

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика контролю складання та виконання кошторису бюджетної установи»

Студентки 2 курсу, 5 м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий контроль»

Топоровської Кароліни
Ігорівни

Науковий керівник,
канд. екон. наук, доцент

Міняйло Вікторія
Петрівна

Гарант освітньої програми
докт. екон. наук, проф.

Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ПЛАН

	стор.
ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	11
1.1 Кошторис бюджетної установи як об'єкт контролю.....	11
1.2 Економіко-правовий аналіз законодавчо-нормативної бази та огляд теоретичних джерел з питань контролю кошторису бюджетної установи.....	19
1.3 Організаційно-економічна характеристика Державної аудиторської служби України.....	28
Висновок до розділу 1.....	42
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	45
2.1 Організація і планування контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи.....	45
2.2 Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи.....	58
2.3 Організаційно-інформаційна модель та методичні прийоми контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи.....	68
Висновок до розділу 2.....	78
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	80
3.1 Методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи.....	80
3.2 Методика фінансового аналізу виконання кошторису Державної аудиторської служби України	86
3.3 Шляхи покращення контролю виконання кошторису бюджетною установою.....	95
Висновок до розділу 3.....	105
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113
ДОДАТКИ.....	123

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах кризових явищ в економіці та дефіциту бюджетних коштів актуальним є контроль за їх використанням в установах та організаціях, які фінансуються з державного бюджету. Основним завдання перевірки витрат на утримання установ та організацій бюджетної сфери є визначення обґрунтованості планового об'єму видатків, виявлених зайвих асигнувань, знаходження резервів мобілізації додаткових грошових ресурсів для покращення діяльності. Контроль за плануванням видатків на утримання установ та організацій бюджетної сфери здійснюється за відповідними кодами її класифікації.

Значний вклад в теорію та методологію фінансового контролю та аналізу в бюджетній сфері внесли О.І. Барановський, Л.М. Безгубенко, Й.М. Безкид, С.А. Буковинський, О.Д. Василик, І.І. Гейдор, Л.П. Гордєєв, І.І. Дьяков, Н.І. Деркач, А.О. Єпіфанов, О.П. Кириленко, В.І. Кравченко, Н.А. Кузьменко, І.О. Мітюков, В.М. К.О. Назарова, Опарін, Л.Н. Павлова, К.В. Павлюк, В.М. Родіонова, В.М. Федосов, В.В. Шокун, С.І. Юрій та інші українські науковці.

Питанню обліку, контролю та аналізу доходів і витрат кошторису бюджетних установ присвячені праці Атамаса П.Й., Голікова В.І., Гуцайлюк Л., Джоги Р.Т., Зіміної І.А., Іванечко Ю., Канєвої І.Т., Матвєєвої В.О., Сідень О.І., Ткаченко І.Т., Сопка В., Фатєєва М.В., Бутинець Ф.Ф., Купченко Т.А., Мельник Т.Г., Назарова К.О., Свірко С.В., Ярошенко С.П. та ін.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що проблема пошуку нових підходів до формування кошторисів Державною аудиторською службою України в умовах стрімких ринкових перетворень та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження. В значній мірі це зумовлено трансформаційними процесами в Україні, направленими на досягнення міжнародних стандартів економічної діяльності.

Мета та завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України.

Для досягнення поставленої мети завданнями дослідження є наступні:

- розкрити порядок формування кошторису бюджетної установи;
- оцінити стан наукових досліджень з питань контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- дослідити нормативно-правове забезпечення та сучасні наукові розробки з контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- надати характеристику діяльності Державної аудиторської служби України за основними економічними показниками;
- розкрити інформаційне забезпечення контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- розкрити стан обліку основної діяльності Державної аудиторської служби України оцінка його відповідності потребам аналізу і контролю;
- навести методику контролю виконання кошторису бюджетної установи та шляхи її удосконалення;
 - розкрити методику аналізу виконання кошторису Державною аудиторською службою України;
 - навести порядок апробація розроблених пропозицій з удосконалення контролю виконання кошторису бюджетної установи.

Об'єктом дослідження є процес здійснення контролю виконання кошторису бюджетної установи.

Предметом дослідження є організаційні, методичні та практичні аспекти контролю виконання кошторису бюджетної установи.

Методи дослідження. Для розкриття теми випускної кваліфікаційної роботи були використані загальнонаукові та спеціальні методичні прийоми і способи дослідження. Зокрема, для уточнення понятійно-категоріального апарату – аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння; для узагальнення

результатів дослідження організації і методики фінансового аналізу і контролю діяльності Державної аудиторської служби України – конкретизація, системний аналіз, спостереження, порівняння, тестування та методичні прийоми і способи документального контролю (перевірка документів за формою і змістом, логічна та арифметична перевірка документів); для обробки статистичних даних – методичні прийоми і способи економічного аналізу (групування, зведення, порівняння, абсолютні та відносні величини, ряди динаміки, метод ланцюгових підстановок).

За допомогою монографічного методичного прийому здійснено аналіз літературних джерел та систематизовано інформацію з питань організації і методики фінансового аналізу і контролю діяльності бюджетних установ. Табличні та схематичні методичні прийоми використано для наочного зображення статистичного матеріалу й схематичного подання ряду теоретичних положень випускної кваліфікаційної роботи.

Інформаційною базою дослідження стали нормативні акти України, матеріали наукових конференцій, наукова література, а також практичні дані обліку, аналізу та контролю досліджуваної бюджетної установи.

Наукова новизна одержаних результатів. Отримані в процесі дослідження наукові результати полягають у розробці теоретико-методичних рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України. Одержані результати, які становлять наукову новизну, визначаються такими основними положеннями:

удосконалено:

- підхід до планування контрольної роботи виконання кошторису Державної аудиторської служби України та його документальне забезпечення на організаційній стадії проведення контролю;

- модель контролю виконання кошторису бюджетної установи, що дозволить оптимізувати та покращити систему контролю досліджуваної установи;

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій та рекомендацій, спрямованих на удосконалення контролю виконання кошторису бюджетної установи. Основні результати дослідження і пропозиції, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у діяльності Державної аудиторської служби України.

Особистий внесок магістранта. Випускна кваліфікаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові розробки та пропозиції, що містяться у роботі, виконано особисто магістрантом. У випускній кваліфікаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи магістранта та полягають у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням контролю виконання кошторису ДАСУ.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки випускної кваліфікаційної роботи оприлюднено на студентській науковій конференції. За результатами дослідження опубліковано 1 наукову працю у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ «Контроль та аудит».

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 132 сторінках друкованого тексту; робота містить 12 таблиць, 24 рисунків, 11 додатків. Список використаних джерел налічує 118 найменування.

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1 Кошторис бюджетної установи як об'єкт фінансового аналізу і контролю

Бюджетні установи для забезпечення своєї діяльності і виконання покладених на них функцій складають кошторис, відповідно до якого функціонує бюджетна установа.

Згідно п. 1 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228, кошторис бюджетної установи – основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі на отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Бюджетні установи мають право брати зобов'язання та витратити бюджетні кошти лише на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисом та планом асигнувань. Бюджетне зобов'язання – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій упродовж бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі впродовж цього самого періоду або в майбутньому.

Ефективність, раціональне та цільове використання бюджетних коштів на

утримання організацій, установ та закладів бюджетної сфери багато в чому залежить від організації фінансового контролю та якості проведення перевірок їх фінансово-господарської діяльності [39].

Внаслідок діяльності бюджетних установ виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами дозволяє визначити результат виконання кошторису бюджетної установи за рік (рис. 1.1).

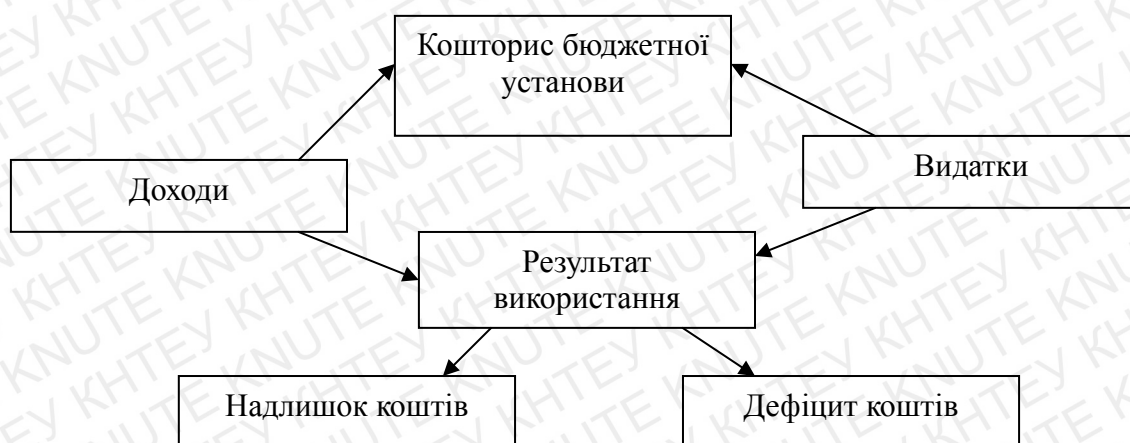


Рис1.1 Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи [38]

Отже, кожна бюджетна установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією для забезпечення своєї діяльності складає кошторис доходів і видатків, план асигнувань із загального фонду, плани спеціального фонду. Кошти установам виділяються лише при наявності затвердженого кошторису та планів.

Стандартна програма перевірки фінансово-господарської діяльності бюджетної установи починається з таких питань, як аналіз кошторису, правильність його формування та внесення змін у процесі виконання. Без аналізу важко уявити якісно проведену перевірку. Саме з аналізу кошторису під час інспектування бюджетних коштів можна визначити ризикові фінансово-господарські операції та ризики фінансових порушень за певним напрямом. Аналіз кошторису бюджетної установи є необхідною умовою, яка дозволяє ефективно управляти її видатками.

Кошторис бюджетної установи це - основний плановий фінансовий документ. Складають його установи після затвердження державного і місцевих бюджетів, які з цих бюджетів фінансуються. Основна мета — установа має забезпечити виконання своїх функцій і досягнути результатів, які визначені згідно з бюджетними призначеннями. Цей документ встановлює на бюджетний період: повноваження установи щодо отримання надходжень із загального та спеціального фондів відповідного бюджету; розподіл бюджетних асигнувань на взяття установою бюджетних зобов'язань і здійснення платежів [46].

Кошторис має такі складові:

- загальний фонд. Він містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій;
- спеціальний фонд. Цей фонд містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій [87].

Основою розрахунків доходів спеціального фонду кошторису є обсяг надання тих чи інших послуг, а також інші розрахункові показники та розмір плати в розрахунку на одиницю показника, який повинен встановлюватися відповідно до чинного законодавства.

У доходній частині кошторису зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямовувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів відповідних бюджетів. Формування доходної частини спеціального фонду кошторису здійснюється на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік [77, с.99].

Кошторис бюджетної установи формується на підставі лімітної довідки про асигнування із загального фонду бюджету, яку бюджетна установа вищого

рівня направляє всім підпорядкованим їй установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого здійснюється її фінансування (рис. 1.1).

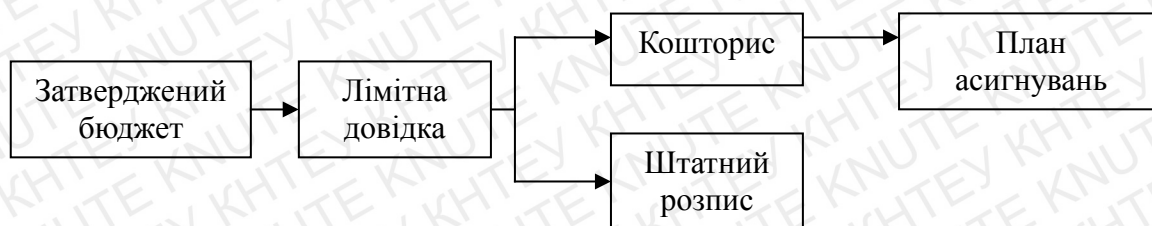


Рис. 1.1. Порядок складання кошторису бюджетної установи [86]

Кошториси, плани асигнувань та штатні розписи затверджуються керівником бюджетної установи вищого рівня.

План асигнувань із загального фонду бюджету – це щомісячний розподіл асигнувань, затверджених у кошторисі для загального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов’язань упродовж року. План асигнувань є невід’ємною частиною кошторису і затверджується разом із цим кошторисом. Планування та облік асигнувань ведеться в бюджетних установах за кодом економічної класифікації. Форму кошторису та плану асигнувань затверджує Міністерство Фінансів України.

Установа, незалежно від того, чи вона веде облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси та плани асигнувань за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Зведені кошториси і зведені плани асигнувань – це зведення показників індивідуальних кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, що складаються головним розпорядником для подання Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державного казначейства. Зведені кошториси не затверджують. Установам можуть виділяти бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів і планів асигнувань [83].

Установи мають право брати бюджетні зобов’язання витратити бюджетні

кошти на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисами та планами асигнувань.

Усі витрати розпорядники бюджетних коштів узгоджують з бюджетними асигнуваннями та іншими показниками, які обумовлені в лімітних довідках. Основною вимогою під час здійснення планування розпорядником коштів є першочергове забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з відповідними нарахуваннями. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується для затвердження за штатним розписом, повинна бути узгоджена з фондом оплати праці. Саме тому разом з кошторисом та планом асигнувань загального фонду затверджується і штатний розпис бюджетної установи.

Кошториси, які складаються бюджетною установою в розрізі статей бюджетної класифікації, називають індивідуальними. При обслуговуванні бюджетної установи централізованими бухгалтеріями останні складають загальний кошторис, де видатки плануються у розрізі груп однотипних установ. Для визначення й фінансування витрат на проведення нарад, конференцій, придбання літератури тощо міністерства, центральні відомства та управління місцевої адміністрації складають кошториси на централізовані заходи. Шляхом підсумовування усіх видатків на утримання міністерства або центрального відомства, всіх індивідуальних, загальних кошторисів на централізовані заходи складають зведений кошторис відповідного відомства або галузі [71].

У видатковій частині єдиного кошторису зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за категоріями видатків економічної класифікації, а також зі встановленням витрат, які плануються здійснити за рахунок бюджетних асигнувань, і витрат, які плануються здійснити за рахунок інших надходжень.

Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідно до нормативно-правових актів, що визначають порядок формування обсягів витрат за їх категоріями.

Складають кошториси розпорядники бюджетних коштів – бюджетні

установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів бюджету та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Головні розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їхніх керівників, які визначаються відповідно до Бюджетного кодексу України та затверджуються законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Розпорядник коштів бюджету нижчого рівня – розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та діяльність якого координується через нього [30, с. 42].

Правильність ведення обліку доходів та видатків бюджетних установ забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, основою якого є бюджетна класифікація. Вона, у свою чергу, є науково обґрунтованим групуванням доходів та видатків бюджету за однорідними ознаками, закодованими у певному порядку. Також вона є важливим організуючим документом щодо планування видатків, їх синтетичного та аналітичного обліку, суттєво впливає на всю організацію бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ.

Видатки бюджетних установ поділяються на касові та фактичні. Касовими видатками вважаються усі виплати, здійснені з поточних чи реєстраційних рахунків як готівкою так і шляхом безготівкових перетворень. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до відновлення, тобто зменшення касових видатків. Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань. Фактичні видатки – це дійсні, кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами, включаючи видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого

використання кошторису установи, тому при виконанні планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Фактичні видатки не обов'язково співпадають з касовими. Існують такі випадки відхилень між цими фінансовими показниками.

1. Перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може свідчити про:

- невжиття керівництвом установи необхідних заходів щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та призводить до утворення не бюджетної заборгованості ;

- використання наявних на початок року запасів;
- отримання робіт, послуг, товарів, які на початок року перебували у складі дебіторської заборгованості.

1. Фактичні видатки менші затверджених асигнувань, то це може свідчити про:

- економічне та раціональне використання бюджетних коштів;
- планування зайвих асигнувань;
- утворення дебіторської заборгованості, накопичення запасів;

несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з фактичними видатками.

2. Перевищення фактичних видатків над касовими свідчить про:

- погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок року;
- утворення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду
- списання запасів, які були придбані раніше.

3. Касові видатки менші затверджених асигнувань може свідчити про:

- зменшення асигнувань;
- неповне фінансування установ.

4. Перевищення касових видатків над фактичними може свідчити про:

- погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року;
- збільшення запасів;
- утворення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

Якщо касові видатки дорівнюють фактичним, це свідчить про те, що планові розрахунки, затверджені кошторисом, виконуються чітко, без будь-яких відхилень, до того ж відсутні об'єктивні та суб'єктивні фактори, здатні вплинути на виконання кошторисних показників бюджетної установи, якщо борги є незначними і поточними, а запаси відповідають встановленим нормативам [85].

Оцінюючи зв'язок між касовими і фактичними видатками, необхідно враховувати те, що фінансування установи з бюджету здійснюється відповідно до затвердженого кошторису та затвердженого плану асигнувань (рис. 1.2). Це фінансування ґрунтується на потребі установи в грошових ресурсах для здійснення господарських операцій в поточному році.

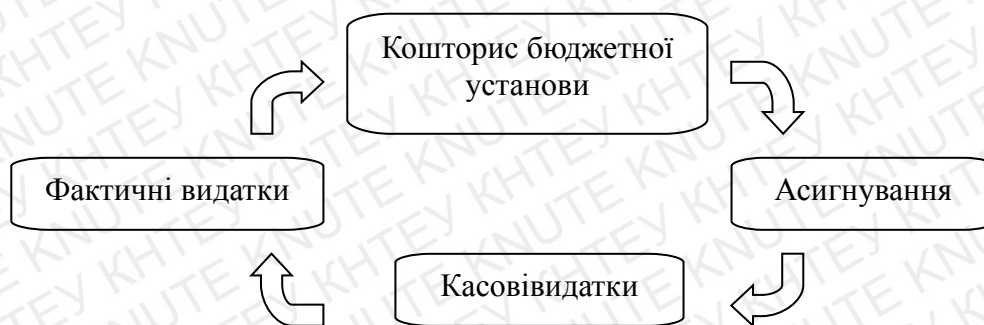


Рис.1.2. Зв'язок між касовими та фактичними видатками бюджетної установи [78]

Касові видатки характеризують рух грошових коштів, виділених бюджетній установі, а фактичні видатки – повноту їх використання. Касові видатки не відображають фактичного виконання кошторису, тому що отримані грошові кошти можуть бути направлені на утворення запасів матеріальних цінностей, збільшення кредиторської заборгованості та на інші цілі. Отже, для

здійснення контролю та аналізу важливо знати дані про фактичні видатки установи [62, с. 38].

Велике значення має аналіз звітності про результати виконання кошторису. Зокрема, відхилення між показниками затверджених асигнувань, фактичних видатків та касових видатків. Це може свідчити про необґрунтовано проведені розрахунки необхідних асигнувань, що, безумовно, є підставою для ретельної перевірки розрахунків за певними кодами економічної класифікації. Зокрема, особливої уваги при контролі і аналізі потребують так звані власні надходження бюджетних установ, тому що їх формування і використання чітко регламентується.

Отже, ретельне вивчення форм і методів контролю та аналізу при формуванні, затвердженні і виконанні бюджету – єдиний шлях підвищення професійного рівня ревізора, а також впливу контрольно-ревізійної роботи на зміцнення фінансової дисципліни в державі.

1.2 Економіко-правовий аналіз законодавчо-нормативної бази та огляд теоретичних джерел з питань фінансового аналізу і контролю кошторису бюджетної установи

В цілому система нормативного регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю кошторису бюджетних установ в Україні представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких об'єднує окрему групу нормативних документів обов'язкових до виконання:

– перший рівень – нормативно-правові акти вищої юридичної сили, які регулюють бюджетні правовідносини (Бюджетний кодекс України [4], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [15], Закон України «Про Державний бюджет України» та інші);

- другий рівень – нормативно-правові акти, прийняті на підставі Бюджетного кодексу України та на виконання його положень (постанови Кабінету Міністрів України);

- третій рівень – нормативно-правові акти, прийняті на основі Бюджетного кодексу України і нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України (накази Державної казначейської служби України та інших органів виконавчої влади);

- четвертий рівень – місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування.

- п'ятий рівень – рішення керівництва конкретної бюджетної установи.

Лише останній (п'ятий) рівень організації бухгалтерського обліку – стосується рішень, що приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення.

Основним нормативним документом, який регулює діяльність бюджетних установ, є Бюджетний Кодекс України. Він визначає основи бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бюджетний кодекс України [4, який прийнято 08.07.2010 року, визнаний першим законодавчим актом, який встановив засади створення гармонійної системи державного контролю за використанням коштів бюджетними установами, проте не став розв'язкою всіх проблем у даній сфері. У Кодексі визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання коштів на утримання бюджетних установ. Проте, чіткого порядку взаємодії органів, на які покладено функції щодо контролю фінансових ресурсів у бюджетній сфері, а також процедури визначення ефективності їх використання бюджетним кодексом не визначено.

Основним документом, що регулює порядок проведення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. №2939-ХІІ, яким визначено правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

З метою забезпечення єдиних методологічних основ організації і ведення бухгалтерського обліку та звітності на всій території України в умовах різних форм власності та розвитку ринкових відносин Верховна Рада України прийняла Закон України № 996-ХІV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей документ передбачає єдині засади організації обліку і звітності для всіх підприємств, установ і організацій, що є юридичними особами за законами України. Згідно з п. 4 статті 6 цього Закону «порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державним казначейством України відповідно до законодавства».

Звітність бюджетні установи складають відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про Державний бюджет України на 2018 рік», Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, наказу Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 «Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» і листів або розпоряджень Головних розпорядників бюджетних коштів «Про терміни і порядок складання квартальної фінансової та бюджетної звітності про виконання кошторисів у 2018 році».

Для всебічного висвітлення показників діяльності бюджетних установ їх звітність поділяється на фінансову та бюджетну. Слід зазначити, що поділ звітності бюджетних установ на фінансову і бюджетну визначено ст. 58 «Звітність про виконання Державного бюджету України» Бюджетного кодексу України. Цю класифікаційну ознаку виокремлюють як поділ звітності за функціональним призначенням.

Склад звітності за функціональним призначенням та її визначення подано на рис. 1.3.



Рис. 1.3 Класифікація звітності за функціональним призначенням

Новий плану рахунків розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і призначений для відображення в бухгалтерському

обліку господарських операцій бюджетних установ та операцій з виконання сільських, селищних і міських бюджетів [затверджений наказом Державної казначейської служби України №1203 31.12.2012 та Наказ Міністерства фінансів України за № 372 від 02.04.14р. «Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань в бюджетних установах».

З метою удосконалення бюджетної класифікації затверджено зміни до бюджетної класифікації (Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 «Про бюджетну класифікацію»).

Правильність обліку доходів та витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію, введену в дію Постановою ВРУ “Про структуру бюджетної класифікації України” від 12.07. 1996 року №327\96-ВРУ з 1 січня 1998 року.

Порядок складання кошторисів бюджетними установами України регламентує “Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетними установами” [7].

Початком реформування законодавства стала поява з 01.01.11 р. нової редакції Бюджетного кодексу України, а згодом і основного документа, що регламентує механізм складання кошторисів, – Порядку № 228. Узагальнення змін, які відбулися в законодавстві щодо складання кошторису бюджетної установи, наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Зміни в законодавстві щодо складання та виконання кошторису бюджетної установи [7]

Зміни	Постанова № 228 до 24.01.11	Постанова № 228 діюча
1	2	3
<i>Визначення Кошторису</i>	Основний плановий документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених	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

	на рік відповідно до бюджетних призначень	установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень
<i>Складання проекту кошторису</i>	Складаються всіма установами на наступний бюджетний рік, якщо установи функціонували до початку року, на який плануються видатки, або на решту періоду року з часу утворення установи. В останньому випадку кошториси складаються і затверджуються для кожної установи окремо у загальному порядку	Складаються всіма установами на наступний бюджетний рік, якщо ці установи функціонували до початку року, на який плануються видатки бюджету та/або надання кредитів з бюджету. У разі коли установи утворені не з початку року, кошториси складаються і затверджуються для кожної установи з часу її утворення до кінця бюджетного року в загальному порядку

Продовж. табл. 1.1

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Дохідна частина загального фонду кошторису</i>	У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на покриття видатків установи із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів	У частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів
<i>Дохідна частина спеціального фонду кошторису</i>	Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік	Обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису визначаються на підставі розрахунків, які складаються за кожним джерелом доходів та/або фінансування бюджету чи повернення кредитів до бюджету, що плануються на наступний рік
<i>Розгляд кошторису</i>	У тижневий термін після опублікування Закону України про Державний бюджет України місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки	У двотижневий строк з дня прийняття закону про Державний бюджет України місцеві фінансові органи доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування

Аналітичний облік асигнувань організується за кожною бюджетною програмою чи кодом функціональної класифікації видатків, а в середині їх — за кодами економічної класифікації видатків. Для цього, згідно з Наказом "Про

затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання" [7], використовують "Картку аналітичного обліку отриманих асигнувань" встановленої форми, яка відкривається на бюджетний рік [3, с. 3].

"Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань" відкривається окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків чи функціональної класифікації видатків. Крім того, окремо ведеться облік асигнувань отриманих установою із загального та окремо із спеціального фонду бюджету. Для цього відкриваються окремі картки. Картка підписується виконавцем та особою, що її перевірила.

Проведені дослідження, дозволили встановити, що на сьогоднішній день, триває робота з реформування системи державного фінансового контролю, в рамках якої розроблено низку нормативно-правових актів та інших документів, спрямованих на забезпечення подальшого розвитку та ефективного функціонування органів Державної аудиторської служби України.

Нестабільність в політичній та економічній сферах держави призводить до численних та постійних змін у законодавстві. Тому для проведення якісного державного фінансового контролю виконавцям потрібно постійно слідкувати та досліджувати такі зміни.

Процедури обліку грошових потоків бюджетних установ регламентуються положеннями Інструкції з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ, затвердженої наказом Державної казначейської служби України від 26.12.2003 р. № 242 (редакція від 6.05.14).

З метою зберігання грошових коштів загального фонду бюджетних установ та подальшого використання даних коштів бюджетні організації відкривають в органах Державної казначейської служби України (ДКУ) такі види рахунків: бюджетні, депозитні, небюджетні, особові та інші.

Однією з проблем, які існують на сьогоднішній день у системі фінансового контролю України є те, що досі в нормативно-правовій базі не

розроблено системного підходу і чіткого переліку бюджетних правопорушень, що на практиці призводить до вільного трактування цього терміна як з боку контрольних органів, так і підконтрольних об'єктів. У законодавчих актах тільки загально окреслено поняття «бюджетне правопорушення», що в багатьох випадках унеможливорює застосування відповідних стягнень та покарань до порушників. Також не вироблено механізму встановлення ступеня відповідальності за бюджетні правопорушення.

Тому, необхідно посилити положення щодо відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Для цього слід розробити та затвердити відповідний правовий акт, який би містив повне визначення терміну «бюджетне правопорушення», конкретний перелік бюджетних правопорушень та міру відповідальності щодо кожного з них. Це частково унеможливить ухилення від покарання осіб, відповідальних за фінансові махінації.

Актуальним залишається також питання чіткого розподілу завдань контролюючих органів у державі, оскільки прослідковується дублювання функцій органами державного фінансового контролю. Крім того, виникає ситуація коли окремі бюджетні установи можуть досить слабо контролюватися, а інші, навпаки, підпадають під надмірний контроль зі сторони відповідних служб. Це досить часто заважає основній діяльності установ. З цією метою, слід чітко розмежувати функції і повноваження контрольних органів, визначивши їх основні завдання, регламентувати відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, встановити відповідальність уповноважених посадових осіб та затвердити сказане вище на законодавчому рівні.

Також слід оптимізувати кількість суб'єктів, що здійснюють контроль за використанням бюджетних коштів, а витрати на їх утримання повинні оправдовувати себе. Всі ці заходи дозволять з меншими затратами виявляти порушення у використанні коштів та вчасно їх ліквідовувати, тобто покращувати фінансове забезпечення установ [8].

В Україні фінансовий контроль коштів загального фонду бюджетної установи значно зосереджений на поточному контролі. У практичній діяльності його застосовують переважно як засіб силового впливу на суб'єкти господарювання усіх форм власності. Світова практика розвинутих країн довела ефективність іншого підходу: контроль не заради контролю, а контроль як механізм ефективного управління. Державний контроль, що обмежується перевіркою законності й цільового використання бюджетних коштів, є неефективним; головною проблемою органів фінансового контролю є те, що вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати й попереджати.

Тому, в сучасних умовах, дедалі важливішу роль відіграє превентивний фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень з фінансових питань. У зв'язку з цим доцільно було б залучати органи державної фінансової інспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державної казначейської служби здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Для забезпечення відповідними органами оперативного контролю за цільовим, повним та раціональним використанням коштів загального фонду бюджетними установами необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку. Показники обліку служать для проведення всестороннього аналізу з метою вибору ефективних методів бюджетного фінансування, уникнувши при цьому можливих ризиків.

На сьогоднішній день більшість бюджетних установ використовує для ведення електронного обліку програми Excel та Word. Проблемою є те, що жодна із вказаних програм не дає можливості вести бухгалтерський облік як систему: на їх базі можливо лише виконання певних функцій (формувати аналітичні показники і документи, відображати господарські операції,

планувати доходи і видатки тощо не як систему, а як окрему операцію). Звичайно, для управління та контролю бюджетними установами цього недостатньо.

З метою більш раціонального використання фінансових ресурсів бюджетними установами необхідним є удосконалення технології обліку й опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні автоматизованих інформаційних технологій, що дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ.

1.3 Організаційно-економічна характеристика діяльності Державної аудиторської служби України

Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України та який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

До складу органів Державної аудиторської служби України належать Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи:

- Північний офіс Держаудитслужби,
- Північно-східний офіс Держаудитслужби,
- Південний офіс Держаудитслужби,
- Західний офіс Держаудитслужби,
- Східний офіс Держаудитслужби (рис. 1.4).

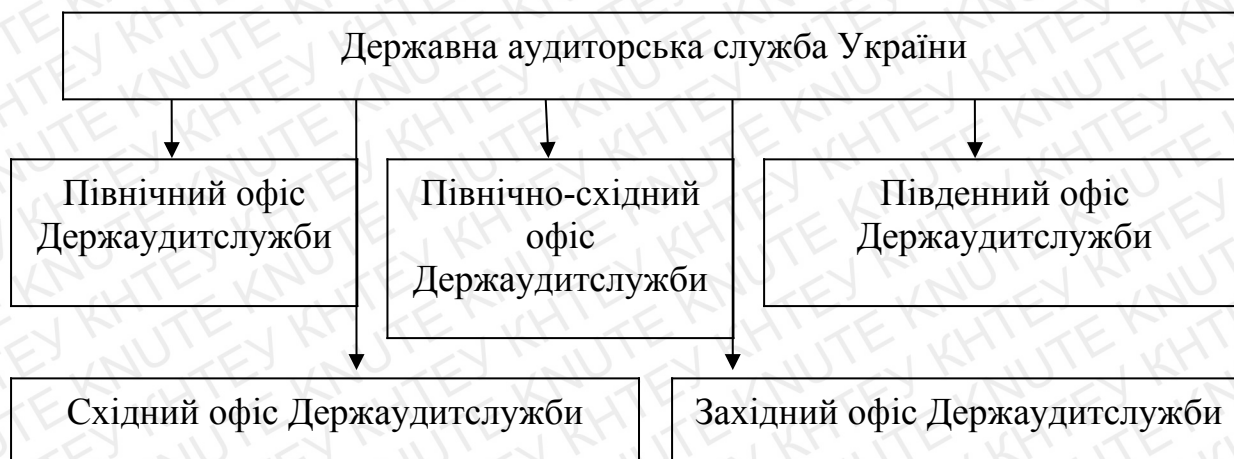


Рис. 1.4 Організаційна структура Державної аудиторської служби України

Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи є юридичними особами публічного права, вони мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки та рахунки в органах Державної казначейської служби України.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держаудитслужби України, є Бюджетний кодекс України [4], Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України", тощо.

Історія Служби фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності як складова її фінансової безпеки. Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з Положенням про місцеві контрольні установи в імперії від 3 січня 1866 року Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 року.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної

скарбниці і банків. Тому за часів Директорії був створений спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними правами і повноваженнями.

З цього часу до 1937 року органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишились незмінними.

З 1937 до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 році Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Мінфіну України.

Після здобуття Україною незалежності виникла потреба у підвищенні ролі державного фінансового контролю, і у 1993 році прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

Відповідно до Указу Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Головне контрольно-ревізійне управління України реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України.

28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України. Головні завдання Державної аудиторської служби України наведено на рис.1.5.

Державний фінансовий контроль України забезпечується шляхом здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування, порядок проведення яких встановлюється Кабінетом Міністрів України

У 2016 році реорганізовано територіальні органи Держфінінспекції шляхом оптимізації та утворення міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби. Зокрема, із 27 територіальних органів передбачено утворення 5-ти офісів Держаудитслужби, а саме: Північний офіс Держаудитслужби; Північно-східний офіс Держаудитслужби; Південний офіс Держаудитслужби; Західний офіс Держаудитслужби; Східний офіс

Держаудитслужби. Наразі зазначені міжрегіональні територіальні підрозділи Держаудитслужби утворені та розпочали свою діяльність.

Концепцією визначено основні напрями реформування органів державного фінансового контролю в Держаудитслужбу, зокрема:

- кардинальна видозміна функції інспектування, підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства та налагодження взаємодії з OLAF;

- розвиток та посилення функції державного фінансового аудиту (далі аудит),

- підвищення його результативності як інструменту Уряду для здійснення ефективного державного фінансового контролю;

Головні завдання Державної аудиторської служби України

використання і збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів

правильність визначення потреби в бюджетних коштах та взятими зобов'язаннями

правильність визначення потреби в бюджетних коштах та взятими зобов'язаннями

контроль за ефективним використанням коштів і майн

→ контроль за дотриманням бюджетного законодавства

→ контроль за дотриманням законодавства про державні закупівлі

→ контроль за станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майн

→ контроль за діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні

-розвиток та посилення попереднього та поточного контролю для попередження і недопущення порушень та неефективного використання державних ресурсів.

Разом з цим, на сьогодні в Україні існує невідповідність вимогам та практикам ЄС в частині поєднання функцій централізованого урядового аудиту та інспектування в одному державному органі. Тому можливим є поступове розмежування цих функцій по мірі розвитку і становлення вітчизняної системи ДВФК.

Наразі в практиці органів Держаудитслужби запроваджено чотири види аудиту:

- аудит виконання бюджетних програм;
- аудит діяльності суб'єктів господарювання;

- аудит виконання місцевих бюджетів;
- аудит окремих господарських операцій.

Кожен із зазначених видів аудиту містить аспекти та елементи (з методикрїзних видів аудиту), що визначені в міжнародній практиці і термінології, та є комбінованим аудитом, що спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних фінансів, досягнення економії та їх цільового використання органами державної влади та суб'єктами господарювання державного та комунального секторів, правильності ведення ними бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Тобто завдання будь-якого із зазначених аудитів –не фрагментарно, а комплексно визначати якість управління державними фінансами у відповідних сферах і напрямках, усунення виявлених порушень, попередження і недопущення надалі, що на міжнародному рівні є доволі позитивною практикою.

Водночас колізії та прогалини вітчизняного законодавства щодо регулювання процесу організації і здійснення аудиту органами Держаудитслужби не сприяють створенню якісної системи його нормативно-правового та методологічного забезпечення. Отже необхідним є усунення прогалин законодавства та його подальший розвиток шляхом стандартизації процедур організації та здійснення аудиту, удосконалення механізму, зокрема методичного інструментарію його проведення, уніфікації термінології аудиту та його модернізація з урахуванням європейських стандартів або кращого світового досвіду.

Розуміючи доцільність проведення органами Держаудитслужби зазначених видів аудиту, Уряд прийняв постанову Кабінету Міністрів України від 27 січня 2016 року № 70 “Про порядок підготовки, реалізації, проведення моніторингу та завершення реалізації проектів економічного і соціального

розвитку України, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями” [4], відповідно до якої Держаудитслужба проводить у порядку, визначеному законодавством, аудит інвестиційних проектів. Проте відсутня методика проведення такого аудиту, що не забезпечує та ускладнює формування методології проведення аудиту інвестиційних проектів органами Держаудитслужби. Тому існує нагальна потреба у формуванні методологічного забезпечення, прийняття стандарту та методики проведення аудиту інвестиційних проектів.

Загалом, структура апарату Державної аудиторської служби України представлена в Дод. А.

Основні підрозділи Держаудитслужби здійснюють свою діяльність на основі Положення про роботу відділів та посадові інструкції працівників Держаудитслужби. В даних положеннях визначено, хто очолює Службу і надається характеристика відділів, які є самостійними структурними підрозділами Держаудитслужби і підпорядковуються начальнику Служби, здійснюють свою діяльність на основі положення про Держаудитслужбу і в тісному зв'язку між собою, а також визначені основні завдання, права і обов'язки, які відділи повинні виконувати.

Розглянемо економічну характеристику діяльності Державної аудиторської служби України за 2013 – 2017рр.

При плануванні кошторису доходів та видатків бюджетної установи використовується «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій», затверджений постановою КМУ від 09.01.2000 р. №17. Велике значення має контроль за об'єктивністю складання кошторису доходів і видатків, оскільки саме він є передумовою забезпечення дисципліни витрачання бюджетних коштів, підвищення ефективності використання державних ресурсів. Перевірка дотримання законодавства при складанні і виконанні кошторису по суті є одним з найважливіших контрольних заходів.

Держаудитслужба України планує доходи та видатки коштів. При плануванні кошторису доходів і видатків необхідно мати на увазі, що Служба подає плани асигнувань на кошторис доходів і видатків на утримання апарату управління до головного Казначейства України.

Держаудитслужба складає і представляє фінансовим органам і вищим органам бухгалтерську звітність за відповідний період, дані яких використовуються як інформаційна база для складання кошторисів на їх утримання.

Контроль реальності планування видатків на утримання бюджетних установ розпочинається з перевірки достовірності показників річних звітів про виконання планів по сітці, штатах і контингенту. Для цього використовуються пояснюючі записки до звіту, матеріали камеральних перевірок цих звітів, а також даних бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку. При плануванні видатків використовують матеріальні і грошові норми у відповідності з “Положенням про порядок складання єдиного кошторису доходів і видатків бюджетної установи і організації”, затверджений постановою КМУ від 16.02.98 р. № 164.

Кошторис – це основний плановий документ, що підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання ними своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень (Додаток Б.1, Б.2). Крім проекту кошторису, бухгалтером або начальником фінансового підрозділу установи складається план асигнувань (помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі на бюджетний період, який є його невід’ємною складовою). План асигнувань затверджується одночасно з кошторисом за даними фінансової звітності за попередній бюджетний період. В кошторисі бюджетної установи зазначаються всі надходження та видатки установи на рік.

Звіт про надходження та використання коштів загального фонду наведено в Додатку В (В.1-В.2).

Аналізуючи дані кошторису Держаудитслужби України за 2013– 2017 рр. видно, що по всіх статтях установи відбувається збільшення видатків. Загальна сума видатків збільшилась на 68,7 % в 2017 році в порівнянні з 2016 р.

Кошторис підтверджує повноваження бюджетної установи на одержання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг фінансування з бюджету та напрями використання таких коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій.

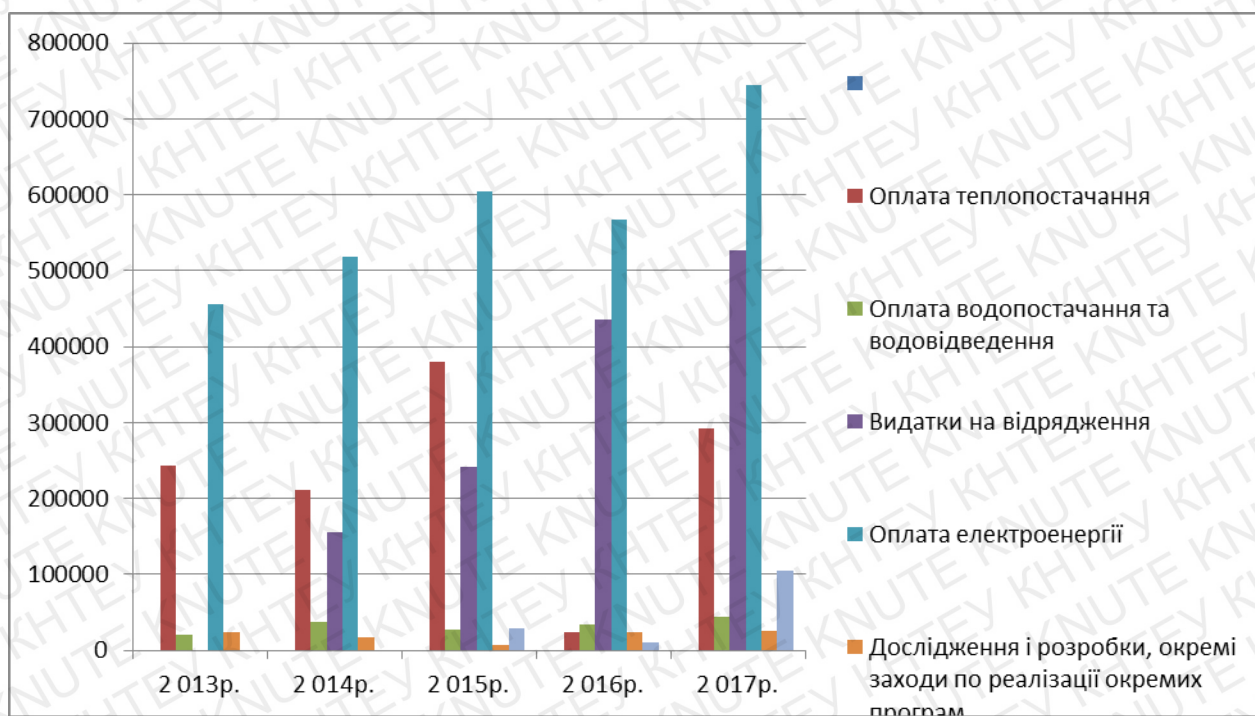


Рис. 1.6 Динаміка надходжень та видатків Держаудитслужби України за 2013-2017 рр.

Таблиця 1.2

Основні показники фінансування Державної аудиторської служби України за 2013-2017 рр.

№ з/п	Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017р. від							
							2013р.		2014		2015		2016	
							Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Надходження коштів	39059411,25	28109449,04	40517727,8	55678908,0	92786113,32	53726702	137,5	64676664	230,0	52268386	129,0	37107205	66,6
2.	Видатки всього	39064190	28240000	40596900	55067509,5	92915500	53851310	137,8	64675500	229,0	52318600	128,8	37847991	68,7
3.	Оплата праці працівників бюджетної установи	36144200	19192000	37620200	45657800	72088500	35944300	99,4	52896500	275,6	34468300	91,6	26430700	57,8
4.	Нарахування на заробітну плату	9578400	6918500	9967800	12304500	15709900	6131500	64,0	8791400	127,0	5742100	57,6	3405400	27,6
5.	Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг	2919990	2129500	2948690	2100450	3618100	698110	23,9	1488600	69,9	669410	22,7	1517650	72,2

Продовж. табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
5.1.	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	427600	161800	474100	345600	681600	254000	0	519800	0	207500	0	336000	0
5.2.	Оплата послуг (крім комунальних)	1278990	1028500	1214120	1023100	1303100	24110	1,8	274600	26,6	88980	7,3	280000	0
5.3.	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	719800	765900	1011700	1034500	1082400	362600	50,3	316500	41,3	70700	6,9	47900	4,6
5.4.	Оплата теплопостачання	243000	211600	380400	24500	292700	49700	20,4	81100	38,3	-87700	-23,05	268200	1094,6
5.5.	Оплата водопостачання та водовідведення	20900	36700	27000	34500	44500	23600	112,9	7800	21,2	17500	64,1	10000	28,9
5.6	Видатки на відрядження	-	156100	242200	435000	526000	526000	0	369900	236,9	283800	117,1	91000	20,9
5.7	Оплата електроенергії	455900	517600	604300	567000	745200	289300	63,4	227600	43,9	140900	23,3	178200	31,4
6	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації окремих програм	23600	17200	6570	23000	25000	1400	0	7800	0	18430	0	2000	0
7	Інші поточні видатки	-	-	28010	10200	105000	105000	0	105000	0	76990	274,8	94800	0

Продовж. табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----	----	----	----

8.	Капітальні видатки	-	-	-	-	1394000	-	-	-	-	-	-	1394000	-
8.1.	Придбання основного капіталу	-	-	-	-	1394000	-	-	-	-	-	-	1394000	-
8.2.	Капітальний ремонт	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8.3.	Капітальний ремонт адміністративних об'єктів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Згідно кошторису проаналізуємо надходження коштів до
Держаудитслужби України (рис. 1.7.).



Рис. 1.7. Динаміка зміни показників надходження коштів до
Держаудитслужби України за 2013-2017 рр.

Як видно з рис. 1.4. у 2017 році фінансування Держаудитслужби становило 92786113,32 грн., що на 37107205грн., більше ніж у 2016 році. Таке збільшення зумовлено в потребі збільшення видатків по всім статтям. По статтям «Оплата інших комунальних послуг» та «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель, технічне обслуговування обладнання» у 2017 році зовсім не було фінансування. У 2017 році надходження коштів до Держаудитслужби України порівняно з 2015 роком збільшилось на 52268386 грн., а порівняно з 2014 роком – на 64676664 грн. У 2017 році показник надходження коштів до Держаудитслужби України сягнув 92786113,32 грн., якщо порівнювати його з попередніми роками, то це фінансування є найбільшим за останні чотири роки і пояснюється воно збільшенням потреб на фінансування видатків бюджетної установи. За чотири роки показник фінансування збільшився майже на 69,6%.

Згідно кошторису доходів та видатків за 2013 – 2017 рр. проаналізуємо капітальні видатки Держаудитслужби України (рис. 1.5.).



Рис. 1.8. Динаміка витратів Держаудитслужби України за 2013-2017 рр.

Як видно з рис. 1.8. витрати Держаудитслужби України у 2013 році становили 39064190 грн., що на 187000 грн. менше, ніж у 2014 році. З Рис 1.5. видно, що саме в 2017 році показник витратів установи є найбільшим і становить 92915500 грн., це на 68,7 % більше за показник 2016 року. Аналізуючи зміну показників за останні чотири роки, треба зазначити, що найменшим цей показник у 2013р. За чотири роки він збільшився на 39,92%, що є негативним в діяльності бюджетної установи в умовах кризового стану економіки.

Перевіряються витрати кошторису бюджетної установи по відповідних напрямках і статтях за даними книги «Журнал-Головна», бухгалтерських звітів, виплатних відомостей, банківських та інших необхідних для цього документів, наявність актів звірок взаєморозрахунків.

Також, доцільно здійснити аналіз показників Балансу Держаудитслужби України за 2013 – 2016 рр. (Додаток Г)

Таблиця 1.3

Основні показники балансу Державної аудиторської служби України за 2013-2017 рр.

№ з/п	Показники	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017р. від							
							2013р.		2014		2015		2016	
							Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %	Абсол., грн.	Відн., %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Основні засоби	8274941,0	8001765,0	9795028,9	9769743,39	12495313	4220372	51,0	4493548	56,1	2700284	27,5	2725570	27,8
2	Нематеріальні активи	690695	690695	690695	690695	690695	0	0	0	0	0	0	0	0
3	Запаси	563979,92	373112,97	397290,12	196879,12	974524	410544,1	72,7	601411	161,1	577233,9	145,2928	777644,9	394,9
4	Поточна заборгованість за внутр. розрахунками	83340,32	117461,65	111606,43	78212,03	106248	22907,68	27,4	-11213,7	-9,5	-5358,43	-4,80118	28035,97	35,8
5	Грошові кошти	11417,21	1125735	11257,35	11087,31	32523	21105,79	184,8	-1093212	-97,1	21265,65	188,9046	21435,69	193,3
6	Витрати майбутніх періодів	-	-	-	-	9660	9660	0	9660	0	9660	0	9660	0
7	Кредиторська заборгованість	78616,67	156178,18	31137,74	-	-	-78616,7	-100	-156178	-100	-31137,7	-100	0	0
8	Баланс	11528904,2	9620816,6	11332418,0	11025212,36	13616268	2087364	18,8	3995451	41,52	2283850	20,5	2591056	23,5

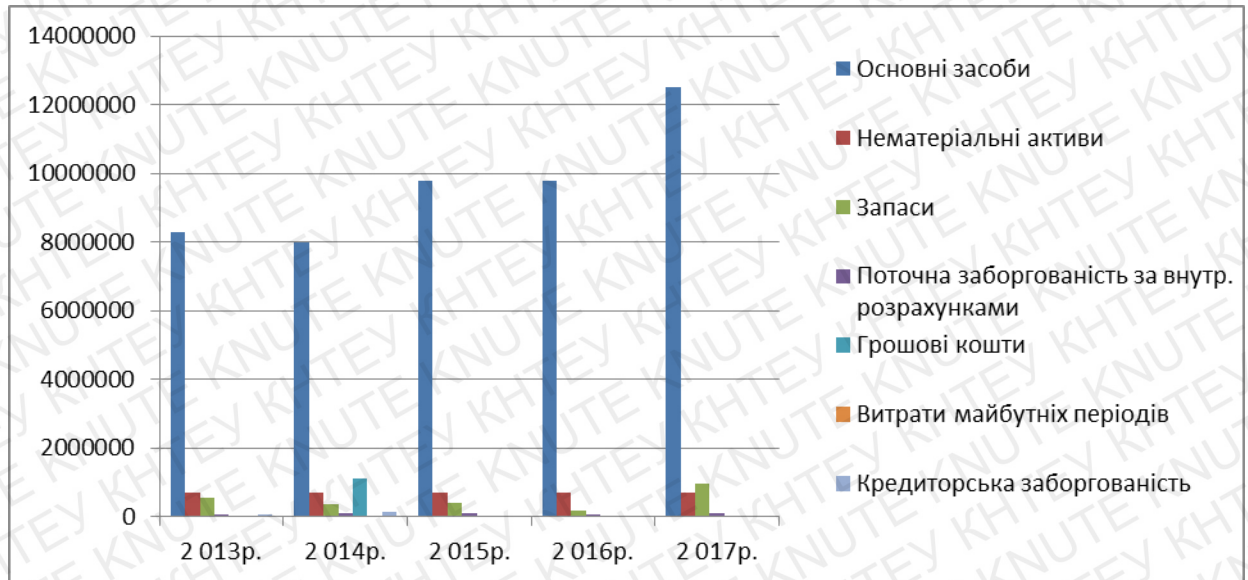


Рис. 1.9 Динаміка активів та зобов'язань Держаудитслужби України за 2013- 2017 рр.

Аналізуючи табл. 1.9 можна відзначити стрімке зростання валюти балансу. Так, в 2013 році баланс Держаудитслужби складав 11528904, 2 грн. а вже в 2017 р. – 13616268 грн. В основному активи служби сформовані за рахунок необоротних активів, а саме основних засобів. Дана стаття активів стрімко збільшилась за рахунок придбання нових машин Держаудитслужбою за останній аналізований період. Також, на позитивну увагу заслуговує стрімке зростання запасів та грошових коштів Держаудитслужби в 2017 році в порівнянні з 2016 роком (на 395 % та 193 % відповідно).

Висновок до розділу 1

В даному розділі розкриті науково-теоретичні засади організації фінансового аналізу та контролю формування та використання кошторису бюджетної установи. За результатами дослідження сформульовані наступні висновки:

1. Кожна бюджетна установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією для забезпечення своєї діяльності складає кошторис доходів і видатків, план асигнувань із

загального фонду, плани спеціального фонду. Кошторис бюджетної установи це - основний плановий фінансовий документ.

2. Складають кошториси розпорядники бюджетних коштів – бюджетні установи в особі їхніх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав розпорядників поділяють на головних розпорядників коштів бюджету та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

3. В роботі здійснено економіко-правовий аналіз законодавчо-нормативної бази та огляд теоретичних джерел з питань фінансового аналізу і контролю кошторису бюджетної установи. Встановлено, що основним документом, що регулює порядок проведення державного фінансового контролю в Україні є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. №2939-ХІІ, яким визначено правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Визначено, що однією із проблем, які існують на сьогоднішній день у системі фінансового контролю України є те, що досі в нормативно-правовій базі не розроблено системного підходу і чіткого переліку бюджетних правопорушень, що на практиці призводить до вільного трактування цього терміна як з боку контрольних органів, так і підконтрольних об'єктів. У законодавчих актах тільки загально окреслено поняття «бюджетне правопорушення», що в багатьох випадках унеможливорює застосування відповідних стягнень та покарань до порушників. Також не вироблено механізму встановлення ступеня відповідальності за бюджетні правопорушення. необхідно посилити положення щодо відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Для цього слід розробити та затвердити відповідний правовий акт, який би містив повне визначення терміну «бюджетне правопорушення», конкретний перелік бюджетних правопорушень та міру відповідальності щодо кожного з них. Це частково унеможливить ухилення від покарання осіб, відповідальних за фінансові махінації.

4. В роботі розкрита організаційно-економічна характеристика діяльності Державної аудиторської служби України. Наведена організаційна структура, головні завдання та історія розвитку Держаудитслужби України.

5. Аналізуючи дані кошторису Держаудитслужби України за 2013 – 2017 рр. видно, що по всіх статтях установи відбувається збільшення видатків. Загальна сума видатків збільшилась на 68,7 % в 2017 році в порівнянні з 2016 р. фінансування Держаудитслужби становило 92786113,32 грн., що на 37107205 грн., більше ніж у 2016 році. Таке збільшення зумовлено в потребі збільшення видатків по всім статтям.

6. У 2017 році показник надходження коштів до Держаудитслужби України сягнув 92786113,32 грн., якщо порівнювати його з попередніми роками, то це фінансування є найбільшим за останні чотири роки і пояснюється воно збільшенням потреб на фінансування видатків бюджетної установи. За чотири роки показник фінансування збільшився майже на 69,6%.

7. Видатки Держаудитслужби України у 2013 році становили 39064190 грн., що на 187000 грн. менше, ніж у 2014 році. З даних аналізу видно, що саме в 2017 році показник видатків установи є найбільшим і становить 92915500 грн., це на 68,7 % більше за показник 2016 року. Аналізуючи зміну показників за останні чотири роки, треба зазначити, що найменшим цей показник у 2013р. За чотири роки він збільшився на 39,92%, що є негативним в діяльності бюджетної установи в умовах кризового стану економіки.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

2.1 Організація і планування фінансового аналізу і контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи

Як зазначалось в попередньому розділі випускної кваліфікаційної роботи, кошторис доходів і видатків є основним фінансовим документом, яким керується в ході своєї діяльності кожна бюджетна установа. Тому працівники органів Державної аудиторської служби України при проведенні інспектування фінансово-господарської діяльності таких установ приділяють особливу увагу питанням правильності складання кошторисів, їх затвердження, внесення в них змін і виконання кошторисів. Як свідчить практика проведення інспектування з цього приводу, бюджетними установами допускається чимало порушень при складанні, затвердженні, внесення змін і виконання кошторисів.

Посилення фінансового контролю з боку держави за раціональним та ефективним використанням фінансових ресурсів бюджетними установами стає все більш актуальним, оскільки кількість порушень у бюджетній сфері залишається настільки значною, що потребує безперервного контролю за ефективністю управління бюджетними коштами.

Безперечно, на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники мають забезпечити фінансовий контроль та аудит ефективності використання бюджетних коштів, що передбачено законодавством України, зокрема частинами 1, 2 ст. 19 Бюджетного кодексу України [4].

Обов'язковість проведення державного фінансового контролю закріплена Бюджетним кодексом України та іншими актами законодавства. Відповідно до пункту 2 ст. 19 Бюджетного кодексу: "...на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства"

Серед найбільш розповсюджених порушень у частині виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ є порушення в частині внесення змін до кошторису доходів і витрат бюджетних установ.

Так, згідно з п. 47 Порядку № 228 [9] зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету та плану спеціального фонду, план використання бюджетних коштів (крім плану використання бюджетних коштів одержувача), помісячний план використання бюджетних коштів вносяться у разі:

- виникнення потреби у перерозподілі бюджетних асигнувань в розрізі економічної класифікації видатків бюджету в межах загального обсягу бюджетних призначень за бюджетною програмою окремо за загальним та спеціальним фондами розпорядника;

- передачі бюджетних призначень від одного головного розпорядника бюджетних коштів іншому;

- прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядником на суму коштів, що витрачені не за цільовим призначенням;

- прийняття рішення про перерозподіл видатків у межах загального обсягу бюджетних призначень головного розпорядника бюджетних коштів за бюджетними програмами, а також збільшення видатків розвитку за рахунок зменшення інших видатків;

- прийняття рішення про перерозподіл видатків бюджету на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;

- прийняття рішення про передачу нерозподілених бюджетних призначень на визначену в законі про Державний бюджет України мету між головними розпорядниками;

- прийняття рішення про скорочення видатків бюджету чи надання кредитів за рахунок коштів загального фонду бюджету в цілому на рік;

- внесення змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет);

- виникнення необхідності в збільшенні видатків бюджету або надання кредитів за рахунок коштів спеціального фонду бюджету в результаті перевищення надходжень до цього фонду з урахуванням залишків бюджетних

коштів на початок року, не використаних у попередньому бюджетному періоді, в порівнянні з надходженнями, врахованими в бюджеті.

Відповідно до п. 49 Порядку № 228 зміни до спеціального фонду кошторису вносяться у разі, коли загальний обсяг фактичних надходжень до цього фонду разом з обсягом залишків бюджетних коштів на його рахунках на початок року буде перевищувати відповідні надходження, враховані в кошторисі на відповідний рік. При цьому в спеціальному фонді кошторису уточнений обсяг видатків бюджету або надання кредитів з бюджету повинен дорівнювати сумі уточненого обсягу доходів і залишків бюджетних коштів на початок року [9].

У разі коли фактичний обсяг власних надходжень з урахуванням залишків бюджетних коштів на початок року бюджетних установ менший від планових показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за три тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису в частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді.

Так, включення недостовірних даних до бюджетних запитів, що призвело до затвердження необґрунтованих бюджетних призначень або необґрунтованих бюджетних асигнувань, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб від 30 до 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті ж дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 50 до 70 нмдг.

Також взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених БКУ або законом про Держбюджет на відповідний рік; включення до складу спеціального фонду бюджету надходжень з джерел, не віднесених до таких БКУ або законом про Держбюджет на відповідний рік, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 50 до 70 нмдг [4].

Ті ж дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 70 до 85 нмдг.

Крім того, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням всупереч БКУ чи закону про Держбюджет на відповідний рік, нецільове використання бюджетних коштів тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб від 70 до 85 нмдг.

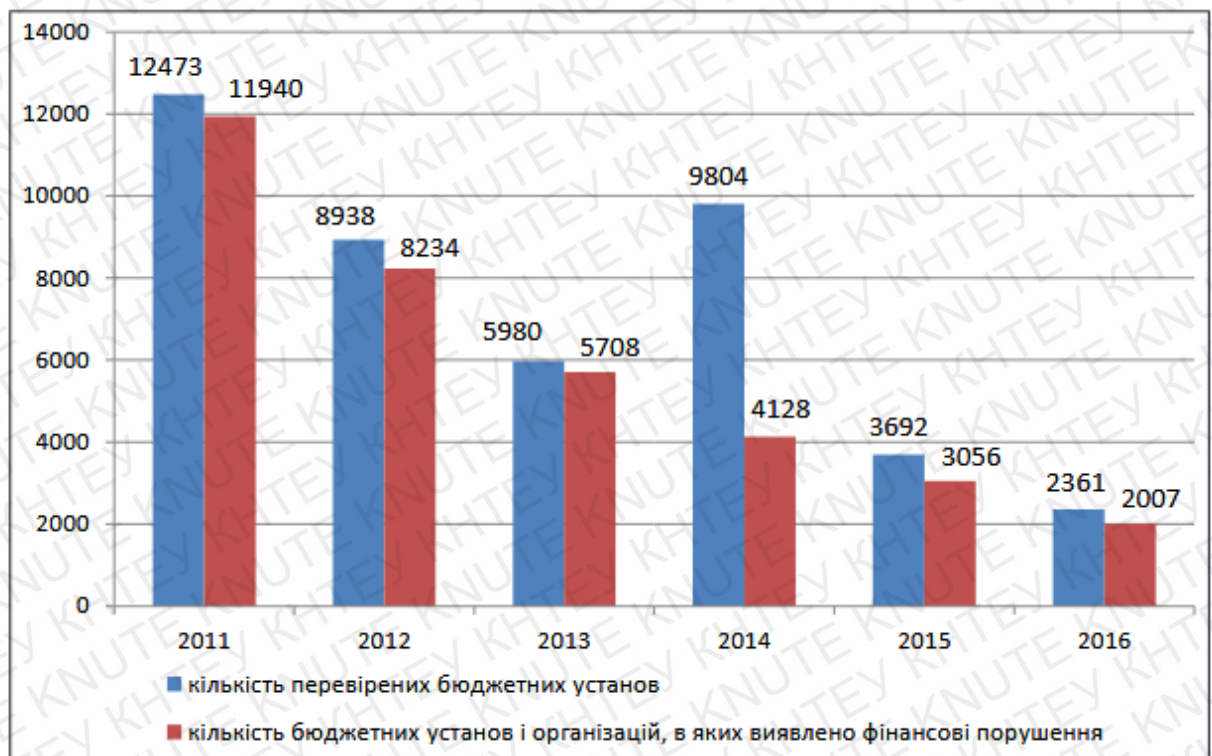


Рис. 2.1. Кількість перевірених бюджетних установ органами ДАСУ за 2011–2016 роки*

*складено автором на основі даних ДАСУ

Аналіз даних табл. 2.1 свідчить про те, що за аналізований період обсяг виявлених ДАСУ фінансових правопорушень зменшився на 2 574,11 млн. грн., тобто майже у 3 рази. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2014 році, коли його величина склала 4 424,43 млн. грн., що на 2 011,29 млн. грн. (83,35%) більше, ніж у 2013 році. Проте, зменшення фінансових правопорушень здійснювалось не на основі покращення

фінансової дисципліни, а за допомогою суттєвого зменшення кількості перевірених установ.

За результатами проведених досліджень перевірок виконання кошторису бюджетними установами, встановлені головні порушення, яких допускають розпорядники бюджетних коштів (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Основні порушення виявлені ДАСУ під час перевірки формування та виконання кошторису бюджетними установами*

*складено автором на основі даних ДАСУ

Найбільше порушень виявляється при перевірках правильності розрахунків фонду оплати праці та видатків на поточне утримання бюджетної установи. Так, мають місце факти, коли фонд оплати праці, всупереч вимогам постанови Кабміну №228, ґрунтується не на ретельно проведених розрахунках, а на завищених показниках фонду оплати праці, завдяки чому створюється резерв для проведення стимулюючих виплат.

Підчас здійснення фінансового аналізу та контролю за правильністю виконання кошторисів бюджетних установ джерелами інформації є: первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність та акти попередніх перевірок та перевірок бюджетних установ (рис. 2.3).

Джерела інформації для контролю щодо виконання кошторисів бюджетних установ

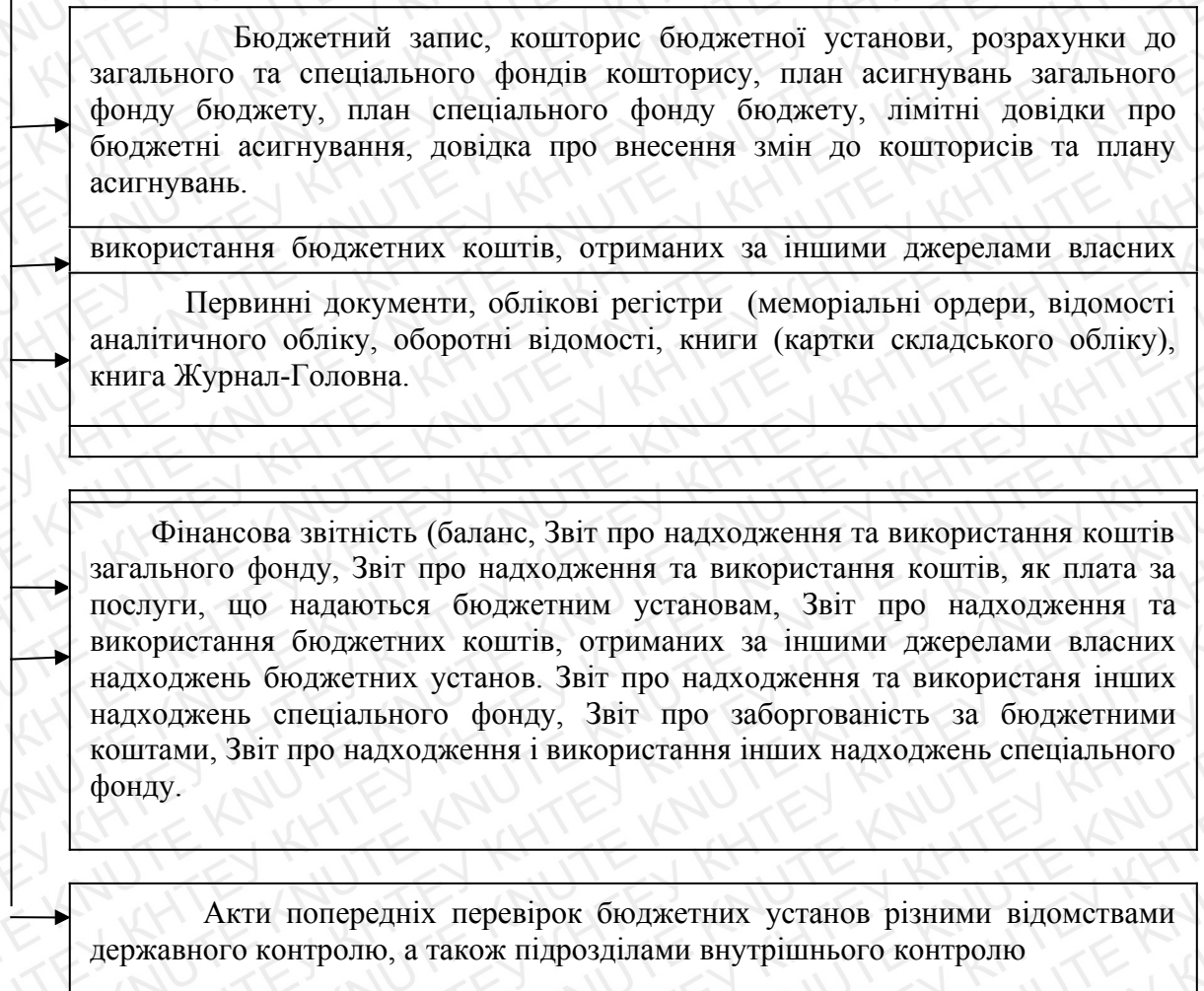


Рис. 2.3 Джерела інформації для контролю щодо виконання кошторису бюджетними установами

Необхідно пам'ятати, що в якості джерела стимулюючих виплат можуть бути передбачені в кошторисі спеціальні асигнування для цієї мети та економія за основним фондом оплати праці, методика розрахунку якого базується на нормативних актах, що регламентують порядок оплати праці в певній галузі.

Як вже було зазначено, всі бюджетні установи в процесі діяльності підлягають зовнішньому контролю, який проводять відповідні міністерства та установи, що регулюють діяльність даних установ. Основною метою проведення контролю виконання кошторису є перевірка правдивості, точності та неупередженості інформації про надходження та використання грошових коштів бюджетної установи.

Загалом, фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи – це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень.

Важливими завданнями при проведенні контролю кошторису бюджетної установи є перевірка достовірності даних обліку та виявлення факторів, що впливають на їх формування [36].

До основних завдань фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи, можна віднести:

- 1) перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової та бюджетної звітності з відображення надходження та витрачання коштів бюджетної установи;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності й результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) аналіз та оцінка стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління грошовими коштами бюджетної установи;
- 6) забезпечення обґрунтованості планування надходжень і витрат коштів бюджетної установи.

Проведення контролю коштів бюджетної установи передбачає визначення об'єкта контролю, джерел інформації, методів дослідження облікової інформації та узагальнення результатів контролю. Основними об'єктами контролю є кошти загального та спеціального фонду бюджетної установи.

Проведені дослідження дозволили встановити, що фінансовий контроль за формуванням та використанням кошторису бюджетної установи, можна представити наступним чином (рис. 2.4).

I. Організаційно-науковий. На цьому етапі доцільно проводити наступні процедури: перевірка прав відповідних органів влади затверджувати кошторис даної установи; перевірка відповідності сум надходжень із загального фонду; перевірка підтвердження дохідної частини спеціального фонду кошторису розрахункам доходів за усіма її джерелами; перевірка врахування у видатковій частині кошторису об'єктивної потреби в коштах, виходячи з основних виробничих показників і контингенту; перевірка забезпеченості першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи; перевірка обґрунтованості показників видатків у кошторисі відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації тощо.

II. Нормативно-правовий. Включає в себе проведення наступних процедур: перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису; перевірка дотримання нормативів, щодо показників, які закладені в кошторисі та інші.

III Розрахунково-аналітичний. Встановлюється наявність об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні асигнувань бюджетної установи; аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; перевіряється, чи відповідає уточнений обсяг видатків зі спеціального фонду обсягу доходів і залишків коштів на початок року та інші аналітичні процедури.

Фінансовий контроль за формуванням та використанням кошторису бюджетної установи

1. Підготовка до проведення фінансового контролю

1. Вивчення діяльності бюджетної установи
2. Детальне ознайомлення із системою бухгалтерського обліку бюджетної установи
3. Аналіз матеріалів попередніх контрольних заходів
4. Визначення сторін, пов'язаних з бюджетною установою
5. Ознайомлення зі станом використання бюджетною установою інформаційних технологій
6. Оцінювання стану внутрішньогосподарського контролю бюджетної установи

**Визначення факторів
ризиків та оцінка ступеня
їх можливого впливу**

2. Проведення перевірки виконання кошторису бюджетної установи

2.1 Нормативно-правовий етап перевірки

2.1.1. Перевірка дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису бюджетної установи

2.1.2. Перевірка дотримання нормативів щодо показників, які закладені в кошторисі

2.2 Розрахунково-аналітичний етап перевірки

2.2.1 Встановлюється наявність об'єктивної потреби у перерозподілі чи скороченні бюджетної установи

2.2.2 Аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань з урахуванням особливостей спеціального фонду

2.2.3 Аналізується, чи внесено відповідні зміни до річного розпису асигнувань з урахуванням особливостей спеціального фонду

2.3 Перевірка облікових та звітних даних

2.3.1. Перевірка дотримання розпорядниками бюджетних коштів термінів подання звітності

2.3.2. Зіставлення та перевірка взаємозв'язку показників відображених у різній фінансовій звітності

3. Проведення перевірки виконання кошторису бюджетної установи

- 2.3.1. Складання проміжних довідок, звітів;
- 2.3.2. Складання акту перевірки (інспектування);
- 2.3.3. Розробка методичних рекомендацій

2.4 Етапи проведення фінансового контролю виконання кошторису бюджетною установою

IV. Враховуючи складність та багатогранність фінансового контролю за виконанням кошторису бюджетної установи, вважаємо за доцільне виокремити наступний етап - перевірку облікових даних який буде включати: перевірку стану первинного обліку; перевірку дотримання методики ведення бухгалтерського обліку та інші процедури, пов'язані безпосередньо з контролем облікових даних.

V. Перевірка достовірності звітних даних – п'ятий етап контролю: перевірка дотримання розпорядниками бюджетних коштів термінів подання фінансової звітності; зіставлення та перевірка взаємозв'язку показників, відображених у різних формах фінансової звітності.

VI. Узагальнення результатів контролю – заключний етап фінансового контролю виконання кошторису - має включати наступні процедури : складання проміжних довідок, звітів; складання акту ревізії; розробка методичних рекомендацій тощо.

Кожен з вищезазначених етапів має досить велике значення при проведенні фінансового контролю та дає змогу отримати: найбільш об'єктивний результат перевірки за більш короткий термін; досліджувати первинні документи та матеріали більш ретельніше, що може призвести до поліпшення якісних показників проведених, реалізованих інспектувань; виявляти приховані та невикористані резерви.

Отже, метою перевірки кошторису бюджетної установи є встановлення правильності затвердження кошторису та плану асигнувань та контроль здійснення витрат у межах зазначених планових документів.

Оцінка виконання кошторису доходів і видатків проводиться методом аналізу на підставі даних поточної звітності про кошторисні цільові призначення бюджетних коштів, касові та фактичні видатки в розрізі їхніх видів за кодами економічної класифікації.

Програму перевірки виконання кошторису бюджетної установи можна представити наступним чином (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Програма перевірки виконання кошторису бюджетної установи*

*розроблено автором

При перевірці коштів загального фонду спочатку перевіряється наявність окремого поточного рахунку в Державній казначейській службі для надходження фінансування з державного бюджету, а також цільове використання коштів звітного кошторису. Крім цього також потрібно встановити наявність відповідних кошторисів та дотримання встановленого порядку надходження доходів і приймання готівки в касу та облік цих доходів. Відповідно при даній ревізії обліковою інформаційною базою виступають рахунки бухгалтерського обліку.

Наступним завданням є визначення методів дослідження облікової інформації, які потребують визначення доходів та їх зіставлення з витратами. До цих методів можна віднести наступні:

- обстеження діяльності бюджетної установи та визначення доходів і результатів її діяльності;
- аналітичне зіставлення доходів та видатків за допомогою методів економічного аналізу;
- розрахунки обґрунтованості витрат;
- методи дослідження облікової інформації: дослідження документів за сутністю і змістом; зіставлення документів за сутністю та змістом; зустрічна перевірка документів; взаємний контроль операцій; зіставлення даних звітів про доходи та видатки.

Державна аудиторська служба України відповідно до покладених на неї функцій здійснює ретроспективний (заклучний) контроль за виконанням кошторисів бюджетних установ, які фінансується через систему державного казначейства. Цей контроль реалізується проведенням щорічних перевірок. При цьому перевіряється відповідність кошторисних призначень показникам розрахунків за кодами економічної класифікації кошторису, а також піддається перевірці фактичне витрачання коштів за кодами економічної класифікації, одержаних через систему Державної казначейської служби. При цьому застосовуються методичні прийоми і контрольно-ревізійні процедури.

У документальному контролі застосовуються такі методи:

- перевірка документів за формальними ознаками – перший етап документального контролю, під час якого досліджують: точність заповнення бланків; наявність усіх необхідних реквізитів; своєчасність складання; відповідність підписів осіб, які склали документ. Цей метод застосовують для виявлення фактів підробки та дописувань у документах, виправлення цифрових даних і зміни реквізитів. За результатами такої перевірки робиться висновок про визнання достовірності документів.

- перевірка документів за змістом – другий етап документального контролю. Його здійснюють шляхом співставлення даних операцій, зазначених у документі, з аналогічними або взаємопов'язаними даними діяльності бюджетної установи для з'ясування законності (достовірності) зафіксованих операцій.
- арифметична перевірка документів здійснюється шляхом перерахунку загальних підсумків для визначення правильності підрахунків.
- нормативна перевірка документів проводиться шляхом співставлення фактичних витрат з нормативними або плановими (визначеними законами, постановами, кошторисами, лімітами) з метою встановлення обґрунтованості списання на утримання установи сировини та матеріалів, палива, використання фонду оплати праці тощо.

Заключним етапом роботи є узагальнення результатів контролю виконання кошторису бюджетної установи. До методів узагальнення можна віднести: систематизоване групування, виявлених під час контролю порушень та недоліків; складання проміжного та заключного актів контролю; відображення результатів контролю належним чином у акті перевірки фінансово-господарської діяльності установи.

Отже, процес контролю за виконанням кошторису бюджетних установ є досить складним, що спричинено : певними особливостями, що зумовлені принципами, притаманними кошторисно – бюджетному фінансуванню; великою кількістю джерел інформації щодо розподілу та перерозподілу коштів, зазначених у кошторисі відповідної бюджетної установи. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ складається з шести основних етапів, на кожному з яких проводяться необхідні перевірочні процедури щодо контролю за використанням бюджетних коштів.

2.2. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційної бази фінансового аналізу і контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи

Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну і інформаційну функції.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити систематичний контроль за ходом виконання кошторисів доходів і витрат, станом розрахунків з підприємствами, організаціями, установами і особами, схоронністю коштів і матеріальних цінностей, сприяє поліпшенню фінансово-господарської діяльності та розвитку соціальної сфери бюджетних установ. Ведення бухгалтерського обліку виконання кошторисів доходів і витрат бюджетних установ здійснюється, як правило, бухгалтерськими службами.

Завданнями бухгалтерського обліку в Держаудитслужбі України є:

- 1) забезпечити правильну організацію обліку, точність і своєчасність відображення всіх господарських операцій з виконання кошторисів (облік фінансування, грошових коштів, видатків, розрахунків, матеріальних цінностей, фондів тощо);
- 2) забезпечити раціональне та ефективне використання коштів бюджетної установи за цільовим призначенням відповідно до затвердженого кошторису;
- 3) забезпечити повноту і своєчасність проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів і розрахунків;
- 4) забезпечити повноту та достовірність складання звітності;
- 5) забезпечити контроль за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів
- 6) своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрігосподарських резервів;

7) формування повної та достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, статистичними та банківськими установами та іншими зацікавленими органами та організаціями.

Ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів, а також складання звітності в бюджетних установах покладається на бухгалтерію, яка є, як правило, самостійною службою і має свою структуру.

Державна аудиторська служба України здійснює бухгалтерський облік відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Головного управління Державного казначейства України від 10 грудні 1999 року №114 і який почав діяти з 1 січня 2000 року. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетної установи, розроблений на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, призначений для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій установ та організацій, основна діяльність яких ведеться за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Для забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних субрахунках бухгалтерського обліку із застосуванням вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ затверджено Інструкцією про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ. Ця інструкція спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку, встановлених Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Правильність бухгалтерського обліку забезпечується єдністю системи бухгалтерського обліку, що будується на бюджетній класифікації.

Бюджетна класифікація передбачає науково обґрунтоване обов'язкове групування доходів і видатків за однорідними ознаками, які зазначені певним чином. У сенсі ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ класифікація має організуюче та правове значення. Перше виявляється в тому, що вона дає змогу однорідно враховувати доходи та витрати, складати звітність, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і видатків, кодувати показники під час машинного опрацювання. Правове значення бюджетної класифікації полягає в тому, що всі показники доходів і видатків, передбачені в бюджеті і згруповані відповідно до бюджетної класифікації, є фінансовими планами, обов'язковими до виконання [62, с.37].

В бухгалтерському обліку для відображення всіх господарських операцій використовуються первинні документи та облікові регістри. У табл.2.1 наведено перелік таких документів, які використовуються під час фінансового аналізу та контролю кошторису бюджетної установи.

Таблиця 2.1

Характеристика фактографічної інформації, що використовується під час контролю кошторису Державної аудиторської служби України

Джерело інформації	Зміст інформації	Використання в процесі фінансового аналізу та контролю
1	2	3
Платіжні доручення	Є підставою для здійснення видатків розпорядників коштів. Застосовують для розрахунків за фактично отримані матеріальні цінності у порядку попередньої оплати, для переказу бюджетних коштів підвідомчим	Перевіряється правильність розрахунків за фактично отримані матеріальні цінності.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
	установа, для перерахування сум, які належать фізичним особам на їхні рахунки, відкриті в установах банків.	
Рахунки фактури	- Це розрахунковий документ, де вказана сума платежу за телекомунікаційні послуги і/або додаткових сервісів, на підставі якого замовник здійснює платежі.	Перевіряється правильність визначення сум до сплати за матеріальні цінності, а також факт їх реєстрації в окремому журналі.
Табель використання робочого часу	Первинний документ з обліку відпрацьованого часу, необхідний для обліку використання робочого часу всіх категорій робітників, складається в одному примірнику людиною, уповноваженою на його ведення.	Необхідний для контролю за дотриманням працівниками встановленого режиму роботи, розрахунків з ними по заробітній платі і отримання інформації про відроблений час.
Виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків	Виписка банку є документом банку, в якому по дебету відображаються списання грошових коштів з поточного рахунку установи, а по кредиту – надходження грошових коштів на рахунок. Вона є підтвердженням здійснення операцій на поточному рахунку установи.	Виписка банку і прикладні до неї розрахункові документи, які підтверджують надходження або списання засобів, є підставою для відображення операцій по руху грошових коштів в бухгалтерському обліку.
Меморіальний ордер №1	Обліковий бухгалтерський документ, який містить відомості щодо здійснення касових операцій бюджетною установою.	Перевіряється правильність ведення бухгалтерських записів щодо здійснення бюджетною установою касових операцій.
Меморіальний ордер №2	Обліковий бухгалтерський документ, який містить відомості про рух грошових коштів загального фонду бюджетної установи.	Перевіряється правильність ведення бухгалтерських операцій, які стосуються надходження та витрачання грошових коштів бюджетною установою.
Меморіальний ордер №4	Обліковий бухгалтерський документ, який містить відомості про розрахунки бюджетної установи з різними дебіторами.	Перевіряється правильність ведення бухгалтерських операцій, які стосуються розрахунків з дебіторами.
Меморіальний ордер № 5	Обліковий бухгалтерський документ, який містить відомості щодо заробітної плати працівників установи та нарахування стипендій.	Перевіряється правильність ведення бухгалтерських операцій щодо нарахування заробітної плати та утримань з неї.
Меморіальний	Обліковий бухгалтерський документ, який	Перевіряється правильність

ордер №6	містить відомості про розрахунки бюджетної установи з іншими кредиторами.	розрахунків з кредиторами та ведення бухгалтерських записів.
----------	---	--

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Меморіальний ордер № 17	Обліковий бухгалтерський документ, який містить відомості про надходження до установи запасів та активів.	Перевіряється правильність ведення бухгалтерських операцій щодо надходження запасів та активів та перенесення цих даних до книги «Журнал-головна».
Картка аналітичного обліку готівкових операцій	Крім загальної інформації відображається на основі звітів касира сума залишку на кінець місяця, дня, готівкові видатки та надходження впродовж кожного дня та залишки на його кінець, за фондами, коди економічної класифікації та коди програмної класифікації. Відкривається щомісячно кожною установою.	Перевіряється правильність заповнення, відображення бухгалтерських операцій в розрізі кодів програмної та економічної класифікації.
Картка аналітичного обліку касових видатків	Установа відкриває щомісячно за кожним кодом програмної класифікації видатків. Записи робляться щоденно на підставі виписок з рахунків. Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці. Оформлену за даними місяця картку підписує виконавець.	Перевірка правильності відображення операцій з готівкою в касі бюджетної установи в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів.
Картка аналітичного обліку фактичних видатків	Ведеться облік фактичних видатків. Картка ведеться щомісячно за кожним кодом функціональної класифікації видатків та заповнюється щодня на підставі меморіальних ордерів і доданих до них первинних документів.	Перевіряється правильність заповнення картки, вказані в ній господарські операції за кожним кодом економічної класифікації.
Книга «Журнал – головна»	Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації у книзі «Журнал-головна». Облік ведеться по субрахунках. Відкривається щороку записами сум залишків на рахунках на початок року відповідно до балансу і залишками на рахунках за минулий рік.	Використовується для контролю та аналізу за правильністю бухгалтерських записів та перенесення сум з меморіальних ордерів.
Прибутковий касовий ордер	Використовується для оформлення надходження готівки до каси установи. Складається з двох частин – власне касового ордера та квитанції. Містить інформацію щодо отримання готівкових коштів касою.	Перевірка інформації щодо отримання готівкових коштів та правильного заповнення всіх реквізитів ордера.
Видатковий	Документ, який засвідчує законність	Перевіряється

касовий ордер	витрачання бюджетних коштів за цільовим призначенням. Підписується керівником та головним бухгалтером бюджетної установи.	правильність заповнення реквізитів касового ордера, вказаної суми та наявності всіх підписів.
---------------	---	---

Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ регулюється порядок обліку касових і фактичних видатків.

На рахунках 31 «Рахунки в банках» та 32 «Рахунки в казначействі», які є синтетичними ведеться облік касових видатків бюджетної установи. Рахунки 31 та 32 є грошовими та в плані рахунків відносяться у розділ активи, тобто є активними. По дебету відображають суми коштів, які отримує бюджетна установа у вигляді плати за надані послуги або у вигляді фінансування. По кредиту відображають суми використаних грошових коштів та їх повернення.

В Держаудитслужбі України ведеться меморіально-ордерна форма обліку. При такій формі обліку облік операцій з руху грошових коштів ведеться в «Накопичувальних відомостях руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України» т. ф. № 381 (бюджет) і № 382 (бюджет) - меморіальні ордери № 2 і № 3, затверджених наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 6Н.

В управлінні ПФУ в Кілійському районі аналітичний облік касових видатків ведеться у «Картці аналітичного обліку касових видатків» форми, затвердженої наказом ДКУ від 06.10.2000р. № 100. Картка ведеться у розрізі КЕКВ. Відкривається картка на місяць, заповнюється бухгалтером щодня на підставі виписок органу Державного казначейства з реєстраційних рахунків. На зворотному боці картки записують стан відшкодованих касових видатків.

На затратних активних рахунках 80 «Видатки із загального фонд» та 81 «Видатки спеціального фонду» ведеться облік фактичних видатків у розрізі субрахунків. По кредиту рахунків відображаються суми видатків, які були проведені упродовж року, а по кредиту наприкінці року відображається списання на результат виконання кошторису сум фактичних видатків.

У «Картці аналітичного обліку фактичних видатків» форми, затвердженої Державним Казначейством України (06.10.2000р., Наказ № 100) ведеться аналітичний облік фактичних видатків. У розрізі КЕКВ щомісячно ведеться картка фактичних видатків. При цьому складають окремі картки для кожного коду функціональної класифікації видатків. На підставі меморіальних ордерів і доданих до них первинних документів здійснюють записи в картки про суми фактичних видатків. На зворотному боці картки записують суми фактичних видатків, які були відшкодовані.

Схематично розглянемо як здійснюється облік касових видатків в Держаній аудиторській службі України (Рис. 2.6).



Рис. 2.6. Схема обліку касових видатків в Держаудитслужбі України

Схематично розглянемо як здійснюється облік фактичних видатків в Держаудитслужбі України (Рис. 2.7).

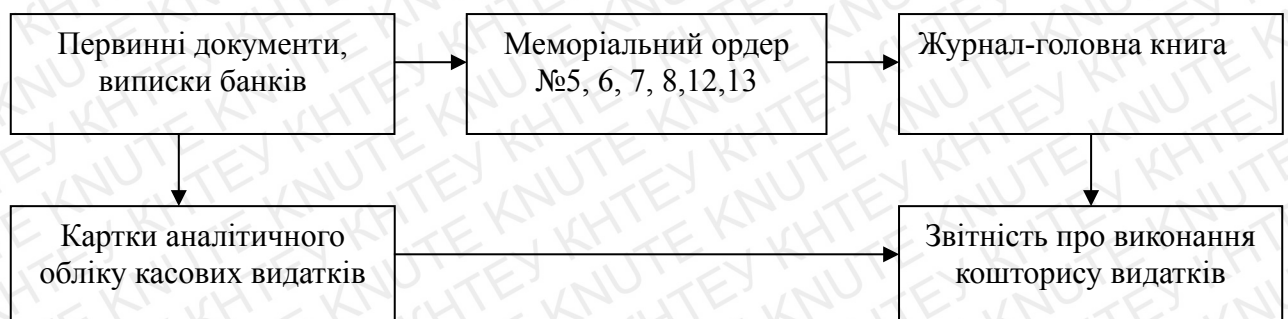


Рис. 2.7 Схема обліку фактичних видатків в Держаудитслужбі України

На числовому прикладі розглянемо, якими бухгалтерськими записами відображаються касові та фактичні видатки Держаудитслужби України які

зазначені в регістрах аналітичного обліку. Наведемо для цього декілька господарських операцій з практики бюджетної установи (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Регістр фінансово-господарських операцій Держаудитслужби України

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Код економічної класифікації видатків		Сума, грн.	Додаток
	Д-т	К-т	касові х	фактичні х		
1	2	3	4	5	6	7
1. Нарахована заробітна плата працівникам установи	801	661		1110	80336,50	М.4
2. Нараховані від фонду оплати праці обов'язкові збори						
- до Пенсійного фонду	801	651		1120	26640,68	М.4
- до Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності	801	652		1120	1118,17	М.4
- до Фонду страхування на випадок безробіття	801	653		1120	1277,90	М.4
- до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві	801	654		1120	159,74	М.4
3. Відраховано із заробітної плати:						
- прибутковий податок	661	641		1110	11887,35	М.4
- внески до Пенсійного фонду	661	651		1110	3659,86	М.4

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7
- внески до Фонду соціального страхування	661	652		1110	798,69	М.4

від тимчасової втрати працездатності						
- внески до Фонду страхування на випадок безробіття	661	65 3		1110	479,21	M.4
- профспілкові внески	661	66 6		1110	798,69	M.4
4. Перераховано з поточного рахунку:						
- кошти працівникам управління на відрядження	362	31 1	1131		530,00	M.2
- заробітна плата працівникам управління	661	31 1	1110		30458,29	M.2
- ВАТ «Одесаобленерго» за поставку електроенергії	675	31 1	1163		20616,00	M.2
5. Перераховано з поточного рахунку обов'язкові збори та платежі:						
- прибутковий податок до бюджету	641	31 1	1110		11887,35	M.2
- до Пенсійного фонду	651	31 1	1110 1120		3659,86 11847,43	M.2
- до Фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності	652	31 1	1110		798,69	M.2
- до Фонду страхування на випадок безробіття	653	31 1	1110 1120		223,25 592,90	M.2
- до інших видів страхування	654	31 1	1120		72,74	M.2
- профспілкові внески	666	31 1	1110		798,69	M.2
6. Внесено залишок отриманого авансу підзвітною особою на відрядження	301	36 2	1140		23,45	M.1
7. Внесено кошти на поточний рахунок	311	30 1	1140		4,86	M.1
1	2	3	4	5	6	7
8. Списано суму коштів за	801	36		1134	16,03	M.3

послуги зв'язку на витрати установи		4				
9. Отримано централізовано з головного управління:						
- матеріальні цінності	234	68 3	-	-	6371,61	M.6
- запасні частини до машин та обладнання	238	68 3	-	-	326,45	M.6
- грошові кошти	331	68 3	-	-	910,80	M.6
10. Нараховані комунальні послуги:						
- енергопостачання	801	67 5		1163	6339,29	M.5
- водопостачання	801	67 5		1162	136,43	M.5
11. перерахована заборгованість за комунальні послуги:						
- енергопостачання	675	31 1	1163		6339,29	M.5
- водопостачання	675	31 1	1162		136,43	M.5

Як видної з таблиці 2.2, за кожним рухом коштів відбувається облік операцій. Рахунок 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» є основним рахунком, який використовують при кошторисному обліку. Всі операції повинні супроводжуватися документами, які підтверджують виникнення суми, яка підлягає проплаті. Податкові накладні, прибуткові накладні, акти виконаних робіт, банківські виписки, рахунки-фактури відносяться до основних первинних документів. Головний бухгалтер управління несе відповідальність за ведення обліку кошторисних витрат, оскільки саме він підписує всі супроводжуючі документи та платіжні доручення. В бюджетних організаціях контроль за використанням бюджетних коштів досить жорсткий зі сторони контролюючих органів.

Важлива роль належить раціональній організації бухгалтерського обліку, звітності та аналізу господарської діяльності установ бюджетної сфери.

Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою – оформленням, прийманням і обробкою документів.

Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо не виконує контрольної функції. Але поряд з тим, система контролю не повинна завдавати додатково роботи та ускладнювати документообіг [35, с. 142].

Отже, бухгалтерський облік відображає виконання бюджету через облік: доходів, видатків, грошових коштів бюджету на рахунках, фінансування заходів, передбачених і затверджених у бюджеті, фондів, резервів й рахунків, створених у процесі виконання бюджету, касового виконання бюджету і виконання кошторисів видатків бюджетних установ.

2.3. Організаційно-інформаційна модель та методичні прийоми контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи

Контроль діяльності бюджетних установ – це функція управління держави бюджетними установами, він є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління бюджетних установ. Ефективне управління бюджетними установами, закладами та організаціями передбачає прийняття керівниками установ обґрунтованих, мотивованих та економічно доцільних управлінських рішень на підставі отриманих результатів економічного аналізу.

Будь-яка цілеспрямована діяльність потребує певних обмежень і передбачає визначення суб'єктів діяльності, її об'єктів, мети та завдань, вирішення яких є умовою досягнення мети діяльності, формування інформаційної бази, методів і прийомів, за допомогою яких передбачається вирішити поставлені завдання.

Одним із засобів формалізації контролю суб'єктів господарювання є розробка організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує обидві основні складові контролю: організаційну та інформаційну. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі контролю, стосуються характеристики

його суб'єктів, об'єктів, мети і завдань та методичного забезпечення. Інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази контролю: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників, за допомогою яких передбачається досліджувати об'єкти контролю.

Ефективне проведення контрольної роботи в установі прямо залежить від її організації.

Організаційно-інформаційна модель контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи включає в себе наступні компоненти (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Складові частини організаційно-інформаційного забезпечення контролю виконання кошторису бюджетної установи

Серед завдань контролю кошторису бюджетної установи потрібно виділити найвагоміші:

- оцінка виконання кошторисних призначень;
- контроль правильності утворення дохідної та видаткової частини кошторису (коштів загального фонду), а також перевірка своєчасності і повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет;
- оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондом;

- розрахунок впливу факторів на відхилення по основних результативних показниках;
- розробка заходів щодо усунення виявлених недоліків і заходів з ефективного використання коштів за загальним фондом.

Основним джерелом інформації для контролю є Звіт про виконання кошторису як по загальному, так і по спеціальному фонду. Під час проведення контролю коштів загального фонду бюджетних установ, здійснюється порівняння видатків за такими напрямками:

- фактичні видатки з видатками, які затверджені кошторисом;
- касові видатки з видатками, які затверджені кошторисом;
- касові видатки з фактичними видатками.

Предметом контролю є порядок формування та використання коштів бюджетної установи.

Методика контролю спеціального фонду бюджетної установи значною мірою відповідає методиці контролю виконання загального фонду. Тому серед етапів аналізу можна виділити:

- оцінку складу, структури та динаміки за показниками залишків, надходжень і видатків;
- контроль виконання плану надходжень загального фонду – передбачає співставлення планових (кошторисних показників) з реальним надходженням коштів до бюджетної установи;
- контроль виконання плану видатків – спрямовано на дослідження планових показників з реально використаними коштами;
- контроль руху коштів загального фонду.

Фінансування бюджетної установи за рахунок загального фонду включає видатки на оплату праці працівників, на оплату послуг, закупівлю матеріалів та ін. Модель контролю видатків за загальним фондом бюджетної установи можна представити наступним чином:

де, у - обсяг видатків із загального фонду;

а - видатки на заробітну плату працівників установи;

б - інші видатки на утримання установи;

с - видатки на підготовку, перепідготовку, та інвестиції на розвиток установи.

Дані фактори обрані не випадково. Згідно даних офіційних джерел, структура видатків включає видатки на утримання, на підготовку, перепідготовку та інвестиції на розвиток підприємств. Найбільшу частину складають видатки на утримання, а серед них - витрати на оплату праці. Тому для деталізації виділено видатки на заробітну плату [31, с.21].

Якщо існує необхідність аналізу сум надходження та витрачання коштів, доцільно застосовувати балансовий метод (залишок коштів на кінець періоду дорівнює сумі залишку коштів на початок періоду та обсягу надходжень коштів за винятком видатків, здійснених за період):

$$З_k = З_p + Н - В \quad (2.2)$$

де $З_k$ - залишок коштів на кінець періоду, що аналізується;

$З_p$ - залишок коштів на початок періоду;

Н - надходження коштів за період (доходи);

В - видатки за період.

Як правило, контроль здійснюється наприкінці бюджетного року для визначення залишку коштів або можливого недофінансування. Якщо контролюються кошти загального фонду за певний бюджетний рік - залишку на початок періоду немає, фактор "а" матиме значення "0". Даний фактор застосовується при аналізі спеціального фонду, так як залишок по спеціальному фонду з минулого бюджетного року поновлюється в наступному та відображається в обліку в сумі фінансування на наступний бюджетний рік.

На протязі бюджетного року фінансовими відділами може здійснюватись поточний контроль, який спрямований на визначення:

- 1) забезпеченості коштами на відповідний місяць згідно з планом асигнувань;
- 2) достатності коштів до кінця бюджетного року, затверджених в кошторисі.

Контроль, як правило, здійснюється за окремими статтями, видатки по яким змінюються впродовж року. Суми сплати за послуги (що надаються бюджетній установі, або установою - фізичним чи юридичним особам), матеріали, запасні частини тощо, визначені договорами та являються фактично незмінними до кінця бюджетного року. Тому, на практиці такий аналіз раціонально застосовувати для прогнозування видатків по фонду оплати праці за допомогою мультиплікативної моделі:

$$y = a \times x \quad (2.3)$$

де y - прогнозований розмір фонду заробітної плати;

a - індексація на заробітну плату;

x - поточний розмір фонду заробітної плати.

В даній моделі фактор " x " практично незмінний (розмір оплати праці кожного працівника чітко встановлений законодавством та залежать від посади, категорії службовця, надбавок за напруженість і вислугу років та ін.). Динамічним фактором є коефіцієнт " a ", що являє собою множник, на який збільшується розмір мінімальної заробітної плати за період. Кожній бюджетній установі щомісяця надсилаються листи з Державної казначейської служби України, де вказано контрольні суми - граничні розміри видатків на оплату праці на місяць (згідно плану асигнувань). Прогнозуючи видатки на оплату праці за даною методикою можна перевірити, чи такі видатки не виходять за рамки граничних, що дає змогу визначити обсяги коштів для виплати можливих надбавок та премій.

Контроль діяльності бюджетних установ, організацій та закладів, який базується на результатах контролю діяльності, є однією з найважливіших функцій керівництва. Органи державної влади повинні забезпечувати раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Саме

тому бюджетні установи, організації та заклади є важливими об'єктами контролю з боку відповідних органів держави [74, с. 76].

Розглядаючи питання організації та планування, було зазначено основні етапи контролю виконання кошторису. Відповідно до цих етапів орієнтовну структуру організаційно-інформаційної моделі аналізу і контролю виконання кошторису бюджетної установи представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Організаційно-інформаційна модель контролю виконання кошторису бюджетної установи

1. Місце і завдання контролю кошторису бюджетної установи	
1	2
1.1. Мета	1.2. Завдання
- пошук шляхів та кількісна оцінка резервів зниження рівня видатків відносно обсягу діяльності бюджетної установи на основі забезпечення раціонального витрачання коштів; - недопущення можливих відхилень та усунення їх в разі виникнення.	- Контроль динаміки видатків бюджетної установи за загальним розміром, складом і структурою; - аналіз і контроль виконання кошторису бюджетної установи за касовими та фактичними видатками; - факторний аналіз та оцінка впливу окремих факторів на окремі статті видатків бюджетної установи;
	- контроль за економічним витрачанням бюджетних коштів і матеріальних цінностей та їх збереження; - попередження фактів розкрадання та правопорушення; - оцінка та перевірка виконання кошторису бюджетної установи.
2. Об'єкти та суб'єкти контролю виконання кошторису бюджетної установи	
2.1. Об'єкти	2.2. Суб'єкти
- Видатки в цілому; - видатки поточні в цілому та за видами; - видатки капітальні в цілому та за видами; - касові видатки; - фактичні видатки; - чинники, які вплинули на утворення видатків; - кредити зовнішні; - кредити внутрішні; - чинники, які вплинули на утворення зовнішніх кредитів; - чинники, які вплинули на утворення внутрішніх кредитів.	- Вищі посадові особи бюджетної установи; - керівники функціональних підрозділів та структурних підрозділів бюджетної установи; - економічні служби бюджетної установи (бухгалтерія, плановий відділ, фінансовий відділ тощо); - служба внутрішнього контролю бюджетної установи; - контрольно-ревізійне управління та інші суб'єкти державного фінансового контролю України; - зовнішні користувачі інформації.

Продовж. табл. 2.3

3. Система економічних показників контролю виконання кошторису бюджетної установи	
3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	3.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
Абсолютна величина надходжень коштів із загального фонду; - абсолютна величина видатків в цілому; - абсолютна величина видатків згідно з кошторисом в цілому та за напрямками використання; - абсолютна величина касових видатків в цілому та за напрямками використання; - абсолютна величина фактичних видатків в цілому та за напрямками використання; - абсолютна величина надходжень коштів із спеціального фонду; - абсолютна величина видатків із спеціального фонду згідно з кошторисом в цілому та за напрямками використання; - абсолютна величина касових видатків спеціального фонду в цілому та за напрямками використання; - абсолютна величина фактичних видатків спеціального фонду в цілому та за напрямками використання.	Показники виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами; - співвідношення касових та фактичних видатків (за загальними та спеціальними фондами); - відносні показники виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами.
4. Інформаційне забезпечення контролю виконання кошторису бюджетної установи	
4.1. Зовнішня інформація	4.2. Внутрішня інформація
- Правова - нормативна; - довідкова.	- Планова (кошторисна); - фактографічна.
5. Узагальнення і реалізація результатів контролю виконання кошторису бюджетної установи	
5.1. Узагальнення результатів	5.2. Реалізація результатів
- Систематизація інформації; - кількісна оцінка результатів аналізу і контролю виконання кошторису бюджетної установи; - кількісна оцінка факторів, які найбільш суттєво вплинули на процес виконання кошторису бюджетної установи	- Оцінка заходів поліпшення процесу виконання кошторису бюджетної установи - вибір оптимального (економічно доцільного та мотивованого) заходу поліпшення стану виконання кошторису бюджетної установи; - прийняття рішення щодо реалізації обраного варіанта заходів;
- розробка багатоваріантних превентивних заходів щодо поліпшення стану виконання кошторису бюджетної установи на майбутнє; - оформлення результатів аналізу та їх	- доведення прийнятого рішення безпосередньо до виконавців; - забезпечення контролю за виконанням прийнятого управлінського рішення; - представлення отриманих результатів

передача до управлінських структур для реалізації запропонованих заходів.

фінансові коштори

державного фінансового контролю.

Продовж. табл. 2.3

ІА
ІМ

Так, при здійсненні аналізу та контролю за правильністю складання і виконання кошторисів бюджетних установ перевірці підлягають такі основні документи:

— бюджетний запит, кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фондів кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторису і плану асигнувань;

— картки аналітичного обліку готівкових операцій;

- картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних витрат, картки аналітичного обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

— звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); звіти про виконання спеціального фонду кошторису — Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 401д, № 401м), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4 2д, № 402м), звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 403д, № 403м), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 404д), звіт про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 403д.1, № 403м.1), звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м).

Послідовність контролю визначається поетапністю розкриття економічної інформації відповідно до завдань, характеристику яких представлено в організаційно-інформаційній моделі.

Послідовна реалізація елементів наведеної організаційно-інформаційної моделі контролю забезпечує досягнення поставленої мети. Так, у зазначеній моделі економічну інформацію класифіковано за ознакою середовища, в якому вона утворюється, що призводить до її розподілення на зовнішню та внутрішню. Подальша деталізація передбачає класифікацію економічної інформації за джерелами її формування й напрямками використання.

Розподілення інформації за джерелами формування є надзвичайно важливим для ієрархічної побудови вхідних інформаційних потоків на основі взаємодії підпорядкованості інформаційних джерел.

Джерелом правової інформації є законодавство України. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин. Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, Державного комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Довідкова інформація міститься у стандартах, наказах галузевих міністерств, довідника тощо. Інформація, яка надходить з даного джерела, не має обов'язкового характеру і враховується аналітиками та контролерами в міру її необхідності для вирішення певних управлінських завдань.

Планова інформація надходить з кошторису. Основними ж джерелами фактографічної інформації є бухгалтерських і статистичний облік. Додатковими є поза облікові джерела фактографічної інформації, до яких належать накази, доповідні та пояснювальні записки, акти ревізій тощо. Фактографічна інформація має відображати реальний стан видатків бюджетної установи [12].

Отримання, обробка, передача та зберігання інформації щодо стану виконання кошторису передбачає застосування системи економічних показників. У наведені вище організаційно-інформаційній моделі економічні

показники розподілено на дві групи, які відображають рух інформаційних потоків у системі управління:

- абсолютні показники, які застосовуються переважно для передачі первинної (вхідної) інформації з метою кількісної оцінки параметрів об'єкта, який досліджується;
- відносні показники, які, в свою чергу, є результатом обробки первинної інформації і по відношенню до абсолютних є вторинними, такими, що утворюються у вихідних потоках інформаційної системи управління.

Важливим елементом організаційно-інформаційної моделі є методичне забезпечення фінансового аналізу і контролю виконання кошторису бюджетної установи. Методичні прийоми обробки економічної інформації, які включено до організаційно-інформаційної моделі фінансового аналізу і контролю, дозволяють здійснити загальний та факторний аналіз виконання кошторису бюджетної установи. Контроль та аналіз виконують свої функції за допомогою власних методів, які є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, в тому числі і фінансово-господарського контролю і аналізу, здійснюється за допомогою певних процедур.

При контролі формування та виконання кошторису Державної аудиторської служби України були використані такі методичні прийоми: аналіз, інвентаризація, вибіркові спостереження, суцільні спостереження, документальні перевірки, економічний аналіз, аналітичне та систематичне групування, класифікація і групування недоліків, нормативно-правове регулювання, прийняття рішень і контроль їх виконання.

Загалом, контрольні процедури — це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.

Під час аналізу формування та виконання кошторису Державної аудиторської служби України використано наступні методичні прийоми, як:

порівняння, групування, табличні, графічні, елімінування, деталізація, відносних та середніх величин та факторний аналіз. За допомогою такого прийому економічного аналізу, як групування, яке спрямоване на вивчення закономірностей і тенденцій розвитку, намагалась виявити взаємозв'язки між показниками, які найбільш чітко та повно характеризували діяльність ДАСУ. Групування допомагає визначити вплив різних чинників на динаміку господарських процесів бюджетної установи, а також проаналізувати економічну результативність діяльності. Основою групування стало класифікація процесів, явищ та чинників. В роботі найбільш використовується такий вид групування, як структурне. Саме за допомогою такого виду аналізу досліджувався факт виконання кошторису за складом та структурою [41, с. 97].

Висновок до розділу 2

1. Встановлено, що метою інспектування фінансово-господарської діяльності будь-якої бюджетної установи полягає насамперед в контролі за правильним та обґрунтованим витрачанням бюджетних коштів. Враховуючи той факт, що кошторис є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, то цілком логічно, що при проведенні ревізії питання дотримання бюджетною установою кошторисної дисципліни є основоположним. Тому, перевірка кошторису як основного планового документу бюджетної установи відіграє важну роль в інспектуванні бюджетної установи.

2. Саме контроль питання достовірності формування кошторису є першочерговим, оскільки він дає змогу зробити висновок, чи мало місце зайве виділення асигнувань або недофінансування установи. За умови ретельної перевірки складання кошторису можна заощадити сотні тисяч гривень державних коштів або попередити утворення боргів.

3. Серед найбільш розповсюджених порушень у частині виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ є порушення в частини внесення змін до кошторису доходів і витрат бюджетних установ.

4. В роботі наведена статистика проведених перевірок Державною аудиторською службою України бюджетних установ за 2011-2016 рр. Аналіз даних свідчить про те, що за аналізований період обсяг виявлених ДАСУ фінансових правопорушень зменшився на 2 574,11 млн. грн., тобто майже у 3 рази. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2014 році, коли його величина склала 4 424,43 млн. грн., що на 2 011,29 млн. грн. (83,35%) більше, ніж у 2013 році. Проте, зменшення фінансових правопорушень здійснювалось не на основі покращення фінансової дисципліни, а за допомогою суттєвого зменшення кількості перевірених установ.

5. Під час здійснення фінансового аналізу та контролю за правильністю виконання кошторисів бюджетних установ джерелами інформації є: первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність та акти попередніх перевірок та перевірок бюджетних установ.

6. Загалом, фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи – це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень.

7. Проведені дослідження дозволили встановити, що фінансовий контроль за формуванням та використанням кошторису бюджетної установи, можна представити наступним чином: організаційно-науковий етап, нормативно-правовий, розрахунково-аналітичний.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

3.1 Методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Як зазначалось, метою перевірки кошторису бюджетної установи є перевірка дотримання об'єктом контролю норм чинного законодавства щодо наповнення дохідної частини кошторису та проведення видатків.

Важливими завданнями перевірки кошторису бюджетної установи є:

1. Перевірка правильності складання та затвердження кошторису.
1. Перевірка дотримання вимог законодавства щодо виконання кошторису.
2. Перевірка правильності внесення змін до кошторису та плану асигнувань бюджетної установи.
3. Перевірка достовірності звіту при виконанні кошторису бюджетної установи.

До джерел інформації, яка використовується в процесі контролю кошторису Державної аудиторської служби України відносять:

а) нормативні документи: Бюджетний кодекс України; закони України про державні бюджети на відповідний рік; Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.02 №228 "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ"; Постанова Кабінету Міністрів України від 17.05.02 № 659 "Про затвердження переліку власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання".

б) первинні документи: платіжні доручення; рахунки-фактури; виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків; витяги з наказів про зарахування (або звільнення) працівників; таблиці використання робочого часу; акти про списання основних засобів (ф. № ОЗ-3); накладні на видачу матеріалів; забірнікартки тощо.

в) реєстри синтетичного та аналітичного обліку:

- меморіальні ордери № 1,2, 4,5, 6, 8,9, 10,13,17;
- картки та книги аналітичного обліку: Картка аналітичного обліку готівкових операцій; Картка аналітичного обліку касових видатків; Картка аналітичного обліку фактичних видатків; Картка аналітичного обліку

отриманих асигнувань; Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

- книга "Журнал-головна".

г) звітність бюджетних установ:

- місячна: форми № 2мд "Звіт про виконання загального фонду кошторису установи"; № 4-1мд "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами"; № 4-2мд "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ"; № 7мд "Звіт про заборгованість бюджетних установ"; № 7мд.1 "Звіт про заборгованість бюджетних установ за окремими програмами";
- квартальна: форми № 1 "Баланс"; № 2кд "Звіт про виконання загального фонду кошторису установи"; № 4-1кд "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами"; № 4-2кд "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ"; № 7кд "Звіт про заборгованість бюджетних установ"; пояснювальна записка до квартального звіту;
- річна: форма № 1 "Баланс"; № 2д "Звіт про виконання загального фонду кошторису установи"; № 4-1д "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами"; № 4-2д "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ"; № 5 "Звіт про рух необоротних активів"; № 6 "Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування"; № 7д "Звіт про заборгованість бюджетних установ"; № 9 "Звіт про результати фінансової діяльності"; № 15 "Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах"; пояснювальна записка до річного звіту.

Розглянемо як здійснюється фінансовий контроль кошторису на прикладі Державної аудиторської служби України, який був здійснений в 2012 році.

Перевірка виконання кошторису видатків починається з контролю дотримання всієї нормативно-правової бази, яка стосується кошторису бюджетної установи.

Остання перевірка щодо формування та виконання кошторису Державною аудиторською службою України проводила за 2011-2012 роки.

Встановлено, що на 2012 рік кошторис затверджений наказом ДАСУ зі змінами від 23 серпня, 2 та 15 жовтня, 8 та 19 листопада, 17 грудня 2012 року у загальній сумі 1902038,00 грн.

На 2011 рік кошторис затверджений наказом головного управління зі змінами від 8,17 та 30 квітня, 28 травня, 18 червня, 7 та 14 липня, 11, 20 та 29 серпня, 8, 9, 15 та 23 вересня, 6, 23, 27 та 30 жовтня, 28 листопада, 3, 11, 15 та 24 грудня 2011 року на загальну суму 2083051,00 грн., що на 181013,00 грн. більше порівняно з 2007 роком.

На 2012 рік кошторис затверджений наказом головного управління зі змінами від 5 квітня, 10 та 27 червня, 2,17 та 29 серпня, 23 вересня, 17 листопада 2012 року на загальну суму 2286767,00 грн., що на 384729 грн. більше за 2011 рік і на 203716 грн. у порівнянні з 2008 роком.

В ході вивчення змісту акту ревізії про перевірку виконання кошторису ДАСУ були виявлені порушення, які представлено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Характеристика недоліків у господарській діяльності Державної аудиторської служби України*

Характеристика недоліків	Причини недоліків	Сума збитків в (грн.)	Особи, відповідальні за збитки (посада, прізвище, ініціали)
1	2	3	4
1. Необґрунтоване віднесення на видатки управління вартість розрахунково-касового обслуговування платежів (перерахування відсотків за кредит) начальника управління Бельницького О.О. та заступника начальника управління Козлової Н.М. За період з 01.09.2007 по 31.12.2007 завищені касові та фактичні видатки на суму 16,00 грн., за 2008 рік – на суму 48,00 грн., за період	Відсутність контролю з боку головного бухгалтера за перерахунок коштів в управлінні	80,00	Головний бухгалтер Дердіашенко І.П.

з 01.01.2009 по 30.04.2009 – на суму 16 грн.			
Перевищення касових видатків над фактичними утворилось за рахунок:			
За КЕКВ 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар, у т.ч. м'який інвентар та обмундирування» у сумі 11440,29 грн.	Матеріальні цінності придбані в попередніх бюджетних періодах та за даними бухгалтерського обліку рахуються як залишки на складах	11440,29	Головний бухгалтер Дердіяшенко І.П.
Перевищення фактичних видатків над касовими утворилось за:			
-КЕКВ 1110 «Оплата праці працівників бюджетних установ» у сумі 161,97 грн.	Дебіторська заборгованість на початок 2012 року, яка виникла внаслідок надлишкового утримання єдиного внеску з відпустки у 2011 році та у січні 2012 року врахована при розрахунках з Пенсійним фондом	161,97	Заступник гол. бухгалтера Вандьо О.О
КЕКВ 1120 «Нарахування на заробітну плату» у сумі 131032, 36 грн	Дебіторська заборгованість яка виникла у зв'язку з проведенням перерахунком та відображена у Звіті про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги) застрахованих осіб та сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до органів Пенсійного фонду України.	131032, 36	Заступник гол. бухгалтера Вандьо О.О
КЕКВ 1134 «Оплата послуг»	Кредиторська заборгованість станом на 01.10.2012 за надані послуги зв'язку, супроводу програмного	93836,24	Головний бухгалтер Дердіяшенко І.П.

КЕКВ 1140 «Видатки на відрядження» на суму 62163,42 грн.	забезпечення. тощо Внаслідок наявності на початок 2012 року дебіторської заборгованості у сумі 99942,14 грн. та виданих посадовим особам, що перебувають у відрядженні, коштів у сумі 37480 грн.. кінцевий термін звітування по яких станом на 1.10.2012 року не настав та залишку коштів в касі на суму 298,72 грн.	62163,42	Головний бухгалтер Дердіяшенко І.П.
--	---	----------	--

**розроблено автором*

Перевіркою про правильність відображення у Звітах про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д) та у Звітах про надходження та використання коштів. Отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д) сум фактичних надходжень та видатків як за загальною сумою, так і по кожному КЕКВ невідповідностей не виявлено.

Отже, за результатами перевірки з питань «Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін». Загальний стан виконання кошторису за 2011 рік та 9 місяців 2012 року» виявлено порушення вимог п.20 та п.29 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог щодо виконання кошторисів бюджетних установ та організацій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 що призвело до завищення потреби до кошторису на 2011 рік у сумі 171978,32 грн, на 2012 рік – 21430 грн.

Одним із важливих етапів перевірки є складання висновків про роботу установи, а також розробка заходів, направлених на усунення недоліків у її роботі та організація контролю за виконанням прийнятих рішень. Пропозиції за актом перевірки повинні бути направлені на усунення виявлених порушень і недоліків, покращання роботи підприємства, забезпечення збереження цінностей; відрізнятися стислістю та конкретністю.

Контролюючі органи повинні здійснювати контроль за впровадженням у життя заходів щодо усунення виявлених перевіркою недоліків і порушень та виконання прийнятих рішень, визначених наказом.

Враховуючи ті недоліки, які були виявлені в діяльності Держаудитслужби України розглянемо деякі пропозиції щодо їх попередження (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Пропозиції щодо попередження недоліків у діяльності Державної аудиторської служби України виявлених перевіркою*

Зміст пропозиції	Форма впровадження	Місце впровадження	Період впровадження	Особи, відповідальні за впровадження
1	2	3	4	5
1. Посилити контроль за здійснення платежів, які здійснюються за рахунок коштів ДАСУ	Інвентаризація розрахунків за отриманий кредит та нараховані відсотки	бухгалтерія	30.06.2013	Начальник управління Бельницький О.О., гол. бухгалтер Дердіяшенко І.П.
2. Прийняти заходи по відшкодуванню зайво виплаченої надбавки за вислугу років	економічний розрахунок	бухгалтерія	20.05.2013	Гол. бухгалтер Дердіяшенко І.П.
3. Донарахувати в бухгалтерському обліку матеріальну допомогу та перерахувати на картковий рахунок	економічний розрахунок	бухгалтерія	30.07.2013	Гол. бухгалтер Дердіяшенко І.П.
4. Встановити контроль за своєчасним відображенням в бухгалтерському обліку кредиторської заборгованості за отримані послуги та перевірка актів взаємозвірки розрахунків	Контрольні заміри робіт, інвентаризація розрахунків	бухгалтерія	15.06.2013	Начальник управління Бельницький О.О., гол. бухгалтер Дердіяшенко І.П.
5. Впровадити в дію видачу авансу на відрядження та провести роз'яснювальну роботу з працівниками управління про своєчасне звітування при поверненні з відрядження	інвентаризація підзвітних коштів	бухгалтерія	25.07.2013	Гол. бухгалтер Дердіяшенко І.П.

*розроблено автором

Отже, бухгалтерський облік в управлінні загалом заведений відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996, але мали місце порушення вимог ст.9, тобто не обліковувалась кредиторська заборгованість. Записи у книзі «Журнал-головна» проводились на підставі меморіальних ордерів, які складались на підставі первинних облікових документів, що фіксували здійснення господарських операцій. Витяг з аудиторського звіту щодо виконання кошторису наведено в Додатку Д.

Здійснені видатки обліковувались у книзі асигнувань касових та фактичних видатків у розрізі кодів економічної класифікації. При співставленні звітних даних з даними бухгалтерського обліку розбіжностей не встановлено.

3.2 Методика фінансового аналізу виконання кошторису Державної аудиторської служби України

Методику загального аналізу виконання кошторису розглянуто на прикладі даних Державної аудиторської служби України.

В процесі аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджується динаміка, склад та структура видатків, враховуючи економічну класифікацію видатків бюджету. Загальний аналіз передбачає порівняння видатків за наступними напрямками:

- затверджених кошторисом і проведених (фактичних) видатків;
- затверджених кошторисом та виділених (касових) видатків;
- проведених (фактичних) та виділених (касових) видатків.

Важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками. Воно може характеризуватися рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж, навпаки, фактичних над касовими. Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли в процесі виконання кошторису бюджетної установи.

Аналіз касових та фактичних показників бюджетної установи необхідно

здійснювати як в цілому, так і за окремими КЕКВ. Це дозволяє виявити невиконання кошторисних призначень або надкошторисні витрати, що надає можливість оцінити фінансову дисципліну бюджетної установи.

Основним джерелом інформації для такого аналізу є Звіт про надходження та використання коштів загального фонду кошторису (Додаток В)

У таблиці 3.3 наведено дані щодо видатків Держаудитслужби за 2016 рік. Кошторис установи виконано на 99,3%. Невиконання кошторису спостерігається за всіма видами поточних і капітальних фактичних видатків.

Відхилення виділених коштів від затверджених кошторисних асигнувань становить 252,70 грн. або 0,03%, проведених видатків від виділених коштів - 8218,60 грн. або 0,93%, а фактичних видатків від затверджених кошторисних призначень - 8471,30 грн. або 0,96%. Необхідно зазначити, що в діяльності бюджетної установи спостерігається економія коштів, яка не може оцінюватись позитивно. В Держаудитслужбі України за 2017 рік виконання кошторису у повній відповідності із затвердженим кошторисом не здійснено за жодним із статей видатків.

Таблиця 3.3

Виконання кошторису Державної аудиторської служби України за складом та структурою за 2017 рік

№ п/п	Стаття видатків	Затверджено кошторисом		Касові видатки		Фактичні видатки		Відхилення					
								Фактичних (проведених) видатків від затверджених кошторисних призначень		Касових видатків (виділених коштів) від затверджених кошторисних призначень		Фактичних (проведених) видатків від касових видатків	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Абсолютне, тис.грн	Відносне, %	Абсолютне, тис.грн	Відносне, %	Абсолютне, тис.грн	Відносне, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Поточні видатки	92562500	98	92562400	98	92562400	98	-5812,33	-0,51	-7909,44	-0,69	2097,11	0,19
1.1.	Оплата праці	72 088 500	83	72 088 500	83	72 088 500	83	-52,29	-0,01	-52,29	-0,01	0,00	0,00
1.1.1	Заробітна плата	72088500	83	72088500	83	72088500	83	-52,29	-0,01	-52,29	-0,01	0,00	0,00
1.2.	Нарахування на заробітну плату	15859500	16	15859500	16	15859500	16	-1,79	0,00	-1,79	0,00	0,00	0,00
1.3.	Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	654000	1	654000	1	800000	1	-639,89	-0,38	-5913,60	-3,51	5273,71	3,24

Продовження табл. 3.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.3. 5.	Оплата услуг	1303100	1,3	1303100	1,3	1303100	1,3	-114,30	- 23,81	-114,30	-23,81	0,00	0,00
1.3.4	Видатки на відрядження	735000	0,7	735000	0,7	735000	0,7	-919,80	-6,85	-919,80	-6,85	0,00	0,00
1.3. 6.	Видатки на відрядження	735000	0,7	735000	0,7	735000	0,7	-551,90	-4,49	-551,90	-4,49	0,00	0,00
1.4.	Оплата коммунальных услуг та енергоносіїв	1597400	1,6	1597400	1,6	1597400	1,6	-3225,21	- 71,67	-48,58	-1,08	- 3176,6 3	- 71,3 6
1.4. 3.	Оплата електроенергії	1597400	1,6	1597400	1,6	1597400	1,6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1.4. 5.	Оплата теплопостачання	467700	0,7	467700	0,7	467700	0,7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	Капітальні видатки	140300	1,7	140300	1,7	140300	1,7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.1.	Придбання основного капіталу	1403300	1,7	1403300	1,7	1403300	1,7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Разом		93965800	100	93865800	100	93755800	100	-1664,37	-0,44	- 1664,3 7	-0,44	0,00	0,00

*розроблено автором

Показники касових та фактичних видатків рівні між собою по таких статтях видатків: «Заробітна плата», «Нарахування на заробітну плату», «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель», «Технічне обслуговування обладнання», «Оплата інших послуг та інші видатки», «Оплата електроенергії», «Оплата водопостачання та водовідведення», «Видатки на відрядження», «Капітальні видатки».

Аналіз виконання кошторису передбачає співставлення касових та фактичних видатків не лише з кошторисними призначеннями, а й виявлення відхилень проведених видатків та виділених коштів. Тому буде доцільним оцінити їх відхилення, за кожен рік та визначити причини таких відхилень згідно пояснювальної записки, яку складає Державна аудиторська служба України за кожні 12 місяців поточного року.

Аналіз відхилень між касовими та фактичними видатками за 2017 рік наглядно представлено на рис. 3.1.

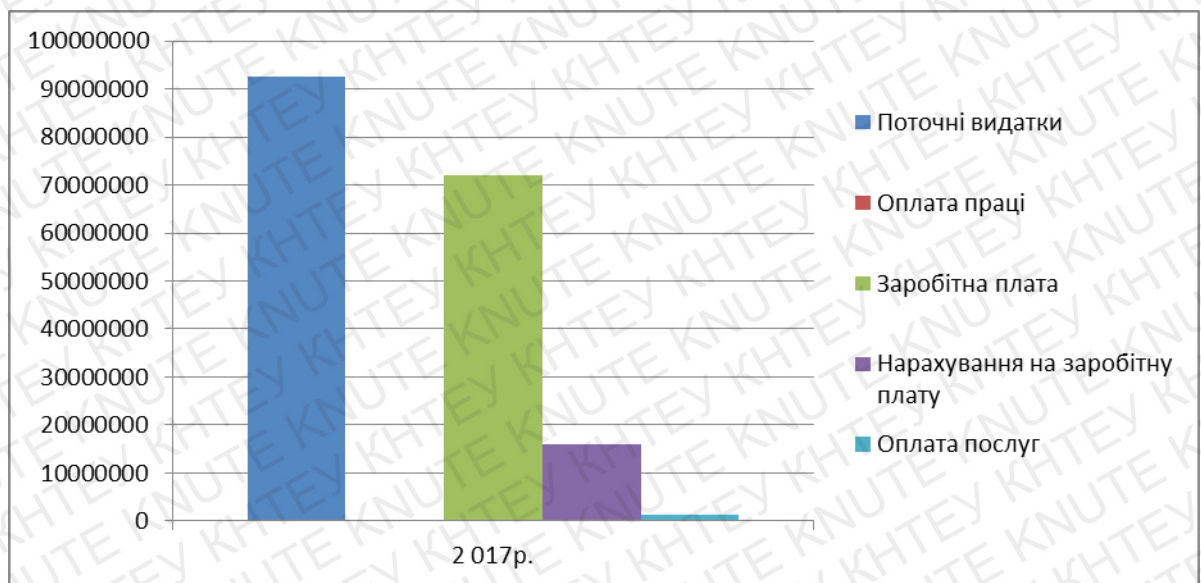


Рис. 3.1. Динаміка використання коштів Державною аудиторською службою України за 2017 рік

Як видно з рис. 3.1. у даній бюджетній установі загальні касові видатки склали 93965800 грн., а фактичні – на 93955800 грн. або на 0,93% менше (1135246,00 грн.). Така різниця між касовими та фактичними видатками пояснюється тим, що касові перебільшують фактичні по таким статтям:

- 1130 «Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки» - на 7802,9 грн. за рахунок залишків товарно-матеріальних цінностей;

- 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» - на 7282,16 грн. в наслідок залишків бланків довіреностей, фірмених бланків та товарно-матеріальних цінностей;

- 1135 «Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів» - на 512,10 грн. за рахунок залишків пального;

- 1138 «Послуги зв'язку» - на 8,65 у зв'язку із фактом залишку поштових марок;

- 1166 «Оплата інших енергоносіїв» - 415,67 за рахунок залишків вугілля.

У таблиці 3.4 наведено дані щодо видатків Державної аудиторської служби України за 2016 рік. Кошторис установи виконано на 99,7%. Невиконання кошторису спостерігається за всіма видами поточних фактичних видатків. Але на відміну від 2016 року розмір капітальних видатків, затверджених кошторисом дорівнює розміру касових та фактичних капітальних видатків.

Відхилення виділених коштів від затверджених кошторисних асигнувань становить 7909,44 грн. або 0,69 %, проведених видатків від виділених коштів – 2097,11 грн. або 0,19%, а фактичних видатків від затверджених кошторисних призначень – 5812,33 грн. або 0,51%.

В ДАСУ за 2016 рік виконання кошторису у повній відповідності із затвердженим кошторисом не здійснено за жодним із поточних видатків. На 100% виконано кошторис по статтям: «Придбання основного капіталу», «Капітальний ремонт», «Капітальний ремонт адміністративних об'єктів»

Таблиця 3.4

Виконання кошторису Державною аудиторською службою України за складом та структурою за 2016 рік

№ п/п	Стаття видатків	Затверджено кошторисом		Касові видатки		Фактичні видатки		Відхилення					
								Фактичних (проведених) видатків від затверджених кошторисних призначень		Касових видатків (виділених коштів) від затверджених кошторисних призначень		Фактичних (проведених видатків) від касових видатків	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Абсолютне, тис.грн	Відно-сне, %	Абсолют-не, тис.грн	Відно-сне, %	Абсолютне, тис.грн	Відно-сне, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Поточні видатки	40596900	98	40596900		40596900	98	-5812,33	-0,51	-7909,44	-0,69	2097,11	0,19
1.1.	Оплата праці	27652400	83	27652400		27652400	83	-52,29	-0,01	-52,29	-0,01	0,00	0,00
1.1.1	Заробітна плата	27652400	83	27652400		27652400	83	-52,29	-0,01	-52,29	-0,01	0,00	0,00
1.2.	Нарахування на заробітну плату	9967800	16	9967800		9967800	16	-1,79	0,00	-1,79	0,00	0,00	0,00
1.3.	Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	474100	1	474100		474100	1	-639,89	-0,38	-5913,60	-3,51	5273,71	3,24

Продовж. табл. 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.3.5.	Оплата услуг	1214120	12,3	1214120	12,5	1214120		-114,30	-23,81	-114,30	-23,81	0,00	0,00
1.3.4	Видатки на відрядження	242200	1,5	242200	1,6	242200		-919,80	-6,85	-919,80	-6,85	0,00	0,00
1.3.6.	Видатки на заходи спеціальн призначення	-	-	-	-	-		-551,90	-4,49	-551,90	-4,49	0,00	0,00
1.4.	Оплата коммунальных услуг та енергоносіїв	1011700	1,6	1011700	1,7	1011700	1,6	-3225,21	-71,67	-48,58	-1,08	- 3176,63	- 71,36
1.4.3.	Оплата електроенергії	604300	1,6	604300	1,8	604300	1,6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1.4.5.	Оплата теплопостачання	380400	0,7	380400	1,2	380400	0,7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.	Капітальні видатки	-	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.1.	Придбання основного капіталу	-	-	-	-	-	-	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Разом		40596900	100	4051772 2	100	40 488 451,15	100	-1764,37	-0,44	-1764,37	-0,44	0,00	0,00

Показники касових та фактичних видатків рівні між собою по таких статтях видатків: «Заробітна плата», «Нарахування на заробітну плату», «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель», «Оплата інших послуг та інші видатки», «Оплата електроенергії», «Оплата водопостачання та водовідведення», «Видатки на відрядження», «Оплата інших комунальних послуг», «Капітальні видатки».

Аналіз відхилень між касовими та фактичними видатками за 2016 рік наглядно представлено на рис. 3.2.

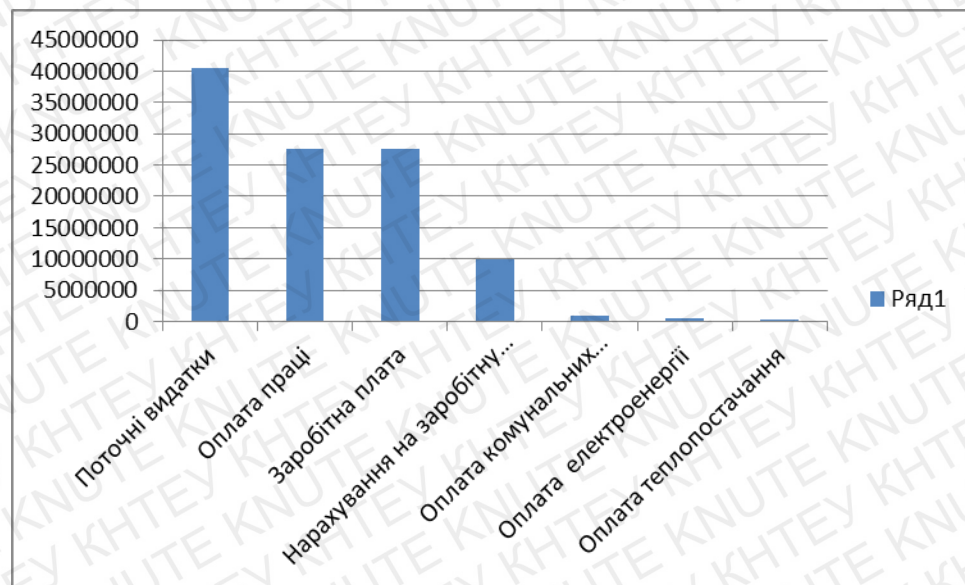


Рис. 3.2. Показники використання коштів Державною аудиторською службою України за 2016 рік

Як видно з рис. 3.2. розмір касових видатків Державної аудиторської служби України на 2016 рік склав 40 517 722 грн., а розмір фактичних видатків на 20 971,11 грн. більше, тобто складає 40 488 451,15 грн. Отже, розмір фактичних видатків більший за касові і це зумовлено тим, що:

- по коду 1130 «Придбання предметів та матеріалів» касові видатки склали 13 580,44 грн., а фактичні – 16 788,11 грн. Відхилення склали 5 273,71 грн., в тому числі:

- по коду 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» фактичні видатки склали 135,80 грн. і перевищили касові на 5 276,01 грн. за рахунок списання картриджів та бланків, придбаних в минулому періоді;

- по коду 1135 «Оплата транспортних послуг» фактичні видатки склали 14449,25 грн. і перевищили касові на 1,90 грн. за рахунок списання палива, яке придбано в минулому періоді;
- по коду 1138 «Послуги зв'язку» касові видатки склали 12769,54 грн. і перевищили фактичні видатки на 4,20 грн. за рахунок придбання знаків поштової оплати, які не використані станом на 1 січня 2008 року;
- по коду 1160 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» касові видатки склали 29070,42 грн., а фактичні – 25893,79 грн. Відхилення становить 3176,63 грн., в тому числі:
 - по коду 1160 «Оплата інших енергоносіїв» касові видатки склали 4451,42 грн. і тим самим перевищили фактичні видатки на 3176,62 грн. за рахунок придбаного вугілля на опалювальний сезон 2007-2008 років.

3.3. Шляхи покращення контролю виконання кошторису бюджетною установою

Зазначалось, бюджетними установами допускається чимало порушень під час складання, затвердження, виконання кошторисів та внесення до них змін.

За етапами бюджетного процесу викривлення в кошторисах бюджетних установ можна класифікувати як:

- викривлення, що виникають при складанні та затвердженні кошторису;
- викривлення, що виникають при внесенні змін до кошторису;
- викривлення в частині виконання кошторису.

Викривлення, що виникають при складанні та затвердженні кошторису, стосуються фактів недотримання бюджетними установами норм Бюджетного кодексу України у частині завищення потреби в бюджетних коштах, включення до кошторисів бюджетних асигнувань, не зумовлених потребою,

прийняття в кошторисах сум, не підтверджених розрахунками та економічними обґрунтуваннями, не додержання доведених у лімітних довідках річних обсягів бюджетних асигнувань та їх помісячного розподілу.

Викривлення, що виникають при внесенні змін до кошторису, пов'язані з порушенням бюджетними установами вимог порядку внесення змін до кошторису згідно з Порядком складання, розгляду, затвердження та основними вимогами до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим Постановою КМУ № 228 від 28 лютого 2002 року (редакція станом на 26.09.14) [5].

Викривленнями в частині виконання кошторису є грубі підчищення та виправлення, арифметичні помилки, факти перевищення взятих зобов'язань над затвердженими бюджетними асигнуваннями, випадки нецільового використання бюджетних коштів [24, с. 127].

Необхідно також пам'ятати такий момент, що викривлення можуть бути навмисними і ненавмисними. Ненавмисне викривлення є помилкою, а навмисне викривлення – це шахрайство. Занавмисне порушення чинного законодавства передбачена відповідальність згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення і передбачає накладення штрафу на винних посадових осіб.

Ми вважаємо, що для установи важливе значення має як поточний контроль надходження, обліку і використання коштів ДАСУ, так і наступний контроль даних операцій.

Поточний контроль надходжень та витрачань коштів загального фонду установи проводиться на стадії здійснення цих операцій керівниками установ та їх підрозділів і бухгалтерською службою при виконанні функціональних обов'язків. Працівники обліку, відповідальні за ведення операцій з грошовими коштами, повинні здійснювати повсякденний поточний контроль за повнотою, правомірністю і своєчасністю операцій, пов'язаних з надходженням коштів та їх правильним і ефективним використанням. Для виконання такого завдання бюджетною установою здійснюється аналітичний облік надходження коштів та проведення касових видатків. Облік касових видатків забезпечує користувачів

інформацією про касовевиконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату.

В цілому, контроль виконання кошторису Державною аудиторською службою України пропонується здійснювати в декілька етапів з використанням різних видів, методів та прийомів аналізу та контролю, як зображено на рис. 3.3.

1. Одними із перших етапів аналізу та контролю є перегляд залишків коштів на рахунках досліджуваної установи, кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків та визначення черговості платежів за їх важливістю, необхідністю для функціонування. Дана робота виконується головним бухгалтером ДАСУ за погодженням з керівником установи та є попереднім видом контролю.

При підготовці пакету документів для проведення платежів здійснюються заходи поточного контролю. Вони складаються з правильності визначення виду коштів за рахунок яких буде здійснено оплату, КЕКВ, формуванню пакету документів (платіжне доручення, реєстри, накладна, акт, угода, документація за результатами торгів), перевірці реквізитів та підпису платіжних документів.

Попередній контроль органи Казначейства здійснюють на етапі реєстрації зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, у тому числі фінансових.

Наступним етапом контролю операцій з грошовими коштами ДАСУ є проведення зовнішнього поточного контролю спеціалістом Державної казначейської служби України (надалі – Казначейство), тобто перевірка правильності оформлення платіжних документів, наявності кошторисних призначень та вільних коштів на рахунках.

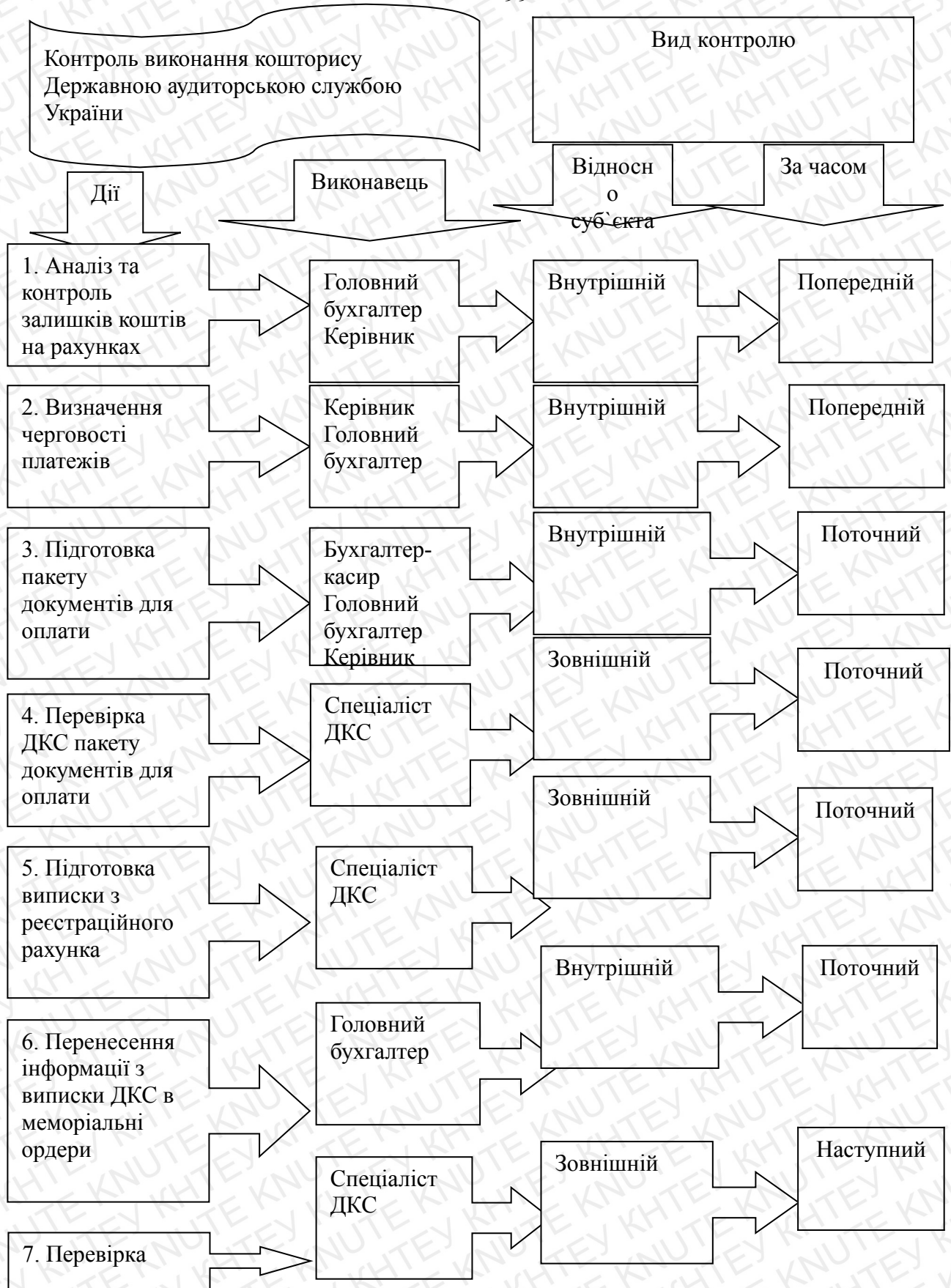


Рис. 3.3. Схема фінансового аналізу та контролю виконання кошторису
Державною аудиторською службою України

У разі відповідності вимогам на підставі платіжних документів здійснюється відповідний платіж та готується виписка з реєстраційного рахунку про рух грошових коштів, що також є елементом зовнішнього поточного контролю здійсненого спеціалістом Казначейства.

За результатами отриманих виписок з реєстраційних рахунків та документів, що підтверджують проведення платежів та надходження коштів загального чи спеціального фонду працівником бухгалтерської служби ДАСУ, здійснюються записи в облікових регістрах установи синтетичного та аналітичного обліку (меморіальні ордери, картки аналітичного обліку касових видатків, книга «Журнал-головна»).

На підставі даних про рух грошових коштів досліджуваної бюджетної установи формується також звітність про виконання кошторису, де відображаються дані про надходження коштів загального та спеціального фонду і здійснені касові видатки у розрізі КЕКВ, щоможна віднести до елементів внутрішнього наступного контролю. Крім того, головним бухгалтером установи при складанні річної звітності проводиться інвентаризація залишків коштів на реєстраційних рахунках, що підтверджується складеними реєстрами та довідками підписаними разом із спеціалістами Казначейства.

При проведенні інспектування фінансово-господарської діяльності бюджетної установи здійснюється перевірка правильності проведення операцій з коштами загального фонду, відображення бухгалтерських записів, ефективного та цільового використання коштів. Перевірка правильності проведення операцій з коштами загального фонду здійснюється суцільним порядком за весь перевіряємий період. При перевірці застосовуються в основному методи документального контролю – перевірка документів за суттю, змістом, формальними ознаками, арифметична, зустрічна та логічна перевірка документів.

Виходячи із особливостей функціонування базової установи, а також враховуючи недосконалість існуючої системи внутрішнього контролю, ми пропонуємо розглянути методику проведення фінансового аналізу та контролю

виконання кошторису базової установи в розрізі чотирьох основних етапів: організаційно-наукового; нормативно-правового; розрахунково-аналітичного; та перевірки достовірності звітних даних (рис. 3.2).

Кожен з даних етапів перевірки має досить велике значення при проведенні фінансового аналізу та контролю та дає змогу отримати:

- найбільш об'єктивний результат перевірки за більш короткий термін;
- досліджувати первинні документи та матеріали більш ретельніше, що може призвести до поліпшення якісних показників проведених, реалізованих інспектувань;
- виявити приховані та невикористані резерви.

Перш за все контролюючими органами має перевірятися наявність кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та своєчасність їх затвердження, а також правильність формування дохідної частини кошторису за загальним та спеціальним фондом. Також, має здійснюватися перевірка дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторису в разі потреби перерозподілу бюджетною установою своїх асигнувань.

Як зазначалося, найбільше порушень виявляється при перевірках правильності розрахунків фонду оплати праці та видатків на поточне утримання бюджетної установи. Так, мають місце факти, коли фонд оплати праці, всупереч вимогам постанови Кабміну №228, ґрунтується не на ретельно проведених розрахунках, а на завищених показниках фонду оплати праці, завдяки чому створюється резерв для проведення стимулюючих виплат.

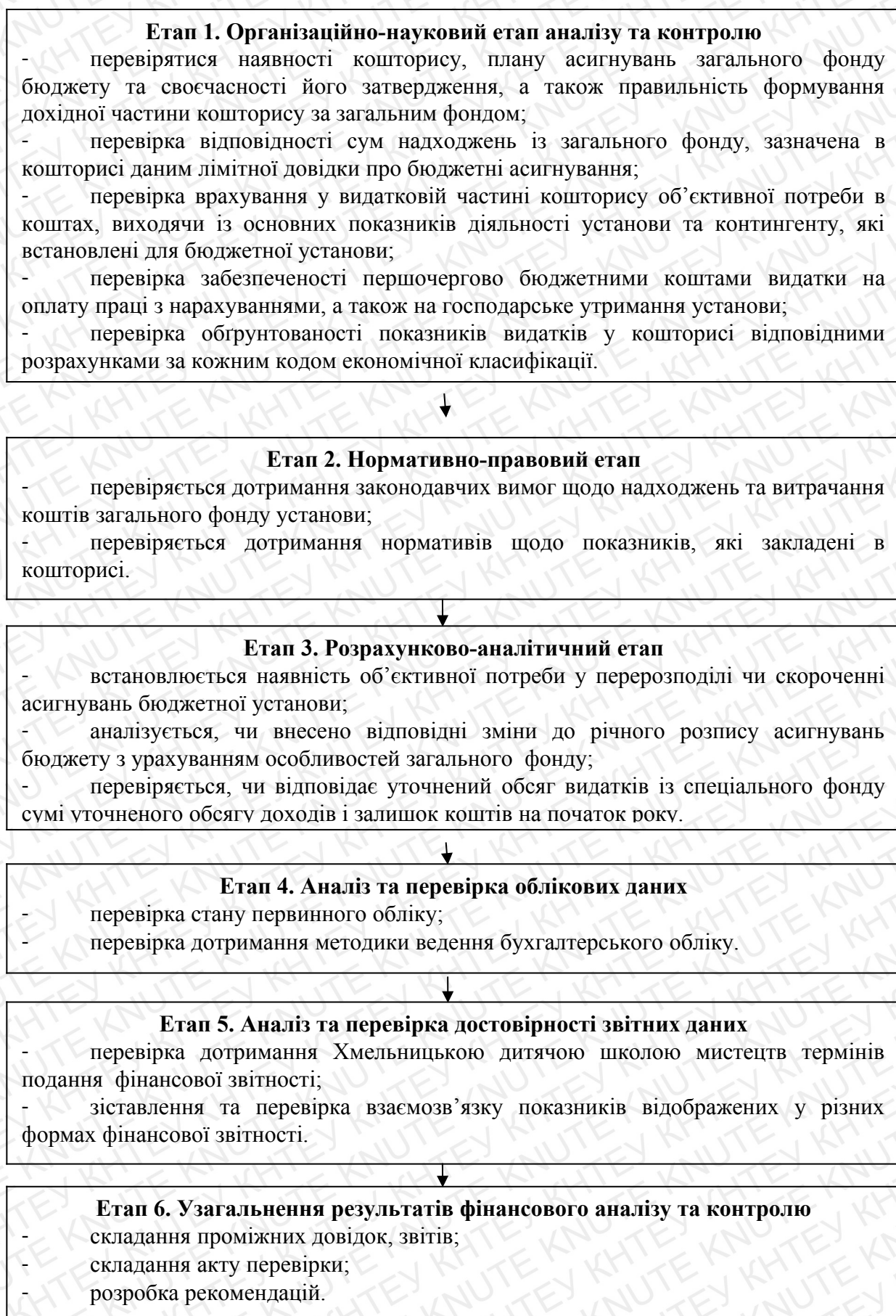


Рис. 3.4 Етапи проведення контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України* *розроблено автором

За умови правильного визначення фонду оплати праці та реальної можливості для виплати надбавок і доплат за рахунок економії основного фонду оплати праці, що може бути забезпечено тільки наявністю вакантних посад, у контролера повинно виникнути декілька запитань, які слід проаналізувати: або завищено штатну чисельність відносно встановлених нормативів, що є фактом грубого порушення Бюджетного законодавства; або бюджетна установа не повністю виконує свої функції, а фінансування з бюджету здійснюються в повному обсязі; третій аспект – об'єктивність галузевого нормативного акта щодо нормативів штатів. Правильність визначення видатків за іншими кодами бюджетної класифікації перевіряється математичним розрахунком. А передумовою такої перевірки є аналіз виконання кошторису за певний звітний період, порівняння фактичних і касових видатків, аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей з розрахунків за певні послуги. Наявна кредиторська заборгованість повинна розглядатись у декількох аспектах:

- чи не було необ'єктивно внесено зміни до кошторису у бік зменшення відповідного коду економічної класифікації на користь іншого, що стало причиною створення кредиторської заборгованості;
- чи об'єктивно розраховано і затверджено показник потреби в асигнуваннях;
- чи забезпечується установою режим економії споживання відповідних ресурсів.

Проведені дослідження дозволили встановити, що в сучасних умовах функціонування бюджетних установ, велике значення для оптимізації використання та економії бюджетних коштів має контроль за порядком складання, затвердження та виконання кошторису видатків бюджетної установи.

На сьогоднішній день, проблемою, яка потребує розв'язання, також є обмеженість доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри,

автоматизовані системи), зокрема, через відсутність у деяких випадках або недосконалість механізму обміну інформацією між структурними підрозділами Держаудитслужби України, брак ефективної взаємодії органів фінансового контролю між собою.

Запровадження потребують заходи щодо удосконалення та розвитку внутрішнього інформаційного забезпечення Держаудитслужби, зокрема є потреба в розробці інформаційно-аналітичної системи для планування та супроводження заходів державного фінансового контролю та інформаційно-аналітичної бази для відображення результатів заходів державного фінансового контролю.

Недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю призводить до незаконного та неефективного використання державних (місцевих) ресурсів та потребує державного регулювання.

На нашу думку, для найбільшої ефективності та спрощення розрахунків в процесі складання, затвердження та виконання кошторису, бюджетна установа застосовує автоматизовані технології прийому, підготовки, обліку, організації зберігання і використання архівної, поточної і прогнозної інформації, необхідної для забезпечення її діяльності, формування централізованого електронного сховища документів і даних, сегментованого за функціональним призначенням і приналежності.

Автоматизація бухгалтерського обліку бюджетної установи вимагає серйозного і комплексного підходу до її впровадження. Використання інформаційних технологій дає змогу полегшити роботу працівників, зменшити витрати на оплату праці, спростити процес управління підприємством в цілому.

Щоб удосконалити методику складання та виконання кошторису видатків бюджетної установи, варто підвищити її оперативність і аналітичність. Для цього треба впорядкувати та уніфікувати й стандартизувати процес документування з урахуванням вимог новітнього програмного забезпечення. Тобто замінити процес обробки та систематизації первинних документів

самими працівниками бухгалтерії на спеціалізовані новітні програми, які б дали можливість оперативно та ефективно обробляти інформацію на електронних носіях.

Загалом, у державних органах, основою діяльності яких є такі завдання, впроваджені спеціалізовані програмні й довідково-пошукові системи, а також системи управління основною діяльністю. Водночас безпосереднє застосування комп'ютерів у процесі проведення аудиту чи контрольного заходу, фінансовий аналіз отриманих даних (комп'ютерний аудит) супроводжується здебільшого використанням тільки програмних систем Word та Excel, що свідчить про недостатній рівень автоматизації даних процесів.

Проте зарубіжні аудитори успішно використовують системи СААТ (каат) – міжнародні стандартизовані програмні системи комп'ютерного аудиту (computer assisted audit techniques – СААТ, дослівно – комп'ютерний інструментарій підтримки аудиту), які дають змогу ефективно автоматизувати процес фінансового аналізу та аудиту.

У сфері СААТ-засобів лідирують програмні системи IDEA (айдія) та ACL (ейсіел), які використовуються, зокрема, в більшості вищих органів фінансового контролю (ВОФК) світу. Ці системи дуже схожі за своїми функціональними можливостями. Проте, оскільки система IDEA простіша для опанування, зосередимо увагу саме на ній.

Система IDEA допомагає аудиторам виявити незвичайні або підозрілі операції (великі суми, повторювані види робіт, нестандартні операції), перевіряти правильність балансу, кореспонденції рахунків, відповідність даних матеріального та фінансового обліку і платіжних документів – даним обліку.

Такі програми набагато полегшили б роботу економістів та бухгалтерів Держаудитслужби України. Необхідно ліквідувати невідповідність системи документації засобом автоматизації обліку, максимально спростити первинні документи та сполучити з електронними носіями, вибрати оптимальну періодичність їхнього заповнення.

Одним із напрямків удосконалення аналізу кошторису бюджетної установи є вирішення проблеми оптимізації складу та структури видатків та економії бюджетних коштів. Велике значення для вирішення цієї проблеми має раціональна організація бухгалтерського обліку, звітності та контролю за господарською діяльністю установ бюджетної сфери. Контрольні функції обліку мають бути безпосередньо пов'язані з усією обліковою роботою - оформленням, прийманням і обробкою документів.

Важливе значення також має організація системи контролю за витрачанням бюджетних коштів. При цьому, обов'язковим є встановлення взаємозв'язку показників, що характеризують безпосереднє планування діяльності мережі бюджетних установ, з кінцевими, що відбивають досягнення соціальних цілей. Орієнтація на результат сприяє оптимізації використання та економії бюджетних коштів і спрямовує увагу та ресурси на покращення результатів діяльності бюджетних організацій.

Отже, підводячи висновок, необхідно відзначити, що зовнішній контроль надходжень та витрачання коштів досліджуваної бюджетної установи має проводитися комплексно враховуючи результати перевірок установи за попередні періоди, а також зважаючи на дієвість та результативність системи внутрішнього контролю. Запропоновані етапи проведення фінансового аналізу та контролю за виконання кошторису Державною аудиторською службою України дозволять уникнути викривлень під час затвердження, внесення змін та виконання кошторису бюджетної установи.

Висновок до розділу 3

1. В роботі розкрита методика контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України. Розглянуто як здійснюється фінансовий контроль кошторису на прикладі Державної аудиторської служби України, який був здійснений в 2012 році. Перевірка виконання кошторису видатків починається з контролю дотримання всієї нормативно-правової бази, яка стосується кошторису бюджетної установи. Остання перевірка щодо

формування та виконання кошторису Державною аудиторською службою України проводила за 2011-2012 роки.

2. Встановлено, що на 2012 рік кошторис затверджений наказом ДАСУ зі змінами від 23 серпні, 2 та 15 жовтня, 8 та 19 листопада, 17 грудня 2012 року у загальній сумі 1902038,00 грн. На 2011 рік кошторис затверджений наказом головного управління зі змінами від 8,17 та 30 квітня, 28 травня, 18 червня, 7 та 14 липня, 11, 20 та 29 серпня, 8, 9, 15 та 23 вересня, 6, 23, 27 та 30 жовтня, 28 листопада, 3, 11, 15 та 24 грудня 2011 року на загальну суму 2083051,00 грн., що на 181013,00 грн. більше порівняно з 2012 роком. В ході вивчення змісту акту перевірки про перевірку виконання кошторису ДАСУ були виявлені порушення які наведені у роботі.

3. За результатами перевірки з питань «Складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін». Загальний стан виконання кошторису за 2011 рік та 9 місяців 2012 року» виявлено порушення вимог п.20 та п.29 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог щодо виконання кошторисів бюджетних установ та організацій, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 що призвело до завищення потреби до кошторису на 2011 рік у сумі 171978,32 грн, на 2012 рік – 21430 грн.

4. Одним із важливих етапів перевірки є складання висновків про роботу установи, а також розробка заходів, направлених на усунення недоліків у її роботі та організація контролю за виконанням прийнятих рішень. Пропозиції за актом перевірки повинні бути направлені на усунення виявлених порушень і недоліків, покращання роботи підприємства, забезпечення збереження цінностей; відрізнятися стислістю та конкретністю.

Враховуючи ті недоліки, які були виявлені в діяльності Держаудитслужби України в роботі надані пропозиції щодо їх попередження.

5. Методику загального аналізу виконання кошторису розглянуто на прикладі даних Державної аудиторської служби України. В процесі аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджується динаміка, склад та структура видатків, враховуючи економічну класифікацію

видатків бюджету. Загальний аналіз передбачає порівняння видатків за наступними напрямками:

- затверджених кошторисом і проведених (фактичних) видатків;
- затверджених кошторисом та виділених (касових) видатків;
- проведених (фактичних) та виділених (касових) видатків.

У таблиці 3.3 наведено дані щодо видатків Держаудитслужби за 2016 рік. Кошторис установи виконано на 99,3%. Невиконання кошторису спостерігається за всіма видами поточних і капітальних фактичних видатків.

5. В роботі надані шляхи покращення контролю виконання кошторису бюджетною установою. В цілому, контроль виконання кошторису Державною аудиторською службою України пропонується здійснювати в декілька етапів з використанням різних видів, методів та прийомів аналізу та контролю. Перш за все контролюючими органами має перевірятися наявність кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та своєчасність їх затвердження, а також правильність формування дохідної частини кошторису за загальним та спеціальним фондом. Також, має здійснюватися перевірка дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторису в разі потреби перерозподілу бюджетною установою своїх асигнувань.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ:

В роботі розкриті організаційно-методичні засади контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України. За результатами дослідження сформульовані наступні висновки:

1. Кожна бюджетна установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією для забезпечення своєї діяльності складає кошторис доходів і видатків, план асигнувань із загального фонду, плани спеціального фонду. Кошторис бюджетної установи це - основний плановий фінансовий документ.

2. В роботі розкрита організаційно-економічна характеристика діяльності Державної аудиторської служби України. Наведена організаційна структура, головні завдання та історія розвитку Держаудитслужби України. Аналізуючи дані кошторису Держаудитслужби України за 2013 – 2017 рр. видно, що по всіх статтях установи відбувається збільшення видатків. Загальна сума видатків збільшилась на 68,7 % в 2017 році в порівнянні з 2016 р. фінансування Держаудитслужби становило 92786113,32 грн., що на 37107205 грн., більше ніж у 2016 році. Таке збільшення зумовлено в потребі збільшення видатків по всім статтям. У 2017 році показник надходження коштів до Держаудитслужби України сягнув 92786113,32 грн., якщо порівнювати його з попередніми роками, то це фінансування є найбільшим за останні чотири роки і пояснюється воно збільшенням потреб на фінансування видатків бюджетної установи. За чотири роки показник фінансування збільшився майже на 69,6%.

3. Встановлено, що метою інспектування фінансово-господарської діяльності будь-якої бюджетної установи полягає насамперед в контролі за правильним та обґрунтованим витрачанням бюджетних коштів. Враховуючи той факт, що кошторис є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, то цілком логічно, що при проведенні ревізії питання дотримання бюджетною установою кошторисної дисципліни є основоположним. Тому, перевірка кошторису як основного планового

документу бюджетної установи відіграє важну роль в інспектуванні бюджетної установи.

4. Саме контроль питання достовірності формування кошторису є першочерговим, оскільки він дає змогу зробити висновок, чи мало місце зайве виділення асигнувань або недофінансування установи. За умови ретельної перевірки складання кошторису можна заощадити сотні тисяч гривень державних коштів або попередити утворення боргів.

5. Серед найбільш розповсюджених порушень у частині виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ є порушення в частини внесення змін до кошторису доходів і витрат бюджетних установ.

6. В роботі наведена статистика проведених перевірок Державною аудиторською службою України бюджетних установ за 2011-2016 рр. Аналіз даних свідчить про те, що за аналізований період обсяг виявлених ДАСУ фінансових правопорушень зменшився на 2 574,11 млн. грн., тобто майже у 3 рази. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2014 році, коли його величина склала 4 424,43 млн. грн., що на 2 011,29 млн. грн. (83,35%) більше, ніж у 2013 році. Проте, зменшення фінансових правопорушень здійснювалось не на основі покращення фінансової дисципліни, а за допомогою суттєвого зменшення кількості перевірених установ.

7. Під час здійснення фінансового аналізу та контролю за правильністю виконання кошторисів бюджетних установ джерелами інформації є: первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність та акти попередніх перевірок та перевірок бюджетних установ.

8. Загалом, фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи – це система заходів, що здійснюються органами державного фінансового контролю, направлених на безперервне відстеження інформації щодо надходження та витрачання бюджетних коштів і майна, представленої в кошторисі, з метою виявлення, усунення та в подальшому попередження бюджетних правопорушень.

9. Проведені дослідження дозволили встановити, що фінансовий контроль за формуванням та використанням кошторису бюджетної установи, можна представити наступним чином: організаційно-науковий етап, нормативно-правовий, розрахунково-аналітичний.

10. В роботі розкрита методика контролю виконання кошторису Державною аудиторською службою України. Розглянуто як здійснюється фінансовий контроль кошторису на прикладі Державної аудиторської служби України, який був здійснений в 2012 році. Перевірка виконання кошторису видатків починається з контролю дотримання всієї нормативно-правової бази, яка стосується кошторису бюджетної установи. Остання перевірка щодо формування та виконання кошторису Державною аудиторською службою України проводила за 2011-2012 роки.

Встановлено, що на 2012 рік кошторис затверджений наказом ДАСУ зі змінами від 23 серпня, 2 та 15 жовтня, 8 та 19 листопада, 17 грудня 2012 року у загальній сумі 1902038,00 грн. На 2011 рік кошторис затверджений наказом головного управління зі змінами від 8,17 та 30 квітня, 28 травня, 18 червня, 7 та 14 липня, 11, 20 та 29 серпня, 8, 9, 15 та 23 вересня, 6, 23, 27 та 30 жовтня, 28 листопада, 3, 11, 15 та 24 грудня 2011 року на загальну суму 2083051,00 грн., що на 181013,00 грн. більше порівняно з 2012 роком. В ході вивчення змісту акту перевірки про перевірку виконання кошторису ДАСУ були виявлені порушення які наведені у роботі.

Враховуючи ті недоліки, які були виявлені в діяльності Держаудитслужби України в роботі надані пропозиції щодо їх попередження.

11. Методику загального аналізу виконання кошторису розглянуто на прикладі даних Державної аудиторської служби України. В процесі аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджується динаміка, склад та структура видатків, враховуючи економічну класифікацію видатків бюджету. Загальний аналіз передбачає порівняння видатків за наступними напрямками:

- затверджених кошторисом і проведених (фактичних) видатків;

- затверджених кошторисом та виділених (касових) видатків;
- проведених (фактичних) та виділених (касових) видатків.

Відхилення виділених коштів від затверджених кошторисних асигнувань становить 252,70 грн. або 0,03%, проведених видатків від виділених коштів - 8218,60 грн. або 0,93%, а фактичних видатків від затверджених кошторисних призначень - 8471,30 грн. або 0,96%. Необхідно зазначити, що в діяльності бюджетної установи спостерігається економія коштів, яка не може оцінюватись позитивно. В Держаудитслужбі України за 2017 рік виконання кошторису у повній відповідності із затвердженим кошторисом не здійснено за жодним із статей видатків.

12. В роботі надані шляхи покращення контролю виконання кошторису бюджетною установою. В цілому, контроль виконання кошторису Державною аудиторською службою України пропонується здійснювати в декілька етапів з використанням різних видів, методів та прийомів аналізу та контролю. Перш за все контролюючими органами має перевірятися наявність кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану спеціального фонду та своєчасність їх затвердження, а також правильність формування дохідної частини кошторису за загальним та спеціальним фондом. Також, має здійснюватися перевірка дотримання встановленого порядку внесення змін до кошторису в разі потреби перерозподілу бюджетною установою своїх асигнувань.

На нашу думку, для найбільшої ефективності та спрощення розрахунків в процесі складання, затвердження та виконання кошторису, бюджетна установа застосовує автоматизовані технології прийому, підготовки, обліку, організації зберігання і використання архівної, поточної і прогнозної інформації, необхідної для забезпечення її діяльності, формування централізованого електронного сховища документів і даних, сегментованого за функціональним призначенням і приналежності.

13. Щоб удосконалити методику складання та виконання кошторису видатків бюджетної установи, варто підвищити її оперативність і аналітичність.

Для цього треба впорядкувати та уніфікувати й стандартизувати процес документування з урахуванням вимог новітнього програмного забезпечення. Тобто замінити процес обробки та систематизації первинних документів самими працівниками бухгалтерії на спеціалізовані новітні програми, які б дали можливість оперативно та ефективно обробляти інформацію на електронних носіях. У сфері СААТ-засобів лідирують програмні системи IDEA (айдіа) та ACL (ейсіел), які використовуються, зокрема, в більшості вищих органів фінансового контролю (ВОФК) світу. Ці системи дуже схожі за своїми функціональними можливостями. Проте, оскільки система IDEA простіша для опанування, зосередимо увагу саме на ній. Такі програми набагато полегшили б роботу економістів та бухгалтерів Держаудитслужби України. Необхідно ліквідувати невідповідність системи документації засобом автоматизації обліку, максимально спростити первинні документи та сполучити з електронними носіями, вибрати оптимальну періодичність їхнього заповнення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Конституція України //Збірник систематизованого законодавства від 28.06.1996р. №254 к/96 – ВР;
2. Господарський кодекс України // Збірник систематизованого законодавства / січень 2003р.;
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. —[Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.
4. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами і доповненнями від 04.04.2013р. № 163-VII). — режим доступу.: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
5. Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" від 26.01.1993 р. № 29390XII (із змінами та доповненнями).
6. Постанова Кабінету Міністрів України 03 лютого 2016 р. № 43 "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України".
7. Постанова Кабінету Міністрів України 28 лютого 2002 р. № 228 "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ"
8. Максименко І.Я. Державний фінансовий контроль як важливий фактор дієвості ведення обліку та аналізу діяльності бюджетних установ // І.Я. Максименко // Агросвіт. — 2016. — № 15 — 16. — С. 36—40.
9. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012р. № 938 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної

казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

12. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

13. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання : Наказ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] : стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. — режим доступу.: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI). — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

16. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. № 635. — Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html>

17. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>

18. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс]: постанова Кабінету Міністрів

України від 26.01.2011р. № 59 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11). — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

19. Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань в бюджетних установах: затверджений наказом Державної казначейської служби України №1203 від 31.12.2012— Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

20. Про бюджетну класифікацію. Наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 — режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>

21. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — Київ: МФБ і АПУ, 2010. — 841 с.

22. Про затвердження форм карток та книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ ДКУ від 06.10.2000 р. № 100, зі змінами від 28.01.02 р. № 12. — [Електронний ресурс] : www.0gn.ru/.../metodika_skladannya_koshtoris.

23. 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 Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. N 1001[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

24. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ. Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. — [Електронний ресурс] : www.tudsell.com/view/79916/370000/.

25. Застосування економічної класифікації видатків бюджету. Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 21.06.12 р. № 754. — [Електронний ресурс] : www.dbp.ck.ua/postit/docs1/index.html.

26. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
27. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України 26.01.1993 № 2939-XII, зі змінами. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/3126-12.
28. 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 Постанова КМУ №1001 від 28 вересня 2011 р. Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO3.aspx>.
29. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України 26.01.1993 № 2939-XII, зі змінами. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/go/3126-12.
30. Про затвердження форм карток та книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ ДКУ від 06.10.2000 р. № 100, зі змінами від 28.01.02 р. № 12. — [Електронний ресурс] : www.0gn.ru/.../metodika_skladannya_koshtoris.
31. Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання, Інструкція, затверджена наказом ДКУ від 27.07.2000 р. № 68. — [Електронний ресурс] : www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00.
32. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ. Наказ МФУ № 611 від 26.06.2013 р. — [Електронний ресурс] : www.tudsell.com/view/79916/370000/.
33. Застосування економічної класифікації видатків бюджету. Інструкція, затверджена наказом Мінфіну від 21.06.12 р. № 754. — [Електронний ресурс] : www.dbp.ck.ua/postit/docs1/index.html.

34. Аудит: [учебник для вузов] / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2012. – 583 с.
35. Аудит [Текст] : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2013. – 268 с. – ISBN 966-574-498-4.
36. Байбекова О. О. Кошторисам доходів і видатків — повсякденну увагу (про форми і методи контролю за дотриманням законодавства при формуванні, затвердженні і виконанні кошторису бюджетної установи) // Фін. контроль. – 2014. – № 2 (19). – 68 с.
37. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібн. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2013. – 344 с.
38. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова // Менеджмент. — 2010. — № 13. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm.
39. Бугаєнко В. Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В. Г. Бугаєнко // Економіст. – 2010. – № 1. – С. 24–28.
40. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н. М. Старченко. — К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. — 940 с. — (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання»).
41. Білуха М.Т. Микитенко Т.В. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління. Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України», 21-22 листопада 2007 р. - Тернопіль, 2009. - С. 28-31.
42. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.

43. Бенько М.М. Інформаційні технології в бухгалтерському обліку. Навчальний посібник. К: Знання-прес, 2009 – 440с.
44. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М.М. Бенько; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : КНТЕУ, 2010 – 335 с.
45. Безродна Т. Облікова політика бюджетних установ: проблеми становлення / Т. Безродна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 8. – С. 27-29., с. 27-29
46. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2010. – №3(28).- С.184-190
47. Воронко Р.М. Контроль в бюджетних установах / Воронко Р.М., Крохта Р.Т., Любенко С.Д., Стеців І.І. / [навч. пос.] – Л. : «Новий Світ – 2000», 2010. – 503 с.
48. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2013. – 483 с.
49. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. — № 2. — Т. 1. — 2012. —С. 111—114.
50. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2012. – 304 с.
51. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навчальний посібник / С.В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2013. – 349 с.
52. Заремба Є.М. Грошові потоки підприємства: сутність і класифікація / Є.М. Заремба // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 87–92.
53. Закалінська, К.О. Оцінка ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності [Електронний ресурс] / К.О. Закалінська // Вісник Донецького

національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. – 2009. – № 4. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2009_4/26.pdf

54. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України та її територіальних органів за 2017 рік [Електронний ресурс] / Державна аудиторська служба України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/963310>

55. Зоріна О. А. Методологічні підходи в економічному аналізі / О. А. Зоріна // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – С. 89–91.

56. Коломоєць В. Г. Перспективи розвитку державного фінансового контролю / В. Г. Коломоєць // Управління розвитком. – 2011. – №2(99). – С. 143-145.

57. Курець В. С. Напрями вдосконалення системи фінансування закладів шкільної освіти в Україні / В. С. Курець // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 187—192.

58. Кулаковська Л.П. Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посібник. – Вид. 3-тє. – К.: Каравела, 2006. – 560с.

59. Лобачева І. Ф. Економічний аналіз як передумова формування, управління й контролю фінансової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / І. Ф. Лобачева, В. В. Стаднік. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/7_120496.doc.htm.

60. Лиско Н.А. Метод нарахування доходів і витрат в умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України / Н. А. Лиско // Ефективна економіка — 2012. — № 12. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?>

61. Лин Я.І. Аудит в системі інструментів оцінювання ефективності державного фінансового контролю / Я.І. Лин // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2011. - № 2. – С. 284 - 289

62. Ліщинська Л. Б. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи / Л. Б. Ліщинська, Г. О. Мягкова // Фінанси. – 2010. – № 5. – С. 31.
63. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
64. Даценко Г.В.Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи/ Г.В.Даценко, І.В.Мельник // Аспекти створення зони вільної торгівлі між Україною та ЄС Значення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю у реформуванні системи ДВК. –2013.
65. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора / К.С. Мащенко // Науковий вісник : фінанси, банки, інвестиції. — 2011. — № 2. — С. 37—40.
66. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації контролю в державному секторі України / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. — 2014. — №4. — С. 80—83 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf.
67. Назарова К. О. Аналіз діяльності бюджетних установ : навч. посібн. / К. О. Назарова, Т. А. Кумченко ; заг. ред. Г. О. Кравченко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 208 с.
68. Нечипорук Н. М. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування/ Н.М.Нечипорук // Економічний аналіз. –2010. –№ 06. –С.131–134.
68. Булгакова С. Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків / С. Булгакова, І. Микитюк // Казна України.–2012. –№3 (18)–С.6.
69. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263.
70. Павленко Ю. Як бюджетні установи планують власні надходження / Ю. Павленко // Все про бухгалтерський облік. — 2009. — № 14. — С. 42–44.
71. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / Александров В.Т., Ворона О.І.,

Германчук П.К., Петрашко П.Г., Стефанюк І.Б., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. – К.: АВТ, 2004. – 592 с.

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

72. Свірко С.В. Консолідована фінансова звітність суб'єктів державного сектору за МСБОДС: теоретичні положення та методичні підходи / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / відп. ред. А. М. Мороз. — 2011. — Вип. 17. — С. 341—347.

73. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С. В. Свірко // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. — К.: КНЕУ, 2010. — № 10. — С. 470—486.

74. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. — М.: ЗАО «Фонстантинформ», 2010. — 239с.;

75. Ткачук Н. М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н. М. Ткачук, В. О. Кравчук // Наука і економіка. — 2010. — № 2 (18). — С. 99-105.

76. Івахненко, С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології [Текст] : наукове видання / С.В. Івахненко. — К. : Знання, 2015. — 286 с. — ISBN 966-346-057-1

77. Івахненко, С.В. Поняття комп'ютерного контролю та аудиту [Електронний ресурс] / С.В. Івахненко // Менеджмент. Збірник наукових праць. — 2009. — № 11. — Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_11/ivachnenko.html. — Загол. з екрану.

78. Формування спеціального фонду Державного бюджету: проблеми та шляхи їх розв'язання [Електронний ресурс].—Режим доступу:http://www.rusnauka.com/28_PRNT_2011/Economics/7_94329.doc.htm

79. Хорунжак Н.М. Проблеми та перспективи комп'ютеризації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак, С.В. Сісюк // Економіка і регіони. — 2009. — № 1 (20). — С. 142–146.

80. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
81. Черниш С. С. Економічний аналіз : навч. посібн. / С. С. Черниш. – К. : ЦУЛ, 2010. – 312 с.
82. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Л. В. Черничук, М. І. Маниліч. – Чернівці : Книги ХХІ, 2008. – 400 с.
83. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О. В. Яришко, Є. Ю.Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 174–180.
84. Яровенко, Г.М. Автоматизація як перспективний напрям розвитку зовнішнього аудиту [Текст] / Г.М. Яровенко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 4. – С. 34-36.
85. Шевченко Н.І., Куліченко В.О. Державний фінансовий контроль в Україні: сучасний стан, проблематика, напрямки реформування / Н.І. Шевченко, В.О. Куліченко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=380>.
86. Організація обліку і контролю доходів бюджетної установи [Електронний ресурс] .–Режим доступу:[http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6169/1/dryzhakova%20\(kravchenko\)](http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6169/1/dryzhakova%20(kravchenko)).

ДОДАТКИ

**Структура апарату
Державної аудиторської служби України**

Додаток А

№ з/п	Назва структурного підрозділу
1	Керівництво
2	Відділ забезпечення діяльності керівництва
3	Відділ комунікацій, зв'язків з громадськістю та розгляду звернень громадян
4	Відділ внутрішнього аудиту
5	Відділ контролю за виконанням повноважень посадовими особами Держаудитслужби
6	Головний спеціаліст з питань мобілізаційної роботи
7	Департамент стратегічного планування, звітності та методології
8	Департамент контролю у галузі освіти, науки, спорту та інформації
9	Департамент контролю у соціальній галузі та сфері культури
10	Департамент контролю у галузі промисловості, енергетики, транспорту та фінансових послуг
11	Департамент контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку
12	Департамент контролю в аграрній галузі, екології та природокористування
13	Департамент контролю органів влади, оборони, правоохоронних органів та місцевих бюджетів
14	Департамент взаємодії з правоохоронними органами
15	Департамент контролю у сфері закупівель
16	Департамент роботи з персоналом та організаційного розвитку
17	Департамент адміністративно-господарського забезпечення
18	Юридичний департамент
19	Управління розвитку державного фінансового аудиту та євроінтеграції
20	Управління документообігу та контролю виконавської дисципліни
21	Управління ІТ забезпечення
22	Фінансове управління
23	Режимно-секретний сектор
24	Сектор запобігання та виявлення корупції