбачає узгоджений та скоординований вплив суб'єктів на різних рівнях на об'єкти аналізу та контролю;

методології суб'єкт -суб'єктної взаємодії, передбачаючи удосконалення відносин між суб'єктами аналізу та контролю;

методології процесу, як впорядкованої діяльності суб'єктів за певними принципами, методами, організацією їх відносин, які спрямовані на розвиток системи аналізу та контролю фінансової звітності.

В межах першої типології бачиться доцільним розглядати саме організаційні аспекти аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ.

Термін «організація» походить від грец. ὄργανον – інструмент. Тобто сама організація будь-якого процесу – це його впорядкування через розподіл завдань між його учасниками для досягнення певної мети. Відповідно, організаційний аспект тісно пов'язаний із методологією забезпечення процесу – визначенням задач, принципів, функцій та методів організаційної взаємодії. Отже, констатується цілісна єдність пропонованої методології.

Задачі, що полягають в основу наукового пошуку визначимо наступним чином:

удосконалення системи обліково-інформаційного забезпечення аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ з метою скорочення часових лагів між проведенням контролю, аналізу і використанням їх результатів, підвищення їх достовірності та прогностичності;

підвищення результативності формування, розподілення та використання бюджетних асигнувань бюджетних установ, що сприятиме поліпшенню фінансового забезпечення рівня та якості функцій, що виконуються бюджетними установами, зниженню непродуктивних втрат, більш обґрунтованому плануванню бюджету, та його виконанню;

забезпечення суб'єктів аналізу фінансової звітності на всіх рівнях (держава, контролюючі організації, міністерства та відомства, громадськість, розпорядники бюджетних коштів вищого рівня тощо) якісною, зрозумілою та достовірною інформацією з додержанням національних та міжнародних стандартів;

визначити субординацію органів фінансового контролю та інших контролюючих організацій, розпорядників бюджетних коштів, сформувати перелік їх функціональних обов'язків, послідовність та зв'язок процедур здійснення контролю та аналізу.

В межах реалізації першого завдання необхідно розвинути систему обліково-інформаційного забезпечення аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ на основі систематизації показників аналізу та контролю фінансової звітності за певними характеристиками. Показники контролю, окрім безпосередньо рівня правильності та законності складання звітності, кількості порушень та притягнень до відповідальності, мають поєднувати контроль ретроспективних даних фінансової звітності із плановими щодо бюджетних асигнувань та витрат бюджетних установ.

Показники аналізу фінансової звітності, перевіреної в процесі контролю, мають включати релевантну оцінку фактичного/поточного стану та перспектив фінансового забезпечення бюджетних установ, ефективності використання бюджетних коштів, впливу фінансових показників (особливо консолідованої фінансової звітності) за сферами діяльності на мезо- та макроекономічний та соціальний стан, що стане інформаційною основою для обґрунтування потенційних бюджетних програм та проектів задля додержання інтересів держави та регіонів.

В межах другої задачі результатом має стати методичний підхід до аналізу фінансової звітності бюджетних установ. Він має виходити із зв'язку із середньостроковими та стратегічними пріоритетами бюджетної політики, тобто через розподілення бюджетних асигнувань та їх використання у такий спосіб, який відповідатиме національним цілям державної політики у перспективі.

У світлі цього відправним пунктом аналізу має стати оцінка результативності діяльності бюджетної установи з точки зору додержання оперативних, тактичних та стратегічних цілей. Бачиться, що аналіз має проводитися за сегментами діяльності бюджетних установ, в розрізі регіонів, рівня розпорядника бюджетних коштів та інших ознак на підставі часткових показників та узагальнюватися у інтегральні для порівнянності за ознаками та в цілому.

Також запровадження аналізу уможливлюватиме визначення синергетичного ефекту у аналізі консолідованої звітності, тобто досягнення більшого результату через колективні дії бюджетних установ.

Для розв'язання третьої задачі необхідно сформувати методичний підхід до проведення контролю фінансової звітності бюджетних установ на основі встановлення його процедурного забезпечення, стандартів, підходів до оцінювання його якості. Результатом такого контролю має стати забезпечення дотримання бюджетними установами нормативного регулювання та економії активів, підвищення достовірності та якості інформаційних потоків бюджетної установи. У релевантній взаємодії із аналізом фінансової звітності контроль дозволятиме досягти доцільними й ефективними способами стратегічних та оперативних цілей держави у бюджетному процесі.

Науковим результатом вирішення останнього завдання має стати організаційний механізм проведення аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ із характерними йому методами, інструментами, засобами, важелями.

Пропонована методологія наукового пошуку результативної форми організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетної установи наведена на рис. 1.

Визначивши методологію дослідження, звернемося до її елементів – принципів, функцій, методів.

На підставі узагальнення наукових джерел систематизовано наступні принципи контролю та аналізу фінансової звітності:

методологічні принципи (системний підхід, процесно-функціональний підхід, аналітичний підхід, оціночний підхід, прогностичний підхід, комунікативний підхід, управлінський підхід);

етичні принципи (незалежність, достовірність, об'єктивність, обґрунтованість, чесність, конфіденційність, професійна компетентність, сумлінність, фахова поведінка, доброзичливість);

принципи організації контролю та аналізу (результативність, системність, комплексність, регулярність, періодичність, чіткість, гнучкість, лаконічність, повнота, пріоритетність, законність, гласність, зрозумілість та адекватність тлумачення, доречність та своєчасність, ієрархічне підпорядкування);

принципи реалізації контролю та аналізу (ефективність, професійний скептицизм, документування, планування, суттєвість, доказовість, розмежування відповідальності, обґрунтованої впевненості, уніфікованості).

Функції контролю та аналізу фінансової звітності наводяться у науковій літературі [9]. Крім того, можливо визначити наступні функції системи контролю та аналізу фінансової звітності.

Функція додержання законності має забезпечувати правильне ведення бухгалтерського обліку та відповідне йому повне, достовірне та своєчасне відображення показників у фінансовій звітності бюджетної установи, попереджаючи або вчасно виправляючи бюджетні правопорушення;

Превентивна функція спрямована на профілактику бюджетних правопорушень, недопущення викривлення результатів аналізу через достовірну фінансову звітність бюджетної установи;

Інформаційна функція забезпечує формування інформаційної бази щодо стану фінансового забезпечення бюджетних установ, його ефективності та результативності, потреб у бюджетних коштах у майбутньому, впливу діяльності бюджетних установ на макроекономічну ситуацію.

Управлінська функція полягає у прийнятті та реалізації певних управлінських рішень щодо об'єкту контролю та аналізу, формуванні їх можливих альтернатив, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів ресурсів держави та забезпечення державних інтересів.

Функція таргетування полягає у встановленні на основі результатів аналізу та контролю фінансової звітності системи цілей щодо максимально можливого рівня соціального та економічного ефекту у країні.

Дослідницька функція полягає у виявлені впливу результатів аналізу фінансової звітності на соціально-економічний стан країни.

Діагностична функція включає діяльність з оцінки та аналізу формування та використання бюджетних коштів, виявлення резервів зростання фінансової забезпеченості бюджетної установи, реальної потреби у майбутньому фінансуванні, діагностику складу та структури бюджетних асигнувань та їх витрачання за напрямами діяльності бюджетних установ та інші напрями діагностування.

Оптимізаційна функція – обґрунтовує розподілення бюджетних асигнувань між бюджетними установами різних регіонів та напрямів діяльності для максимізації досягнення економічного та соціального ефекту;

Прогностична функція дозволяє оцінити на перспективу наслідки від зміни бюджетної політики, прогнозні витрати та бюджетні асигнування.

Методи аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ згруповано наступним чином:

методи обробки інформації (збір; систематизація; узагальнення; фіксація; обробка; інтерпретація; зберігання);

методи аналізу і контролю (моніторинг, аналіз, опитування, обстеження, анкетування, аналітичні процедури, спостереження, перевірка документації, фізична перевірка, підтвердження, балансовий метод, оцінювання, метод порівняння, індексний метод, факторний аналіз, інтегральний метод).

Елементи забезпечення методології організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ узагальнимо на рис. 2.

Наведена методологія організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ є частиною комплексного механізму державного фінансового контролю, що також включає координацію фіскальної та економічної політики.

Найбільше сподівання викликає потенційна можливість формування транспарентної бюджетної політики, яка дозволяє відслідковувати як на рівні держави, так і на рівні громадськості основних індикаторів фінансування надання державних послуг, що забезпечують добробут суспільства та формують державний інтерес.

Висновки з проведеного дослідження. У статті удосконалено методологію організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджет-

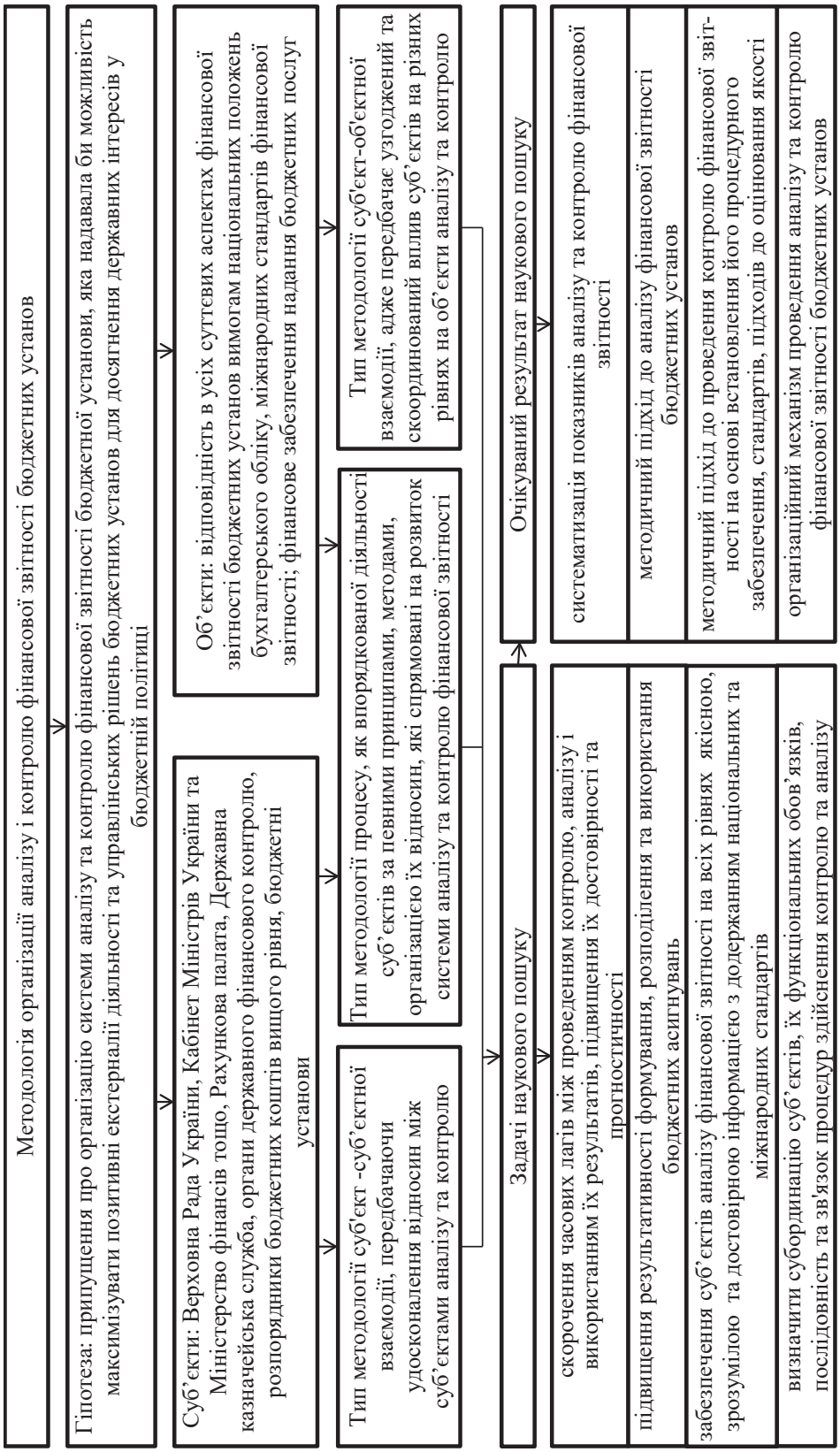


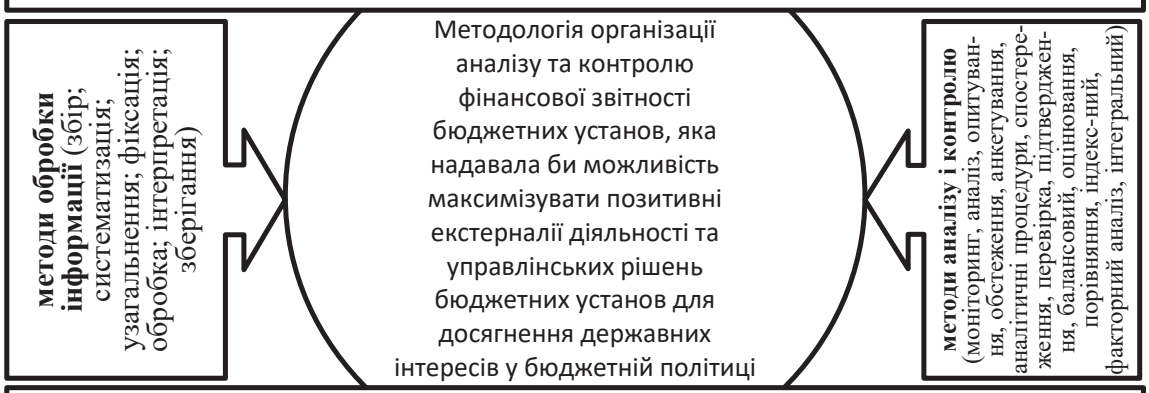
Рис. 1. Методологія організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ

методологічні принципи (системний підхід, процесно-функціональний підхід, аналітичний підхід, оціночний підхід, прогностичний підхід, комунікативний підхід, управлінський підхід);

етичні принципи (незалежність, достовірність, об'єктивність, обґрунтованість, чесність, конфіденційність, професійна компетентність, сумлінність, фахова поведінка, доброзичливість);

принципи організації контролю та аналізу (результативність, системність, комплексність, регулярність, періодичність, чіткість, гнучкість, лаконічність, повнота, пріоритетність, законність, гласність, зрозумілість та адекватність тлумачення, доречність та своєчасність, ієрархічне підпорядкування);

принципи реалізації контролю та аналізу (ефективність, професійний скептицизм, документування, планування, суттєвість, доказовість, розмежування відповідальності, обґрунтованої впевненості, уніфікованості).



Функція додержання законності має забезпечувати правильне ведення бухгалтерського обліку та відповідне йому повне, достовірне та своєчасне відображення показників у фінансовій звітності бюджетної установи, попереджаючи або вчасно виправляючи бюджетні правопорушення. **Превентивна функція** спрямована на профілактику бюджетних правопорушень, недопущення викривлення результатів аналізу через достовірну фінансову звітність бюджетної установи. **Інформаційна функція** забезпечує формування інформаційної бази щодо стану фінансового забезпечення бюджетних установ, його ефективності та результативності, потреб у бюджетних коштах у майбутньому, впливу діяльності бюджетних установ на макроекономічну ситуацію. **Управлінська функція** полягає у прийнятті та реалізації певних управлінських рішень щодо об'єкту контролю та аналізу, формуванні їх можливих альтернатив, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів ресурсів держави та забезпечення державних інтересів. **Функція таргетування** полягає у встановленні на основі результатів аналізу та контролю фінансової звітності системи цілей щодо максимально можливого рівня соціального та економічного ефекту у країні. **Дослідницька функція** полягає у виявлені впливу результатів аналізу фінансової звітності на соціально-економічний стан країни. **Діагностична функція** включає діяльність з оцінки та аналізу формування та використання бюджетних коштів, виявлення резервів зростання фінансової забезпеченості бюджетної установи, реальної потреби у майбутньому фінансуванні, діагностику складу та структури бюджетних асигнувань та їх витрачання за напрямами діяльності бюджетних установ та інші напрями діагностування. **Оптимізаційна функція** – обґрунтовує розподілення бюджетних асигнувань між бюджетними установами різних регіонів та напрямів діяльності для максимізації досягнення економічного та соціального ефекту. **Прогностична функція** дозволяє оцінити на перспективу наслідки від зміни бюджетної політики, прогнозні витрати та бюджетні асигнування.

Рис. 2. Елементи забезпечення методології організації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ

них установ, яка ґрунтується на гіпотезі про створення такої системи аналізу та контролю фінансової звітності бюджетної установи, яка надавала би можливість максимізувати позитивні екстерналії діяльності та управлінських рішень бюджетних установ для досягнення державних інтересів у бюджетній політиці. Сформовано принципи, функції, методи методології організації аналізу і контролю фінансової звітності бюджетних установ, що у сукупності мають сприяти своєчасному та якісному прийняттю управлінських рішень в бюджетному процесі на основі систематизованої інформації,

зростанню транспарентності органів державного управління та самоврядуванні, забезпеченню зрозумілості фінансових показників бюджетних установ для іноземних користувачів фінансової звітності в умовах її гармонізації є європейськими вимогами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Дорошенко О. О. Бухгалтерський облік та фінансова звітність державного сектору України в системі інформаційного забезпечення формування показників бюджетної безпеки держави. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 32. С. 177–180.

2. Єпіфанова І. М. Роль і місце аналізу фінансової звітності в процесі здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктами господарювання. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 23(1). С. 162–166.

3. Кемарська Л. Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 20(2). С. 28–32.

4. Левицька С.О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: Монографія. Рівне: НУВГП, 2005. 340 с.

5. Лиско Н. А. Консолідована фінансова звітність за новими нормами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Економіка. Фінанси. Право. 2015. № 12(2). С. 4–8.

6. Назарова К. О. Концептуальні питання методологічного забезпечення узагальнення та реалізації синергії внутрішнього та зовнішнього аудиту. Бізнес Інформ. 2015. № 7. С. 223–228.

7. Шинкаренко О. М., Мичак Н. О. Особливості методики аналізу доходів і видатків бюджетної установи. Торгівля, комерція, підприємництво. 2013. Вип. 15. С. 198–203.

8. Штимер Л. Т. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки. Економічний форум. 2016. № 2. С. 329–338.

9. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.