МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

КОВАЛЬ Христина Андріївна

АУДИТ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:
к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 6

1.1 Сутність та складові бюджетної системи 6

1.2 Кошторис, як основний фінансовий документ бюджетної установи 15

1.3 Фінансова звітність бюджетних установ 25

Висновки до розділу 1 35

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 38

2.1 Особливості аудиту діяльності бюджетних установ Державною аудиторською службою 38

2.2 Внутрішній аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ 48

2.3 Аудит ефективності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ 60

Висновки до розділу 2 72

РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ 74

3.1 Методика аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ 74

3.2 Аналіз виконання кошторису доходів і витрат бюджетної установи 81

Висновки до розділу 3 89

ВИСНОВКИ 90

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 93

ДОДАТКИ 105

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Сутність та складові бюджетної системи

Бюджетні установи у своїй діяльності повністю або частково фінансуються за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, адже створені органами державної влади України або органами місцевого самоврядування. Їх відносять до одного з різновидів установ некомерційного характеру, для яких отримання прибутку не є основною метою діяльності. Відповідно, підтримання процесів діяльності та надання послуг цими установами залежить від обсягів виділених бюджетних асигнувань. Зважаючи на динаміку фінансового забезпечення, яка протягом багатьох останніх років характеризується хронічною дефіцитністю, законодавчі основи діяльності бюджетних установ, розвиток теорії бухгалтерського обліку й обґрунтування розширення його завдань набуває особливої актуальності.

Бюджетна система є одним з провідних інститутів держави. На протязі усього історичного періоду існування держав фінансові ресурси мобілізуються у бюджетну систему, забезпечуючи державним і територіальним органам влади можливість виконання покладених на них функцій. Бюджетна система дозволяє здійснювати регулювання економічних і соціальних процесів в інтересах усіх членів суспільства. В умовах розвинутої ринкової економіки, де можливості держави впливати на перебіг економічних процесів звужуються ринковими регуляторами, значно підвищується роль бюджетної системи як одного з найважливіших інструментів державного регулювання економіки з метою забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства. З урахуванням сучасних тенденцій післякризового відновлення глобальної й вітчизняної економік

базова дефініція «бюджетна система» потребує перегляду , так як точне й детальне визначення складових даної категорії, різнобічність розгляду характеристик явища чи процесу в їх єдності, урахування динамічності економічних процесів у зв'язку з діалектичними закономірностями дають змогу не залишати поза увагою важливі складові економічної реальності, передбачити динаміку економічних процесів у майбутньому, прийняти адекватні управлінські рішення та розробити ефективні заходи.

В сучасному світовому розвитку ефективна економіка держави побудована на інституційних взаємозв'язках. Інституційні трансформації в перспективі повинні забезпечити досягнення двох взаємодоповнюючих цілей:

1) підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності;
2) підвищення якості послуг через посилення конкуренції.

Узагальнено можна стверджувати, що інституційне забезпечення, представлено нормативно-правовими актами, а також неформальними практиками та звичаєвокультурними обмеженнями, які визначають характер національного господарства, можна виділити такі етапи еволюції вітчизняної системи фінансового забезпечення бюджетних установ та відповідного фінансового механізму їх поточної діяльності:

Період 1992–1994 рр. – початковий етап становлення із створенням та частковою стабілізацією базових структурних елементів бюджетної системи, що характеризувався певною інерційністю, існуванням рудиментів та атавізмів командно-адміністративної системи управління бюджетними установами та їх конфліктом з новоствореними ринковими інститутами, недостатньою пристосованістю бюджетних установ до проторинкових відносин, що відобразилося на рівні їх фінансово-господарської ефективності.

Період 1995–1999 рр. – етап подальшого розвитку системи фінансового забезпечення бюджетних установ, який характеризується недостатнім рівнем регулюючої функції бюджетної системи, накопиченням заборгованості зі

сплати заробітної плати персоналу бюджетних установ, впровадженням казначейської системи виконання бюджету, формуванням сучасного концептуального підходу до фінансування поточної діяльності бюджетних установ.

2000–2008 рр.характеризує етап інституційного вдосконалення, що знайшло прояв у прийнятті Бюджетного кодексу, посиленні системності, результативності та регулюючої функції бюджетної політики, окресленні ролі та місця бюджетних установ в системі господарювання в якості розпорядників бюджетних коштів та виробників суспільних послуг, детермінації засад кошторисного фінансування поточної діяльності;

2009 – 2013 рр. – етап структурної оптимізації мережі бюджетних установ, що супроводжувалось активізацією стабілізуючої функції бюджетної політики за умов подолання наслідків глобальної рецесії та подальшого економічного відновлення, здійснення контрциклічного бюджетного регулювання, інституційним вдосконаленням бюджетного процесу;

З 2014 р. і по теперішній час — етап інституційної модернізації, який характеризується інтенсифікацією процесів бюджетної децентралізації, реалізацією системних заходів фінансової політики щодо підвищення прозорості та дієвості механізму державних закупівель, посиленням фінансової автономності бюджетних установ та підвищення ефективності їх діяльності, вдосконалення механізмів фінансового управління власними надходженнями установ.

У загальному значенні система – це сукупність взаємопов’язаних елементів, якій притаманна емерджентність, тобто унеможливлення зведення властивостей системи до суми властивостей її складових. В економічному аспекті переважно йдеться про формування такої системи, у складі якої кожен елемент функціонує ефективніше, ніж поза нею, тобто крім загальної властивості емерджентності, як правило, присутня й властивість синергії.

Аналіз наукових поглядів [1; 17, с. 125; 8, с.10; 54] дає можливість виокремити три основні складові економічної системи:

1) інститути – норми, правила, закони, домовленості тощо – соціальні, політичні, формальні й неформальні, які допомагають сформувати взаємовідносини суб'єктів економічної діяльності;

2) організації – підприємства, організації, установи тощо, які несуть тягар організації функціонування системи;

3) економічний механізм – дає змогу формувати процеси виробництва, розподілу, перерозподілу тощо.

Але перелік складових економічної системи не вичерпується вищезазначеними елементами. На необхідність ще одного елементу в економічній системі – «інструменти державного регулювання», який дає можливість при необхідності відкоригувати діяльність системи з огляду на зміну впливу внутрішніх і зовнішніх щодо системи чинників, вказує Дж. Стігліц, зазначаючи, що ефективна економічна система – це та система, що піддається коригуванню як ринковими, так і адміністративними засобами [31].

Таким чином, на основі вищевикладеного можна узагальнити, що бюджетна система – це сукупність взаємодіючих елементів, таких як: інститути; організації; бюджетний механізм; інструменти бюджетного регулювання, які при взаємодії сукупно формують властивості емерджентності і синергії, забезпечують стійке функціонування системи на певному історичному часовому інтервалі та виконання нею функцій, необхідних суспільству. Процеси, що відбуваються в сучасній економіці України, і конвергенція (формування конвергентної економіки) - є не тільки взаємопов'язаними, а й обоюдогострими проблемами. Їх співвідношення має не тільки ситуаційну, а й методологічну, теоретичну, науково-практичну та стратегічну актуальність. Поглиблене вивчення їх взаємозв'язку є необхідним, своєчасним й актуальним напрямком сучасних наукових досліджень [102].

Конвергенція бюджетної системи України в умовах глобалізації, перш за все, передбачає її наближення до стандартів Європейського Союзу як основного, й на даний час єдиного можливого, раціонального, вектору перспективного розвитку. Згідно «Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» визначено основні напрями інтеграційного процесу України до ЄС:

- адаптація законодавства України до законодавства ЄС, забезпечення прав людини;
- економічна інтеграція та розвиток торговельних відносин між Україною і ЄС;
- інтеграція України до ЄС у контексті загальноєвропейської безпеки;
- політична консолідація та зміцнення демократії; - адаптація соціальної політики України до стандартів ЄС;
- культурно-освітня і науково-технічна інтеграція;
- регіональна інтеграція України;
- галузева співпраця;
- співробітництво у галузі охорони довкілля [97].

Згідно із ст. 2 Бюджетного кодексу України [14] бюджетні установи – 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.

Ефективність управлінських рішень досягається лише при чіткому плануванні, раціональній організації системи бухгалтерського обліку, оперативному контролі та здійсненні факторного аналізу, що забезпечить цільове та ефективне використання бюджетних коштів. Ці питання набирають більшої значущості при наближенні національної системи бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів обліку та звітності, вдосконалення нормативної та законодавчої бази, реформування та

реорганізації виробничо-господарських процесів. Бюджетні установи є первинною ланкою галузей невиробничої сфери, де щоденно відбуваються численні господарські операції, що вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів і джерел їх утворення, використання яких потребує ретельного контролю. Органи державного сектору – це суб'єкти господарювання, що використовують в своїй діяльності державне майно або щодо діяльності яких держава має право вирішального впливу [64]. Залежно від функцій, які вони виконують, органи державного сектору поділяються на групи, що показані на рис. 1.1.

Рис. 1.1. Класифікація органів державного сектору за функціями, що ними виконуються

Науковці Н. А. Остап’юк та О. В. Процюк зазначають, що бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно до державного чи місцевого бюджету [63, с. 354]. Якщо враховувати, що бюджетні установи – це неприбуткові установи, то сума таких надходжень не вважається прибутком у будь-якому обсязі. Сучасна економічна ситуація така, що обсяг власних надходжень, які отримуються бюджетними установами, не перевищує (за деякими винятками) суми понесених витрат на забезпечення їх діяльності. Проте

теоретично така ситуація може бути і іншою, коли власні надходження перевищують витрати на діяльність.

Науковець О. В. Адамик зазначає, що неприбутковий статус бюджетних установ та цільовий характер бюджетного асигнування вимагає визнавати доходи від надходжень за надані платні послуги у момент та у сумі фактично здійснених видатків [2, с. 46].

Кошти державного й місцевих бюджетів надаються бюджетним установам безповоротно. Ці установи також не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною або комунальною власністю. За своєю галузевою приналежністю вони належать до охорони здоров'я, освіти, культури, сфери соціального захисту, силових структур і відомств та ін. Відповідно, послуги, які вони надають, мають переважно нематеріальний характер. Ці послуги є матеріальною гарантією реалізації найважливіших конституційних прав громадян на освіту, медичне обслуговування, соціальне та культурне забезпечення тощо. Бюджетні установи мають також статус некомерційних, тобто основною метою їх діяльності є надання послуг, а не отримання прибутку. З огляду на все вищезазначене, для цих установ характерний ряд відмінностей, що пов'язані зі специфікою їх фінансово-господарської діяльності. До них належать майнові, фінансові та деякі інші їх характеристики. Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію господарської діяльності цих установ (рис.1. 2).

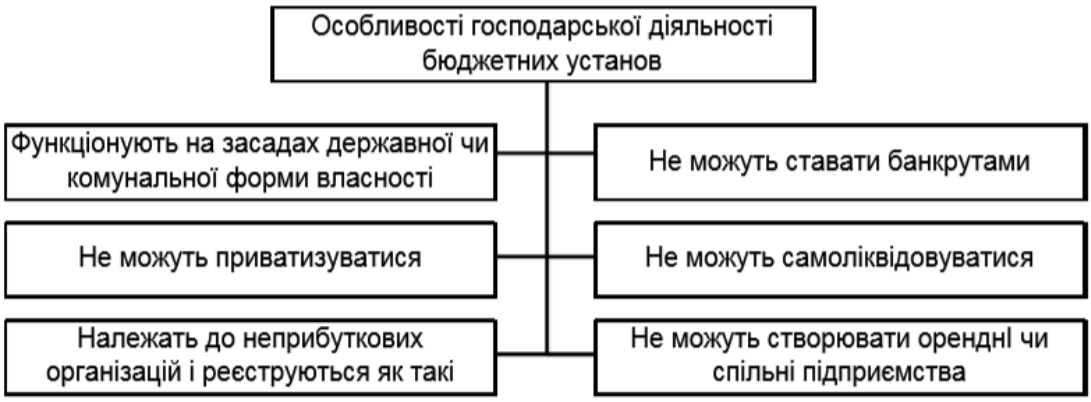

Рис. 1.2. Особливості господарської діяльності бюджетних установ

Метою діяльності бюджетних установ є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг; нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Об'єктами аналізу діяльності бюджетних установ є господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання.

Загалом структура взаємозв'язку між бюджетними установами і бюджетом (державним і місцевими) (рис. 1.3) включає не лише односторонні (див. прямі лінії), а й зворотні потоки грошових коштів (див. переривчасті лінії).

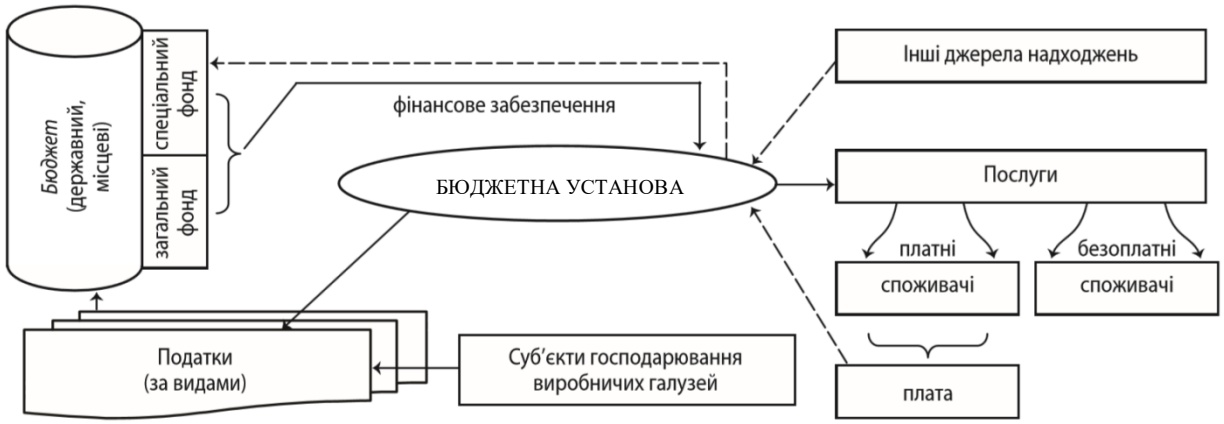

Рис. 1.3. Схема фінансових взаємозв'язків бюджетних установ

Дослідивши особливості діяльності бюджетних установ можна встановити їх особливості обліку (рис. 1.3).

Діяльність бюджетних організацій і установ у розглянутій моделі розмежовано залежно від джерел отримання коштів на: господарську діяльність з виконання статутних вимог (основна) та господарську діяльність з надання платних послуг. Під господарською діяльністю в Господарському кодексі України розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [22].

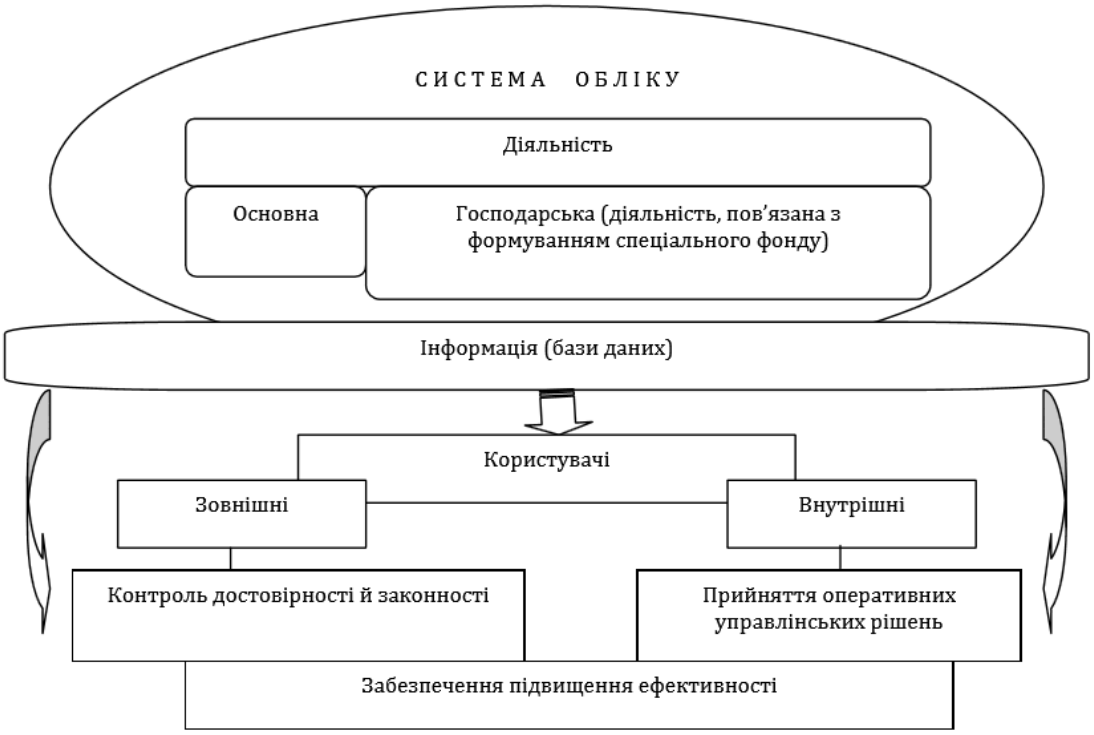

Рис.1.4. Система обліку бюджетних установ та її складові [101, с. 235]

Сьогодні в Україні бюджет і проблеми надійного управління ним належать до найгостріших як в соціально-економічному, так і в політичному контексті. Ефективне використання бюджетних коштів впливає на функціонування економіки держави загалом. Прозорість державного фінансування та використання коштів характеризує державу як надійну та антикорупційну.

1.2. Кошторис, як основний фінансовий документ бюджетної установи

Бюджетна система відіграє важливу роль в економіці держави і значно впливає на її внутрішній та зовнішній баланс, стан розвитку економічних процесів і стан сучасного забезпечення громадян. Важливу роль в управлінні діяльністю бюджетних установ відіграють раціональна організація та методика обліку й аналізу результатів виконання кошторису.

Бюджетний процес в Україні побудований таким чином, що використанню грошових коштів конкретними розпорядниками бюджетних коштів передує їх виділення відповідним головним розпорядникам бюджетних коштів у вигляді затверджених бюджетних призначень, що доводяться до розпорядників бюджетних коштів у вигляді відкритих асигнувань.

Кошторис бюджетних установ є складовою місцевого бюджету бюджетної системи країни. Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ фінансової установи, яким на бюджетний період встановлюється повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [67].

Кошторис бюджетних організацій складається з двох частин: спеціального фонду, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду, та розподілу видатків за економічною класифікацією для спеціальних цілей бюджетної установи, наприклад, для створення державних запасів та резервів та для реалізації пріоритетних заходів з метою виконання своїх основних функцій; та загального фонду, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету і розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання основних цілей бюджетної установи, наприклад, кошти від сплати податків на ввезені товари [38].

Для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства, державного управління грошові кошти бюджетних установ надаються з бюджетів різних рівнів на умовах безповоротності і безоплатності. Цей процес називається бюджетним фінансуванням, яке будується на принципах: обґрунтованості обсягу витрат; чіткого цільового використання коштів; обліку виконання запланованих у бюджеті заходів; контролю над ефективним використанням коштів [13]. Надання бюджетних коштів здійснюється у таких формах:

– кошторисне фінансування окремих бюджетних програм – закладів, установ і організацій бюджетної сфери;

– трансфертів населенню;

– бюджетних кредитів юридичним особам (у тому числі податкових кредитів на сплату податків);

– субвенцій та субсидій фізичним і юридичним особам;

– бюджетних інвестицій у статутні капітали діючих або новостворюваних юридичних осіб;

– бюджетних позик державним позабюджетним фондам;

– міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання, субвенцій, інших дотацій);

– кредитів іноземним державам [13].

Так, за кошторисно-бюджетною формою фінансування утримуються всі органи виконавчої влади, державні та комунальні установи, суди, прокуратури та органи законодавчої влади.

Широке трактування цього поняття зустрічаємо в Рожелюк В. М. що дає змогу визначити його місце та роль у регулюванні соціально-економічних процесів держави [81]. Бюджетне фінансування у вузькому розумінні розглядається:

– з боку держави як форма бюджетного механізму;

– з боку учасників господарських відносин як форма фінансового забезпечення.

Спроби синтезу обох підходів до визначення поняття «бюджетне фінансування» спостерігаються у працях Джога Р. Т, який рекомендує враховувати особливості бюджетного фінансування:

– з боку держави – формою бюджетного механізму;

– з боку суб'єктів господарювання – однією з форм фінансового забезпечення;

– його зміст втілюється у безповоротному наданні бюджетних коштів юридичним і фізичним особам;

– надання цих коштів здійснюється на проведення заходів, передбачених бюджетом;

– перелік цих заходів відповідає функціям держави [25, с. 36].

Перелічені особливості бюджетного фінансування дозволяють розглядати його як об'єктивну економічну категорію та вартісну її інтерпретацію водночас. Таким чином, бюджетне фінансування, на нашу думку, доцільно розуміти як процес виділення через мережу органів Державної казначейської служби України грошових коштів на видатки діяльності бюджетних установ для досягнення суспільно-корисних цілей. Зауважимо, що бюджетне фінансування здійснюється у кількох формах.

Кошторис складається із таких частин:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;
- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних

функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Майже за всіма підходами згадується кошторисне фінансування, яке безпосередньо стосується процесу фінансування бюджетних установ (табл. 1.1). Інтерпретуючи сутність кошторисного фінансування бюджетних установ, спостерігаємо відсутність єдності поглядів у визначенні цього поняття. Загалом виділяються два підходи до тлумачення кошторисного фінансування.

Таблиця 1.1

Інтерпретація сутності кошторисного фінансування

№	Тлумачення	Примітки
1	«… забезпечення державними грошовими коштами установ і організацій соціальнокультурної сфери, оборони, органів державного управління» [7, с. 143]	Акцентується увага на виділення грошових коштів з бюджету та їх наданням бюджетним установам та організаціям, які провадять суспільно-корисну діяльність.
2	«Фінансування кошторисно-бюджетне – надання державою коштів на утримання установ, що перебувають на бюджетному фінансуванні, здійснюване за фінансовими планами – кошторисами витрат» [26, с. 179]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів.
3	«Кошторисне фінансування – це виділення державою бюджетних коштів відповідно до затверджених бюджетів та бюджетних розписів суб'єктам господарювання (бюджетним установам) на цілі, передбачені їхніми основними фінансовими планами – кошторисами» [50]	Акцентується увага на джерело коштів (затверджений бюджет), документ, який регулює розподіл коштів (бюджетний розпис), отримувачі коштів (суб'єкти господарювання, які відносяться до бюджетних установ, разом із різними галузями виробничої сфери та сфери послуг), а також основний документ, який відображає цілі, на які виділяються кошти (кошторис бюджетної установи).
4	«…спрямування грошових коштів, акумульованих із різних джерел фінансування, на покриття потреб бюджетних установ та виконання основних функціональних завдань»[92]	Надано обґрунтоване тлумачення кошторисного фінансування як поняття, ширшого за поняття бюджетного фінансування
5	«Кошторисне фінансування означає виділення коштів з бюджету на основі	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке

Продовження табл. 1.1

	спеціального планового документа – кошторису» [98]	надання бюджетних коштів.
6	«…фінансування видатків бюджетних установ за рахунок видатків відповідних бюджетів» [88]	Акцентується увага на фінансування з бюджету різних рівнів
7	«…фінансування бюджетних установ на основі кошторису» [67]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів.
8	«…під кошторисним фінансуванням слід розуміти покриття витрат бюджетних установ з метою виконання ними функцій та завдань, спрямованих на досягнення суспільних благ за рахунок бюджетного фінансування та позабюджетних коштів, які надходять в результаті надання платних послуг та отримання спонсорської допомоги» [80]	Акцентується увага на охоплення кошторисним фінансуванням не тільки тих коштів, що надаються з бюджетів, але й тих, які надходять за рахунок здійснення господарської діяльності.
9	«Кошторисне фінансування як одна з форм бюджетного фінансування, передбачає фінансування установ за рахунок коштів бюджету на основі кошторису за такими принципами: 1) плановість; 2) цільовий характер виділених коштів; 3) виділення коштів залежно від фактичних показників діяльності установи; 4) підзвітність» [54]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів та принципи такої форми бюджетного фінансування.

Процес кошторисного фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування України тісно переплетений із самим бюджетним процесом. Схема процесу кошторисного фінансування бюджетної установи представлена на рис. 1.7 Так фінансовий підрозділ бюджетної установи подає економічні розрахунки для проекту кошторису, тобто враховуються потреби бюджетної установи та норми видатків для її утримання.

Незалежно від того, як веде облік бюджетна установа (самостійно чи централізовано бухгалтерією), для забезпечення виконання покладених на неї функцій вона складає індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани

спеціального фонду за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією). Розрізняють такі види кошторисів (рис. 1.7).

Рис. 1.7. Види кошторисів доходів та видатків бюджетних установ

Фінансування бюджетних установ здійснюється лише на підставі затвердженого в установленому бюджетним законодавством порядку кошторису. Кошторис доходів і видатків – це основний документ, відповідно до якого визначається загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ, а також визначаються обсяг та напрямки використання бюджетних коштів для виконання функцій та досягнення суспільно-корисних цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Водночас кошторисне фінансування як метод фінансового забезпечення бюджетних установ із дотриманням принципів бюджетного

фінансування має як переваги, так і недоліки [82]. Серед переваг кошторисного фінансування бюджетних установ зазначимо забезпечення відповідності доходної та видаткової частини кошторису бюджетних установ, тобто фінансування планових витрат бюджетної установи відбувається в повному обсязі. Окрім того, кошторисне фінансування бюджетних установ передбачає жорсткий та постійний контроль за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ. Проте воно не позбавлене недоліків, пов’язаних з відсутністю достатніх стимулів для раціонального і ефективного функціонування та взаємозв’язку між рівнем кошторисного фінансування бюджетної установи та результатами її діяльності.

Окрім того, Бюджетним кодексом України закріплено зв'язок джерел надходження коштів спеціального фонду з напрямками їх використання, тому бюджетна установа не може на власний розсуд розпоряджатися коштами від надання платних (договірних) послуг, тобто добре регламентовано обмежену фінансову автономію бюджетних установ.

Таким чином, ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ можлива лише за умови налагодження фінансового механізму системи казначейського обслуговування бюджету. Результати проведеного дослідження свідчать про відображення фінансовим механізмом бюджетних установ залежності організації використання фінансових ресурсів останніх від специфіки кошторисного фінансування, затвердженого порядку та принципів фінансування бюджетних установ, а також обсягів повноважень розпорядників бюджетних коштів. Оскільки використання фінансових ресурсів бюджетних установ чітко регламентоване бюджетним законодавством на всіх етапах бюджетного процесу, то перспективи подальших досліджень полягають у розробленні обґрунтованих підходів щодо сприяння розширенню фінансової автономії бюджетних установ у майбутньому.

Бюджетування охоплює різні процеси, зокрема: розроблення, виконання, контроль та аналіз бюджетних коштів, що потребує дослідження для пошуку шляхів підвищення ефективності формування та використання фінансових ресурсів головними розпорядниками бюджетних коштів. Процедура складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ», у цьому документі передбачено послідовність дій під час затвердження кошторису як важливого інструмента формування, управління й контролю фінансової політики головного розпорядника бюджетних коштів. Н. М. Зорій зазначає, що одним із найважливіших етапів управління доходами і витратами бюджетних установ є процес розроблення кошторису як важливого елемента управлінського обліку суб'єктів сектору загального державного управління [34]. Розроблення кошторису для головних розпорядників бюджетних коштів, як і для кожної бюджетної установи, спрямоване на розв'язання двох основних завдань:

• визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць та підрозділів установи;

• забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами з різних джерел. Кошторис головного розпорядника бюджетних коштів як основний плановий документ надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [15, с. 185].

Видатки за загальним фондом плануються з урахуванням пріоритетності заходів, які виконує головний розпорядник та його підвідомчі установи. Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідно до нормативно-правових актів, що визначають порядок формування, обсяги витрат за їхніми категоріями, кожна з яких обов'язково

обґрунтовується відповідними розрахунками. Для планування видатків спеціального фонду розраховуються показники, які складають за кожним джерелом доходів і видатків у розрізі кодів економічної класифікації. За основу цих показників беруть такі показники, як обсяг надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники та розмір плати із розрахунку на одиницю показника, встановленого відповідно до норм законодавства.

При формуванні показників, за якими визначаються планові надходження, обов'язково враховується рівень їх фактичного використання за минулий рік, зокрема видатки на заробітну плату за рахунок спеціальних коштів обчислюється залежно від обсягу діяльності, що здійснюється за рахунок цих коштів. Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками.

Це відбувається списанням доходів і видатків на фінансовий результат виконання кошторису. Фінансовий результат у бюджетному обліку визначається окремо в системі обліку виконання кошторисів. Операції із закриття рахунків проводяться для підбиття підсумків після завершення бюджетного кварталу та після закінчення останнього операційного дня в бюджетному році.

Згідно з Бюджетним кодексом України, всі бюджетні асигнування мають цільове призначення, а всі власні надходження – відповідні напрями використання. Для визначення ступеня та повноти використання бюджетних коштів у системі головного розпорядника бюджетних коштів виникає необхідність зіставлення витрат із відповідними джерелами їх покриття.

Таким чином, ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ можлива лише за умови налагодження фінансового механізму системи казначейського обслуговування бюджету. Результати проведеного дослідження свідчать про відображення фінансовим механізмом бюджетних установ залежності організації використання фінансових ресурсів

останніх від специфіки кошторисного фінансування, затвердженого порядку та принципів фінансування бюджетних установ, а також обсягів повноважень розпорядників бюджетних коштів.

1.3. Фінансова звітність бюджетних установ

Підтримка стану економічної системи держави багато в чому здійснюється міжнародними організаціями – головним чином за рахунок надання міжнародних кредитів. Пріоритетним напрямом зовнішньополітичної діяльності є ратифікація угоди з ЄС. Співпраця з міжнародними організаціями ставить перед Україною низку вимог, серед яких – прозорість фінансових потоків. Саме така вимога стосується оновлення системи бухгалтерського обліку державних фінансів, робота над чим інтенсивно ведеться Міністерством фінансів України на сучасному етапі.

Відповідно Бюджетного кодексу України [14] звітність бюджетних установ поділяється на фінансову та бюджетну. Науковці таку класифікаційну ознаку виокремлюють як поділ звітності за функціональним призначенням. Склад та структура звітності за функціональним призначенням зображено на рис. 1.8.

Таким чином, відповідно до Бюджетного кодексу та інших нормативно-правових актів з питань бюджетних відносин бюджетні установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, за результатами своєї діяльності складають і подають фінансову та бюджетну звітність про виконання кошторисів установі вищого рівня (до сфери управління якої вони належать) та органу казначейства, у якому вони обслуговуються.

Рис.1.8. Склад звітності бюджетної установи за функціональним призначенням

У сучасних умовах інформація, надання якої забезпечується системою бухгалтерського обліку у розрізі її окремих складників, є ключовим фактором. Суттєвий прогрес і поширення інформаційних технологій, глобальний характер систем масової комунікації привели до утворення транснаціонального інформаційного простору, який змушує світову спільноту, кожну державу швидко орієнтуватися та адаптуватися у сучасному інформаційному середовищі. Чітка регламентація бухгалтерського обліку, його здатність формувати аналітичні показники є актуальними для достовірного та прозорого інформаційного забезпечення управління державними фінансами.

Активна взаємодія України зі світовими фінансовими організаціями зумовлює необхідність виконання певних вимог, серед яких приведення у відповідність до міжнародних стандартів інформації про стан виконання бюджетів. Такими стандартами є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)). Вони мають рекомендаційний характер, проте є основою для формування національних стандартів обліку в кожній окремій країні.

Загальна мета фінансової звітності в державному секторі – забезпечення корисною інформацією для прийняття рішень і забезпечення соціальної та економічної відповідальності за використання ресурсів. У зв’язку з цим застосування положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі є фундаментальною основою для формування адекватного обліково-інформаційного забезпечення управління державними фінансами в Україні.

Мета міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності в державному секторі – подання точної й об'єктивної інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки на рівні різних державних і міжнародних організацій. Це дасть змогу забезпечити отримання стандартизованої і зіставної інформації про діяльність усіх організацій державного сектору. У результаті громадськості буде доступна більш повна інформація не тільки про фінансові наслідки прийнятих політичних рішень, а й про фінансове становище країни.

У цьому аспекті для адаптації національних стандартів України до Міжнародних прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) і успішно реалізовуються в сьогоденні, які регламентують облік у розрізі різних об’єктів і відповідають у переважній частині міжнародним стандартам.

Порівняно з минулою практикою бюджетного обліку внесено низку вагомих змін, які суттєво впливатимуть на розкриття облікової інформації. Новий склад фінансової звітності, нові методологічні засади визнання, оцінки та класифікації активів, пасивів, доходів та витрат установи є причиною трансформації традиційних об’єктів бюджетного обліку. На виконання стратегії розроблено також План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість

облікових процесів, складання звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі. За НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

– джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;

– результатів діяльності з погляду ефективності та досягнення мети діяльності;

– дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;

– цільового використання бюджетних коштів;

– оцінки якості управління;

– оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;

– придбання, продажу та володіння цінними паперами;

– участі в капіталі підприємств;

– рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей [61].

У цьому ж Положенні зазначено якісні характеристики фінансових звітів суб'єктів державного сектору – дохідливість, доречність, порівнянність, достовірність. Як бачимо, відсутні акценти на своєчасність та суттєвість, що мають надзвичайно важливе значення у сучасних умовах.

З початку 2017 року фінансова звітність бюджетних установ зазнала значних змін, що були пов'язані як із запровадженням у дію нових законодавчих норм і бухгалтерських стандартів, так і уведенням у дію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який кардинально змінив типову кореспонденцію рахунків та систему облікових рахунків. Не менш важливим є складання фінансової звітності за новими формами, що подані в додатках до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101.

Вказані нововведення для науковців створили дискусійне поле наукових проблем, а для практиків – об'єктивні труднощі, пов'язані з

кардинальними змінами одного з найважливіших елементів бухгалтерського обліку. Основні складні моменти, котрі супроводжують складання звітності та їх практичне вирішення випливають з потреби перенесення залишків зі старих рахунків на нові, а також відповідне переведення статей звітності. Остання також зазнала суттєвих перетворень і змін.

Проблеми методики складання звітності бюджетних установ висвітлено в працях багатьох вітчизняних науковців облікової сфери діяльності бюджетних установ та державного сектору економіки. Зокрема, можна виділити провідних науковців таких, як: Лень В. С., Свірко С. В., Хорунжак Н. М., Лучко М. Р., Сушко Н. І., які вважають нормативно-правову базу бухгалтерського обліку бюджетних установ не повністю досконалою та такою, що потребує обговорення та доопрацювання.

Н. М. Хорунжак, оцінюючи розробку національних стандартів обліку в державному секторі та його гармонізацію відповідно до міжнародних стандартів, цілком справедливо зазначає, що найбільш суттєвою проблемою при цьому є формування єдиних форм звітності, здатних відображати стан засобів і джерел різних як за структурою, так і за метою діяльності суб'єктів державного сектору [96, с. 71]. Аналізуючи результати модернізаційних перетворень, С. О. Левицька зазначає, що бухгалтери стикнулися не тільки з проблемою переходу на новий план рахунків, але й із проблемою перенесення залишків зі старих рахунків на нові. Не менш важливим, на думку цього автора, є складання фінзвітності за новими формами, адже у додатках до НП(С)БОДС 101 викладено нові форми звітності [45].

Інший науковець, Н.І. Сушко, зауважує, що складання річної звітності є завершальним етапом облікової роботи і норми законодавства щодо забезпечення достовірності фінансової та бюджетної звітності обумовлюють відображення в ній інформації без помилок та перекручень. Це

вимагає відповідної підготовчої роботи із завершення бюджетного періоду, проведення інвентаризації. Якість цих процесів впливає не лише на достовірність звітності, а й на успіх запровадження нової методології бухгалтерського обліку, яка випливає з тих нововведень, які провадяться з початку 2017 року [90, с. 6].

Попри різносторонній розгляд звітності та взяття за основу авторських позицій різних її характеристик науковці й практики єдині в думці про те, що це надзвичайно важлива складова загальної інформаційної бази прийняття управлінських рішень, формування якої в сучасних умовах супроводжується низкою проблем. У свою чергу посилило інтерес науковців до проблеми формування фінансової звітності також затвердження Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» , що містить низку змін і доповнень у порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі [69].

З огляду на існуючі проблеми перехідного періоду, а також вплив суб'єктивних і об'єктивних чинників, що позначається на рівні та якості виконання бухгалтерами своїх професійних обов'язків є потреба у розвитку методичного й інструктивного забезпечення обліку та звітності бюджетних установ.

Обліковий процес досягає власної головної мети завдяки комплексу методів, серед яких виділяють підсумкове узагальнення інформації шляхом складання фінансової звітності. Таким чином, фінансову звітність визначають, як елемент методу бухгалтерського обліку та його методичний прийом. Окрім цього складання фінансової звітності визнають заключним етапом бухгалтерського обліку та останньою фазою обробки облікової інформації.

Фінансова звітність, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів господарюючого суб'єкта (у тому числі страхової компанії) за звітний період. Складання та подання фінансової звітності є обов'язковим для усіх установ (організацій) незалежно від форми власності. Не виключенням є й бюджетні установи, фінансова звітність яких характеризує фінансовий та майновий стан, а також відображає результати їх діяльності. Мета, склад, зміст та принципи підготовки фінансової звітності бюджетних установ регулюються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від.

Особливостями фінансової звітності бюджетних установ є:

− обов'язковість та державне регламентування, що випливає з характеру затвердження бюджету. Регулювання питань методології звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ покладено на Державну казначейську службу України та Міністерство фінансів України, яке суворо регламентує склад і порядок складання звітності, розгляд та затвердження. Усі бюджетні установи повинні дотримуватись правил та термінів складання звітності, подавати її в установленому обсязі. Метою цього регулювання є як створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, так і їхнє удосконалення;

− єдність форми та змісту, що дає змогу статистичного групування та зведення її показників;

− методологічна єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків однакових звітних показників, їхнє обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису установи на всіх рівнях державного та місцевих бюджетів;

− простота, ясність, доступність та прозорість звітності, які необхідні для широкого залучення всіх працівників до управління, активізації людського фактора;

− послідовність, що закріплює на практиці поетапність складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого [4, с. 195].

Основним завданням фінансової звітності бюджетних установ є відображення стану майна та результатів діяльності під час виконання кошторису. Іншими словами, фінансова звітність бюджетних установ відображає результати розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання. Як відомо, звітним періодом для складання фінансової звітності встановлено календарний рік, але, крім того, обумовлено подання проміжної – квартальної або місячної звітностей, що складається наростаючим підсумком з початку звітного року (табл. 1.2).

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Особливості аудиту діяльності бюджетних установ Державною аудиторською службою

Сучасний стан соціально-економічного розвитку української держави характеризується, з одного боку, динамізмом і багатовекторністю процесів розвитку та реформ у всіх сферах суспільного життя загалом та державного управління зокрема, які обумовлені передусім її євроінтеграційними прагненнями, з іншого – складністю реалізації загальнонаціональних завдань і цілей у різних сферах суспільного життя через обмежений обсяг необхідних фінансових ресурсів у державі. У таких умовах особливо актуальною є проблема підвищення якості управління та використання державних ресурсів.

Адже від того, як законно, ефективно та прозоро здійснюється управління і використання наявних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів органами державної влади, державними фондами і суб'єктами господарювання державного сектору економіки та якості організації й здійснення контролю за цим процесом відповідними державними інституціями, значною мірою залежить фінансова стабільність та безпека країни, ефективність державної політики, рівень якості життя населення і досягнення стратегічних цілей держави. Тому розбудова ефективної системи державного фінансового аудиту на центральному, регіональному та місцевому рівнях як частини загальної системи управління державними фінансами загалом та системи державного фінансового контролю зокрема є одним із пріоритетів реформ у країні.

На сьогодні державний фінансовий аудит реалізується через систему державних інституцій, уповноважених на його здійснення. Держаудитслужба

як орган урядового контролю здійснює державний фінансовий аудит, який спрямований на перевірку та аналіз стану справ щодо законного й ефективного управління та використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [76]. Наразі у межах наявного правого поля Держаудитслужба від імені Уряду реалізує функцію державного фінансового аудиту через здійснення окремих його видів (рис. 2.1).

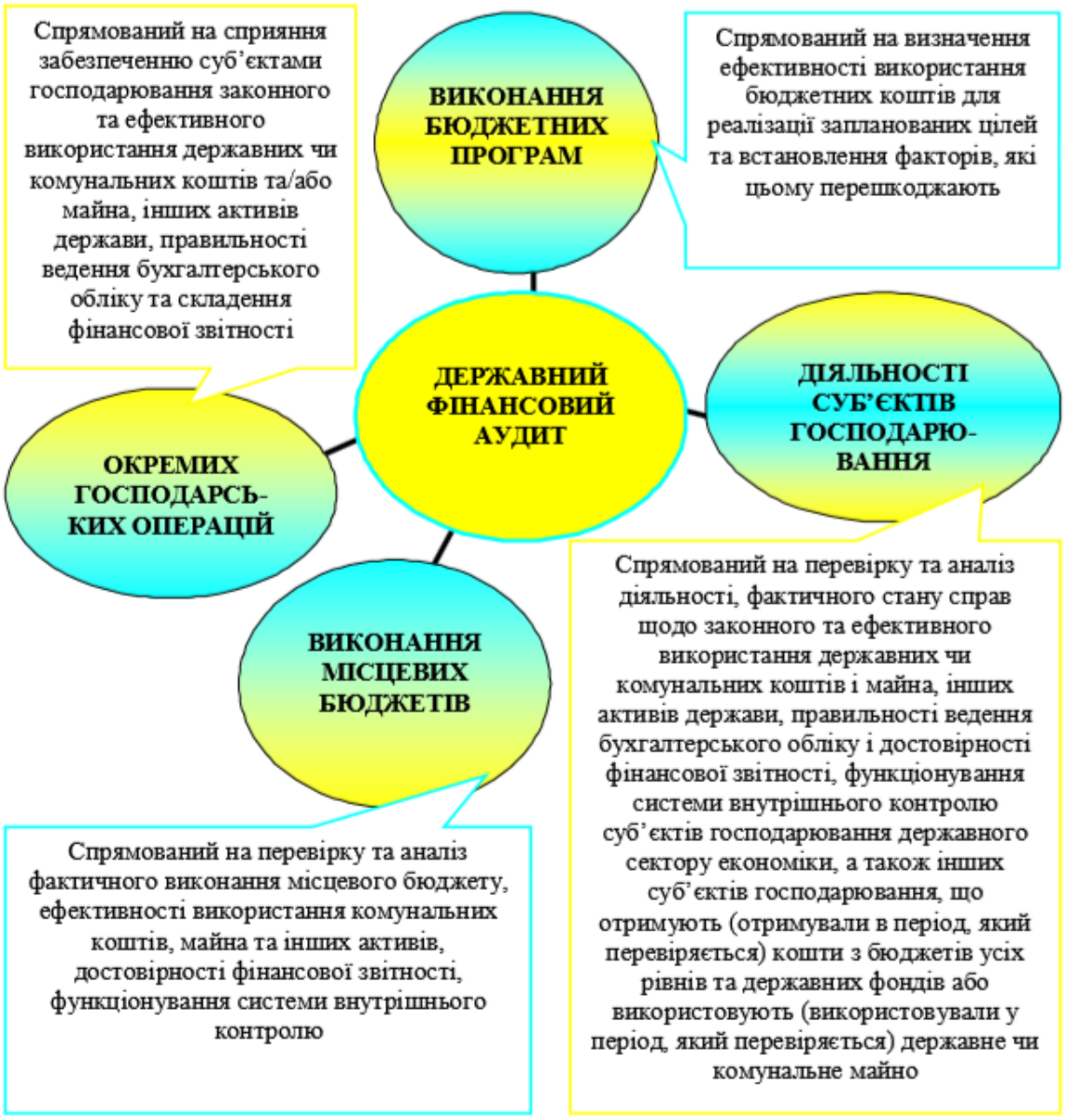

Рис.2.1. Види державного фінансового аудиту, що проводяться Державною службою аудиту

Доцільно зазначити, що кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту (рис. 2.1) містить аспекти та елементи методології аудиту ефективності, аудиту звітності та аудиту відповідності, які визначені в міжнародній практиці і термінології, тобто фактично кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту є комбінованим аудитом і спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних ресурсів.

Крім того, основною метою будь-якого із зазначених аудитів є не фрагментарно, а комплексно дослідити та оцінити якість управління державними ресурсами у відповідних сферах і напрямах. На сьогодні особливості проведення органами Держаудитслужби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а саме одного з його видів – аудиту ефективності, регламентує єдиний нормативно-правовий акт – постанова Кабінету Міністрів України від «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм»[70].

У цьому документі частково визначено механізм здійснення аудиту бюджетних програм, шляхи дослідження, підконтрольних суб’єктів аудиту бюджетних програм при здійсненні його у виді аудиту ефективності. Зокрема, стратегічними документами обумовлено, що для забезпечення якісного контролю за діяльністю органів державної влади та дотримання ними принципів бюджетної системи на всіх стадіях бюджетного процесу нагальною проблемою сьогодення є забезпечення ефективної діяльності органів Держаудитслужби шляхом реформування системи державного фінансового контролю та аудиту, адаптації законодавства України до законодавства ЄС і створення правового поля для розвитку аудиту бюджетних програм, його видів, форм та методичного інструментарію та стандартизацію.

Міжнародною організацією INTOSAI розроблено ряд стандартів, які регламентують теоретично всі дії державних аудиторів при організації та проведенні аудиту, у тому числі аудиту бюджетних програм.

Зокрема, правова база аудиту на міжнародному рівні має чотирирівневу будову: рівень 1. Загальні принципи аудиту; рівень 2. Умови функціонування вищих органів фінансового аудиту (ВОФА); рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту; рівень 4. Керівництво з організації та здійснення аудиту (рис. 2.2) [1].

Рис.2.2. Структура Міжнародних стандартів аудиту державного сектору

Загальні правові засади функціонування аудиту бюджетних програм та інституційні вимоги до ВОФА представлені на першому та другому рівнях Міжнародних стандартів INTOSAI [91].

Зокрема, на першому рівні основоположним документом є Лімська декларація керівних принципів аудиту. У статті 1 Лімської декларації керівних принципів аудиту зазначено, що «аудит не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що надавало б змогу у кожному конкретному випадку вносити відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків і перешкоджати або принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому».

На другому рівні Міжнародних стандартів INTOSAI визначено основну мету, завдання, принципи та засади функціонування. Зокрема, принципи незалежності, прозорості та якості діяльності, а також вимоги до професійних обов'язків та якостей державних аудиторів, їхньої щоденної роботи.

Третій та четвертий рівень Міжнародних стандартів INTOSAI визначають умови проведення окремих аудиторських перевірок і включають загальноприйняті професійні принципи, які є основою ефективного і

незалежного аудиту бюджетних програм. Основоположні принципи аудиту третього рівня ґрунтуються на стандартах першого та другого рівня, розвивають їх і тим самим забезпечують ієрархію Міжнародних стандартів аудиту. Зокрема, Міжнародні стандарти INTOSAI третього рівня надають детальну інформацію щодо цілей і сфери дії стандартів, а також системи та елементів аудиту.

До четвертого рівня віднесено більш конкретні і деталізовані оперативні методики, або як їх ще називають керівництва, проведення аудиту бюджетних програм. Зокрема, методичні рекомендації, які регулюють процес проведення кожного окремого виду аудиту бюджетних програм та аспекти їхнього проведення на основі передового світового досвіду.

Як випливає з результатів дослідження, на міжнародному рівні правове поле, методологія та методика проведення аудиту бюджетних програм забезпечена якісним рівнем системи стандартів. У зв'язку з євроінтеграційними процесами, ініціативою вступу до Європейського союзу і відповідно необхідністю приведення національних стандартів контролю до міжнародних, доцільним є модернізація національної практики організації, здійснення та функціонування аудиту бюджетних установ, зокрема удосконалення якості нормативно-правого, методологічного та методичного забезпечення і побудова національної системи стандартів аудиту бюджетних установ.

Провадження

Отже, аналіз правового забезпечення аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ свідчить що основоположним документом для діяльності Державної аудиторської служби є прийнятий у 2018 році Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Необхідність створення якісного правового поля аудиту бюджетних програм доводять науковці, норми окремих нормативно-правових актів та закордонні практики. Тому на сьогодні надзвичайно актуальною постає необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення аудиту

бюджетних програм шляхом розбудови уніфікованої, раціональної та ієрархічної правової бази і стандартів організації та здійснення аудиту бюджетних програм. Водночас процес трансформації нормативно-правового забезпечення аудиту бюджетних програм має відбуватися за належного науково-теоретичного обґрунтування, враховувати позитивний зарубіжний досвід і загальні тенденції аудиту державних фінансів [8, с. 319]. Тобто мати не стихійний характер, а взаємоузгоджений, комплексний та систематичний підхід, що враховуватиме особливості національної економіки та законодавства.

Побудова концептуальної моделі аудиту бюджетних програм є одним із фундаментальних етапів його розвитку та надасть змогу:

– виокремити та забезпечити єдині підходи до визначення теоретико-методологічних і нормативно-методичних засад функціонування аудиту бюджетних програм та напрями їхнього вдосконалення;

– визначити тенденції формування архітектоніки ієрархії аудиту бюджетних програм;

– систематизувати елементи аудиту бюджетних програм;

– визначити організаційну структуру аудиту бюджетних програм, зокрема оптимізувати завдання і функції контролюючих органів, визначити порядок взаємодії між ними та розмежувати державний зовнішній, внутрішній та урядовий аудит бюджетних програм;

– визначити основні принципи аудиту бюджетних програм.

Досягнення зазначеної мети можливе шляхом виокремлення складових концептуальної моделі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а саме: мети, видів, завдань, функцій, методів дослідження, елементів та ресурсного забезпечення (нормативно-правового, кадрового, організаційного, фінансового тощо). З аспектів ресурсного забезпечення аудиту бюджетних програм особливе місце належить нормативно-правовому забезпеченню, що становить комплекс заходів,

спрямованих на якісне функціонування всіх складових забезпечення аудиту бюджетних програм.

Тому доцільно формалізувати концептуальні засади розвитку та гармонізації нормативно-правового забезпечення, зокрема стандартів аудиту бюджетних програм (рис. 2.3).

Сучасні науковці стверджують, що актуальним питанням при забезпеченні концептуальних засад розвитку і гармонізації нормативно-правового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є прийняття Закону України «Про державний фінансовий аудит в Україні», а також стандартизація й уніфікація правової бази організації, здійснення, функціонування аудиту бюджетних програм і реалізації його результатів шляхом трансформації та адаптації елементів міжнародного законодавства в національне законодавство [91].

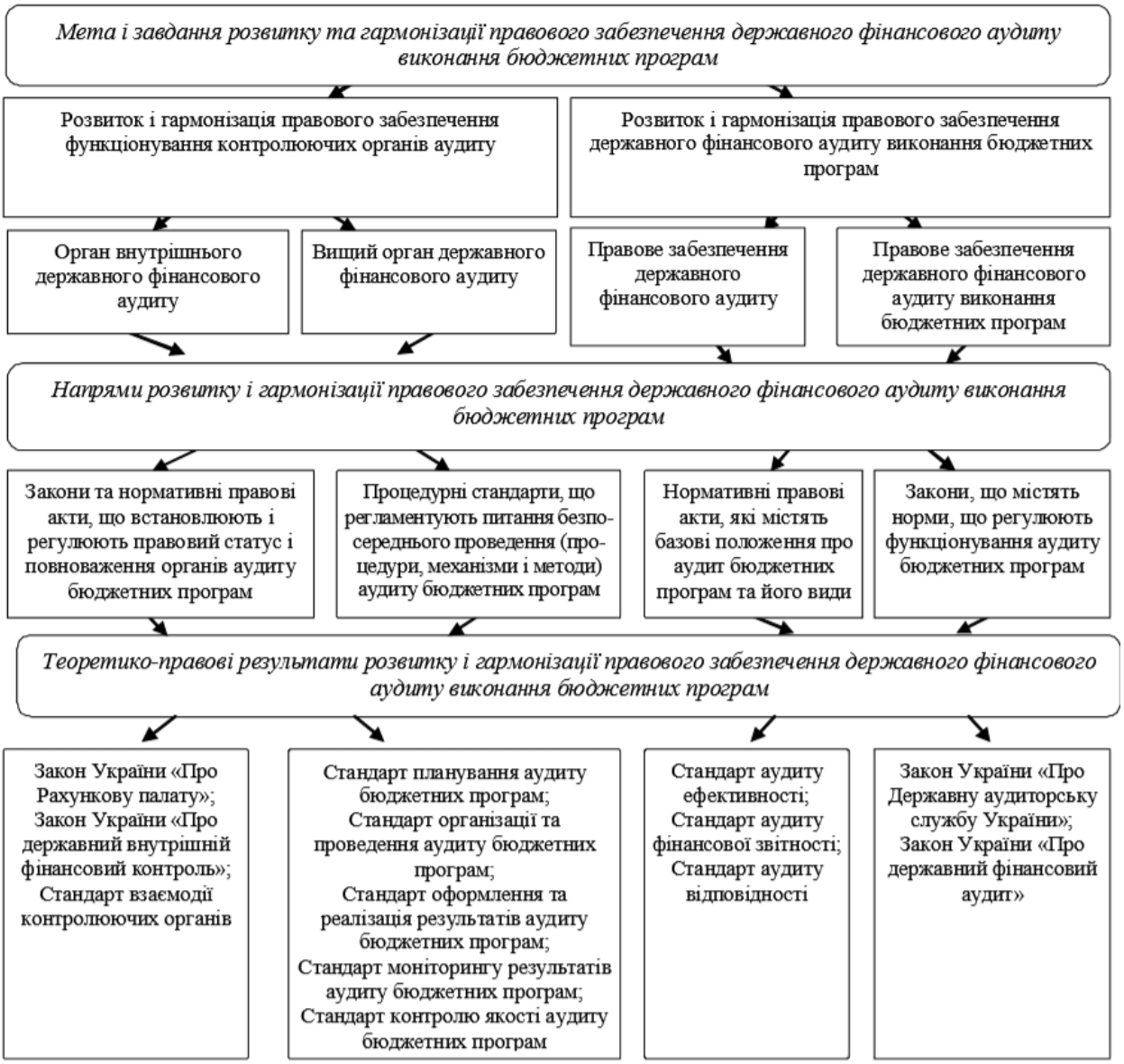

Рис. 2.3. Концептуальні засади розвитку і гармонізації правового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Стандартизація аудиту бюджетних установ – це встановлення норм, правил і характеристик, справедливих для всіх учасників контрольної діяльності. Стандарти аудиту бюджетних програм визначають архітектоніку контрольних дій державних аудиторів у процесі контролю за якістю управління та використання державних фінансів, ефективністю управлінських рішень розпорядників бюджетних коштів, а також особливості здійснення нагляду за дотриманням законодавства [100].

Зважаючи на особливості діяльності метою державного фінансового аудиту суб’єктів господарювання є оцінка ефективності й законності

управління майном, досягнення суб'єктами господарювання визначених цілей і завдань, зокрема:

1) проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, яка полягає в забезпеченні: дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та самого підприємства;

2) виконання статутних завдань, фінансових планів, досягнення визначених цілей або набуття кращого досвіду інших підприємств із виконання показників економічності, продуктивності і результативності; достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; збереження активів;

3) виявлення факторів (порушень, проблем і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру), які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства, на його фінансовий стан, виконання статутних завдань, досягнення запланованих цілей, визначення рівня негативного впливу цих факторів, а також виявлення джерел і резервів для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства;

4) підготовки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю установи, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм надалі [36].

Проведення державного аудиту є необхідним для державних підприємств, які займають переважну більшість у структурі державного сектора економіки, тому що в процесі його здійснення перевіряється збитковість і відповідність діяльності підпорядкованого об'єкта чинному законодавству [100]. Процес аудиту складається з чотирьох етапів:

перший – планування аудиту;

другий – підготовка програми аудиту;

третій – перевірка факторів ризику;

четвертий – звітування про результати аудиту [94].

Отже, удосконалення та забезпечення розвитку і гармонізації нормативно-правового забезпечення аудиту бюджетних програм доцільно здійснювати концептуально, системно та узгоджено з іншими нормативно-правовими актам, ураховувати кращий досвід ЄС у цій сфері, особливості функціонування національної економіки та системи державних фінансів. В умовах реформування системи управління державними фінансами та державного фінансового контролю особливо актуальним є питання розвитку нормативно-правового, методологічного, кадрового та інформаційного забезпечення аудиту, що здійснюється органами Держаудитслужби.

2.2. Внутрішній аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

У сучасних умовах господарювання, коли спостерігається стале зростання кількості платних послуг, які можуть надаватися окремими бюджетними установами залежно від галузі провадження їх діяльності, збільшується необхідність в організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Така тенденція підтверджується й порядком реформування системи державного фінансового контролю.

Наявні внутрішньо-організаційні диспропорції бюджетних установ, нестабільність їх фінансового стану зумовлюють потребу використання внутрішнього контролю всіх напрямів життєдіяльності й функціонування установ як інструменту підвищення ефективності їх управління. На сьогодні актуалізується питання впровадження дієвої системи організації внутрішнього аудиту та адаптації його методики до діяльності бюджетних установ в умовах реформування та поглиблення інтеграційних процесів в економіці України. У результаті проведеного дослідження встановлено, що організація внутрішнього аудиту в бюджетних установах передбачає створення підрозділів на всіх рівнях розпорядників бюджетних коштів, а

діяльність таких підрозділів повинна здійснюватись узгоджено та паралельно. Водночас, узгодження діяльності окреслених підрозділів є основним завданням такої складової державного внутрішнього фінансового контролю, як гармонізація.

Таким чином бюджетні організації функціонують на основі системного підходу. Необхідно зазначити, що дослідження робіт учених дозволяє висунути твердження, що організація внутрішнього аудиту бюджетних установ передбачає створення окремих підсистем, діяльність яких повинна бути спрямована на досягнення глобальної мети та підпорядковуватись єдиним принципам тощо. З урахуванням мети даного дослідження необхідно в межах даного підрозділу визначитись із поняттям «організація» та її елементами. Аналіз підходів до визначення поняття «організація» наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Аналіз підходів до визначення поняття «організація» [91, с. 211]

Автор	Визначення
М. І. Небава, О. Г. Ратушняк	Організація – це «інституціоналізована група осіб, які взаємодіють за допомогою матеріальних, економічних, правових і інших умов для досягнення поставлених цілей»
М. Акофф, Ф. Емері	Організація – «соціальна група людей, в якій існує функціональний розподіл праці, спрямований на досягнення загальної мети»
П. Пітере, Р. Уотермен	Організація – це «розумна система свідомо скоординованих видів діяльності, яка не має зайвих елементів»
Б. М. Андрушків і О. Є. Кузьмін	Під терміном «організація» розуміють «групу людей, діяльність яких координується (свідомо чи спонтанно) для досягнення певної мети, а організації із статусом юридичної особи називають підприємствами або фірмами»
Л. І. Нечаюк, Н. О. Телеш	Організація – це «група людей різної чисельності й кваліфікації, діяльність яких координується для досягнення однієї або кількох цілей»

Усі наведені й розглянуті визначення й приклади прояву організації дозволяють сформувати її аспекти. Вони тісно взаємопов'язані й створюють своєрідний організаційний цикл, який дозволяє стверджувати, що

організаційна діяльність завжди спрямована на упорядкування й поєднання в часі та просторі всіх необхідних складових і забезпечення проявів синергетичного ефекту (перевищення якостей організації над сумою якостей її складових).

Отже, організація внутрішнього аудиту бюджетних установ у загальному вигляді передбачає сукупність процесів, що ведуть до утворення досконалих взаємозв'язків між частинами цілого. У даному аспекті під цілим розуміється система внутрішнього аудиту, яка водночас виступає підсистемою державного фінансового контролю в Україні. У загальному вигляді системний підхід до організації внутрішнього аудиту бюджетних установ можна зобразити таким чином (рис. 2.4).

У цьому сенсі доцільно визначитись із елементами системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Так, суб'єктом здійснення внутрішнього аудиту бюджетних установ виступає відділ внутрішнього аудиту.

Для бюджетних установ, які отримують фінансування безпосередньо з державного або місцевого бюджетів, а також можуть одержувати кошти з інших спеціальних джерел проведення внутрішнього аудиту є об'єктивним елементом внутрішнього контролю.

Об'єктом здійснення внутрішнього аудиту є стан організації та ефективність функціонування внутрішнього контролю в бюджетних установах. Стосовно мети здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах слід відмітити підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Принципи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ – це сукупність норм і правил, дотримання яких під час організації внутрішнього аудиту дозволить зробити процес такої організації найбільш раціональним та ефективним. Принципи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ наведено додатку Б.

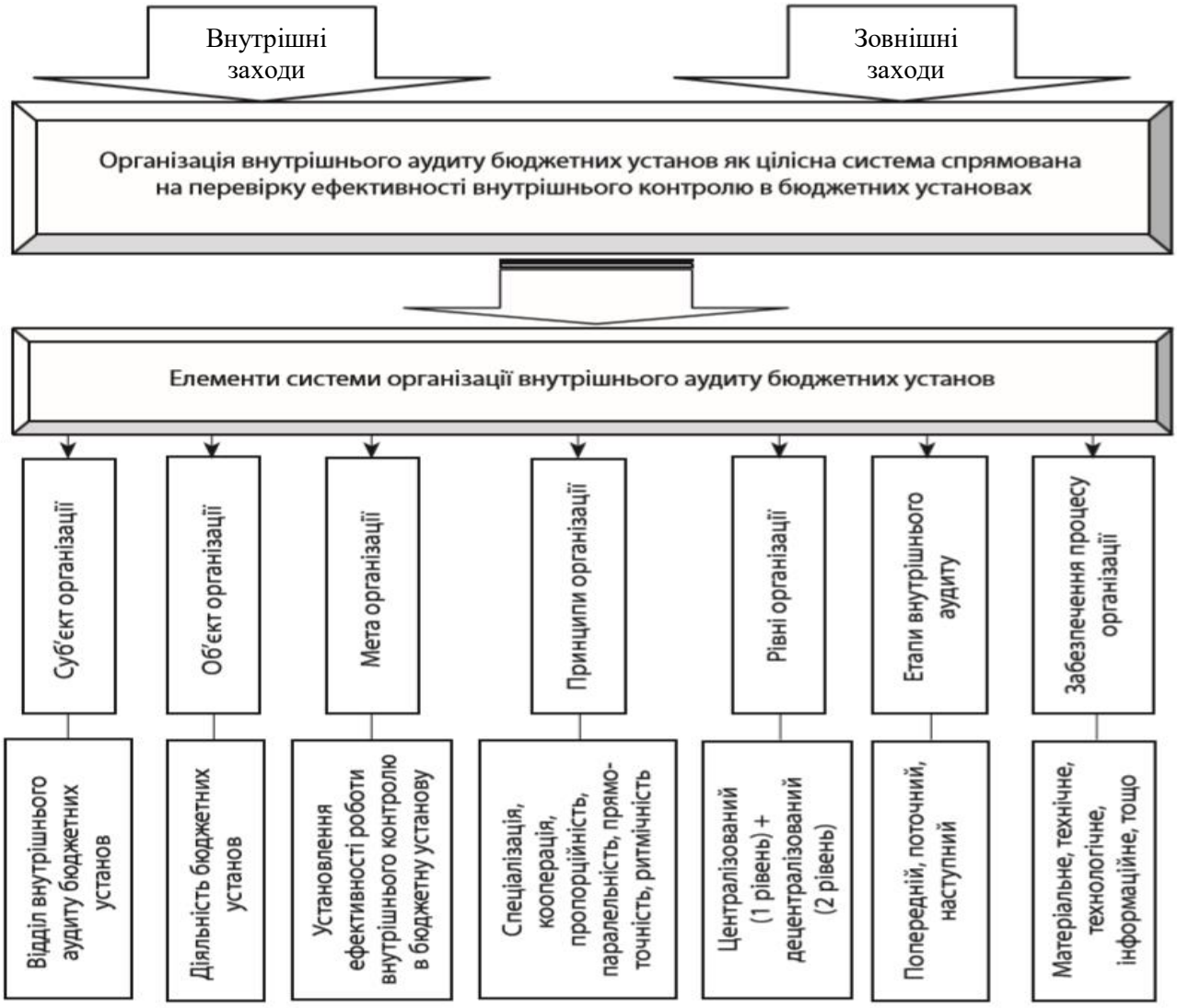

Рис. 2.4. Концептуальна послідовність внутрішнього аудиту

Іноземною практикою обґрунтовано й доведено, що система державного внутрішнього фінансового контролю повинна складатися з трьох основних елементів: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації. Головним завданням при цьому є забезпечення відповідальності керівника за всі аспекти діяльності очолюваної установи, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань, тощо.

Що стосується рівнів організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, то слід вказати в цьому сенсі лише два рівні.

Функціонування такого документу можлива забезпечує наявність даних про механізми виникнення, рух та обробку інформації, а також направленість та інтенсивність документообігу в бюджетній установі.

Проте науковці стверджують, що доцільно не створювати відділ, а розподілити контрольні функції між підрозділами і працівниками, що дозволить:

- здійснювати оперативний контроль за всіма фактами діяльності підприємства;
- на основі накопичених даних обробляти та аналізувати наявну інформацію про контрольні заходи, що проводяться на підприємстві, з метою вчасного прийняття управлінських рішень;
- надавати оперативні та зведені дані про стан об’єктів внутрішньогосподарського контролю зацікавленим особам.

Усі вищезазначені заходи повинні знаходити своє відображення при складанні робочих та звітних документів внутрішнього аудиту бюджетної установи та прийнятті управлінських рішень щодо його вдосконалення (рис. 2.5).

На цьому етапі проводиться контроль за ходом виконання рекомендацій по результатах внутрішнього аудиту, підбиваються середньострокові та річні підсумки внутрішнього аудиту. Нарешті останнім елементом системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ є забезпечення процесу відповідної організації, до якого слід віднести: законодавче забезпечення, кадрове, методичне, інформаційне, технічне, матеріальне, технологічне, інформаційне.

Основні внутрішні документи з питань внутрішнього аудиту розробляються керівником підрозділу, які в обов'язковому порядку мають включати:

– положення про підрозділ внутрішнього аудиту;

– основні завдання підрозділу;

– посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту – завдання, функції та обов'язки працівників підрозділу внутрішнього аудиту, їх права, вимоги щодо освіти, знань, навичок та досвіду роботи, передбачені законодавством для кожної структурної одиниці підрозділу внутрішнього аудиту;

– право безперешкодного доступу працівників підрозділу внутрішнього аудиту до документів, інформації та баз даних, які стосуються проведення внутрішнього аудиту;

– внутрішні документи з питань проведення внутрішнього аудиту – порядок планування і проведення внутрішніх аудитів, документування, реалізації їх результатів та, за рішенням керівника підрозділів, інші аспекти внутрішнього аудиту.

Сфера застосування бюджетних установах має охоплювати наступні напрями [55]:

– оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно - наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності);

– оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);

– оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

При створенні в бюджетній установі відділу внутрішнього аудиту необхідно також керуватись Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту, в якому задекларована в принципах система моральних

і професійних цінностей та правил поведінки працівників підрозділу внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту і щодо яких ними добровільно взяті зобов'язання на їх дотримання у професійній діяльності.

Проведення внутрішнього аудиту повинне передбачати збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами, при цьому працівники підрозділу внутрішнього аудиту можуть самостійно визначати ці методи, методичні прийоми та процедури залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення аудиту.

Вагоме місце серед окресленого забезпечення займає саме методичне забезпечення. Такий висновок ґрунтується на тому, що саме від його якості залежить ефективність процесу організації внутрішнього аудиту бюджетних установ. Отже, з урахуванням зазначеного можна зобразити системний підхід до організації внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Узагальнюючи існуючі розробки визначено шість етапів удосконалення впорядкування внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю.

Перший етап полягає у проведенні критичного аналізу, вивченні поточних цілей функціонування, стратегічних напрямів діяльності й розвитку установи. При цьому, слід враховувати основні вимоги до організації ефективно функціонуючого внутрішнього аудиту.

Другий етап удосконалення впорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ передбачає розробку його концептуальних засад. Схематично змістовну структуру упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ представлено на рис. 2.6.

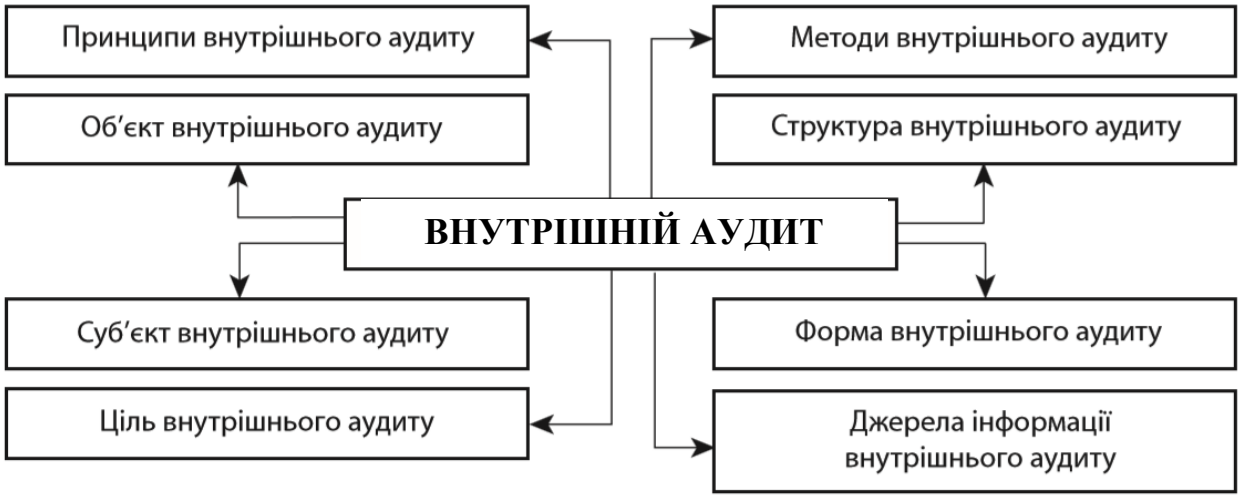

Рис.2.6. Змістовна структура упорядкування внутрішнього аудиту

Третій етап включає визначення оптимального складу (чисельності) працівників, зайнятих внутрішнім аудитом. Чим чіткіша, повніша та інтегрованіша ця структура, тим вища й ефективність контролю та раціональніший розподіл грошових ресурсів, спрямованих на підвищення його ефективності. На четвертому етапі необхідно зробити оцінку вартості внутрішнього аудиту. При цьому слід мати на увазі, що витрати на впровадження і підтримання системи внутрішнього аудиту в бюджетній установі – це сукупність початкових витрат на її створення і поточних витрат протягом усього терміну її функціонування.

П'ятий етап включає в себе оцінку стану організації внутрішнього аудиту бюджетної установи. При цьому варто зазначити, що оцінка включає в себе три категорії: дієвість – здатність діяти, бути активною; результативність – здатність давати прийнятний результат, підсумок своєї дії; ефективність – здатність бути дієвою та результативною. Таким чином, поняття «ефективність» узагальнює в собі дієвість і результативність. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту – це узагальнення окремих показників дієвості й результативності у сукупність.

Оцінка дієвості й результативності поглиблює представлення про окремі сторони внутрішнього аудиту бюджетних установ. Останній, шостий етап передбачає здійснення ряду заходів з оптимізації системи упорядкування внутрішнього аудиту. Варто зазначити, що для

досліджуваних бюджетних установ можна визначити результативність заходів щодо покращення впорядкування внутрішнього аудиту.

Однак необхідним при такому системному підході є врахування зарубіжного досвіду системи організації внутрішнього аудиту.

На сьогодні в Україні відбуваються стрімкі процеси вивчення та запровадження міжнародного досвіду практично в усі сфери суспільного життя. Не є винятком і національна система державного фінансового контролю. У результаті проведеного дослідження встановлено, що деякі країни роблять акцент на грошових і кількісних критеріях, які підлягають фінансуванню ЄС, про що, наприклад, свідчить досвід Македонії. Досвід Бельгії говорить про те, що аудиторські комітети забезпечують якість і незалежність внутрішнього аудиту в системі органів виконавчої влади, узгодження стандартів і методів аудиту. Особливістю Нідерландів є те, що статуси членів департаментів внутрішнього аудиту призначаються від імені держави.

Система внутрішнього аудиту повинна розглядатися як самостійний відділ організації та не входити до складу відділів з обліку, управління, економіки. При цьому на структуру та організацію роботи відділу внутрішнього аудиту впливають такі фактори, як організаційно - правова форма та структура установи, обсяги її діяльності.

Сфера застосування фінансового аудиту та аудиту відповідності охоплює такі напрями діяльності:

– оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит);

– оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності).

Організація ефективного внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності потребує певних витрат необхідних для пошуку або

підготовки кваліфікованих фахівців з аудиту в бюджетних установах. Тому відділ внутрішнього аудиту доцільно створювати, виходячи з бюджету організації, складності й специфіки здійснюваних фінансово-господарських операцій і чисельності працюючих. Критеріями зовнішньої та внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту мають бути:

а) економність і ефективність – досягнення найкращого результату за умови використання визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;

б) результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього аудиту та співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними;

в) законність – відповідність усіх аспектів діял ності підрозділу внутрішнього аудиту вимогам законодавства.

Для оцінки стану внутрішнього аудиту доцільно визначати показники, запропоновані О. В. Кравченко (табл. 2.3) [42, с. 38]

Таблиця 2.3

Показники стану внутрішнього аудиту

№	Показник	Порядок розрахунку показника
1	Коефіцієнт відшкодування порушень	Відношення суми відшкодування бюджетною установою порушень до загальної суми порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором
2	Коефіцієнт впровадження аудиторських рекомендацій	Відношення кількості упроваджених рекомендацій внутрішніх аудиторів до загальної кількості рекомендацій в бюджетній установі, що були надані внутрішніми аудиторами
3	Коефіцієнт невиявлення внутрішнім аудитором порушень	Відношення кількості порушень в бюджетній установі, виявлених внутрішнім аудитором до кількості порушень в бюджетній установі виявлених після проведення внутрішнього аудиту

Отже, для бюджетних установ, які фінансуються безпосередньо з державного або місцевого бюджетів, внутрішній аудит сприятиме ефективному та раціональному формуванню й використанню бюджетних коштів, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного їх використання, а також удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень за умови вик

Таким чином розглянуто елементи системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, запропоновано схему організації внутрішнього аудиту на підставі системного підходу. Крім того, проаналізовано особливості та напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту в бюджетних установах до національного середовища.

2.2. Аудит ефективності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

Ефективне використання бюджетних коштів – це одна з найсуттєвіших проблем багатьох країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює свою бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Враховуючи це, основним завданням для органів державного фінансового контролю є визначення пріоритетів під час розподілу фінансових ресурсів, джерел їх фінансування і забезпечення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Дієвим інструментом у складі системи державного фінансового контролю, який покликаний забезпечити доцільність, результативність, ефективність та законність використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетних програм є саме аудит фінансово-господарської діяльності.

Аудит фінансово-господарської діяльності установ, що виконують бюджетні програми займає вагоме місце серед форм державного фінансового

контролю та видів державного фінансового аудиту. Його здійснення передбачає контроль не тільки законності і достовірності використання ресурсів за призначенням, але й доцільність та необхідність прийняття управлінських рішень щодо їх використання. З огляду на те, що забезпечити повне усунення усіх наслідків порушень за результатами контролю неможливо, запровадження цього виду аудиту набуває зростаючого значення для підвищення дієвості контролюючої системи та зростання ефективності державного управління.

Метою аудиту фінансово-господарської діяльності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави [41].

Аудит фінансово-господарської діяльності за своєю суттю відноситься до перевірок діяльності, а отже представляє контрольний захід. Метод контролю більшість із науковців представляють як сукупність способів, процедур, прийомів, форм [24, с. 25]. З огляду на практичну спрямованість, на рівні методичних прийомів, метод фінансово-господарської діяльності бюджетних установ можна розглядати як певну сукупність прийомів, окремих дій суб'єктів аудиту ефективності, за допомогою яких і з використанням конкретних засобів здійснюються процедури первинного дослідження інформації, отримання свідоцтв щодо рівня ефективності використання державних коштів і формування результативної інформації відносно об'єкту перевірки. Крім того, у відповідності до Проекту закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» аудитори повинні обирати та застосовувати прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам.

Таким чином, практичне застосування аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ є доцільним з позицій необхідності підвищення обґрунтованості бюджетних програм та покращення якості їх виконання, а також підвищення дієвості державного внутрішнього

фінансового контролю, що сприятиме зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в державі, забезпеченню ефективності, доцільності та економності управління фінансовими та матеріальними ресурсами держави.

Оскільки аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ є складним, різноплановим та системним інструментом контролю, то він включає такі основні функції [21, с. 33]:

- контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання державних фінансових коштів;
- аналіз результативності використання державних фінансових коштів;
- перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації цілей фінансової політики в частині витрачання бюджетних коштів.

Розповсюдженим методом дослідження основних параметрів ефективності використання бюджетних коштів є трендовий аналіз, що дозволяє визначити напрямки та темпи зміни показників, ступінь взаємної залежності сутнісних показників, порівнювати тенденції в окремій бюджетній організації зі зразковими стандартами практики або результатами інших аналогічних організацій. Ретроспективний аналіз бюджетних даних дозволяє визначити небажані тенденції, причини їх виникнення та обставини, що можуть нейтралізувати ймовірну несприятливу тенденцію.

Важливим також є дотримання системності аналізу в процесі здійснення фінансового контролю, яка забезпечується завдяки розрахунку та моніторингу груп показників, а саме абсолютних показників (кількісних та якісних, що характеризують обсяги результатів діяльності); відносних показників (характеризують співвідношення результатів діяльності та рівня бюджетного фінансування); динамічних показників (відображають темпи зростання чи падіння за ряд років, рівень економічних та фінансових ризиків); показників, що характеризують дотримання законності використання бюджетних коштів (обсяги нецільового використання бюджетних коштів, розміри збитків, що понесла держава, суми коштів, що витрачені з порушенням бюджетного законодавства).

Активне застосування аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ дозволить не тільки здійснювати реальну оцінку рівня виконання результативних показників бюджетного процесу, а й значно економити бюджетні кошти, враховуючи виявлені аудитом недоліки.

У державному секторі економіки, планування відіграє важливу роль. Основним плановим документом держави є державний бюджет, якій затверджується щороку. Надходження доходів державного бюджету та здійснення витрат здійснюється через систему бюджетних установ, в яких всі види надходжень та використань коштів здійснюються в межах затверджених кошторисних призначень, тобто кошторис кожної бюджетної установі пов'язаний з державним бюджетом України. Кошторис бюджетної установи – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [42]. За допомогою внутрішнього аудиту можна оцінити якість планування, складання та виконання кошторисів бюджетних установ та надавати рекомендації щодо удосконалення наведених процесів, що в свою чергу, через мережу бюджетних установ допоможе удосконалити складання та виконання всього державного бюджетну.

В ході аудиту ефективності фінансово-господарської діяльності важливо виявити ризики, які притаманні з планування та виконання кошторису, оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та дій керівництва по мінімізації ризиків. Найбільш притаманними ризиками діяльності з планування та виконання кошторису є:

- ✓ завищення потреби в коштах з метою отримання зайвого фінансування;
- ✓ завищення розрахунку планових надходжень доходів за спеціальним фондом;

- ✓ неповне оприлюднення в звітності фактичних витрат проведених за обліком; перевищення фактичних видатків в порівнянні з затвердженими асигнуваннями внаслідок взяття до сплати небюджетної заборгованості;
- ✓ неповне використання виділених асигнувань з причини неефективних управлінських дій.

Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю залежить від повноти виконання встановленого порядку планування та виконання кошторису та правильного розподілу обов'язків [42]. Необхідно дослідити, що розрахунки складалися відповідальними особами за напрямами діяльності (наприклад розрахунок потреби в речовому майні складає начальник речової служби, потреби в капітальному або поточному ремонті – начальник квартирно-експлуатаційної служби), та обов'язково перевірялися та засвідчувалися головним бухгалтером. Виконання вимог встановленого порядку [42] та належний розподіл обов'язків дозволить мінімізувати ризики, однак, якщо порушення допущені за вказівкою керівництва бюджетної установі навіть ефективна система внутрішнього контролю не мінімізує ризики.

Після встановлення ризиків необхідно дослідити якість планування, встановити чи відповідають заплановані витрати фактичній потребі бюджетної установи, чи обґрунтовані заплановані доході за спеціальним фондом бюджетної установі. Необхідно дослідити обґрунтованість розрахунків потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету, та їх деталізацію за видами та кількістю, перевірити розрахунки обсягу надходжень та видатків по спеціальному фонду кошторису за кожним джерелом доходів.

Практично завжди після затвердження кошторису, до нього вносяться зміни, як стосовно зменшення призначень так і стосовно збільшення. З практики перевірок бюджетних установ зміни в кошторис вносять до 10–15 разів за рік. Тобто, необхідно перевірити наявність потреби у внесенні змін

до кошторису та наявність розрахунків, які обґрунтовують зміни. Після перевірки планування потрібно перевірити виконання кошторису, яка полягає у встановленні та порівнянні касових та фактичних видатків в розрізі програм та кодів економічної кваліфікації видатків з затвердженими у кошторисі, та у разі наявності розбіжностей необхідно провести аналіз причин таких розбіжностей.

Перевіряється відповідність проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань та обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом. Якщо касові видатки виявилися вищими за затверджені асигнування це може свідчити про наявність нецільового використання бюджетних коштів, однак оскільки касові видатки здійснюються виключно через реєстраційні рахунки Державного казначейства України, працівники казначейства досить якісно запобігають проявам таких порушень. З практики аудиту такі випадки мали місце, як правило лише в тому разі, якщо керівництво бюджетної установі умисно вказувало в платіжних дорученнях недостовірну інформацію, щоби провести оплату за кодом економічної класифікації, за якім були наявні кошті. Якщо касові видатки менші кошторисних призначень це може свідчити про завищення асигнувань або про неповне фінансування бюджетної установи. Завищення асигнувань, як правило вказує на ненавмисну помилку, оскільки у разі умислу, завищення асигнувань « освоюється» зацікавленими особами. Неповне фінансування як правило, не пов'язане з порушеннями з боку керівництва об'єкту контролю та досліджується інформативно. Необхідно дослідити обґрунтованість визначення обсягів надходжень до спеціального фонду кошторису. Для цього здійснюється аналіз розрахунків доходної частини спеціального фонду кошторису за кожним джерелом доходів, наскільки розрахунки обґрунтовані, чи врахований рівень фактичних

Таким чином основним завданням аудиту фінансово-господарської діяльності є: сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності

ведення бухгалтерського обліку, законності й ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності; організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю [63].

Аудит фінансово-господарської діяльності в частині ефективності її діяльності є перевіркою діяльності органів державної влади, одержувачів державних коштів, підприємств, установ і організацій, які використовують державне і комунальне майно, з метою визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна. Такий аудит передбачає:

а) контроль економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності;

б) контроль продуктивності використання організацією трудових, фінансових та інших ресурсів у процесі виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем і технологій;

в) контроль результативності діяльності організації, яка перевіряється [15].

Аудит ефективності є складним та багатоплановим інструментом контролю, який виконує такі функції, як:

– контроль за економічною обґрунтованістю, правомірним, цільовим та ефективним використанням державних фінансових ресурсів;

– аналіз результативності використання державних фінансових ресурсів;

– перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації передбачених положень фінансової політики, в тому числі витрачання бюджетних коштів [85].

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрями:

1. Аудит ефективності використання державних ресурсів, об’єктом якого є вся сфера державних ресурсів – від майна та природних ресурсів до державного бюджету.

2. Аудит ефективності витрачання бюджетних коштів, державного бюджету, бюджету суб’єктів господарювання, муніципальних бюджетів.

Доцільно зазначити, що базова класифікація видів аудиту ефективності надана Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). До них належить:

– аудит ефективності економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління;

– аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об’єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

– аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об’єктом аудиту цілей, а також перевірка фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими [81].

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що пов’язано з формуванням передумов, які визначають трансформації відносин у сфері використання державних ресурсів. Зокрема, мова йде про те, що:

– підвищується відповідальність за витрачання державних коштів, їх цілеспрямоване, кваліфіковане, економічне та ефективне використання;

– відповідальність за використання державних ресурсів стає все більш реальною, посилюються вимоги до виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсномайнових відносин;

– контроль ефективності використання державних коштів повинен мати високий рівень незалежності, оскільки це є передумовою його достовірності та результативності.

Структурно аудит ефективності в системі державного фінансового контролю містить аудит ефективності бюджетного процесу загалом і аудит ефективності бюджетних витрат за конкретними статтями.

Окрім державного аудиту фінансово-господарської діяльності стосовно бюджетних установ можуть можна проводити ініціативний аудит. Ініціативний аудит відрізняється від обов'язкового аудиту тим, що проводиться за рішенням самого замовника послуг, а не в силу законодавчих зобов'язань. Такий аудит служить в першу чергу превентивним заходом. Це аудит бухгалтерських оцінок, облікової політики, аудит зовнішньоекономічних операцій, аналіз та економічна експертиза договірної практики, аудит облікових оцінок і виявлення завідомо збиткових угод.

Порядок проведення ініціативного аудиту включає в себе:

- попередній аналіз обсягу робіт;
- узгодження термінів проведення робіт і обговорення форми, у якій замовник хоче бачити результат;
- формування робочої групи та документації;
- складання плану і програми аудиту;
- проведення перевірки;
- підготовка рекомендацій щодо виправлення виявлених помилок;
- формування попереднього звіту;
- узгодження результатів з замовником;
- оформлення підсумкового звіту або офіційного документу аудиторського висновку.

Під час проведення ініціативного аудиту здійснюється комплексний аналіз існуючої системи бухгалтерського та податкового обліку, фінансових потоків та документообігу; перевірка правильності ведення обліку; надання консультацій, надання консультацій з питань ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється, складання звітності.

Дослідження фінансово-господарської діяльності бюджетних установ відбувається у три етапи, а саме на етапі формування бюджетної програми і на етапі її виконання або по завершенні у періоді звітування. На етапі формування бюджетної програми виконуються наступні контрольно-аналітичні заходи (за допомогою певного методичного інструментарію):

– співставлення завдань і функцій головного розпорядника бюджетних коштів з напрямами діяльності, передбаченими бюджетною програмою (порівняльний аналіз);

– аналіз відповідності фінансової звітності та звітів про виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди, вивчення матеріалів попередніх контрольних заходів на предмет врахування їх результатів при підготовці нової програми (логічний контроль, процедури по суті, трендовий аналіз);

– аналіз правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності видатків на реалізацію бюджетної програми (арифметична перевірка);

– дослідження результативних показників за звітом на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки використання коштів на виконання бюджетної програми (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);

– перевірка повноти і правильності розподілу граничних обсягів видатків загального фонду державного (місцевого) бюджету між відповідальними виконавцями відповідних програм (хронологічна, арифметична, зустрічна перевірка);

– перевірка відповідності показників бюджетних запитів, складених відповідальними виконавцями, доведеному головним розпорядником розподілу видатків (експертиза, моніторинг);

– перевірка відповідності показників бюджетного запиту за конкретною програмою показникам паспорту цієї бюджетної програми (порівняльний аналіз).

Етап виконання бюджетної програми складається з наступних дій державних аудиторів (з використанням певних прийомів і способів):

– аналіз адміністративних рішень, прийнятих головним розпорядником, відповідальним виконавцем і іншими учасниками на виконання програми, на предмет їх адекватності її стратегічним цілям (логічний контроль; анкетування або тестування; процедури по суті, моделювання);

– перевірка відповідності показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та/або зведених планів використання бюджетних коштів уточненим обсягам асигнувань на виконання програми, а також відповідність фактичних результатів запланованим (порівняльний аналіз, арифметична перевірка, моніторинг, взаємний контроль);

– аналіз відповідності розподілу результативних показників паспорту бюджетної програми між її учасниками (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);

– перевірка наявності систематизованого переліку заходів та розподілу затрат між заходами з виконання бюджетної програми (формальна перевірка, взаємний контроль);

– перевірка законного та цільового використання коштів, дотримання в ході реалізації бюджетної програми встановленого порядку державних закупівель та встановлення цін і тарифів (нормативно-правова перевірка, моніторинг);

– перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та своєчасності і повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій з виконання бюджетної програми (нормативно-правова, хронологічна, арифметична перевірка, тестування, процедури по суті).

Етап звітування про виконання бюджетної програми передбачає такі процедури (інструменти методики):

– перевірка достовірності показників звіту про виконання програми та їх відповідності даним бухгалтерського обліку (документальні методичні прийоми контролю, інвентаризація);

– аналіз фінансової звітності та звіту про виконання бюджетної програми на предмет їх взаємозв'язку та взаємоузгодженості (горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз);

– аналіз виконання результативних показників бюджетної програми при наявності розбивки результативних показників за періодами бюджетного року та порівняння їх з аналогічними показниками за попередні бюджетні періоди та/або з показниками подібних програм (порівняльний і трендовий аналіз);

– дослідження результативних показників на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки ефективності використання коштів на виконання бюджетної програми (порівняльний аналіз, групування, процедури по суті);

– підтвердження правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності видатків на реалізацію бюджетної програми у наступному році (арифметична перевірка, логічний контроль);

– оцінка стану попереднього і поточного контролю, що здійснюється в ході формування, виконання і звітування про виконання бюджетної програми (анкетування або тестування; процедури по суті).

Слід додати, що проведення дослідження може відбуватися у два етапи: суцільний та вибірковий (їх поєднання – комбінований).

Таким чином можна стверджувати, що зі введенням в практику аудиту ефективності фінансово-господарської діяльності система державного фінансового контролю виходить на новий прогресивний етап розвитку контрольної діяльності, який більшою мірою відповідає цивілізованим економічним відносинам на ринку. Цей етап пов'язаний з такими тенденціями, як інтеграція різних видів контролю та аудиту, які б досягали

головної мети – ефективності функціонування державної влади та її основного інструменту – бюджету; посилення аудиту владних державних структур, які мають повноваження щодо витрачання державних коштів, включаючи витрати на їхнє власне функціонування; використання нових інструментів та методів із застосуванням інформаційних технологій; підвищення рівня компетенції аудиторів; впровадження нових методологій оцінки рівня ефективності економічної діяльності.

Отже, ефективність є лише одним із результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і дають змогу оцінити використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою аудиту ефективності можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність використання програми та найефективніші бюджетні програми.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ

Метою діяльності бюджетних установ є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг; нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є носіями матеріальної субстанції та не оприбутковуються на склад. Об'єктами аналізу діяльності бюджетних установ є господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання.

Основним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів

відповідно до їхнього цільового призначення та визначення впливу чинників зовнішнього та внутрішнього середовища на отримання та використання фінансових результатів бюджетних установ. Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат бюджетних установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності шляхом визначення бюджетної класифікації, визначення призначення та змісту доходів та видатків, через ознайомлення з формуванням кошторису бюджетних установ та дослідженням основних принципів та порядком їх фінансування.

Фінансовий аналіз здійснюється за допомогою різних моделей:

- ✓ дескриптивні моделі - на основі використання інформації з бухгалтерського обліку (система аналітичних коефіцієнтів);
- ✓ предикативні моделі є моделями передбачуваного, прогнозного характеру (точки критичного продажу);
- ✓ нормативні моделі – це моделі, які дозволяють порівнювати фактичні результати діяльності підприємства з нормативними (розрахованими на основі стандарту).

Основою аналізу є відкриття, оцінка та прогнозування впливу факторів на зміну показників ефективності. Фактор – це те, що викликає певне явище або процес, визначає його характер або одну з основних рис. Усі фактори, що впливають на систему та визначають його поведінку, взаємопов'язані та взаємопов'язані.

Серед багатьох форм зв’язку важливу роль відіграє причина, сутність якої полягає в породженні одного явища іншим. Такі явища називаються детермінованими або причинно-наслідковими. Ознаки, що характеризують причину, називають факторами; якщо ж вони характеризують наслідки, то їх називають результатами. Сукупність пов’язаних факторів і результативних ознак – це факторна система. Факторний аналіз – це методика комплексного й системного вивчення та вимірювання впливу факторів на величину результатних показників.

Аналіз діяльності бюджетних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити: загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей; аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали; характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень; аналіз результатів використання кошторису доходів та витрат бюджетних установ. У процесі аналізу господарської діяльності бюджетних установ, використовують сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких можна виділити методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (застосовуються при обґрунтуванні необхідності поєднання соціальних, специфічних і економічних заходів із метою ефективної організації державної системи й підвищення якості послуг, що надаються організаціями); економікоматематичні методи (застосовуються при розробці моделей аналізу кошторисних видатків установи, аналізу надання послуг, аналізу накладних витрат на одиницю послуги); методи технічного, графічного, порівняльного, статистичного аналізу (використовуються при розробці пропозицій щодо планування послуг та при обґрунтуванні стратегії ефективного управління організацією). Усі методичні прийоми, що застосовуються в аналізі діяльності бюджетних установ, відображають рух інформаційних потоків у системі управління ними [16, с. 47]. Теоретичні засади аналізу діяльності бюджетних установ знайшли відображення на рис. 3.1.

Рис. 3.1. Теоретичні засади аналізу діяльності бюджетних установ

Управління бюджетними коштами належить до важливих напрямів управлінської діяльності фінансових органів. Недосконалі методи бюджетного планування і прогнозування, ускладнення міжбюджетних відносин, зростання бюджетного дефіциту, недовиконання планових бюджетних показників по доходах та видатках є результатом недосконалої теоретичної бази управління бюджетними коштами та відсутності ефективної методики аналізу господарської діяльності.

Основні прийоми аналізу, які можуть бути використані:

Горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Такий аналіз є основою організації моніторингу поточної фінансової діяльності. У процесі цього аналізу виявляють відхилення звітних показників від планових (нормативних), визначаються причини цих відхилень і вносяться рекомендації щодо корегування окремих напрямків фінансової діяльності бюджетної організації. Аналіз дає

можливість визначити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом.

Вертикальний (структурний) аналіз–визначення структури фінансових показників з оцінюванням впливу різних факторів на кінцевий результат. Такий аналіз дає можливість визначити найвагоміші складові в балансі бюджетної організації, але найбільш вагоміше його використання в аналізі складових доходів і витрат Кошторису.

Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів. На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетної організації.

Порівняльний аналіз - внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самої організації (філій), а також міжгосподарський аналіз показників цієї організації порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками. При порівняльному аналізі фінансових показників розглянутої державної організації і середньо галузевих показників виявляється ступінь відхилення основних результатів фінансової діяльності організації від середньогалузевих з метою оцінки своєї конкурентної позиції за фінансовими результатами господарювання і виявлення резервів подальшого підвищення ефективності фінансової діяльності. При порівняльному аналізі фінансових показників організації і організації – конкурента виявляються слабкі сторони фінансової діяльності організації з метою розробки заходів із підвищення його конкурентної позиції на регіональному ринку. При порівняльному аналізі фінансових показників структурних одиниць і підрозділів даної організації проводиться порівняльна оцінка й пошук резервів підвищення ефективності фінансової діяльності внутрішніх підрозділів організації.

Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. Проводиться за допомогою моделювання (детермінованого та стохастичного).

Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв’язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною організацією послуг та поділу витрат на постійні і змінні.

Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

Необхідно враховувати при формуванні системи показників особливості звітності бюджетної організації. Особливу увагу необхідно звернути на формування доходів бюджетної організації за двома фондами – загальним і спеціальним.

Загальноприйнята система показників [35] шляхом адаптування її до бюджетних організацій може використовуватися для аналізу. Аналіз фінансових коефіцієнтів та співвідношень надає нам змогу краще зрозуміти взаємозв’язок між звітністю. Крім того, деякі коефіцієнти можуть показати нам, чи ефективно бюджетна організація поєднує різні активи та пасиви і як це впливає на її доход. Очевидно, що фінансові показники – це важливий інструмент сучасного стратегічного управління. Незважаючи на велику кількість фінансових співвідношень та коефіцієнтів, для бюджетної організації їх можна поділити на такі групи: показники майнового стану; показники ділової активності; показники фінансової стійкості; показники ліквідності платоспроможності.

Методи фінансового аналізу бюджетної організації – це комплекс науково-методичних інструментів та принципи дослідження фінансового стану бюджетної організації. Неформалізовані методи аналізу ґрунтуються на

описуванні аналітичних процедур на логічному рівні, а не на жорстких аналітичних взаємозв'язках та залежностях.

Таким чином, для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної організації можливо застосовувати наступний модернізований алгоритм (рис. 3.2).

Перший етап передбачає вибір об'єкта, мети дослідження, постановка задачі і вибір методів проведення аналізу. Другий етап – вибір основних показників роботи бюджетної організації. Третій етап полягає у зборі необхідної інформації і оцінці її вірогідності, формуванні аналітичних даних.

Інформаційним забезпеченням фінансового аналізу є:

1) дані фінансової звітності;
2) планова інформація;
3) дані статистичної звітності;
4) нормативна інформація;
5) експертна інформація.

Четвертий етап – безпосередній аналіз фінансово-господарської діяльності.Аналіз діяльності бюджетної організації починає з оцінки загального фінансового стану. У першу чергу проводиться аналіз доходів за спеціальним і загальним фондами, аналізується динаміка фінансування діяльності, а також витрати. Аналізується склад і структура балансу, ліквідність балансу, фінансова стабільність, ліквідність і платоспроможність, ділова активність.

Рис. 3.2.

Під час п’ятого етапу відбувається виявлення «вузьких» частин діяльності бюджетної установи. Шостий етап – визначення найбільш перспективних видів діяльності бюджетної організації на основі отриманих результатів. Сьомий етап. Розробка заходів, що сприяють підвищенню ефективності роботи бюджетної організації і подальшого контролю за їх виконанням.

Кожен етап запропонованого алгоритму дослідження фінансово-господарського стану бюджетної установи присутній як самостійний блок

так і може бути елементом комплексного забезпечення аудиту. Результати, які отримані на окремих етапах, можуть бути економічно значимі як самі по собі, так і для використання в якості вихідних даних для подальшого аналізу.

3.2. Аналіз виконання кошторису доходів і витрат бюджетної установи

Однією з найважливіших функцій управління поряд з плануванням, організацією, обліком та контролем є аналіз. В умовах жорсткої економії бюджетних коштів, необхідності постійного пошуку резервів підвищення ефективності їх використання актуальною виступає проблема наукових досліджень методики економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ та розробка способів впровадження такої методики в практичну діяльність. Створення ефективної обліково-аналітичної системи бюджетних установ є одним з ключових завдань відповідно до затверджених нормативно-правових документів на рівні центральної виконавчої влади.

Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ, відповідно до якого бюджетна установа отримує доходи та здійснює видатки бюджетних коштів на затверджений період (календарний рік). Саме через кошторис доходів та видатків пов’язується обліково-аналітична система Казначейства, головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Бюджетні установи мають право здійснювати видатки лише у відповідності до затверджених у кошторисі сум за відповідними напрямами використання. Таким чином реалізується принцип цільового використання бюджетних коштів. Складання кошторису здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [71] зі змінами та доповненнями. Кошторис доходів та

видатків бюджетної установи складається з двох частин: загальний та спеціальний фонд.

Загальний фонд кошторису містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Аналіз виконання кошторису є важливою складовою комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. В наявних наукових публікаціях відсутній єдиний підхід щодо методики аналізу виконання кошторису. Різні автори пропонують різні алгоритми аналізу, що свідчить про те, що на сьогоднішній день не створена уніфікована модель, або дорожня карта аналітика. Це ще раз підтверджує гіпотезу про недостатність застосування аналітичних прийомів в обліковій та контрольній роботі. Систематизуючи матеріали наукових досліджень вчених, можна виділити наступні напрями аналізу виконання кошторису:

1. Структурно-динамічний аналіз доходів та видатків бюджетних коштів.

2. Аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету.

3. Аналіз виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду бюджету.

4. Аналіз руху коштів загального та спеціального фонду бюджету.

5. Факторний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду.

6. Параметричний аналіз кошторису.

Здійснення аналізу за відповідними напрямами забезпечується використанням наступних методів економічного аналізу [5, с. 175]:

1. Горизонтальний аналіз – для виявлення відхилень звітних показників від планових, часового аналізу. За результатами аналізу вносяться пропозиції

та рекомендації щодо коригування окремих показників фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

2. Вертикальний аналіз – для визначення структури показників, аналіз складових доходів та видатків.

3. Трендовий аналіз – базується на порівнянні показників звітності за декілька звітних періодів з метою визначення тенденції та прогнозування показників.

4. Порівняльний аналіз – для порівняння показників діяльності установи з середньогалузевими. При порівняльному аналізі виявляються слабкі сторони фінансової діяльності установи, а також виявляються резерви підвищення ефективності діяльності.

5. Факторний аналіз – для виявлення впливу окремих факторів на результативні показники. Даний вид аналізу має два різновиди в залежності від математичного інструментарію – детермінований факторний аналіз та стохастичний аналіз, що базується на ймовірнісних показниках. Більшу практичну застосовність має детермінований факторний аналіз.

6. Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв’язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною організацією послуг та поділу витрат на постійні і змінні.

7. Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

Інформаційною базою аналізу виконання кошторису доходів та видатків є планові фінансові документи установи, до яких входить безпосередньо кошторис, план асигнувань загального фонду, план використання бюджетних коштів, помісячний план використання бюджетних коштів, зведення показників спеціального фонду кошторису та фінансова і бюджетна звітність, до якої входить Звіт про надходження і використання коштів загального фонду, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про

надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень, Звіт про результати фінансової діяльності. Застосування ключових аспектів методики аналізу виконання кошторису застосуємо на прикладі даних річної фінансової та бюджетної звітності Байківецької сільської ради за 2017 рік.

Параметричний аналіз кошторису передбачає обчислення таких коефіцієнтів, як коефіцієнт спів відношення касових видатків і фактичних (за фінансуванням певними фондами), коефіцієнт (обсяг) фактичних видатків загального фонду на 1 працюючого, відношення планових надходжень коштів за звітний період за певними фондами, відношення видатків до доходів за певними фондами [31, с. 20]. Перевищення касових видатків над фактичними може бути обумовлене погашенням кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року, збільшенням запасів або утворенням дебіторської заборгованості на кінець року. Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків спеціального фонду склав 1,01. Обсяг фактичних видатків загального фонду на 1 працюючого склав 60 050 грн. Коефіцієнт відношення видатків до доходів за спеціальним фондом склав 0,98, тобто майже всі власні надходження були використані у звітному періоді.

Методика економічного аналізу виконання кошторису бюджетної установи передбачає проведення аналізу структури та динаміки доходів та видатків бюджетних коштів, виконання плану асигнувань загального фонду, виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду, аналіз руху коштів загального та спеціального фонду, факторний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду, а також параметричний аналіз кошторису. Для виконання зазначених видів аналізу слугують такі методичні прийоми економічного аналізу: горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, трендовий аналіз, аналіз коефіцієнтів, детермінований факторний аналіз із застосування методів абсолютних та відносних різниць

та ланцюгових підстановок, балансовий метод, порівняльний аналіз, маржинальний аналіз.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/introduction/

2. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектору економіки// Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – 2012. № 721. – С. 42-48

3. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб’єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Випуск 14. – С. 141-145

4. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42

5. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23). –

6. Адамик О.В. Використання інструментів Data Mining для аналізу кошторису бюджетних установ // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами світової і національної економіки: сучасний стан та перспективи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудн. 2015 р., (ПДАТУ, м. Кам’янець-Подільський). – Тернопіль: Крок, 2015. – 373 с. – С. 233-235

7. Адамик О.В. Класифікація доходів учасників бюджетного процесу в умовах уніфікації вітчизняних та міжнародних облікових стандартів // Наука молода, 2013. – №19. – 220 с. – С. 192-196.

8. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода, 2013. – № 20. – С. 203-209.

9. Андрушкин Б. М. Основы менеджмента / Б. М. Андрушкин, О. Э. Кузьмин.– Львов : Мир, 2000.– 352 с.

10. Анікєєва А. В. Контроль формування і використання кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / А. В. Анікєєва // Управління розвитком. - 2014. - № 14. - С. 142-144

11. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

12. Бабенко Л. В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах [Електронний ресурс] / Л. В. Бабенко, О. О. Яременко. – Режим доступу:http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_Fvamsue_ 2012_ 1_19.pdf.

13. Бєльчик С.В. Чому виникла потреба ревізувати ревізії [Текст] / С.В. Бєльчик // Фінансовий контроль. – 2010. – №5. – С. 39-40

14. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К.:КНЕУ. – 2008. – 344 с.

15. Бровко О. т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів / О. Т. Бровко // Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 48 – 50.

16. Булгакова С. Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків

/ С. Булгакова, І. Микитюк // Казна України. – 2012. – № 3 (18). – С. 6-10.

17. Бюджетний кодекс України [електронний ресурс] : – Режим доступу : http:// zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

18. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2010. – №3(28).- С.184-190.

19. Вишнівецька А. А. Особливості аналізу діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс] / А. А. Вишнівецька // Управління розвитком. -

2014. - № 4. - С. 46-49

20. Волковська Я. В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах як засіб підвищення ефективності використання бюджетних коштів / Я.В.Волковська // Управління розвитком. №18. – 2012. – С.125-127.

21. Гевлич Л. Л. наявні результати та перспективи І. Г. гевлич // Финансы, учет, банки. – 2014. – № 1 (20). – С. 84–91.

22. Голубнича Г.П. Розвиток обліково-аналітичних інформаційних систем в умовах фінансової кризи / Г.П. Голубнича // Вісник КНУ ім.Т.Шевченка. – 2011. – Випуск 130. – с.27-30.

23. Горбатовська Ю. Г. Регламентація обліку і аналізу доходів і видатків загального фонду бюджетних установ /Ю. Г. Горбатовська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 78. – С. 59-61.

24. Гордєєва Т. А. Імплементація аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2015. – № 3(3). – С. 32–34

25. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]– Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15.

26. Грузіна І. А. Сутність та складові бюджетної системи [Електронний ресурс] / І. А. Грузіна // Молодий вчений. - 2016. - № 12. - С. 730-733 24.Гупаловська М. Б. Сучасні реалії та перспективи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / М. Б. Гупаловська // Наука й економіка. 2014. – Вип. 4. – С. 24–27.

27. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. Джога Р. Т., Свірко С. В., Синельник Л. М. — К.: КНЕУ, 2013. – 376с.

28. Дорошенко О. О. Бухгалтерський облік та фінансова звітність державного сектору України в системі інформаційного забезпечення формування показників бюджетної безпеки держави [Електронний ресурс] / О. О. Дорошенко // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 32. - С. 177-180.

25. Дрижакова Г.В. Вдосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В.Дрижакова // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2013 р.) / Луцький національний технічний університет. – Луцьк, 2013. – С.176- 178.

26. Дудчик В.В. Перевірка правильності складання кошторису бюджетної установи: методика і завдання // Фінансовий контроль. Дудчик В.В., Фірстенко В.В. – 2007. – № 1. – С. 58-63

27. Євко Н.О. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення / Н.О.Євко // Управління розвитком. – №21. – 2012. – С.122-125.

28. Єдинак Т.С. Система фінансового контролю за коштами спеціального фонду бюджету державних вищих навчальних закладів / Т.С.Єдинак, А.С.Нагорна // Вісник Академії митної служби України. – 2011. - №3. – с.121-127.

29. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами / [Електронний ресурс] Н. Ю. Єршова, Ю. Стребкова. – 2012. – Режим доступу: http://www.kpi.kharkov.ua/.

30. Заросило А. П. Застосування методів управлінського аналізу в діяльності бюджетних установ / А. П. Заросило // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 20(1). - С. 176-180

31. Золотарьова І. О. Автоматизація документообігу навчальний посібник / І. О. Золотарьова, Р. К. Бутова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2008. – 158 с.

32. Зорій Н.М. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ // Галицький економічний вісник № 1 (44), 2014. Науковий журнал. Тернопіль. - С. 125 - 131.

33. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посібн. / С. В. Івахненков. – К. :

Знання-Прес, 2003. – 349 с.

34. Ігонін Р. В. Державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Р. В. Ігонін // Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Юридичні науки. - 2017. - Т. 28(67), № 1. - С. 35- 39.

35. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник для навчання студентів ВНЗ / Бутинець Ф. Ф., Івахненков С. В., Давидюк Т. В., Шахрайчук Т. В. - 3-ге видання., перероб. і доп. -Житомир: ПП «Рута», 2008. 544 с.

36. Канєва Т.О. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України // Вісник КНТЕУ. – 2010. – № 5. – С. 33-40.

37. Карпенко Н. Г. Звітність бюджетних установ / Н. Г. Карпенко, Л. О. Дорогань-Писаренко, Я. С. Аранчій, Р. В. Ліпський – Полтава : РВВ ПДАА, 2013. – 255 с.

38. Ковтун Н.В. Удосконалення системи обліку і контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики НАН України) / Н.В.Ковтун., Я.А. Шнуренко / Економіка: реалії часу. - 2014. - № 5 (15). – с.96-102.

39. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80

40. Кравченко О.В. Проблемні аспекти оцінки ефективності управління бюджетними витратами / О.В. Кравченко // Вісник університету Банківської справи Національного Банку України. – 2014. - № 2 (20). – с. 37-40.

41. Куліш О. М. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ / О. М. Куліш // Управління розвитком. – 2012. – № 3. – С. 113– 115.

42. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу : навчальний посібник/ Г.І. Купалова - К: Знання, 2008. - 639 с.

43. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку [Текст] / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2014.– № 2. – С. 361-369.

44. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково- аналітичні аспекти бюджетних установ / Лондаренко О. О. // Економіка, фінанси і право. – 2008. – № 9. – С. 15–18.

45. Лукановська І. Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами [Електронний ресурс] / І. Р. Лукановська // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 22. - С. 209-212

46. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

47. Мажуліна М. О. Кошторис доходів і витрат бюджетної організації / М. О. Мажуліна, Т. В. Афанасієвська // Управління розвитком. – 2013. – № 1(141).– С. 14–16.

48. Максімова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф . Максімова // Бізнес Інформ, 2014. - № 7. - С.230-234. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// http://dspace.oneu. edu.ua/jspui /bitstream/123456789/2487/1/

49. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи /Н.О. Марценяк // Науковий вісник БДФА.–2010.– №4.–С. 346–351.

50. Методичний посібник / П. П. Андрєєв, Ян Ван Тайнен, О. О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.

51. Миколюк І.В. Контроль формування та виконання кошторису бюджетної установи / І. В. Миколюк //Достижения высшей школы. – 2012. – С. 18-22.

52. Мисака Г.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. рекоменд. МОН України. Мисака Г.В., Шарманська В.М. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.

53. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік в бюджетних установах Навчальний посібник. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О.

П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

54. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/dnnd887yhdhyjnd444djjndik/jnhjdnb3364587

55. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 412 с.

56. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: Навч. посібник / Київський національний торговельно-економічний ун- т / Г.О. Кравченко (заг.ред.). — К. : КНТЕУ 2006. — 208 с.

57. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі» від 28.02.2017 № 307 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http:// zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17

58. Наказ МФУ № 44 від 24.01.2012р. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon4.rada.gov.ua

59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/z0336-13

60. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі МФУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua

61. Остап’юк Н.А. Кримінальна відповідальність за нецільове використання бюджетних коштів: проблеми ідентифікації суб’єкта / Н. А. Остап’юк, О. В. Процюк // науковий вісник полтавського університету економіки і торгівлі. – 2013. – № 3 (59). – С. 353–359.

62. Пантелеєв В. п. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 489 с.

63. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon4.rada.gov.ua/ppрaттлygfghl7455/jkflefl/kkhhilfsa_hfejk

64. Повіренна Т. Аналітичний облік асигнувань, касових і фактичних видатків бюджетних установ / Т.Повіренна // Баланс-Бюджет. – 2013. – №19.С.18-22.

65. Погорєлов І. М. Питання планування доходів та видатків у бюджетних установах [Електронний ресурс] / І. М. Погорєлов, Д. М. Карпович. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vcpi/Aprus/2012_31/ekon6.pdf.

66. Податковий кодекс України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua

67. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon4.rada.gov.ua

68. Порядок проведення Державною аудиторською службою України, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:// zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF

69. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [затверджений наказом Міністерства фінансів]. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п

70. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів

України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/12598744лрпаа9

71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/5444нрпаііі7885

72. Про внесення змін до податкового кодексу україни та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

https://buhgalter.com.ua/news/podatky-ta- zbory/podatkovinovatsiyi-2016/.

73. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

74. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України // Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12

75. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon4.rada.gov.ua

76. Про Положення Про державну казначейську службу в Україні: Указ Президента України від 13.04.2011 № 460/2011 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon4.rada.gov.ua

77. Проекту закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH70E00A.html

78. Рак Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету [Електронний ресурс] / Г. В. Рак // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 17(1). - С. 160-166

79. Рожелюк В.М. Заходи забезпечення захисту облікової інформації. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К.: ПП «Рута», 2013. – С. 335- 340.

80. Свірко С.В. Модернізація бюджетного обліку як інструментуспішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С.В. Свірко // Актуальні Проблеми Економіки. – 2014. – № 5. С. 478-484

81. Седун Н. М. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи [Еелектронний ресурс] / Н. М. Седун, А. В. Оверчук. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com.

82. Середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року та плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України : від 3 квітня 2017 р. №

275. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/ cardnpd?docid=249935442

83. Сисюк С. В. організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. в. Сисюк // вісник львівської комерційної академії. Серія: економічна. – 2014. – вип. 44. – С. 51–55.

84. Сопко В. В. проблеми розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері / в. в. Сопко, н. м. Хорунжак
// вісник НУВГП. економіка. – 2014. – вип. 1 (65). – С. 259–266.

85. Статистичний щорічник коледжу "Інформаційних технологій та обліку" ЛНУ./ Випуск 2017 р. № 38. - Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.colegue.lnu.com.lv

86. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2013. – № 2 (15). – С. 9–14.

87. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [Електронний ресурс] : розпорядження Кабінету Міністрів України : від 8 лютого 2017 р. № 142. – Режим доступу :

http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249797370

88. Сушко Н. Готуємося до складання річної звітності / Н. Сушко // Баланс-Бюджет. – 2016. – № 52(620). – С. 6-8.

89. Трайтлі В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність стандартизації [Електронний ресурс] / В. Ю. Трайтлі // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2017. - Вип. 1. - С. 209-218

90. Фаріон А.І. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: Монографія. В 2-х томах / За ред. Л.Г. Ловінської. - Київ : ДННУ "Академія фінансового управління". - 2013.

91. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галицький економічний вісник. – 2009. № 2. – С. 152-156.

92. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 248 с.

93. Хорунжак Н. М. Проблематика й особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ, а також їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. М. Хорунжак, І. Р. Лукановська // Проблеми економіки. - 2016. - № 3. - С. 287-292

94. Хорунжак. Н.М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах // Бізнес Інформ : Міжнародний науковий економічний журнал. – 2013. – №12. – С. 269-275.

95. Чуркіна І. Є. Бюджетна система Україна: трансформація сутності та оцінка ступеня конвергенції в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / І. Є. Чуркіна. // Ефективна економіка. - 2014. - № 11

96. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара.– К.: ЦУЛ, 2011.– 440 с.

97. Шара Є.Ю. Звітність бюджетних установ : Навчальний посібник/

Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидєєва Л.І. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 360 с.

98. Шевчук О. Д. Особливості проведення державного аудиту в Україні / О. Д. Шевчук // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – № 4 (70), том 2. – С. 230–234. – (Серія: Економічні науки).

99. Щербай Г. Господарська діяльність у бюджетних організаціях і установах як об'єкт обліку [Електронний ресурс] / Г. Щербай // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 10(3). - С. 234-236

100. Яковишина Н. А. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи [Еелектронний ресурс] / Н. А. Яковишина, Є. В. Майданюк. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com.

101. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних установ / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2008. - № 1(3). – с. 174-180.