

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**“ Фінансовий аналіз та аудит використання коштів в бюджетних
установах ”**

Студентки 2 курсу, 1м
групи,

спеціальності 072

«Фінанси, банківська
справа та страхування»,

спеціалізації «Державні
фінанси»

Чудаєва Ганна
Олександрівна

Науковий керівник:

к.е.н., доцент

Шевченко Світлана Олексіївна

Гарант освітньої програми

Завідувач кафедри фінансів,

заслужений діяч науки і
техніки України

д.е.н., професор

Чугунов Ігор Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Теоретичні аспекти фінансового аналізу та аудиту використання коштів | |
| 1.1. Сутність і роль фінансового аналізу та аудиту використання бюджетних коштів | 6 |
| 1.2. Зарубіжний досвід організації державного аудиту використання коштів бюджету | 14 |
| РОЗДІЛ 2. Методологія та механізм організації аналітичних та контрольних заходів за використанням коштів в бюджетних установах | 22 |
| 2.1. Державний фінансовий аудит як дієвий метод управління фінансами | 22 |
| 2.2. Методичні підходи з оцінки ефективності аудиту використання коштів бюджетних установ | 30 |
| РОЗДІЛ 3. Напрями удосконалення та перспективи проведення державного фінансового аудиту використання коштів | |
| 3.1. Методологічні та організаційні засади модернізації державного фінансового аудиту використання коштів | 36 |
| 3.2. Формування векторів розвитку державного фінансового аудиту використання коштів бюджетних установ | 41 |
| ВИСНОВКИ | 44 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 48 |

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасна ситуація в українській економіці викликає необхідність реформування системи фінансового контролю в державі. Адже адекватний фінансовий контроль є запорукою ефективності здійснюваних економічних реформ і важливим інструментом боротьби з правопорушеннями в економічній сфері та корупцією. Саме тому відбувається поступовий перехід від жорсткого контролю у формі ревізій і перевірок до інших форм контролю, направлених на запобігання порушенням та підвищення ефективності господарювання державного сектору економіки. Однією із таких сучасних і дієвих форм фінансового контролю є державний аудит.

Ефективна система фінансового контролю має забезпечувати не лише збирання даних, їх групування і попередню обробку. Головною умовою є наявність системи знань, що дозволяє провести кількісний і якісний аналіз зібраного матеріалу, встановити недоліки у фінансовій діяльності і порушення фінансового законодавства, виробити рекомендації щодо їх усунення. Цього не можна досягти без відповідних теоретико-методологічних розробок.

Трансформації в економічній парадигмі бюджетних відносин обумовлюють необхідність модернізації інституту фінансового контролю та зміни підходів до державного контролю. У цьому контексті актуалізується значення поширеної у світовій практиці прогресивної форми фінансового контролю – аналізу та аудиту.

Державний аналіз та аудит публічних фінансів – нова для вітчизняної практики управління форма взаємодії органів державної влади та суб'єктів, які використовують державні та місцеві фінансові ресурси. Саме тому постає об'єктивна необхідність формування якісного нормативно-правового, методичного та кадрового забезпечення державного аудиту публічних фінансів.

Питанням аналізу коштів присвячені наукові праці багатьох вітчизняних і зарубіжних учених. Значний внесок у розвиток теоретичних та практичних аспектів економічного аналізу зробили такі вітчизняні вчені, як А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, Й.Я. Даньків, В.І. Єфіменко, Л.М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, І.М. Парасій-Вергуненко, О.А. Петрик, В.В. Сопко, В.Г. Швець, а також зарубіжні вчені І. Бернар, К. Друрі, Ж.-К. Коллі, Д. Стоун, К. Хітчинг та ін.

Теоретичні і практичні аспекти реформування системи державного фінансового контролю в Україні знайшли відображення в публікаціях вітчизняних авторів: М. Бариніної–Закірової, П. Германчука, М. Голованя, Н. Дорош, В. Мельничука, О. Петрик, В. Симоненка, І. Стефанюка, І. Чумакової та ін. Але наукові підходи щодо запровадження нових форм фінансового контролю, зокрема державного аудиту, досліджені недостатньо.

Мета дослідження – обґрунтувати теоретичні, науково-методичні та прикладні питання фінансового аналізу та аудиту використання коштів у бюджетних установах, розробити практичні пропозиції, спрямовані на вдосконалення проведення державного фінансового аудиту використання коштів у сучасних умовах ринкових відносин в Україні.

Відповідно до зазначеної мети визначено зміст дослідження, що зводиться до вирішення наступних **завдань дослідження**:

- визначити економічну сутність і роль фінансового аналізу та аудиту використання бюджетних коштів;
- виявити інформаційне забезпечення фінансового аналізу та аудиту використання бюджетних коштів;
- провести аналіз методології та механізму організації аналітичних та контрольних заходів за використанням коштів в бюджетних установах;
- розробити напрями удосконалення та перспективи проведення державного фінансового аудиту використання коштів.

Об'єктом дослідження є технологія та процедури фінансового аналізу та аудиту використання коштів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів фінансового аналізу і аудиту коштів в бюджетних установах.

Методи дослідження. У процесі написання роботи опрацьовано та узагальнено теоретичний і практичний матеріал з обраної тематики із використанням загальнонаукових і специфічних методів пізнання. Основними загальнонауковими методами дослідження, що застосовувалися при написанні роботи, виступали аналіз (для проведення досліджень головних сутнісних характеристик об'єкта дослідження та особливостей його функціонування у контексті тематики дослідження), синтез (для певних узагальнень, важливих для тематики дослідження оціночних параметрів у їхньому взаємозв'язку та взаємозалежності), порівняння (переважно для оцінки поточних і прогнозованих параметрів діяльності об'єкта дослідження в результаті провадження запропонованих висновків та рекомендацій), індукція й дедукція (як у процесі постановки завдань дослідження, так і при їх реалізації, зокрема в контексті запропонованих підходів до аналізу структури і складу грошових коштів).

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в розроблених рекомендаціях, спрямованих на удосконалення проведення державного фінансового аудиту використання коштів бюджетних установ.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення методики аналізу та аудиту використання коштів в бюджетних установах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ

1.1. Сутність і роль фінансового аналізу та аудиту використання бюджетних коштів

Аналіз – є філософією обґрунтування управлінських рішень, адже ніяке управлінське рішення, особливо у сфері фінансів, не приймається без належного аналітичного забезпечення [52]. Фінансовий аналіз, що спочатку сформувався в рамках бухгалтерського обліку, нині є невід’ємною складовою ефективного управління фінансами.

Кризові явища в економіці ще більш посилюють роль аналізу та контролю в системі фінансового менеджменту, обумовлюють необхідність майже безперервного моніторингу фінансового стану підприємств з метою запобігання або оперативного подолання негативних тенденцій фінансового стану. Саме його результати вимушують зосередити увагу на ключових проблемах фінансового менеджменту, факторах що спричиняють погіршення фінансового стану, та є аналітичним забезпеченням розробки заходів антикризового характеру та прийняття відповідних управлінських рішень.

Фінансовий аналіз – вид економічного аналізу, об’єктом якого виступає фінансово-господарська діяльність підприємства, здійснюваний в системі фінансового менеджменту на основі даних бухгалтерського обліку та звітності та фінансових (грошових) показників. При цьому в різних наукових публікаціях фінансовий аналіз розглядається від найбільш вузького розуміння – як аналіз фінансової звітності, до більш широкого, що охоплює всі аспекти системи фінансового менеджменту (аналіз інвестицій, оцінка бізнесу, аналіз фінансових ринків та інструментів, тощо) [36].

Фінансовий аналіз являє собою процес дослідження та методик оцінки поточного та перспективного фінансового стану та фінансових результатів

діяльності установ на основі вивчення залежностей та динаміки показників фінансової звітності з метою забезпечення ефективного розвитку через оптимізацію фінансової політики. Сутність фінансового аналізу полягає у визначенні ключових параметрів, що дають оцінку фінансового стану підприємства з врахуванням його змін у результаті фінансово-господарської діяльності впродовж аналізованого періоду, з метою виявлення управлінських проблем, позитивних та негативних змін фінансового стану та факторів що їх спричинили, прогнозування фінансового стану, розробки заходів з поліпшення організації фінансів та підвищення ефективності використання фінансових ресурсів.

Отже, головною метою фінансового аналізу є оцінка та ідентифікація внутрішніх проблем підприємства для підготовки, обґрунтування та прийняття управлінських рішень щодо основних напрямків його діяльності:

1) інвестиційної (куди варто розміщати кошти, чи не варто змінити структуру активів, який необхідний страховий запас оборотних активів, чи є оптимальним портфель фінансових інвестицій тощо);

2) пошук та оптимізація джерел фінансування (чи є оптимальною структура джерел, чи в змозі підприємство підтримувати структуру пасивів, що склалася, які фінансові інструменти більш привабливі для мобілізації додаткових джерел фінансування тощо);

3) поточна діяльність (якими є основні тенденції розвитку підприємства, чи задовільним є рівень ліквідності та платоспроможності, чи забезпечують оборотні кошти ритмічність виробничого процесу, чи є оптимальною політика підприємства щодо дебіторів та кредиторів тощо);

4) доцільність встановлення або продовження співробітництва з підприємством [11].

Фінансовий аналіз дає можливість оцінити: майновий стан підприємства; ступінь фінансового ризику, достатність капіталу для поточної діяльності і довгострокових інвестицій; потребу в додаткових джерелах фінансування; здібність до нарощування капіталу; раціональність залучення

позикових засобів; рівень ефективності діяльності та використання капіталу; обґрунтованість політики розподілу і використання прибутку. Все це зайвий раз свідчить про те, що аналіз фінансової звітності в сучасних умовах стає елементом управління, необхідним для досягнення стратегічних цілей підприємства та виконання його місії, а також інструментом оцінки надійності потенційного партнера.

Фінансовий аналіз засновується на розрахунку системи абсолютних та відносних показників (фінансових індикаторів), що характеризують різні аспекти ефективності діяльності підприємства та його фінансового стану. Розрахунок та оцінка фінансових індикаторів дозволяють визначити зміни у фінансовому стані та результатах діяльності підприємства, тенденції та структуру таких змін, що вказує керівництву підприємства на загрози та можливості йому притаманні.

Дослідження методологічної бази аналізу фінансової звітності та фінансової діагностики свідчить про наявність значної кількості різноманітних методичних підходів. Однак, не існує єдиного загального для всіх підходу до його проведення, що вказує на те, що методологічні засади та практичний інструментарій аналізу фінансової звітності та фінансової діагностики в Україні перебувають на стадіях формування.

Бюджетна організація визначена Конституцією України або створена у встановленому порядку органами державної влади або організаціями самоврядування; повністю утримується за рахунок відповідного державного бюджету або місцевих бюджетів; є неприбутковою; для забезпечення діяльності організації та виконання покладених на неї функцій складається кошторис. Установи та організації, які діють за рахунок коштів бюджету, для забезпечення своєї діяльності, виконання функцій складають кошторис доходів і витрат [59].

На сучасному етапі основним документом, регламентуючим питання складання і виконання кошторисів бюджетних організацій, є Порядок складання, розглядання, затвердження і основні вимоги відносно складання

кошторисів, доходів і витрат бюджетних установ і організацій, затверджений постановами КМУ від 28.02. 2002 р. № 228. Кошторис бюджетної установи є основним плановим документом. Кошторис складається з двох частин: загального і спеціального фондів. Загальний фонд кошторису включає надходження із загального фонду бюджету і розподіл витрат. Спеціальний фонд кошторису включає надходження зі спеціального фонду бюджету і розподіл витрат. Спеціальний і загальний фонди кошторису складаються з доходної і витратної частини.

Установи і організації, діяльність яких фінансується за рахунок коштів державного бюджету, надають органам Державної казначейської служби України та головним розпорядникам бюджетних коштів звітність про виконання кошторисів, податкову і статистичну звітність.

Предметом фінансового аналізу бюджетної організації є фінансові ресурси організації, їх формування та використання. 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.

Задачі аналізу надходжень і використання коштів наступні:

- оцінка виконання кошторисних призначень;
- оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондами;
- розрахунок впливу факторів на відхилення по основних результативних показниках;
- розробка заходів щодо усунення виявлених у результаті аналізу недоліків і заходів щодо вишукування джерел утворення й ефективного використання коштів за спеціальним і загальним фондами;
- контроль правильності утворення дохідної і видаткової частини кошторису, перевірка своєчасності і повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет.

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.

Щодо аудиту в бюджетних установах, то як свідчить аналіз наукових досліджень, на сьогоднішній день у вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо. Аудит державного сектора та державний фінансовий контроль безумовно пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміну «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. До того ж, деякі фахівці вважають, що аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта господарювання на платній основі, а тому не може здійснюватись державними органами [3].

Відповідно до традиційного вітчизняного підходу під аудитом розуміють здійснення перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності на замовлення власника суб'єкта господарювання. Але світова теорія і практика аудиту вже давно відійшли від вузького розуміння поняття «аудит», яке використовувалося в ХІХ столітті.

Необхідно зазначити, що світова практика аудиту державних фінансів налічує вже багато десятиріч. В жовтні 1977 року в Лімі (Перу) делегатами ІХ Конгресу вищих органів контролю державних фінансів було підписано Лімську декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів [28]. Основною метою цієї декларації є визначення незалежності вищих органів контролю державних фінансів, що є неодмінною ознакою правової та демократичної держави.

Відповідно до цієї декларації належне управління громадськими фінансами і дієвість рішень органів влади залежить від забезпечення

цільового і ефективного використання громадських коштів. Для цього кожна країна повинна мати Вищий орган контролю державних фінансів, незалежність якого повинна бути законодавчо гарантована.

У більшості країн світу державний аудит здійснюють незалежні органи, відокремлені від уряду: рахункові палати, державні контрольні палати, незалежні контрольні управління, національні управління аудиту, аудиторські суди тощо. В Україні державний фінансовий аудит здійснюють контрольно-ревізійна служба, яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахункова палата [49]. Аналіз нормативно-правової бази, зокрема, постанов Кабінету Міністрів України № 1017 від 10.08.04 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» та № 361 від 25.03.06 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» виявляє, що уряд прагне взяти на себе функції відповідального та координуючого органу, котрий повинен забезпечувати функціонування єдиної державної системи фінансового контролю.

Основна мета державного аудиту полягає в наданні всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється виконавча влада в державі. При цьому державний аудит включає контроль за всіма рішеннями, які приводять до певних фінансових операцій. Об'єкт державного аудиту має загальнодержавний характер.

Отже, чинне вітчизняне законодавство не враховує положень Лімської декларації: немає чіткого визначення статусу, повноважень і функцій контролюючих органів, що представляють законодавчу і виконавчу гілки влади; відсутнє чітке розмежування зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю; значна частина контрольних функцій щодо розпорядження фінансовими коштами належить саме органам виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися цими коштами.

З урахуванням вищевикладеного порівняємо деякі особливості аудиту і контролю в державному секторі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика аудиту і контролю в державному секторі

| Параметри | Аудит | Контроль |
|-----------------------|--|--|
| Мета проведення | <ul style="list-style-type: none"> - забезпечення стабільності та економічної безпеки держави; - надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється державне управління | <ul style="list-style-type: none"> - здійснення заходів із забезпечення повноти надходження коштів до бюджетної системи; - збереження і ефективного використання державної власності; - запобігання фінансовим порушенням в державному секторі економіки |
| Задачі | <ul style="list-style-type: none"> - комплексний розгляд державного бюджету; - оцінка альтернативних варіантів бюджетних рішень; - аналіз довгострокових наслідків урядових програм і напрямів дій; - оцінка технології, що забезпечує державні органи інформацією про довгострокові наслідки законодавчих рішень у різних галузях | <ul style="list-style-type: none"> надання інформації компетентним органам про знайдені відхилення від прийнятих стандартів, порушення принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів, з метою вживання коригуючих заходів, відшкодування завданих збитків і притягнення винних до відповідальності |
| Об'єкт | <ul style="list-style-type: none"> - фінансові ресурси і майно держави, їх облік; - проекти законодавчих та нормативних актів; - оцінка фінансових результатів виконання бюджету; - оцінка прогнозів і напрямків розвитку окремих галузей економіки, регіонів і держави в цілому | <ul style="list-style-type: none"> цільове і законне використання бюджетних коштів |
| Ресурсне забезпечення | фінансування за рахунок коштів державного бюджету | фінансування за рахунок коштів державного бюджету |

| | | |
|-----------------------|---|---|
| Різновиди | - фінансовий аудит; - аудит відповідності; - аудит діяльності (операційний аудит, аудит ефективності, аудит продуктивності тощо) | - перевірка; - ревізія |
| Результати проведення | вільний доступ громадськості до інформації: звіти надаються Президентові, парламентові, державним органам, чії бюджети розглядаються. Відкрита публікація звітів і результатів перевірки у засобах масової інформації | існують обмеж планів робіт, тематики програм контрольних заходів, форми, структури і змісту звітності за результатами контролю. |

Державний аудит, на нашу думку, – принципово нова цілісна система, яка базується на єдиних засадах, що охоплюють усі сторони економічного життя. Загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю знайшли відображення в багатьох базисних документах фінансового контролю, починаючи з Лімської декларації. Також Україна у 2001 році підписала Декларацію про загальні принципи діяльності вищих органів фінансового контролю держав – учасниць Співдружності Незалежних Держав [64]. До цих принципів належать як універсальні – незалежність, об’єктивність, компетентність, гласність, – так і такі, що мають більш прикладний характер, – доказовість, дотримання професійної етики тощо.

Таким чином, державний аудит слід розглядати як форму контролю, яка не є фіскальним заходом, а спрямована на налагодження фінансової дисципліни, упередження порушенням, дотримання відповідних принципів з метою максимального досягнення ефективності використання бюджетних та державних коштів, державної та комунальної власності, природних та інших державних ресурсів. Державний аудит повинен забезпечувати об’єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

1.2. Зарубіжний досвід організації державного аудиту використання коштів бюджету

У сучасних умовах широкого розвитку процесів європейської інтеграції особливого значення набуває проблема вдосконалення окремих ланок національної економіки саме з урахуванням досвіду зарубіжних країн. Водночас, з огляду на те, що незалежний аудит сьогодні виступає важливішою формою фінансового контролю та вважається найбільш перспективним напрямом контрольної діяльності, питання запозичення та адаптації важливіших напрацювань зарубіжних країн у цій сфері є досить актуальними.

Необхідність дослідження зарубіжного досвіду аудиту ефективності виконання бюджетних програм обумовлена новизною сучасних методів і технологій управління бюджетними видатками, з одного боку, та потребами застосування відповідних форм контролю за виконанням бюджетів, з іншого. Об'єктами контролю є видатки бюджетів, витрачання яких в сучасних умовах набуло формату державних (бюджетних) програм.

В основу розробки бюджетних програм зарубіжні фахівці поклали поділ діяльності за програмами і визначення завдань для різних міністерств. Це передбачає з'ясування мети для кожної бюджетної програми і міністерства та обчислення необхідних ресурсів для реалізації програм і досягнення запланованих цілей як передумова ефективної діяльності.

У світовій практиці проглядаються тенденції до зростання видатків з бюджетів країн, посилення актуальності ефективного використання бюджетних коштів, асигнованих на їх виконання, обумовлюють необхідність запровадження інструментів контролю та їх удосконалення, відповідних ускладненню механізмів розробки, ухвалення, виконання та з'ясування наслідків втілення програм.

У зарубіжній практиці існує підхід до поділу суб'єктів контролю на ініціаторів та виконавців. Згідно з цим підходом гілки розподіленої

державної влади мають розглядатися як ініціатори контролю, а створювана ними вертикаль контролюючих структур - як його виконавці.

Державний фінансовий контроль виконання державних програм, як правило, реалізується на всіх рівнях державного та місцевого управління. Оцінку виконання програм у відповідних формах здійснюють як вищі органи державного аудиту (рахункові суди, рахункові палати, національні управління аудиту), так і уповноважені органи державного контролю в системі виконавчої влади. У деяких країнах міністерства фінансів не лише відіграють головну роль у підготовці проектів бюджетів та розподілі бюджетних коштів, а й реалізують функцію наступного бюджетного контролю через централізовані ревізійні органи (Генеральна інспекція фінансів Франції, Відомство фінансового контролю Швейцарії, Служба Генерального контролера департаменту і рахівництва Індії, Головне управління фінансового контролю Міністерства фінансів Болгарії) [62].

В різних країнах проглядаються відмінності практики контролю ефективності діяльності. У деяких країнах, зокрема Німеччині, Нідерландах, США орган державного фінансового контролю організує цю роботу через свій окремий департамент. В інших країнах контроль виконання програми інтегрований з фінансовим контролем.

Утворення та поступова автономізація департаментів, відділів та груп аудиту адміністративної діяльності є важливою особливістю удосконалення структури зарубіжних органів державного фінансового контролю. Така практика застосовується у Великобританії, Ірландії, Бельгії, Нідерландах, Данії, Швеції, Ісландії, Іспанії, Норвегії, Австралії, Південній Кореї та інших країнах. В останні роки такі підрозділи створюються в країнах Східної Європи та Балтії.

Звітність виконавців програм передбачає публічний нагляд за їх діяльністю в рамках програм. Погляди контролерів (аудиторів) можуть вступати в протиріччя з тим, як звітують ті, хто відповідає за виконання програми.

У разі, коли ресурсів не вистачає, увага зосереджується на тому, яким програмам надавати пріоритет. У цьому контексті висновки виконавців за результатами контролю стають основою для прийняття рішень щодо майбутніх витрат бюджету.

Вивчення зарубіжного досвіду засвідчує еволюцію запровадження та удосконалення таких форм контролю по забезпеченню ефективності діяльності, як їх оцінювання та аудит. Необхідність удосконалення державного фінансового контролю на основі оцінювання ефективності вкладення державних ресурсів постала ще півстоліття тому, коли у США, Канаді, Великобританії, Швеції та деяких інших країнах впроваджувались відповідні дослідження [62].

В окремих країнах фінансові аудитори здійснюють критичну оцінку виконання проектів та програм через тематичні дослідження. Наприклад, в Управлінні Головного контролера-аудитора Ірландії такі дослідження організовано у формі аудиту проектів (project audit), завданням якого є оцінка фінансових аспектів проекту та наслідків від його впровадження.

У різних країнах використовуються різні визначення аудиту ефективності. Використовується термін «аудит відповідності якості витраченим грошам» (value-for-money audit) чи «аудит ефективності та результативності» (effectiveness audit).

На думку багатьох авторів, перш за все, дослідження аудиту повинно ґрунтуватись на визначенні поняття «організація незалежного аудиту» та виокремленні її елементів. Так, під організацією незалежного аудиту слід розуміти систему (комплекс) заходів, спрямованих на функціонування та координацію дій взаємопов'язаних і взаємозалежних окремих частин (елементів) системи з метою підтвердження достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання. При цьому до елементів організації незалежного аудиту доцільно віднести: суб'єкти аудиту, учасники аудиту (об'єкти), регулюючий орган, засоби аудиту (нормативно-правове

забезпечення) та результат аудиту. Так, характеристика елементів організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах подана в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Характеристика об'єктів, суб'єктів та регулюючих органів незалежного аудиту в зарубіжних країнах

| Країна | Об'єкт | Суб'єкт | Регулюючий орган |
|-------------|--|--|--|
| Азербайджан | Суб'єкти господарювання, кредитні організації, страхові компанії, інвестиційні фонди, недержавні соціальні фонди, комерційні організації | Незалежні аудитори, аудиторські організації | Палата аудиторів |
| Ізраїль | Суб'єкти господарювання | Аудитори | Палата аудиторів Ізраїлю; Аудиторська комісія |
| Латвія | Суб'єкти господарювання | Присяжні ревізори | Латвійська асоціація присяжних ревізорів |
| Молдова | Суб'єкти господарювання, фінансові установи, страхові компанії, професійні учасники ринку цінних паперів | Аудитори, аудиторські організації | Рада з надзору за аудиторською діяльністю при Міністерстві фінансів; Асоціація професійних бухгалтерів і аудиторів Молдови; Асоціація аудиторів і аудиторських організацій |
| Польща | Суб'єкти господарювання | Ревізори (аудитори), аудиторські організації, внутрішні аудитори | Президент, Державна палата аудиторів |
| Словаччина | Акціонерні компанії, суб'єкти господарювання, які складають звітність згідно з МСФЗ | Аудитори | Палата аудиторів Словаччини |
| Білорусь | Суб'єкти господарювання | Приватні та державні аудиторські організації | Президент; Управління аудиту при Міністерстві фінансів; Методологічна рада з аудиторської |

| | | | діяльності |
|-------------------------|--|---|--|
| Болгарія | Суб'єкти господарювання | Зареєстровані і аудитори | Народні збори Республіки Болгарія; Інститут дипломованих експертів-бухгалтерів |
| Литва | Суб'єкти господарювання | Аудитори, внутрішні аудитори | Сейм Литовської Республіки; Інститут бухгалтерського обліку; Литовська асоціація бухгалтерів; Аудиторська палата Литви; Литовська асоціація внутрішніх аудиторів |
| Франція | Малі, середні і великі компанії | Комісар з рахунків | Міністерство юстиції; Орден експертів-бухгалтерів; Національна компанія комісарів з рахунків; Асоціація керівників аудиторських фірм |
| Німеччина | Компанії з обмеженою відповідальністю, середні та великі компанії | Аудитори | Wirtschaftsprüferkammer при Міністерстві економіки; Добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів Institute of Wirtschaftsprüfer |
| Великобританія | Усі компанії незалежно від форми власності та організаційно-правової форми | Аудитори | Громадська організація дипломованих бухгалтерів; Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків |
| Сполучені Штати Америки | Державні і недержавні підприємства | Аудитори головної служби обліку, податкові інспектори, внутрішньогосподарські аудитори, присяжні бухгалтери | Американський інститут присяжних бухгалтерів; Комісія з цінних паперів; Головна служба обліку; Американська асоціація бухгалтерів; Національна асоціація бухгалтерів США |

Отже, за результатами аналізу табл. 1.3 можна виокремити такі особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах у розрізі окремих елементів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Особливості організації незалежного аудиту в зарубіжних країнах у розрізі окремих елементів

| Елемент організації незалежного аудиту | Особливості |
|--|--|
| Суб'єкти аудиту | В окремих зарубіжних країнах існують свої особливості щодо визначення суб'єктів аудиту. Це підтверджується світовою вимогою стосовно забезпечення належної кваліфікації аудиторів. Кожна країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи |
| Регулюючий орган | Успішна організація аудиту неможлива без ефективного регулювання. Тому в кожній країні існують органи, які здійснюють саме регулювання аудиторської діяльності. За такою ознакою умовно країни можна об'єднати в три групи: країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно державними органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється державними і громадськими органами; країни, в яких регулювання аудиту здійснюється виключно громадськими органами. Більшість країн пріоритетним органом регулювання аудиторської діяльності визначають державу в особі специфічних органів – це такі країни, як Польща та Росія. До другої групи належать країни, на території яких діють державні органи, які здійснюють регулювання аудиторською діяльністю, та незалежні колегіальні органи, це такі країни, як Молдова, Білорусь, Франція та Німеччина. Третя група об'єднує країни, в яких у сфері управління аудиторською діяльністю діють лише громадські або колегіальні органи – до такої групи входять Азербайджан, Ізраїль, Латвія, Словаччина, Болгарія, Литва, Великобританія, США та Україна |
| Учасники аудиту (об'єкти) | У цілому в багатьох країнах світу метою аудиту є підтвердження достовірності показників фінансової звітності. Виходячи з цього, об'єктом аудиту виступають дані бухгалтерського обліку та показники фінансової звітності різних суб'єктів господарювання. |

| | |
|------------------|---|
| Засоби аудиту | Як засоби аудиту можна визначити нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності. Слід зазначити, що більшість країн світу для нормативно-правового забезпечення аудиторської діяльності застосовують Міжнародні стандарти аудиту. Ми згодні з думкою, що такий підхід є недоцільним, адже в кожній країні існують свої особливості у веденні бухгалтерського обліку та нормативного регулювання фінансово-господарської діяльності, тому адаптація Міжнародних стандартів аудиту до умов господарювання окремої країни є необхідною. Така ситуація притаманна і Україні, де як Національні стандарти аудиту застосовуються МСА |
| Результат аудиту | Підсумковим документом, у якому відображується результат аудиторських досліджень, є аудиторський звіт, або висновок. Модифікація думки аудитора, що викладається в аудиторському висновку, залежить від вимог кожної країни. Але в цілому результати аудиту повинні надавати користувачам впевненість в інформації, необхідній для прийняття економічно правильних та обґрунтованих рішень |

Результати узагальнення світової практики аудиту адміністративної діяльності, який в різних країнах відповідно має різні традиції, у той же час дозволяють розрізнити два основних підходи до його реалізації. У зарубіжній теорії та практиці державного фінансового контролю оцінювання діяльності розкривають через низку термінів: «вимірювання виконання» (performance measurement), «оцінювання програм» (program evaluation) та «аудит адміністративної діяльності» (performance auditing).

Різноманітність підходів до здійснення контролю та контролюючих суб'єктів, специфічність його організації та методичного інструментарію, неузгодженість термінології обумовили запровадження загальноузгоджених принципів контролю програм. У зв'язку з цим важливого значення набула потреба стандартизації контролю програм. Запровадження Світовою організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) Міжнародних стандартів стало свідченням винесення цієї проблематики на глобальний рівень.

Стандартами аудиту INTOSAI було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через дві форми контролю [66]:

- 1) фінансовий аудит правильності та відповідності (regularity audit);
- 2) аудит адміністративної діяльності (performance audit).

Аудит адміністративної діяльності відповідно до загальноприйнятих стандартів – це незалежне дослідження ефективності та результативності діяльності органів виконавчої влади та виконання державних програм з огляду на дотримання принципу економічності та з метою вдосконалення управління. Його основними складовими є:

- аудит економічності;
- аудит ефективності;
- аудит результативності.

Таким чином, кожна країна має власні особливості в незалежному аудиті, вивчення яких є для України достатньо важливим. Але не всі вони можуть бути перенесені на національне середовище та бути результативно застосовані в нашій країні. Тому необхідним є виокремлення саме таких напрацювань, які доцільно впровадити в національну систему організації незалежного аудиту.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ АНАЛІТИЧНИХ ТА КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ КОШТІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

2.1. Державний фінансовий аудит як дієвий метод управління фінансами

Як було зазначено вище, основним документом який дає право бюджетній установі отримувати доходи та здійснювати видатки є кошторис бюджетної установи. Перехід на фінансування бюджетних установ на основі кошторису здійснено задля ефективнішого контролю за бюджетними коштами.

Основною метою перевірки кошторису є виявлення фактів незаконного отримання та нецільового використання бюджетних коштів.

Насамперед необхідно перевірити чи кошторис є затвердженим і чи він відповідає вимогам «Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 [45]. Після того потрібна перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису.

Кінцевим етапом перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка достовірності даних, внесених у звіт про його виконання. Зокрема, потрібно перевірити, чи дотримано розпорядником бюджетних коштів терміну подання фінансової звітності та чи відповідають дані, наведені у цій звітності, даним бухгалтерського обліку.

Державний фінансовий контроль в Україні здійснюється у трьох формах (рис. 2.1):



Рис. 2.1. Форми державного фінансового контролю в Україні

Найбільш ефективним і дієвим є попередній або іншими словами превентивний контроль, який спрямований на недопущення та попередження незаконних дій з бюджетними коштами.

У бюджетних установах України попередній контроль частково здійснюється у формі казначейського контролю органами Державної казначейської служби України.

Державна казначейська служба України в межах своїх повноважень забезпечує організацію та координацію діяльності головних бухгалтерів бюджетних установ та контроль за виконанням ними своїх повноважень.

Основна мета фінансового контролю, що здійснюється органами казначейства – це зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням; контроль при взятті зобов'язань розпорядниками [40].

Поточний фінансовий контроль у бюджетних установах здійснюється головними розпорядниками коштів стосовно використання бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня. Даний вид контролю проводиться в розрізі окремого міністерства чи відомства. У процесі здійснення поточного контролю можна виявити відхилення в процесі функціонування бюджетної установи та оперативно реагувати на труднощі, що виникають з метою їх уникнення.

Найбільш поширеним та розповсюдженим є наступний фінансовий контроль, що проводиться після завершення проведених операцій та спрямований на виявлення порушень бюджетного законодавства, притягнення винних осіб до відповідальності. Даний вид фінансового контролю проводиться Рахунковою палатою України, органами Державної аудиторської служби у формі інспектування та державного фінансового аудиту [41; 39].

Інспектування проводиться у формі ревізії, метою якої є виявлення фактів порушення законодавства, а також виявлення осіб винних у їх допущенні.

Органами Державної аудиторської служби досліджується ефективність виконання бюджетних програм при застосуванні програмно – цільового методу в бюджетному процесі. Під час проведення заходів державного фінансового контролю встановлювалися випадки завищення потреби в бюджетних коштах, проведення фінансування без затвердження кошторисів. Проведення таких операцій призводить до того, що бюджетні кошти використовуються нерационально.

Під час проведення фінансового аудиту вивчаються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Впродовж кількох років досліджувалося питання щодо оренди майна бюджетних установ. Однак значних фінансових порушень не було встановлено. У той час як інші напрями діяльності галузі, такі як бюджетні програми, контрольно – наглядові функції не досліджувалися. Однією із проблем є те, що в багатьох випадках увага аудиторів була зосереджена навколо другорядних питань діяльності об'єктів, пов'язаних зокрема із утриманням бюджетної установи.

Діяльність з внутрішнього аудиту в Україні запроваджена ще з січня 2012 року, однак досі не спроможна впливати на стан бюджетно – фінансової

дисципліни. Перевірка фінансової діяльності до констатації виявлених фактів фінансових порушень, без аналізу причин їх вчинення. Відповідно не забезпечувалося дотримання вимог розділу III Стандартів внутрішнього аудиту в частині надання за результатами проведених аудитів рекомендацій, які спрямовані на удосконалення аспектів діяльності.

В рамках реорганізації органів державного фінансового контролю відбулося зростання частки аудитів, зокрема з 30% у 2016 до 36 % у 2017 рр. (рис. 2.2).

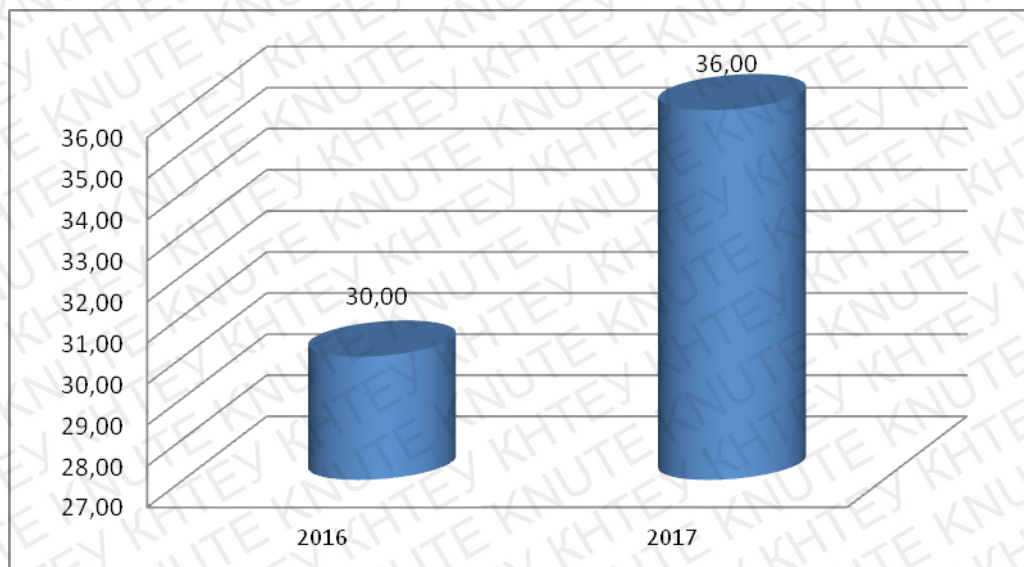


Рис. 2.2. Питома вага проведених державних фінансових аудитів за 2016 –2017 рр. [29, 30]

Відповідно до статті 98 Конституції України та частини першої статті 1 Закону України «Про Рахункову палату» Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням.

Змінами до Законом України «Про Рахункову палату» посилено незалежність Рахункової палати, як вищого органу аудиту і розширено її повноваження, включивши до їх складу аудит доходів державного бюджету. Позитивними змінами також є: забезпечення доступу членів Рахункової палати до всіх баз даних, реєстрів та автоматизованих систем, функціонування яких фінансується з державного бюджету; публікація звітів про аудит, планів та рішень Рахункової палати на її веб-сторінці у форматі

відкритих даних на постійній основі; оцінювання вразливості державних установ перед корупційними ризиками, а також механізмів контролю, спрямованих на зниження рівня таких ризиків; запровадження конкурсної процедури відбору членів Рахункової палати та посилення співпраці з Верховною Радою України [20].

Рахунковою палатою України у 2017 році здійснено контроль бюджетів трьох років: 2016 року (виконаного бюджету), 2017 року (в ході поточного виконання) та 2018 року (на стадії формування проекту бюджету). Бюджети кожного фінансового року перебувають на одному з етапів трирічного циклу. Інтегрована до основних складових бюджетного процесу, така система контролю передбачає безперервний трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний контроль виконання бюджету та подальший контроль виконання бюджету, що мінімізує корупційні правопорушення.

За основними напрямками заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою України за 2017 рік перевірено 635 об'єктів контролю, що в порівнянні з 2016 роком (644 об'єкти) менше на 9 перевірених об'єктів. Підготовлено і затверджено 95 звітів. Для складання звітів в 2017 році здійснено 638 контрольно-аналітичних та експертних заходів (складено актів і довідок). Слід зазначити, що відповідно до звітних даних за 2016-2017 роки, в середньому на аудит ефективності доводиться близько 100 звітів в рік, тоді як на фінансовий аудит тільки три звіти в рік, тобто всього 3 % із загальної кількості проведених аудитів.

Контрольно-аналітичними та експертними заходами виявлено, відповідно до статей 116 і 119 Бюджетного кодексу України, порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету, а також порушень бюджетного законодавства (у тому числі нецільового використання коштів), неефективного використання коштів Державного бюджету України, на загальну суму 23,3 млрд грн, тоді як в 2016 році було

виявлено порушень на суму 17,0 млрд грн, що на 6,3 млрд грн більше. Отже, сума виявлених порушень та недоліків зростає, що свідчить про низький рівень роботи підрозділів внутрішнього аудиту на об'єктах контролю та є одним із факторів впливу на поширення корупції в країні.

Виявлені порушення у 2017 році є такими: порушення адміністрування доходів – 10 млрд 339 млн грн; порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів становлять 6 млрд 124,6 млн грн; неефективне – 6 млрд 568,8 млн гривень. [29, 30]

Основними порушеннями та недоліками при адмініструванні дохідної частини державного бюджету, виявленими у 2017 році, були:

- недосконалість норм законодавства, що дає можливість господарюючим суб'єктам застосовувати схеми мінімізації платежів до бюджету (4 млрд 823 млн грн);
- неналежний контроль органів державної фіскальної служби (2 млрд 949 млн грн);
- недоплати до бюджету за результатами фінансово-господарської діяльності (2 млрд 253 млн гривень).

Аналізом контрольно-аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою України упродовж 2017 року, засвідчено, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік.

Рахунковою палатою України надано рекомендації щодо виправлення і поліпшення ситуації, недопущення та запобігання різного роду порушенням і недолікам у майбутньому, а також щодо підвищення ефективності, результативності та економності використання коштів Державного бюджету України як у розрізі кожного напрямку використання бюджетних коштів, так і в цілому.

За результатами діяльності Державної аудиторської служби України за 2017 рік проведено понад 1,8 тисяч ревізій та перевірок, за результатами яких

охоплено контролем понад 428 млрд 600 млн грн фінансових та матеріальних ресурсів.

За результатами аудитів:

- надано 1 263 пропозиції і рекомендації;
- враховано 1 161 пропозицію. [29, 30]

Внаслідок впровадження рекомендацій і пропозицій отримано економічний ефект загалом на суму понад 148,0 млн грн. Досягнуто високої результативності контрольних заходів (ревізій, перевірок): питома вага об'єктів, на яких виявлено фінансові порушення, становила майже 90 %, а сума виявлених втрат ресурсів у середньому на один перевірений об'єкт контролю – понад 1,3 млн гривень.

За результатами ревізій та перевірок виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на понад 2,3 млрд гривень, тоді як в 2016 році було виявлено порушень і недоліків на суму 2 млрд 600 млн грн, що на 300 млн грн менше (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Динаміка обсягів порушень виявлених органами

Держаудитслужби (Держфінінспекції) протягом 2015 – 2017 рр. [29, 30]

У ході контрольних заходів за 2017 р. органами Державної аудиторської служби було встановлено факти проведення з порушенням

законодавства операції по виділенню бюджетних коштів на суму більше 156,4 млн.грн.

Контроль за законністю та ефективністю використання бюджетних коштів проводиться шляхом проведення ревізій та державних фінансових аудитів. Зокрема впродовж 2017 р. органами Державної аудиторської служби було проведено 22 ревізії та 19 державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм [29, 30]

Наведені офіційні дані Державної аудиторської служби та Рахункової палати України свідчать про масові порушення фінансової дисципліни. Має місце негативна практика незаконного та нецільового використання фінансових ресурсів. За результатами державного фінансового контролю в межах повноважень наданих органами Державної аудиторської служби вживаються заходи щодо притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Результати ревізійної діяльності органів Державної аудиторської служби України 2015 -2017 рр.

| | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-------|------|------|
| Кількість направлених протоколів про адміністративні правопорушення, шт. | 482 | 184 | 281 |
| Притягнуто до відповідальності, осіб | 240 | 850 | 4100 |
| Сума накладених адміністративних стягнень, тис. грн | 179,9 | 62,2 | 28,0 |

Отже, основними причинами зростання та системності виявлених типових порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Низький рівень відшкодувань виявлених контрольними заходами фінансових порушень може свідчити про ігнорування посадовими особами об'єктів контролю на виконання законних вимог органів державного

фінансового контролю та не повноту дій зі сторони органів Держаудитслужби.

Держаудитслужбою забезпечено зростання частки аудитів протягом 2017 року у загальній кількості заходів державного фінансового контролю. Однак, внаслідок відсутності доступу до всієї необхідної інформації та баз даних, заходи фінансового інспектування протягом 2017-2018 років не достатньою мірою ґрунтуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентуванням на серйозні порушення та шахрайство. Спроможність Державної аудиторської служби України щодо проведення спеціалізованих аудитів на теперішній час залишається низькою.

Отже, здебільшого контрольна діяльність носить фіскальний характер, здійснюється у вигляді перевірок та ревізій. Ці методи не дозволяють запобігти виникненню та існуванню негативних явищ чи усунути причини їх виникнення, а тільки констатують фінансові порушення.

2.2. Методичні підходи з оцінки ефективності аудиту використання коштів бюджетних установ

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати законне, ефективне, результативне та прозоре управління державними фінансами.

Чотири роки в Україні триває фінансова децентралізація. Уряд наголошує на зростанні бюджетів регіонів, проте як розподіляються ці кошти, чи їх ефективно використовують задля забезпечення потреб населення та розвитку регіону – надалі залишається певною загадкою. Лише значні порушення чи зловживання привертають увагу загалу.

Однак, в системі управління публічними фінансами передбачений механізм, що покликаний упереджувати порушення та сприяти ефективному

використанню фінансових ресурсів – внутрішній контроль та внутрішній аудит.

На сьогоднішній день немає розробленої методики внутрішнього фінансового контролю, в тому числі щодо виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. Упровадження внутрішнього контролю дасть змогу забезпечити відповідальність керівника за всі аспекти діяльності очолюваного ним органу, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо. Частина попереднього контролю є незначною через відсутність загального законодавчого визначення сутності і процедур внутрішнього контролю, функціонування якого має забезпечити головний розпорядник бюджетних коштів — керівник органу. Частково попередній і поточний контроль здійснюється органами Держказначейства на етапах взяття зобов'язань та оплати рахунків. Однак лєвова частина контролю припадає на ревізії, що проводять органи Державної аудиторської служби, Рахункової палати та відомчі ревізори, при цьому заходи подальшого контролю здійснюються через значний час після прийняття управлінського рішення чи проведення господарської операції.

Протягом останнього десятиріччя відбувається доволі успішна співпраця державних органів України з міжнародними інституціями, що допомагають реформувати сектор загального державного управління (проекти Twinning, SIGMA, GIZ). В рамках цих програм експертами підготовлено коментарі та рекомендації щодо управління державними фінансами, включаючи бюджетну політику, фінансовий менеджмент і контроль, внутрішній і зовнішній аудит, державні закупівлі та адміністративні послуги.

Наразі реалізовується проект у рамках двостороннього співробітництва між Міністерством фінансів України та Міністерством фінансів Королівства Нідерланди – Програма розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України.

Крім того, розроблені та доступні на офіційному сайті Міністерства фінансів України методичні посібники з питань внутрішнього аудиту, зокрема: «Державний внутрішній фінансовий контроль: Україна та європейський досвід», «Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти», «Внутрішній фінансовий аудит», «Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України» тощо.

На сьогодні в Україні існує всебічна підтримка розвитку внутрішнього державного аудиту як з боку іноземних донорів, так і з боку законодавців.

Розвиток національних систем державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ певним чином пов'язаний із використанням найкращого закордонного досвіду. Зазвичай у кожній країні існують відмінності в системі державного контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, обумовлені історичними традиціями, соціально-економічними особливостями. Оцінка ефективності використання бюджетними установами фінансових ресурсів у межах бюджетних програм здійснюється вищими органами державного аудиту, уповноваженими органами державного контролю в системі виконавчої влади, а також самою службою внутрішнього аудиту, створеною в бюджетній установі. Така оцінка у зарубіжній практиці [65] відома під назвою «аудит ефективності та результативності» (англ. Effectiveness Audit) або «аудит відповідності якості витраченим грошам» (англ. Value for Money Audit).

В Україні аудит ефективності (державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм) проводиться для визначення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації запланованих цілей. При цьому умовно можна виокремити дві основні, найчастіше використовувані форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ: результативну та витратну (табл. 2.2). Водночас потрібно зазначити, що застосування результативної форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає дослідження і використання результатів оцінки для управління результатами

кінцевої діяльності при встановленні лише верхніх меж витрат на таку діяльність шляхом затвердження витрат фінансових ресурсів на одиницю обсягу витрат. Для цього в зарубіжній практиці бюджетним установам встановлюються кількісні та якісні завдання, виконання яких фінансується виділеними лімітами бюджетних асигнувань. У межах цих лімітів бюджетні установи можуть оптимізувати свою діяльність, скерувавши зекономлений обсяг фінансових ресурсів на власні потреби. Тим самим усувається суперечність інтересів розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Таблиця 2.2

Результати порівняння форм аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ

| № | Критерії форми аудиту | Назва форми аудиту | |
|---|--|---|--|
| | | Витратна форма | Результативна форма |
| 1 | Об'єкт аудиту | Досліджується ефективність освоєння обсягу виділених фінансових ресурсів згідно з доведеними лімітами бюджетних зобов'язань | Досліджується досягнення поставлених перед бюджетними установами цілей і завдань у рамках бюджетної програми |
| 2 | Визначення обсягу фінансових ресурсів, необхідного для діяльності бюджетної установи | Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до проекту кошторису доходів і видатків, з урахуванням обсягу витрат минулого періоду та рівня інфляції | Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до результатів, які повинні бути досягнуті |
| 3 | Характер аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ | Оцінка відповідності понесених бюджетною установою витрат фінансових ресурсів виділеним бюджетним асигнуванням | Оцінка досягнутого бюджетною установою результату відповідно до запланованих показників |
| 4 | Основний напрям отримання контрольних показників використання | Показники відповідності затвердженого кошторису доходів і видатків бюджетної установи її виконання, а також | Показники виконання бюджетною установою кількісних і якісних завдань, на реалізацію яких були |

| | | |
|---------------------------------------|---|--------------------------------------|
| фінансових ресурсів бюджетних установ | виявлені факти нецільового використання фінансових ресурсів | виділені фінансові ресурси з бюджету |
|---------------------------------------|---|--------------------------------------|

Таким чином, результативна форма аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ забезпечує самостійність бюджетних установ при прийнятті ними рішень і дає змогу повністю контролювати результати виконаної ними роботи, оскільки застосування результативної форми контролю передбачає наявність планових і фактичних показників.

У результативній формі аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, крім арифметичних розрахунків, звірки фактичних витрат бюджетних установ з планованими величинами, правильністю та законністю здійснення бюджетними установами витрат фінансових ресурсів, береться до уваги соціально-економічна складова бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси, виділені з бюджету.

Якість внутрішнього аудиту в Україні залежить від багатьох факторів:

- кваліфікованих кадрів у сфері внутрішнього аудиту, яких в Україні недостатньо;
- наявності відповідального керівництва, яке своїм прикладом має проявляти лідерські якості;
- професійного ставлення до власної роботи, тобто бажання працювати та бути корисним для своєї країни;
- взаємовідносин між вищими органами та підконтрольними суб'єктами.

Ці основні фактори впливають не лише на якість аудиту, але й на систему управління в цілому.

З наведеного вище можна зробити такі висновки:

1. В Україні аудит ефективності проводиться для визначення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових

ресурсів для реалізації запланованих цілей кошторисного фінансування за витратним підходом.

2. Проведений моніторинг визначальних національних показників контролю соціально-економічної складової бюджетних програм вказує на комбінацію правового, соціально-орієнтованого, експертного та прагматичного підходів до аудиту ефективності та результативності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. В українській практиці державного фінансового контролю переважає правовий та прагматичний підходи, за яких аудитором оцінюється відсутність порушень бюджетної установи в процесі використання фінансових ресурсів та безпосередньо результативні показники такого освоєння на кінець бюджетного періоду.

3. Вдосконалення методики контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах України можливе за рахунок формування системи показників аудиторської оцінки надання публічних послуг бюджетними установами та використання програмно-цілевих методів у підвищенні ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації поточних бюджетних програм соціально-економічного розвитку. Перспективами подальших розвідок є розробка методів оцінки співвідношень результативної та витратної ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів, що використовуються в межах внутрішнього аудиту кошторисного фінансування установ бюджетної сфери.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПРОВЕДЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ

3.1. Методологічні та організаційні засади модернізації державного фінансового аудиту використання коштів

Необхідність реформування системи державного фінансового контролю узгоджується з такими стратегічними документами, як: середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням Кабінету Міністрів України № 275 від 3 квітня 2017 р.; Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 142 від 8 лютого 2017 р.; Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020», схвалена Указом Президента України № 5 від 12 січня 2015 р. [40]

Статтею 346 Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом визначено, що співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності.

Ключовими інституціями фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль, який здійснюють органи Державної аудиторської служби України, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Рахункова палата України та органи Державної аудиторської служби України здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені

подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів, що є одним із факторів впливу на поширення корупції в Україні. Втім, слід зазначити, що тривалий час має місце дублювання функцій цих установ, що певним чином негативно впливає на стан ефективності державного фінансового контролю.

Наявність в Україні схожих повноважень в органів, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади у різних сферах контролю, є негативною практикою.

З 2017 року формування політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Міністерство фінансів України. Для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур і механізму внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на даний час здійснюються відповідні заходи. Водночас прогрес на сьогодні недостатній.

Така ситуація склалась через неналежну практичну реалізацію принципів управлінської відповідальності та підзвітності. Не свідомість керівників різних рівнів своєї відповідальності щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу та не зрозумілість сутності державного внутрішнього фінансового контролю призводить до неефективності результативності здійснюваних реформ у боротьбі з правопорушеннями в економічній сфері, що має вплив на поширення корупції в Україні.

За результатами опрацювання поданих до Мінфіну копій затверджених планів на I та II півріччя 2017 року (та змін до них) та відповідної інформації, розміщеної на офіційних веб-сайтах органів, встановлено наявність ряду типових недоліків та порушень при плануванні діяльності з внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади

(ЦОВВ), обласних та Київській міській державних адміністраціях (ОДА), зокрема:

- заплановані внутрішні аудити спрямовані на оцінку законності та достовірності звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку, дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань стану збереження активів та управління державним майном (тобто фінансові аудити та аудити відповідності). При цьому, дослідженню ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, ефективності планування і виконання бюджетних програм, якості надання адміністративних послуг, виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (тобто аудитам ефективності) приділяється менше уваги;

- формальний підхід до визначення критеріїв відбору об'єктів аудиту до плану. При відборі об'єктів аудиту в більшості випадках не використовувались такі критерії як надійність системи внутрішнього контролю; складність функцій/процесів в установі; репутаційна важливість для установи; рівень змін (наприклад, законодавчих, кадрових змін, змін у процесах та процедурах, які відбуваються в установі); можливість для зловживань тощо;

- порушення та недоліки при розрахунках щодо завантаженості внутрішніх аудиторів, формальність здійснення таких розрахунків;

- прорахунки у плануванні діяльності з внутрішнього аудиту мали наслідком невиконання планів та/або внесення змін до них, які призвели до повної зміни початкового варіанту плану або зміни понад половини запланованих об'єктів аудиту, тощо [51].

На підставі проведеного аналізу Міністерством фінансів України надано рекомендації щодо дотримання вимог законодавства при реалізації установами завдань та функцій, бюджетних програм, наданні адміністративних послуг. При здійсненні контрольних-наглядових функцій

надавати перевагу проведенню аудитів ефективності, що дозволить дослідити як відповідність нормам законодавства, так і оцінити ефективність, результативність та якість виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, здійснення контрольно-наглядових функцій, ступінь виконання та досягнення цілей, тощо.

Ризиками, що можуть перешкодити виконанню поставлених завдань, є:

- неможливість реалізувати проект міжнародної технічної допомоги з імплементації кращих практик для налагодження роботи підрозділів внутрішнього аудиту та проведення тренінгів для державних службовців;
- низька спроможність керівників різних рівнів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю.

Отже, що на сучасному етапі важливими аспектами подальшого реформування системи державного фінансового контролю та аудиту і забезпечення їх ефективності та мінімізації корупційних діянь має стати розв'язання наступних задач, зокрема:

- реалізація положень Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю [50];
- удосконалення положень законодавчої бази та формування методології для проведення органами Державної аудиторської служби України різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проектів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Державної аудиторської служби України; недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, низька спроможність залучення міжнародної технічної допомоги;

- започаткування співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF);
- розширення заходів впливу органів Державної аудиторської служби України на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог;
- підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за впровадження та розвиток внутрішнього контролю для підвищення рівня усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;
- розширення доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність в окремих випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, брак ефективної взаємодії органів контролю між собою;
- підвищення рівня охоплення контролем місцевих бюджетів Рахунковою палатою України та органами Державної аудиторської служби України;
- зміна системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій.

Таким чином, виконання основних завдань сприятиме побудові в країні цілісної та ефективної системи державного фінансового контролю, що призведе до зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни, мінімізації зловживання у сфері використання державних ресурсів та рівня корупції.

3.2. Формування векторів розвитку державного фінансового аудиту

використання коштів бюджетних установ

Важливим інструментом забезпечення найбільш повного надходження коштів до державного бюджету та їх раціонального використання, управління державним майном та боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин виступає державний фінансовий контроль, який в провідних країнах світу є пріоритетною сферою розвитку фінансово-бюджетних відносин.

Функціонування ефективної, якісної та прозорої системи державного фінансового контролю значно підвищує рівень довіри до держави як власних громадян, так і зарубіжної спільноти, а також створює необхідні умови для розвитку бізнесу, економічного зростання країни, формування сприятливого інвестиційного клімату тощо. Ключові вимоги, яким повинна відповідати система державного фінансового контролю подані на рис. 3.1.

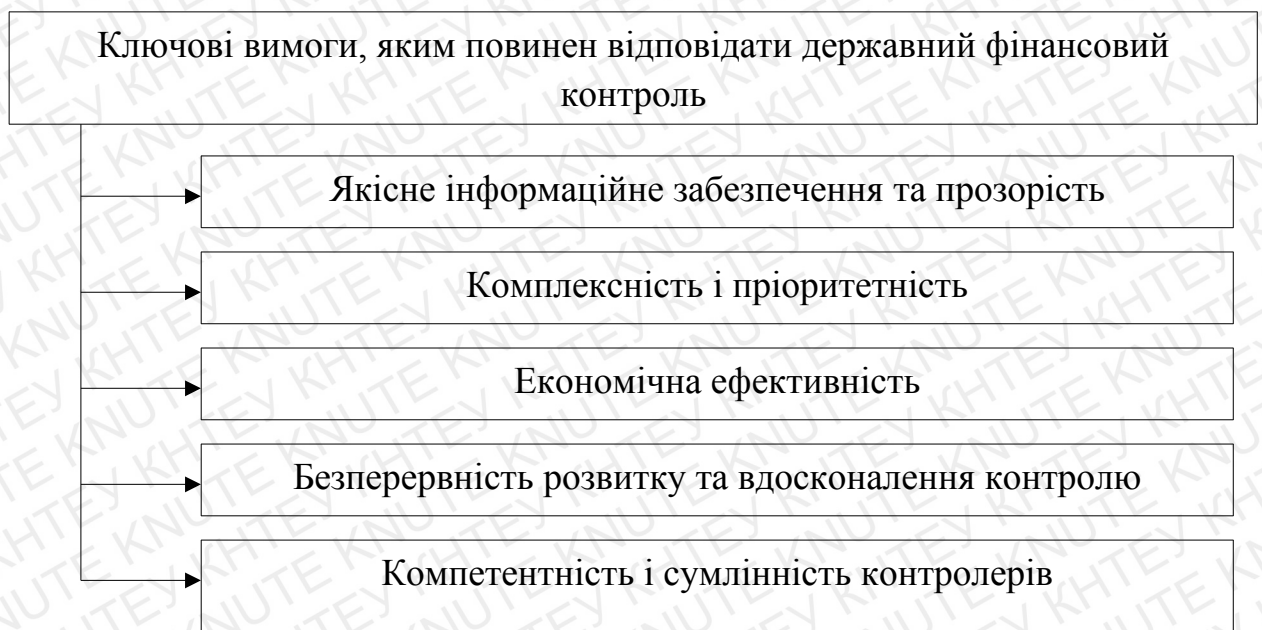


Рис. 3.1. Ключові вимоги, яким повинна відповідати система державного фінансового контролю

Підсумовуючи вищевикладене узагальнимо, що одним із найкращих методів державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджетних установ є державний фінансовий аудит. Дослідження організації державного фінансового аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ зарубіжних країн дозволяє зробити висновок про те, що державний

фінансовий аудит сприяє ефективнішому та раціональнішому використанні фінансових ресурсів бюджетних установ.

Серед основних напрямів вдосконалення державного фінансового аудиту за фінансовими ресурсами бюджетних установ необхідно виділити наступні:

- поступовий перехід від ревізій фінансової діяльності до аудиту ефективності діяльності бюджетних установ;
- активізувати діяльність щодо формування дієвої системи державного внутрішнього контролю, яка б сприяла вирішенню проблем ефективного управління та використання обмежених фінансових ресурсів;
- розробка рекомендації щодо пріоритетності використання методів контролю при здійсненні аудиту й інспектування фінансово-господарської діяльності бюджетних установ;
- розробити методичку визначення та обґрунтування можливого рівня ризиків при здійсненні аудиту фінансово-господарських операцій;
- прийняти рекомендації та вимоги до здійснення внутрішньогосподарського контролю з боку керівників бюджетних установ;
- для підвищення професійного рівня державних аудиторів сформувати навчальні матеріали, розглянути можливості дистанційного навчання;
- висвітлення у засобах масової інформації результатів контрольних заходів, що проводяться органами Державної аудиторської служби, і рішень, прийнятих щодо осіб, винних у порушенні фінансово-бюджетного законодавства.

У сучасних умовах з'явився ряд нових вимог, які ставляться керівниками (розпорядниками бюджетних коштів) до системи фінансового аналізу бюджетних установ. Збільшення розриву між фінансовим забезпеченням і обсягом надання, посиленням конкуренції в державному секторі викликає необхідність зміни парадигми системи, яка є основою інформаційної бази прийняття управлінських рішень. Зокрема, ці потреби вимагають інформації, яка є:

- своєчасною (інформація повинна уможливлувати упередження недоліків і нерационального використання ресурсів);
- диференційованою (що стосується повноти й одночасно вимоги про те, що інформація має відповідати запиту керівництва й бути конкретною);
- доступною за формою й змістом (зважаючи на різноманітність рівнів компетенції керівників різних ієрархічних рівнів, інформація повинна бути викладена в доступній та зрозумілій формі);
- компактною (форми подання звітності та інформації повинні бути простими, але одночасно мають дозволяти контролювати не тільки підсумкові показники, а й їх складові) та ін.

Проблеми, пов'язані з формуванням кошторису якості базового документа для наступних контрольних дій управління полягає в розробці, такої його методологічної і організаційної бази, яка б максимально наближувала прогнозовані показники до реальних потреб (у т. ч. з урахуванням існуючого дефіциту бюджетних коштів). Таким чином, підвищення ефективності показників кошторису автоматично перетворює його з основного планового документа, як основи визначення обсягів асигнувань, у базу контролю за рівнем видатків. Тільки після вирішення усіх нагальних потреб можна буде забезпечити належне функціонування бюджетних установ.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки.

Фінансовий аналіз – вид економічного аналізу, об'єктом якого виступає фінансово-господарська діяльність підприємства, здійснюваний в системі фінансового менеджменту на основі даних бухгалтерського обліку та звітності та фінансових (грошових) показників. При цьому в різних наукових публікаціях фінансовий аналіз розглядається від найбільш вузького розуміння – як аналіз фінансової звітності, до більш широкого, що охоплює всі аспекти системи фінансового менеджменту (аналіз інвестицій, оцінка бізнесу, аналіз фінансових ринків та інструментів, тощо).

Фінансовий аналіз дає можливість оцінити: майновий стан підприємства; ступінь фінансового ризику, достатність капіталу для поточної діяльності і довгострокових інвестицій; потребу в додаткових джерелах фінансування; здібність до нарощування капіталу; раціональність залучення позикових засобів; рівень ефективності діяльності та використання капіталу; обґрунтованість політики розподілу і використання прибутку. Все це зайвий раз свідчить про те, що аналіз фінансової звітності в сучасних умовах стає елементом управління, необхідним для досягнення стратегічних цілей підприємства та виконання його місії, а також інструментом оцінки надійності потенційного партнера.

На сьогоднішній день у вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо. Аудит державного сектора та державний фінансовий контроль безумовно пов'язані один з одним, але цей взаємозв'язок, як і зміст терміну «державний аудит», до цих пір залишаються нерозкритими. До того ж, деякі фахівці вважають, що аудит – це вид підприємницької діяльності, що здійснюється на замовлення суб'єкта

господарювання на платній основі, а тому не може здійснюватись державними органами.

Державний аудит слід розглядати як форму контролю, яка не є фіскальним заходом, а спрямована на налагодження фінансової дисципліни, упередження порушенням, дотримання відповідних принципів з метою максимального досягнення ефективності використання бюджетних та державних коштів, державної та комунальної власності, природних та інших державних ресурсів. Державний аудит повинен забезпечувати об'єктивну, незалежну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в державі, чітко визначати цілі подальшого удосконалення управління суспільством.

У сучасних умовах широкого розвитку процесів європейської інтеграції особливого значення набуває проблема вдосконалення окремих ланок національної економіки саме з урахуванням досвіду зарубіжних країн. Узагальнення практики інших країн показує, що аудит адміністративної діяльності базується на рішеннях, які визначають стратегію діяльності в державному секторі економіки. Він зосереджується на перевірці виконання програм та діяльності, а не витрат чи фінансової звітності та обліку. У цьому сенсі оцінка програм може розглядатися як один з інструментів аудиту адміністративної діяльності.

Державний фінансовий контроль в Україні здійснюється у трьох формах: попередній, поточний, наступний. Найбільш ефективним і дієвим є попередній або іншими словами превентивний контроль, який спрямований на недопущення та попередження незаконних дій з бюджетними коштами.

У бюджетних установах України попередній контроль частково здійснюється у формі казначейського контролю органами Державної казначейської служби України. Основна мета фінансового контролю, що здійснюється органами казначейства – це зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання

бюджетних коштів не за призначенням; контроль при взятті зобов'язань розпорядниками.

Найбільш поширеним та розповсюдженим є наступний фінансовий контроль, що проводиться після завершення проведених операцій та спрямований на виявлення порушень бюджетного законодавства, притягнення винних осіб до відповідальності. Даний вид фінансового контролю проводиться Рахунковою палатою України, органами Державної аудиторської служби у формі інспектування та державного фінансового аудиту. Інспектування проводиться у формі ревізії, метою якої є виявлення фактів порушення законодавства, а також виявлення осіб винних у їх допущенні.

На сьогоднішній день немає розробленої методики внутрішнього фінансового контролю, в тому числі щодо виконання кошторису за загальним і спеціальним фондами. Упровадження внутрішнього контролю дасть змогу забезпечити відповідальність керівника за всі аспекти діяльності очолюваного ним органу, за досягнення конкретних результатів у питаннях економії та ефективного використання бюджетних коштів, а також виконання планових завдань тощо.

Динаміка і масштаби бюджетних правопорушень в Україні свідчать про неефективність чинної системи державного фінансового контролю, що обумовлює необхідність подальшого реформування у напрямку розвитку внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ.

Державний фінансовий контроль за фінансовими ресурсами бюджетних установ в Україні потребує вдосконалення. Зокрема в частині створення ефективної системи державного фінансового аудиту, вивчення досвіду зарубіжних країн показало ефективність даного методу контролю. Контроль фінансової діяльності бюджетних установ є важливою складовою державного фінансового контролю, оскільки від ефективності його функціонування залежить стан державних фінансів.

Згідно з цими перспективними напрямками досліджень необхідно запровадити нові форми фінансування та вдосконалити існуючі форми. Це дозволить бюджетним установам та організаціям самостійно залучати додаткові кошти та витратити їх на власні потреби, що може бути стимулом для розвитку.

Проблеми, пов'язані з формуванням кошторису якості базового документа для наступних контрольних дій управління полягає в розробці, такої його методологічної і організаційної бази, яка б максимально наближувала прогнозовані показники до реальних потреб. Таким чином, підвищення ефективності показників кошторису автоматично перетворює його з основного планового документа, як основи визначення обсягів асигнувань, у базу контролю за рівнем видатків. Тільки після вирішення усіх нагальних потреб можна буде забезпечити належне функціонування бюджетних установ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки // Вісник Національного університету «Львівська політехніка «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – Львів: НУ «Львівська політехнік», 2012. – № 721. – С. 42-48.
2. Адамик О.В. Доходи суб'єктів державного сектора: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №1. – С. 29-36.
3. Бондаренко І. Принципи здійснення державного фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2011-2/doc/2/12.pdf>
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
5. Внутрішня та зовнішня оцінка якості функцій внутрішнього аудиту в органах державного сектору України / Ян ван Тайтен, П.П. Андреев, О.О. Чечуліна та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.
6. Волощук Л.О. Фінансовий аналіз як складова системи антикризового управління фінансами підприємства [Електронний ресурс] / Л.О. Волощук С.В. Філіпова – Режим доступу <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/7699/1/63.pdf>
7. Гордєєва Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015. – № 3 (3). – С. 32-34.
8. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi->

bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=436-15.

9. Єфіменко Т. І. Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції. Т. 2 [Текст] / Т. І. Єфіменко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін.; за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфіменко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. – 784 с.

10. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» :[Електронний ресурс].- Режим доступу :<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

11. Закон України «Про Рахункову палату України» від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

12. Звіт про результати діяльності органів контрольно-ревізійної служби за 2017 рік [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/132210;jsessionid=D71370B02175F911D4763F52DDF86685.app2>

13. Звіт Рахункової палати за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac.rada.gov.ua/doccatalog/document/16755497/Zvit_RP_2017.pdf?subportal=main

14. Звіти про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів за січень – грудень 2016 року, січень – грудень 2017 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/132220;jsessionid=B2CBB2F82A87817C3AE4B6D0A8DD7C>.

15. Зуб М. Особливості аналізу фінансової стійкості та ліквідності бюджетних установ / М. Зуб // Управління розвитком. – 2014. – № 4. – С. 64–67.

16. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / К.В. Ізмайлова. – К.: МАУП, 2000.– 152с.

17. Калінкін Д. В. Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом) / Д. В. Калінкін //

Економіка: реалії часу. – 2013. – № 3. – С. 91-96.

18. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>.

19. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001

20. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.

21. Ломаченко Т.І. Дієва система внутрішнього контролю : європейський досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://library.ztu.edu.ua/ecopies/Zbirnyk/Problems>

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

23. Лютий І.О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І.О. Лютий // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 24–30

24. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2.

25. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

26. Мікрюкова Л. В. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах / Л. В. Мікрюкова, О. С. Млінцова // Науковий вісник МНУ імені В. О. Сухомлинського. – 2016. – № 1 (6). – С. 17-21.

27. Організація державного фінансового контролю: Навчальний

посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротاپронт 2012. – 276 с.

28. Основы теории и практики менеджмента [Текст] : конспект лекций / Соснин А.С., Мельниченко Л.В. ; Европейск. ун-т. - 4-е изд. – К., 2002. – 211 с.

29. Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

30. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

31. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>

32. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index>

33. Пігуль Н. Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка. – 2010. – № 2. – С. 94-102.

34. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / В. Ф. Піхоцький. – Львів, 2015. – 530 с.

35. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF 27](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF%27)

36. Постанова «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» ; від 28 вересня 2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п>.

37. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>

38. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1017-2004-%EF>.

39. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс]: Розпорядження КМУ від 24.05.2005 N 158-р, / Кабінет міністрів України. - Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>

40. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки Кабінет Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.

41. Рекомендації Комісії Європейського співтовариства щодо забезпечення якості аудиту в країнах Євросоюзу // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 20–29.

42. Сафонов Ю. М. Концептуальні аспекти управління фінансовими ресурсами установи соціального спрямування / Ю. М. Сафонов, М. М. Патинська // Ефективна економіка. – 2015. – № 10. – С. 1–7.

43. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

44. Стеблянко О.Л. Моделі організації державного внутрішнього фінансового контролю в системі Держземагентства: адаптація закордонного

досвіду / О.Л. Стебляноко // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 3. – С. 299–308.

45. Стоян В. И. Осуществление контроля при казначейском обслуживании расходной части бюджетов в Украине / В. И. Стоян // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 1 (337). – С. 31-38.

46. Сушко Н. І. Облік фінансових інвестицій у бюджетних установах / Н. І. Сушко // Баланс-бюджет. – 2016. – № 17 (585). – С. 15-20.

47. Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук // Наука й економіка. – 2015. – № 2. – С. 99–106.

48. Хаблюк О. А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність його упровадження в Україні / О. А. Хаблюк, С. Р. Яцишин // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. 10. – С. 827-831.

49. Хорунжак Н. М. Проблеми й перспективи розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Бізнес інформ. – 2014. – №5. – С. 322-326.

50. Шевчук В.О. Державні фінанси зарубіжних країн / В.О. Шевчук // Фінанси України. – 2015. – № 2. – С. 3–13.

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

52. Ярыгина Т. В. Анализ международного опыта и перспективы использования ключевых национальных показателей в практике высших органов финансового контроля государств Содружества Независимых Государств [Электронный ресурс] / Т. В. Ярыгина, М. А. Пискунова, Ю. Н. Пороскова. – Режим доступа:

<http://www.ach.gov.ru/activities/international/cooperation-withforeign-sais/biblsovet/analytical-materials/-buletен-fl-505-buletен-fl-660.pdf>

53. Nwosu M. E. Value for Money Audit: A Veritable Tool for

Expenditure Management / M. E. Nwosu, M. I. Mshelia // International Journal of Financial Research. – 2015. – Vol. 6. – No. 3. – Pp. 150-162.

54. Value for Money in public sector corporate services. A joint project by the UK Public Sector Audit Agencies [Electronic Data] / NAO. – Mode Access: http://www.auditscotland.gov.uk/docs/corp/2007/nr_070501_value_corp_services.pdf.