

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи»

Студентки 2 курсу, 5м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий аналіз та аудит» _____

Письменної
Оксани
Олексіївни

Науковий керівник
канд. екон. наук _____

Копотієнко Тетяна
Юріївна

Гарант освітньої програми
д-р екон. наук, доцент _____

Назарова Каріна
Олександрівна

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

**Освітній ступінь «магістр»,
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Фінансовий аналіз та аудит»**

Затверджую

Зав. кафедри, д.е.н., доц.,

Назарова К.О.

«18» січня 2018 р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентки
Письменної Оксани Олексіївни**

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи:

«Організація та методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи» (на матеріалах управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації).

Затверджено наказом ректора від «18» січня 2019 р. №140.

2. Строк здачі студентом закінченої роботи 01 листопада 2019 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи:

Мета дослідження: вивчення та обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних аспектів фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та розробка пропозицій щодо його вдосконалення.

Об'єкт дослідження: процес фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи.

Предмет дослідження: теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади фінансового контролю виконання кошторису управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

Перелік графічного матеріалу: таблиці, в яких представлено динаміку показників виконання кошторису бюджетної установи за 2014-2018 рр.; таблиці, які містять результати систематизації нормативно-правового регулювання фінансового контролю виконання кошторису; схеми, рисунки, графіки, які ілюструють пропозиції з удосконалення інформаційного забезпечення,

організації та методики фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи.

4. Консультанти по роботі (проекту), із зазначенням розділів проекту, що стосуються їх:

| Розділ | Консультант (прізвище, ініціали) | Підпис, дата | |
|--------|-------------------------------------|----------------|------------------|
| | | Завдання видав | Завдання прийняв |
| 1 | | | |
| 2 | | | |
| 3 | | | |

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

Вступ

Розділ 1. Теоретичні засади фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

- 1.1. Економічна характеристика та функціональне призначення кошторису бюджетної установи
- 1.2. Теоретичні та прикладні аспекти фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Висновки до розділу 1

Розділ 2. Інформаційно-організаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

- 2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації
- 2.2. Інформаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Висновки до розділу 2

Розділ 3. Удосконалення організації та методики фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

- 3.1. Організація фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи
- 3.2. Методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та пропозиції щодо її вдосконалення

Висновки до розділу 3

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел

Додатки

7. Календарний план виконання роботи (проекту)

| № пор. | Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи (проекту) | |
|--------|---|---|---------------|
| | | За планом | Фактично |
| 1 | Наукова стаття | 01.06.2019 р. | 27.05.2019 |
| 2 | 1 розділ | 02.09.2019 р. | 30.08.2019 |
| 3 | 2 розділ | 03.10.2019 р. | 01.10.2019 |
| 4 | 3 розділ | 20.10.2019 р. | 15.10.2019 |
| 5 | Подання завершеної роботи на кафедру | 01.11.2019 р. | 01.11.2019 р. |

8. Дата видачі завдання «18» січня 2019 р.

9. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи

к.е.н. Копотієнко Т.Ю.

(прізвище, ініціали, підпис)

10. Гарант освітньої програми

д.е.н., доц. Назарова К.О.

(прізвище, ініціали, підпис)

11. Завдання прийняв до виконання студент

Письменна О.О.

(прізвище, ініціали, підпис)

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студенткою Письменною Оксаною Олексіївною було виконано випускну кваліфікаційну роботу на тему «Організація та методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», спеціалізацією «Фінансовий аналіз та аудит» відповідно до завдання, виданого науковим керівником.

Обрана тема дослідження є актуальною, оскільки в умовах бюджетного фінансування та жорсткого обмеження фінансових ресурсів держави контроль за їх законним та ефективним використанням є надзвичайно важливим. Особливої уваги у складі системи державного фінансового контролю набуває контроль виконання кошторисів бюджетних установ, адже функціонування великої кількості бюджетних установ в Україні у нестабільних економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів. Реалізації фінансового контролю виконання кошторисів бюджетних установ перешкоджають системні фінансові порушення та зловживання з бюджетними коштами, недоліки в організації та методиці контролю, що потребує пошуку наукових шляхів вирішення проблеми.

Студенткою на високому рівні було виконано усі завдання, поставлені у випускній кваліфікаційній роботі, виявлено проблеми у проведенні фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та сформульовано рекомендації для їх вирішення. Робота містить таблиці, графіки, діаграми, сформовані за розрахунками показників виконання кошторису управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації.

Загалом, робота відповідає вимогам до змісту та структури, виконана на високому науково-практичному рівні, заслуговує на позитивну оцінку та рекомендується до захисту в екзаменаційній комісії.

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи (проекту) _____
(підпис, дата)

Відмітка про попередній захист _____
(ПІБ, підпис, дата)

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота (проект) студентки _____ Письменної О.О.
(прізвище, ініціали)
може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Керівник проектної групи
(гарант освітньої програми) _____ д.е.н., доц. Назарова К.О.
(прізвище, ініціали, підпис)

Завідувач кафедри _____ д.е.н., доц. Назарова К.О.
(прізвище, ініціали, підпис)

« _____ » _____ 201 _____ р.

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| Вступ | 7 |
| Розділ 1. Теоретичні засади фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи | 11 |
| 1.3. Економічна характеристика та функціональне призначення кошторису бюджетної установи | 11 |
| 1.4. Теоретичні та прикладні аспекти фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи..... | 19 |
| Висновки до розділу 1..... | 25 |
| Розділ 2. Інформаційно-організаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи | 26 |
| 2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації..... | 26 |
| 2.2. Інформаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи..... | 34 |
| Висновки до розділу 2..... | 38 |
| Розділ 3. Удосконалення організації та методики фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи | 39 |
| 3.1. Організація фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи | 39 |
| 3.2. Методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та пропозиції щодо її вдосконалення..... | 44 |
| Висновки до розділу 3..... | 52 |
| Висновки та пропозиції | 53 |
| Список використаних джерел | 57 |
| Додатки | 61 |

ВСТУП

Актуальність теми роботи. В умовах бюджетного дефіциту та жорсткого обмеження фінансових ресурсів держави контроль за їх цільовим та ефективним використанням набуває особливо важливого значення. Нестабільна економіко-політична ситуація в Україні, можливість та наявна практика неоднозначного трактування законодавчих актів, недосконалість нормативно-правового забезпечення певних напрямів господарської діяльності є сприятливим підґрунтям для різного роду зловживань в сфері використання бюджетних коштів [16, с. 3]. Тільки у 2018 році органами Державної аудиторської служби України було виявлено порушень на суму понад 2,2 млрд грн за результатами проведення інспектування і перевірок та на суму 15,9 млрд грн за результатами проведення заходів державного фінансового аудиту.

Попередження, виявлення та ліквідацію зазначених порушень повинна забезпечувати система державного фінансового контролю. Особливої уваги у складі цієї системи потребує фінансовий контроль формування і виконання кошторисів бюджетних установ, оскільки функціонування великої кількості бюджетних установ в Україні у нестабільних економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів [16, с. 3]. Рациональна організація і методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетних установ є важливою складовою ефективного фінансового контролю використання коштів державного та місцевих бюджетів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теорія та практика державного фінансового контролю досліджується у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, Е. Аренса, Дж. Робертсона, Дж.К. Лоббека, М.Т. Білухи, О.І. Барановського, В. Бурцева, Н.Г. Виговської, Є.В. Калюги, Є.В. Мниха, К.О. Назарової, П.С. Петренка, В.К. Симоненка, І.Б. Стефанюка, В.О. Шевчука. На вивченні особливостей організації та методики фінансового контролю такого об'єкта як кошторис бюджетних установ акцентують увагу такі

вчені як, А.В. Анікеєва, Н.В. Бігун, Г.В. Даценко, Л. А. Збарська, Н.В. Ковтун, І.Я. Максименко, Ю.О. Романченко, А. Сатмурзаєв та інші.

Вищевказані вчені зробили вагомий внесок у вирішення проблемних питань державного контролю в Україні. Однак, зміни в законодавстві, яке регулює здійснення державного фінансового контролю, а також європейський курс розвитку нашої держави обумовлюють те, що теоретичні засади фінансового контролю виконання кошторису бюджетних установ, його інформаційне, організаційне та методичне забезпечення потребують подальшого вивчення. Зазначене підтверджує актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є вивчення та обґрунтування теоретичних, організаційних та методичних аспектів фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та розробка пропозицій щодо його вдосконалення. Для досягнення мети випускної кваліфікаційної роботи було сформульовано перелік завдань:

- навести економічну характеристику та розкрити функціональне призначення кошторису бюджетної установи;
- обґрунтувати теоретичні аспекти та визначити прикладні проблеми фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- представити організаційно-економічну характеристику управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації;
- розкрити зміст елементів інформаційного забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- дослідити особливості організації державного фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи;
- розкрити процедури методики фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та сформулювати рекомендації щодо їх вдосконалення.

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

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади фінансового контролю виконання кошторису управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації.

Методи дослідження. В процесі розв'язання поставлених у випускній кваліфікаційній роботі завдань було застосовано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: індукції, дедукції, аналізу, синтезу, абстрактно-логічний, групування, статистичних порівнянь, контрольних запитань, коефіцієнтний та ін.

Інформаційну базу дослідження склали нормативно-правові акти, які регулюють державний фінансовий контроль в Україні; дані Державної служби статистики України, аналітичні звіти Державної аудиторської служби України; монографії, наукові статті, автореферати дисертацій, матеріали конференцій, що висвітлюють інформацію з теми дослідження; установчі документи, бюджетна та фінансова звітність управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні науково-обґрунтованих рекомендацій щодо організації та методики державного фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи, а саме:

удосконалено:

- ✓ теоретичні засади державного фінансового контролю виконання кошторису Управління шляхом формулювання його мети, переліку завдань та представлення місця у системі державного контролю України;
- ✓ схему інформаційного забезпечення державного фінансового контролю виконання кошторису Управління, яка включає основні блоки зовнішньої та внутрішньої інформації, необхідні для проведення контрольного заходу;
- ✓ організацію процесу державного фінансового аудиту виконання кошторису Управління шляхом розробки схеми, яка передбачає виконання таких завдань як формування стратегії аудиту, розробка плану, програми, формування системи об'єктів аудиту, попереднє вивчення системи об'єктів, визначення критеріїв оцінки для проведення аудиту виконання кошторису та інші

обов'язкові завдання, виконання яких дозволить розробити раціональну систему організації роботи державного аудитора з урахуванням мінімізації витрат, її якості й оперативності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у представлених у випускній кваліфікаційній роботі прикладних рекомендаціях з удосконалення фінансового контролю виконання кошторису управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації.

Публікації за результатами дослідження. Найбільш вагомими результатами дослідження було опубліковано у науковій статті «Організація та методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи» у збірнику наукових статей студентів «Контроль та аудит», 2019 рік.

Загальна характеристика та структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг основного тексту випускної кваліфікаційної роботи становить 50 сторінок. Робота містить 6 таблиць, 18 рисунків, 35 додатків. Список використаних джерел налічує 65 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Економічна характеристика та функціональне призначення кошторису бюджетної установи

Для забезпечення збереження конституційної структури держави, функціонування органів центральної та місцевої виконавчої влади, здійснення незалежного судочинства, а також для задоволення соціально важливих потреб населення в освіті, охороні здоров'я, культурному збагаченні тощо, створюються та здійснюють свою господарську діяльність *бюджетні установи*.

Визначення бюджетних установ унормоване Бюджетним кодексом України. Це поняття поширюється на органи державної та місцевої влади, органи місцевого самоврядування, а також установи і організації, які засновані ними відповідно до законодавства.

Бюджетні установи характеризуються низкою ознак, які відрізняють їх від суб'єктів господарювання, як приватної так і державної форм власності. Важливою ознакою бюджетних установ є те, що вони є неприбутковими. Тобто, метою господарської діяльності бюджетних установ є не одержання прибутку, а виконання різних соціально значимих функцій, які визначені їх статутами та Конституцією України. Іншими ключовими ознаками бюджетних установ є те, що вони є юридичними особами публічного права, їх господарська діяльність має невиробничий характер та заснована на державній чи комунальній формах власності. Фінансування бюджетних установ здійснюється на основі складання, затвердження та виконання в установленому законодавством порядку кошторису. Відповідно, доходи бюджетних установ мають відповідати їх видаткам. Окрім того, на відміну від суб'єктів господарювання, бюджетним установам заборонено брати та надавати кредити.

Узагальнення притаманних бюджетним установам характерних ознак здійснено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Характерні ознаки бюджетних установ [авторська розробка]

Всі бюджетні установи утримуються за рахунок бюджетного фінансування, процедурне та документальне забезпечення якого регулюється Бюджетним кодексом України. Бюджетне фінансування означає те, що всі установи відповідно до затвердженого кошторису отримують кошти з бюджету відповідного рівня: державного або місцевого. Ці кошти спрямовуються на оплату праці, нарахування єдиного внеску, придбання необхідного інвентарю, обладнання та здійснення інших витрат, які забезпечують виконання функцій бюджетною установою та залежать від виду її господарської діяльності.

Потреба у забезпеченні більш високої якості послуг бюджетних установ, а також покращенні їх фінансування обумовила потребу у мобілізації власних джерел отримання доходів. Так, бюджетні установи відповідно до Бюджетного кодексу, мають право на одержання коштів від реалізації послуг, продукції з власних їдалень, надання господарських приміщень в операційну оренду, проведення науково-дослідних робіт на замовлення суб'єктів господарювання, отримання спонсорських внесків (грантів) або благодійної допомоги. Власні надходження бюджетних установ використовуються за цільовим призначенням.

Фінансування бюджетних установ відбувається на основі дотримання *принципів*, перелік та зміст яких розкрито на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Принципи фінансування бюджетних установ

З інформації, представленої на рис. 1.2, можна зробити узагальнення, що принципи бюджетного фінансування відображають його сутнісні атрибути та невід'ємні ознаки, які характеризують цей процес на кожному його організаційному етапі.

Нормативно-правові засади фінансування бюджетних установ, документальне та процедурне забезпечення цього процесу регламентується Бюджетним кодексом України.

Фінансування бюджетних установ здійснюється на основі складеного та затвердженого в установленому законодавством порядку кошторису. *Кошторис* є основним фінансовим планом, що містить інформацію про обсяг і напрямки доходів і видатків бюджетної установи, на отримання і здійснення яких вона має повноваження на відповідний рік згідно з затвердженими бюджетними призначеннями. Обсяг доходів і видатків, запланований кошторисом, повинен забезпечувати досягнення бюджетною установою її цілей і виконання завдань.

Основними складовими кошторису бюджетної установи є загальний та спеціальний фонди. Загальний фонд бюджетної установи формується за рахунок фінансування з загального фонду державного або місцевого бюджету.

Загальний фонд призначений покривати основні видатки, які розподілені відповідно до економічної класифікації та забезпечують виконання установою її функцій. *Спеціальний фонд* формується за рахунок власних фінансових ресурсів, які бюджетна установа отримує від реалізації платних послуг та інших напрямків фінансування, перелік яких закріплено у Бюджетному кодексі України. Доходи бюджетних установ мають цільове спрямування. Окрему групу доходів спецфонду бюджетної установи можуть складати надходження зі спеціального фонду бюджету відповідного рівня.

Обов'язковим елементом кошторису є *план асигнувань*. Він затверджується одночасно з кошторисом та містить інформацію про розподіл асигнувань на кожен місяць за скороченою класифікацією видатків згідно із кошторисом. Затверджений план асигнувань є підставою для взяття бюджетною установою зобов'язань та витрачання бюджетних коштів протягом року.

Поняття «*бюджетне зобов'язання*» регулюється Бюджетним кодексом України [7] та передбачає укладення договору, розміщення замовлення, придбання товарів, послуг, робіт тощо відповідно до затвердженого в плані бюджетного асигнування, за яким потрібно здійснити оплату протягом поточного або наступного бюджетного періоду.

Залежно від мети та суб'єкта складання кошториси можна поділити на декілька видів (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Види кошторисів, які формують бюджетні установи [авторська розробка на основі [7]]

За інформацією, представленою на рис. 1.3, бачимо, що бюджетне фінансування передбачає формування чотирьох основних видів кошторисів. Слід додати, що форми індивідуальних кошторисів відрізняються залежно від виду бюджетної установи. Відтак, при складанні індивідуальних кошторисів враховується специфіка господарської діяльності бюджетної установи (школи, дитячого садка, поліклініки тощо). Наприклад, при планування заробітної плати працівникам лікарень враховується кількість та розміри відділень, ліжко-днів, лікарів, їх стаж роботи. При планування фонду заробітної плати шкіл враховується контингент учнів, укомплектованих навчальних класів та, відповідно, розрахунок ставок на одного вчителя, доплати (за керівництво навчальними класами тощо).

Формування для бюджетних установ типового виду загальних кошторисів спрощує процес їх складання, затвердження, облік та контроль виконання. Повноваження щодо витрачання бюджетних коштів на основі загального кошторису належить головному розпоряднику. Таким розпорядником є керівник сільської, селищної, міської, районної ради або керівник бюджетної установи, яка обслуговується централізованою бухгалтерією.

Організація процесу розробки проектів кошторисів має строго регламентований характер. Особливості процедурного забезпечення цього процесу досліджувалися різними авторами, зокрема, М.В. Кладченко [25], Н.В. Ковтун [26], І.Я. Максименко [35], Ю.О. Романченко [47] та іншими. Зокрема, це питання стосовно процедур розгляду проектів кошторисів головними розпорядниками, складання проектів зведених кошторисів, формування бюджетних запитів, лімітних довідок про бюджетні асигнування тощо. Ознайомлення з позиціями дослідників засвідчило те, що загалом вони узгоджуються з положеннями, викладеними у Бюджетному кодексі [7].

Формування кошторису бюджетною установою відбувається за кожною бюджетною програмою, яка підлягає фінансуванню, окремо за спеціальним та загальним фондами. Кошторис складається бюджетною установою на наступний рік за кожною бюджетною програмою окремо – за загальним і спеціальним фондами. У кошторисі вказуються видатки, які мають бути покриті за рахунок спеціального та загального фондів, а також очікувані джерела покриття для спеціального фонду. До кошторису додається розрахунок видатків, який обґрунтовує витрачання коштів за кожним кодом економічної класифікації.

Показники видатків, які вносяться до кошторису, повинні бути обґрунтовані *розрахунками* за кожним кодом економічної класифікації. При цьому, першочергово мають бути забезпечені видатки на оплату праці, соціальні відрахування та господарські потреби бюджетної установи. Видатки на проведення капітального ремонту, розширення матеріальної бази установи тощо можна планувати тільки, якщо в бюджетній установі відсутня заборгованість та покриті так званих «захищених» статей.

Слід відзначити, що фінансування загального фонду кошторису відбувається за рахунок лише або державного, або місцевого бюджетів.

Важливу роль в управлінні фінансовими ресурсами на місцевому рівні відіграла *децентралізація*, яку було розпочато в Україні у 2014 році. Цей процес було спрямовано на розширення повноважень обласних, районних, міських, сільських та селищних рад щодо акумулювання та розпорядження доходами.

З початком децентралізації в Україні у 2014 році, місцеві бюджети стали набувати все більшого значення в управлінні фінансовими ресурсами на місцевому рівні. Фактично, від рівня виконання місцевого бюджету залежить виконання бюджетів всіх установ та організацій, які з нього фінансуються. Разом з тим, результати проведеного державного фінансового аудиту місцевих бюджетів Київської області за період 2016-2018 рр. засвідчили низку вагомих проблем у даній сфері (рис. 1.4).

Порушення, встановлені фахівцями Державної аудиторської служби України в процесі державного фінансового аудиту місцевих бюджетів Київської області за 2016-2017 роки дозволяють підсумувати, що невисокий рівень зацікавленості органів місцевого самоврядування області у мобілізації доходів та раціональному використанні майнових ресурсів не сприяє максимальному наповненню місцевих бюджетів та мінімізує фінансові можливості для задоволення першочергових соціальних потреб жителів громад.

Зокрема, при загальному виконанні доходної частини місцевих бюджетів допущено невиконання планових показників, що призвело до недоотримання протягом трьох років місцевими бюджетами Київської області майже 57,0 млн гривень. Не менш вагомими проблемами є неправильне планування та використання міжбюджетних трансфертів, що призводить до формування залишків невикористаних субвенцій. Органи місцевого самоврядування не використовують свого права на справляння збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору, не планують доходи від рентної плати за спеціалізоване використання лісових ресурсів, здійснюють видатки на другорядні цілі, не виконавши зобов'язань по захищеним статтям.

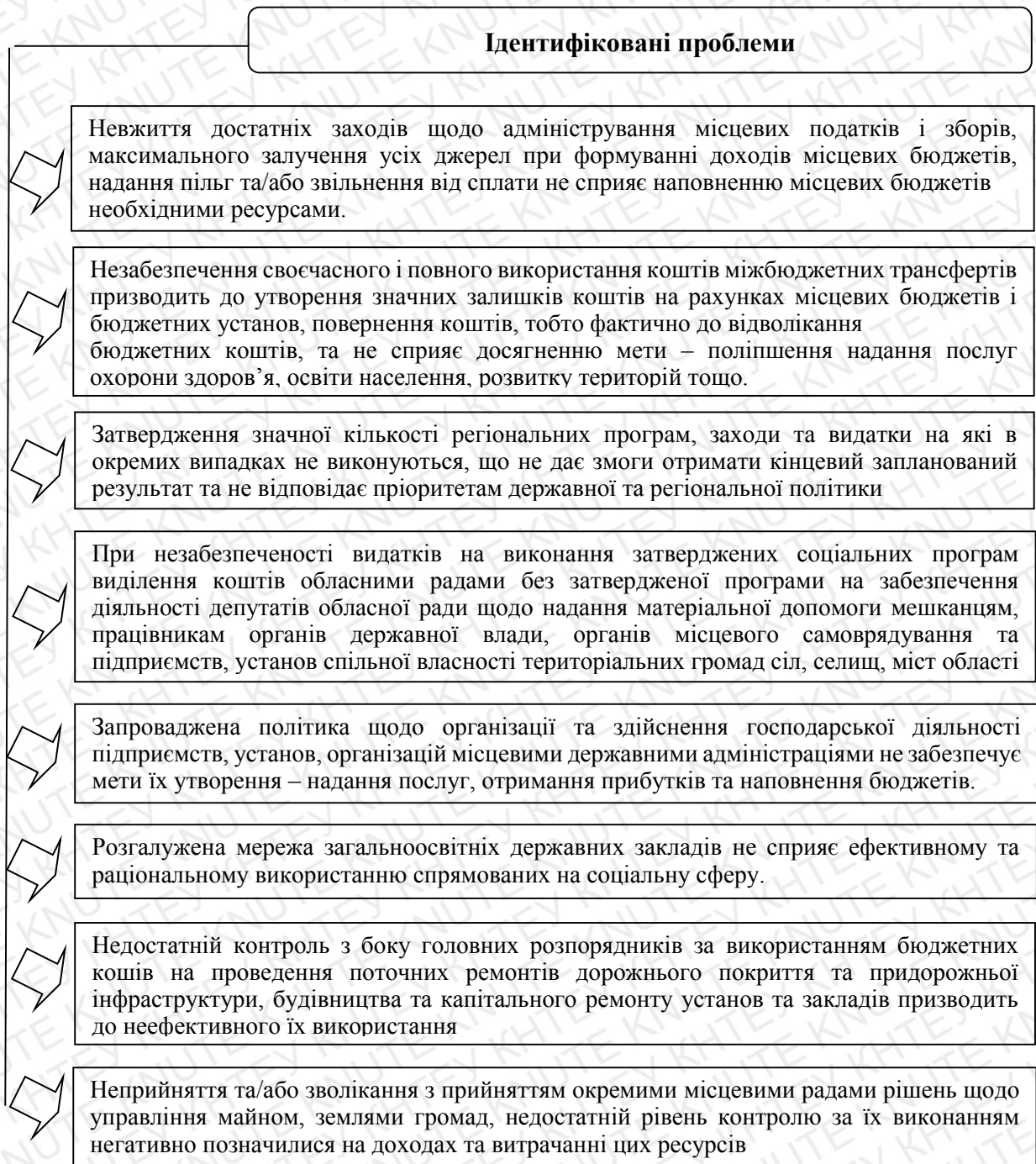


Рис. 1.4. Основні проблеми управління та контролю місцевих бюджетів в Україні [авторська розробка]

Щодо кожної групи виявлених та представлених на рис. проблем нами було запропоновано відповідні шляхи і заходи їх вирішення, результати чого викладено у дод. А. Наразі існує нагальна потреба вжиття системи заходів щодо збільшення надходжень до бюджетів адміністративно-територіальних одиниць, поліпшення якості планування дохідної частини місцевих бюджетів, підвищення ефективності контролю виконання кошторисів бюджетних установ.

1.2. Теоретичні та прикладні аспекти фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Важливим інструментом забезпечення законності та ефективності процесу складання та виконання кошторисів бюджетних установ є державний фінансовий контроль. Державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою економіки, що потребує перманентного вдосконалення і адаптації до змін господарської кон'юнктури, обумовлених постійними змінами законодавства та зростанням кількості порушень з бюджетними коштами.

Формування ефективної системи державного фінансового контролю не можливе без розуміння його теоретико-методичних засад. Дослідженням сутності, класифікації, форм, методів, методик державного фінансового контролю займалося чимало вчених, результати роботи яких знайшли відображення у наукових напрацюваннях з даної тематики. Досить часто наукові позиції щодо того чи іншого питання є розбіжними, про що можна зробити висновок, починаючи з огляду трактувань змісту поняття «контроль» (дод. Б).

Розглянувши представлені у дод. Б підходи до визначення сутності контролю, можемо зробити висновок, що всі вони мають право на існування, а відмінності між ними пояснюються акцентуванням різними авторами уваги на тих чи інших характерних рисах цього поняття. Узагальнення підходів до визначення сутності контролю наведено на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Підходи до визначення сутності поняття «контроль»

Слід зауважити, що трактування контролю як нагляду, спостереження, вимірювання та аналізу виконання планів обмежує сутність цього поняття, оскільки контроль включає в себе й багато інших методів отримання доказів. Розуміти контроль як протиставлення документальним твердженням також не зовсім вірно, адже це вказує на обов'язкову наявність порушень в них, що може не відповідати дійсності. Найчастіше, контроль визначають як певний принцип, стадію процесу або елемент (складову) системи управління. Розгляд контролю як стадії процесу управління вказує на часові обмеження цього процесу в управлінській діяльності, однак, контроль повинен здійснюватися на всіх її етапах: планування, організації, координації, обліку тощо. Вважати контроль принципом також не доречно з точки зору обмеження його сутності, адже власне і сам контроль є цілісною системою принципів, функцій, методів, об'єктів тощо.

Поділяємо думку щодо трактування змісту контролю як складової (елемента) управління. Слід конкретизувати, що з переліку елементів системи управління контроль слід відносити саме до її функцій. Узагальнивши наведені в дод. Б визначення, будемо вважати, що контроль є функцією управління, сутність якої визначається перманентним спостереженням за об'єктом контролю, ідентифікацією відхилень від встановлених параметрів та їх попередженням в майбутньому з метою формування інформаційного забезпечення системи управління суб'єктом господарювання та прийняття ефективних рішень.

Більш поглиблено зрозуміти сутність контролю дозволяє проведення його класифікації, яка передбачає виокремлення класифікаційних ознак та видів контролю. Слід відзначити, що в науковій спільноті відсутня єдина позиція щодо класифікації контролю, його видів. Це залежить, передусім, від критеріїв за якими здійснюється поділ. Найчастіше контроль диференціюють за суб'єктами проведення та сферами реалізації контрольних повноважень на державний, громадський, приватний (незалежний професійний).

У межах даного дослідження, більш детального розгляду потребує саме класифікація державного фінансового контролю, найбільш поширені ознаки та види якого нами було узагальнено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація державного фінансового контролю*

| Класифікаційні ознаки | Види державного фінансового контролю |
|---|---|
| Час здійснення контрольних дій | Попередній, поточний, наступний |
| Напрямок впливу суб'єкта на об'єкт контролю | Зовнішній, внутрішній |
| Місце проведення контролю | Камеральний, виїзний |
| Повнота охоплення об'єкта контролю | Суцільний, вибірковий |
| Характер джерел контролю | Документальний, фактичний |
| Періодичність проведення контролю | Систематичний, періодичний, одноразовий |
| Повнота охоплення питань, що перевіряються | Комплексний, тематичний, зустрічний |
| Періодичність вивчення джерел контролю | Періодичний, повторний, додатковий |
| Стадії проведення | Первинний, проміжний, остаточний |
| Спрямованість | Стратегічний, тактичний, оперативний |
| Джерела даних | Документальний, фактичний |
| Характер контрольних заходів | Плановий, раптовий |
| Регламент здійснення | Обов'язковий, за рішенням державних органів, ініціативний |
| Сфера (об'єкт) контролю | У бюджетній сфері (бюджетний); у податковій сфері (податковий); митний; у валютній сфері (валютний); у грошово-кредитній сфері; у страховій сфері; на фондовому ринку |
| Суб'єкти | Органів представницької влади, президентській, органів виконавчої влади загальної та спеціальної компетенції, регуляторів фінансових ринків |
| Технологія здійснення | Автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований |

*Джерело: складено автором

Слід зазначити, що дана класифікація втілює в собі як теоретичний, так і практичний зміст. Зокрема, поділ державного фінансового контролю за місцем проведення, напрямом впливу на об'єкт, повнотою охоплення масиву об'єкта та питань, що перевіряється, використовується в практичній діяльності контролюючих органів та регламентується законодавством.

Дослідження теоретичних засад контролю, окрім видів та ознак, має включати також розгляд форм його реалізації. Форма контролю визначається його методикою та організацією, закріплених в нормативно-правових актах. З набуттям Україною незалежності, роздержавленням економіки та появою різних форм власності окрім ревізії з'явилися й інші форми контролю (рис. 1.6).

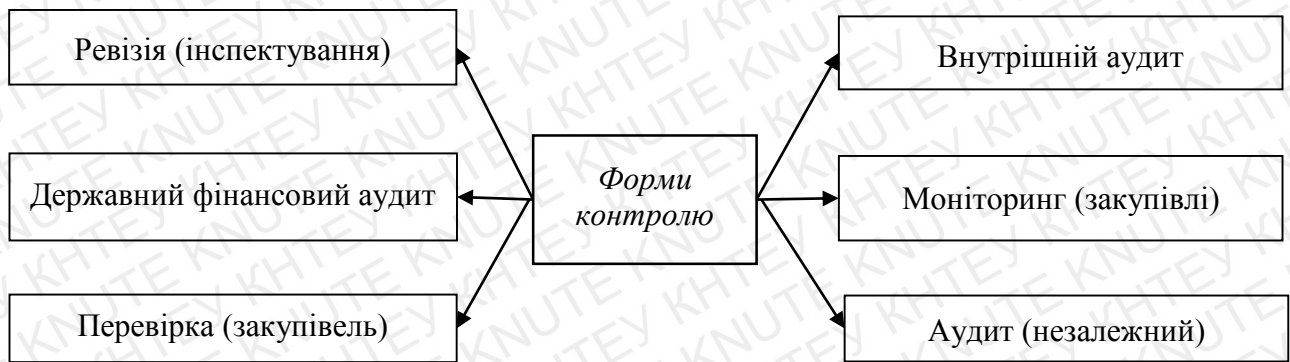


Рис. 1.6. Форми економічного контролю суб'єктів господарювання

Якщо розглядати теорію контролю з позиції системного підходу, окрім форм та видів, слід зазначити також про такі обов'язкові системотворчі елементи як суб'єкти, об'єкти, предмет, функції, методи державного фінансового контролю. Слушною вважаємо позицію, згідно з якою до складу системи контролю слід відносити також підсистему його забезпечення [15, с. 60].

Суб'єктами державного фінансового контролю є спеціально уповноважені на його реалізацію державні органи: Рахункова палата, яка здійснює зовнішній фінансовий контроль від імені Верховної ради України, та Державна аудиторська служба України (далі - ДАСУ) – орган фінансового контролю з боку виконавчої влади. Окремі функції контрольного спрямування виконують Державна казначейська служба України (далі – ДКСУ), Державна фіскальна служба України, Державна служба фінансового моніторингу України.

Немає одностайної думки і щодо визначення об'єкта та предмета державного фінансового контролю. Розуміючи предмет як шукану властивість об'єкта дослідження, вважаємо, що предметом державного фінансового контролю є визначення законності, економічності, доцільності та ефективності господарських операцій, пов'язаних з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів держави та функціонуванням господарських систем. Відповідно, об'єктом є фінансові відносини, що виникають в процесі діяльності суб'єктів господарювання, та пов'язані з мобілізацією і використанням фінансових ресурсів держави.

Узагальнення результатів дослідження дозволило представити структуру діючої системи державного фінансового контролю в Україні (рис. 1.7).

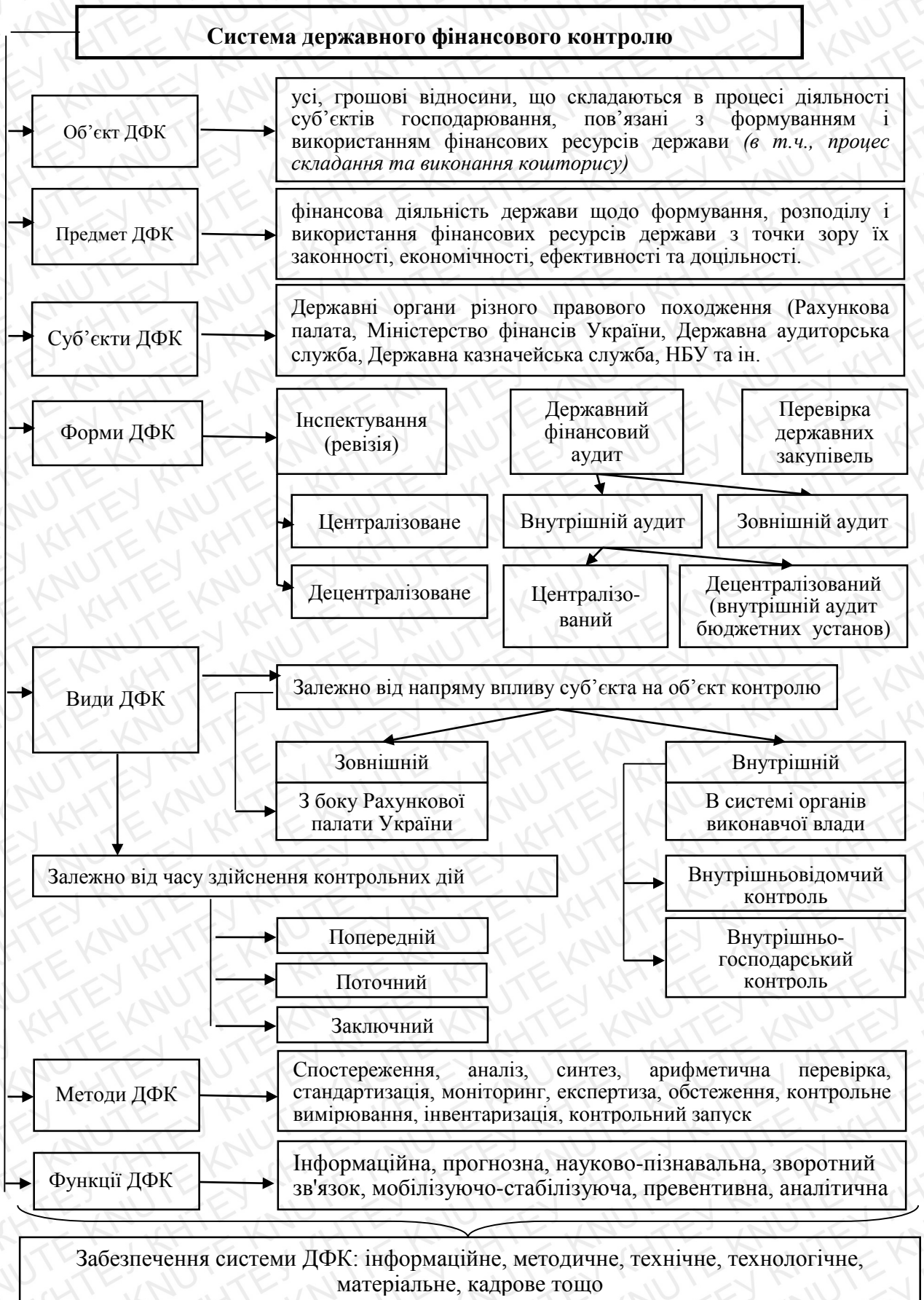


Рис. 1.7. Модель системи державного фінансового контролю в Україні

Складність та багатоаспектність фінансових відносин в державі обумовлюють значний перелік об'єктів державного фінансового контролю, які мають свої особливості. Тому, на основі вищевикладеної інформації, а також трактування змісту контролю у законодавстві [44] сформулюємо сутність, мету, завдання державного фінансового контролю виконання кошторису.

Державний фінансовий контроль виконання кошторису є процесом перевірки органом державного фінансового контролю фактичних параметрів виконання кошторису на предмет законності та ефективності використання державного чи комунального майна і коштів, інших активів, правильності ведення обліку і достовірності бюджетної і фінансової звітності.

Метою державного фінансового контролю виконання кошторису є інформаційне забезпечення системи управління щодо відповідності фактичних показників виконання кошторису плановим параметрам, вибору оптимальних напрямків забезпечення раціонального господарювання бюджетної установи, сприяння ефективному управлінню майновими та фінансовими ресурсами.

Досягнення мети *державного фінансового контролю виконання кошторису* можливе через виконання його завдань:

- встановлення фактичних параметрів виконання кошторису;
- виявлення відхилень фактичних параметрів від запланованих та затверджених у кошторисі показників;
- встановлення причин, умов невиконання показників кошторису, суб'єктів вчинення порушень та наслідків їх впливу на діяльність бюджетної установи, стан наповнення та виконання бюджетів;
- формулювання рекомендацій щодо усунення встановлених відхилень виконання кошторису бюджетної установи з метою їх недопущення у подальшій діяльності;

Таким чином, фінансовий контроль виконання кошторису є невід'ємним елементом системи державного контролю в Україні. Запропоновані визначення сутності, мети, завдань державного фінансового контролю виконання кошторису сприятимуть вдосконаленню теоретичного апарату в межах даного дослідження.

Висновки до розділу 1

Для забезпечення виконання різних адміністративних, соціальних, культурних функцій у державі функціонують бюджетні установи. До бюджетних установ відносяться органи державної та місцевої влади, органи місцевого самоврядування, а також установи і організації, які засновані ними. Діяльність бюджетних установ фінансується з державного або місцевого бюджетів. Процес бюджетного фінансування відбувається шляхом складання, затвердження та виконання кошторису.

Кошторис є основним фінансовим планом, що містить інформацію про обсяг і напрямки доходів і видатків бюджетної установи, на отримання і здійснення яких вона має повноваження на відповідний рік згідно з затвердженими бюджетними призначеннями. Бюджетне фінансування передбачає формування чотирьох основних видів кошторисів: індивідуального, загального, кошторису витрат на централізовані заходи та зведеного галузевого. Кошторис складається із загального фонду, що містить обсяг асигнувань з бюджету відповідного рівня (державного або місцевого), та спеціального фонду, який наповнюється за рахунок власних надходжень бюджетних установ.

З початком децентралізації в Україні у 2014 році, місцеві бюджети стали набувати все більшого значення в управлінні фінансовими ресурсами на місцевому рівні. Дослідивши аудиторські звіти Державної аудиторської служби України щодо перевірки місцевих бюджетів Київської області за період 2016-2018 рр. встановлено основні проблеми управління та контролю місцевих бюджетів в Україні та надано відповідні рекомендації щодо їх вирішення.

Дослідження сутності, класифікації, форм та інших характеристик державного фінансового контролю дозволило розробити модель системи державного фінансового контролю в Україні, яка базується на поєднанні основних системоутворюючих елементів. Сформульовано мету та завдання контролю виконання кошторису бюджетної установи, що сприятиме вдосконаленню теоретичних засад контролю.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

2.1. Організаційно-економічна характеристика управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації

Об'єктом для дослідження було обрано управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації (далі - Управління).

Управління є структурним підрозділом Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації, який має статус окремої юридичної особи публічного права (рис. 2.1).

Управління має самостійний баланс, рахунки в органах ДКСУ, печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, формує бюджетну та фінансову звітність. Діяльність Управління фінансується з бюджету міста Києва.

Управління є підпорядкованим голові Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації, склад апарату якої представлено у дод В. Управління підзвітне та підконтрольне Департаменту культури, Департаменту охорони культурної спадщини, Управлінню туризму та промоцій виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації), а з питань реалізації функцій державної виконавчої влади - Міністерству культури України та іншим центральним органам виконавчої влади у встановлених законом межах.

Управління у своїй діяльності керується Конституцією та чинним законодавством, наказами Міністерства культури України, рішеннями та розпорядженнями Київської міської голови, розпорядженнями Київської міської ради, розпорядженнями Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації, іншими нормативно-правовими актами, а також Положенням про управління культури, туризму та охорони культурної спадщини (дод. Г).

Управління знаходиться за адресою: м. Київ, просп. Голосіївський, 42.



Рис. 2.1. Управління, відділи та інші структурні підрозділи Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації [авторська розробка]

Управління очолює начальник, який призначається на посаду і звільняється з посади у порядку, встановленому чинним законодавством. Він також має заступника, який призначається в порядку, визначеному законодавством. До повноважень начальника управління належить низка важливих функцій, пов'язаних із забезпеченням процесу фінансування Управління. Зокрема, він подає на затвердження голови Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації проекти кошторису та штатного розпису Управління в межах визначеної граничної чисельності та фонду оплати праці його працівників. Начальник також подає на затвердження заступнику голови Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації за напрямком діяльності проекти кошторисів, підпорядкованих управлінню закладів. Затверджує штатні розписи підпорядкованих Управлінню закладів в межах визначеної граничної чисельності та фонду оплати праці їх працівників.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, начальник Управління уповноважений на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, здійснення видатків з бюджету у межах затверджених кошторисів, розпорядження коштами в межах затверджених кошторисів Управління та підпорядкованих йому закладів, укладення від імені Управління договорів.

На Управління покладено обов'язки щодо виконання низки важливих функцій в Голосіївському районі м. Києва, основні з яких наведено на рис. 2.2.

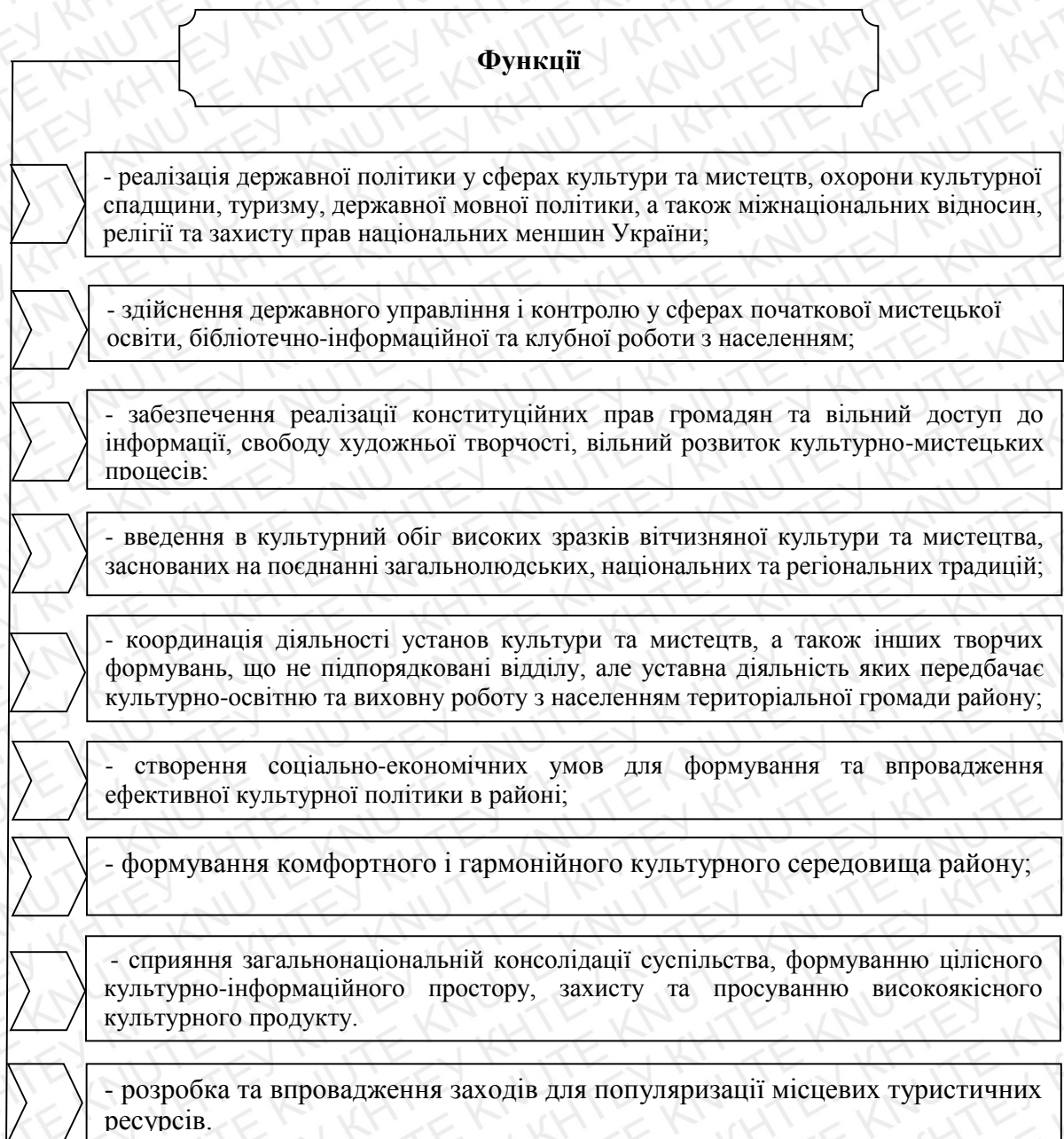


Рис. 2.2. Основні функції управління культури, туризму та охорони культурної спадщини [авторська розробка]

Для виконання зазначених функцій та завдань Управління має у своєму розпорядженні рухоме та нерухоме майно. Майно Управління та підпорядкованих йому закладів є комунальною власністю територіальної громади міста Києва закріплене за ним на праві оперативного управління. Матеріально-технічну базу Управління складають основні фонди й обігові кошти, а також інші матеріальні цінності та фінансові ресурси.

Динаміку ресурсного забезпечення Управління за період 2014-2018 рр. наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Динаміка ресурсного забезпечення Управління за 2014-2018 рр.

грн

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|-------------|--|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|--------------|----------------|--------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| I. | Нефінансові активи, всього | 12921174 | 14463354 | 14055930 | 1134756 | 8,8 | -407424 | -3,2 |
| 1.1 | Основні засоби | 11203888 | 14456688 | 14049264 | 2845376 | 25,4 | -407424 | -3,6 |
| 1.2 | Нематеріальні активи | 6666 | 6666 | 6666 | 0 | 0,0 | 0 | 0,0 |
| 1.3 | Інші необоротні матеріальні активи | 1710620 | 0 | 0 | -1710620 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| II. | Фінансові активи | 428870 | 592212 | 1478101 | 1049231 | 244,7 | 885889 | 206,6 |
| 2.1 | Поточна ДЗ за розрахунками: за надані послуги | 0 | 0 | 335 | 335 | - | 335 | - |
| 2.2 | ДЗ за розрахунками: - із соціального страхування | 0 | 0 | 38497 | 38497 | - | 38497 | - |
| 2.3 | - із податків і зборів | 188 | 0 | 0 | -188 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 2.4 | - за спеціальними видами платежів | 7970 | 0 | 0 | -7970 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 2.5 | Інша поточна ДЗ | 199972 | 455 | 0 | -199972 | -100,0 | -455 | -0,2 |
| 2.6 | Грошові кошти та їх еквіваленти (у Казначействі) | 220740 | 591757 | 1439269 | 1218529 | 552,0 | 847512 | 383,9 |
| III. | Витрати майбутніх періодів | 0 | 33839 | 41750 | 41750 | - | 7911 | - |
| | АКТИВИ, всього | 13170044 | 15089405 | 15575781 | 2405737 | 18,3 | 486376 | 3,7 |

*Умовне позначення: ДЗ – дебіторська заборгованість

Джерело: складено за даними дод. Д.1, К.1, Л.1

На основі аналізу динаміки ресурсного забезпечення Управління за 2014-2018 рр. можемо зробити висновок про загальну тенденцію до зростання його

обсягу протягом останніх 5 років. Так, вартість ресурсів бюджетної установи у 2018 р. порівняно з 2014 р. збільшилася на 2405737 грн (18,3%), в тому числі, за останній рік – на 486376 грн (3,7%). Такий приріст не є суттєвим, особливо, враховуючи знецінення національної валюти більше ніж у три рази протягом аналізованого періоду, однак, все ж засвідчує позитивну зміну.

Ресурсне забезпечення Управління складають фінансові, нефінансові активи, обсяг яких зростає, та витрати майбутніх періодів (рис. 2.3).



Рис.2.3. Динаміка обсягу активів Управління у 2014-2018 рр.

Нефінансові активи бюджетної установи мають досить обмежену видову структуру та представлені основними засобами, нематеріальними активами та іншими необоротними активами. Позитивний приріст за статтею «основні засоби», вартість яких збільшилася на 1134756 грн (25,4%) у 2018 р. порівняно з 2014 р., свідчить про те, що установою здійснювалися капітальні видатки на розширення матеріальної бази або її модернізацію. За останній рік обсяг основних засобів установи зменшився на 3,6% через нарахування амортизації.

Фінансові активи Управління також представлені тільки кількома статтями: дебіторською заборгованістю за розрахунками (за видами) та грошовими коштами на рахунках Казначейства. Кошти на рахунках в казначействі за 2014-2018 рр. зросли на 1218529 грн (552%), зокрема, тільки за

2017-2018 рр. – на 847512 грн (383,9%), що пояснюється збільшенням бюджетних асигнувань та доходів спецфонду Управління.

Ресурсне забезпечення Управління утворюється за рахунок відповідних джерел формування активів, динаміку яких за 2014-2018 рр. наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка капіталу та зобов'язань Управління за 2014-2018 рр.*

грн

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|------------|--|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|--------------|---------------|------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| I. | Власний капітал та фінансовий результат, всього | 12594434 | 15054809 | 15503197 | 2908763 | 23,1 | 448388 | 3,6 |
| 1.1 | Внесений капітал | 12921174 | 15206745 | 15924104 | 3002930 | 23,2 | 717359 | 5,6 |
| 1.2 | Фінансовий результат | -326740 | -151936 | -420907 | -94167 | 28,8 | -268971 | 82,3 |
| II. | Зобов'язання, всього | 697736 | 34596 | 72584 | -625152 | -89,6 | 37988 | 5,4 |
| 2.1 | Поточні зобов'язання - за платежами до бюджету | 0 | 0 | 7507 | 7507 | - | 7507 | - |
| 2.2 | - з постачальниками за товари, роботи, послуги | 651824 | 0 | 0 | -651824 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 2.3 | - за розрахунками з оплати праці | 0 | 0 | 30990 | 30990 | - | 30990 | - |
| 2.4 | - за спеціальними видами платежів | 25940 | 0 | 0 | -25940 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 2.5 | Інші поточні зобов'язання | 19972 | 34596 | 34087 | 14115 | 70,7 | -509 | -2,5 |
| | ПАСИВИ, всього | 13170044 | 15089405 | 15575781 | 2405737 | 18,3 | 486376 | 3,7 |

Джерело: складено за даними дод. Д.1, К.1, Л.1

Основу пасивів Управління складає власний капітал бюджетної установи, обсяг якого за 2014-2018 рр. збільшився на 2908763 грн (23,1%), зокрема, за 2014-2018 рр. – на 448388 грн (3,6%). Фінансування Управління здійснюється за рахунок асигнувань з місцевого бюджету міста Києва, що надходять до загального фонду кошторису та власних доходів установи від надання послуг.

Довгострокових зобов'язань і забезпечень Управління не має. Поточні зобов'язання у складі пасивів є результатом появи поточної заборгованості бюджетної установи за розрахунками з постачальниками, по заробітні платі, за платежами до бюджету. При цьому, позитивним є зменшення загального обсягу

зобов'язань протягом 2014-2018 рр. на 625152 грн (-89,6%). Це переважною мірою обумовлено погашенням бюджетною установою заборгованості перед контрагентами за придбані товари та послуги. Натомість у 2018 р. порівняно з 2014 р. спостерігаємо незначний приріст цього показника: на 5,4%. Загалом, за результатами аналізу можна зробити висновок, що у бюджетної установи немає суттєвих несприятливих тенденцій в частині формування пасивів.

Особливістю бюджетних установ, яка відрізняє їх від інших підприємств та організацій, є неприбутковий характер їхньої діяльності. Це означає, що при формуванні кошторису бюджетних установ обсяг доходів планується таким чином, щоб у результаті він максимально наближався до обсягу запланованих витратків. Невикористані протягом бюджетного періоду кошти підлягають поверненню до бюджету, з якого було отримано асигнування.

Аналіз динаміки доходів та витрат Управління за 2014-2018 рр. засвідчив зростання їх обсягу – на 33477383 грн (131%) та на 34219899 грн (136,3%) відповідно (дод. Р.1).

Наслідком перевищення темпу зростання витрат бюджетної установи над витратками є поява дефіциту бюджету Установи, який набув значення від 448866 грн у 2014 р. до 293650 грн у 2018 р. та відповідно скоротився на 155216 грн (- 34,6%), що оцінюємо позитивно (рис. 2.4).

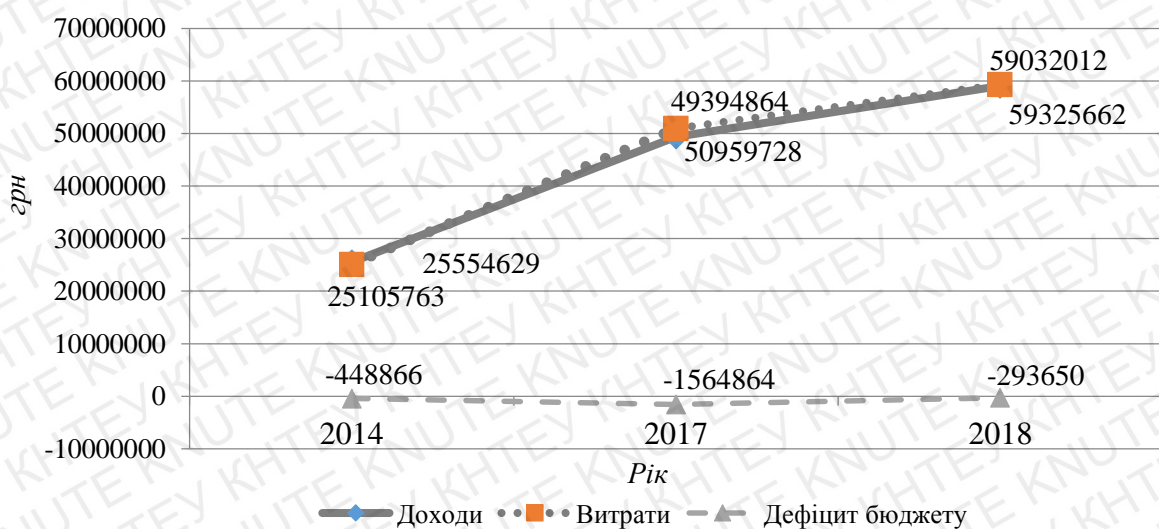


Рис. 2.4. Обсяг доходів, витрат та дефіциту бюджету Управління у 2014-2018 рр.

Для забезпечення фінансової дисципліни та дотримання законодавства щодо різних аспектів фінансово-господарської діяльності Управління проводяться внутрішній та зовнішній контроль. Внутрішній контроль здійснюється Київською міською радою. Мінімум раз на рік, а також в інших випадках, передбачених законодавством, бюджетну та фінансову звітність Управління підтверджує ревізійна комісія, яка проводить інвентаризацію та перевіряє інші аспекти фінансово-господарської діяльності. На нашу думку, такого контролю не достатньо, адже він має чітко виражений ретроспективний характер та не спрямований на попередження порушень.

Зовнішній контроль діяльності Управління може здійснюватися органами ДАСУ. Однак, протягом аналізованого періоду Управління не було обране об'єктом перевірки з боку цього контролюючого органу. Неприятливим аспектом у діяльності Управління, зокрема, в частині виконання кошторису, є те, що вона не перевірялася на предмет законності, доцільності та ефективності у межах державного фінансового аудиту.

Основна проблема у діяльності Управління, як і більшості бюджетних установ, полягає в обмеженні фінансування та потребі економії ресурсів. Напрямок покращення ситуації, на нашу думку, є збільшення власних доходів бюджетної установи.

Додатковими джерелами власних доходів для Управління можуть бути надходження від орендної плати комунального майна та розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах за умови відміни тимчасової заборони на це. Слід зазначити, що з січня 2019 і до кінця поточного року Кабміном заборонено розміщувати кошти місцевих бюджетів на депозитах, хоча це було суттєвим джерелом покриття витрат установ, особливо, коли кошти тривалий час зберігаються на рахунках в Казначействі та не беруть участі в обороті (наприклад, через тривалий тендер). Тим більше, що кошти, внесені на депозит в державному банку установи можуть дуже швидко повертати. Тому, на нашу думку, доцільною є не заборона депозитів, а контроль за відсутністю зловживань ними, відсутності заборгованості установ по захищеним статтям видатків.

2.2. Інформаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Проведення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи потребує належного інформаційного забезпечення, яке включає зовнішні та внутрішні джерела даних та відображає якісні та кількісні характеристики об'єкта дослідження.

Створення зовнішньої та внутрішньої інформації для цілей фінансового контролю виконання кошторису є процесом перманентного цілеспрямованого підбору інформаційних показників, необхідних для здійснення контролю та прийняття управлінських рішень, забезпечення законності формування та пошуку шляхів оптимізації доходів і витрат бюджетної установи.

Дослідження інформаційного забезпечення фінансового контролю виконання кошторису дозволило виділити джерела його формування (рис. 2.5).

Для проведення фінансового контролю виконання кошторису Управління використовуються планово-прогнозні, обліково-звітні, нормативно-правові, статистичні та довідкові дані.

Аналіз нормативно-правової інформації має важливе значення, адже процес бюджетного фінансування, складання та затвердження кошторису Управління суворо регламентується законодавством. Нормативно-правові акти, які регламентують проведення державного фінансового контролю виконання кошторису Управління згруповано та представлено у дод. Р.2. Як бачимо, державним аудиторам слід керуватися як законодавством, яке регулює організацію та методику контролю, так і нормативно-правовими актами, які визначають правила складання, затвердження та виконання кошторису бюджетної установи.

Статистичні та довідкові дані включають в себе дані Державної служби статистики України, довідкові дані щодо фінансування та показників діяльності бюджетних установ тощо. Така інформація може використовуватися, наприклад, при застосуванні аналітичних процедур у фінансовому контролі.



Рис. 2.5. Інформаційне забезпечення фінансового контролю виконання кошторису Управління [авторська розробка]

Основними джерелами формування внутрішньої інформації є планово-прогнозні та обліково-звітні дані. Першу групу даних державний аудитор отримує з різних видів планів, які затверджені до виконання в Управлінні, а також може формувати самостійно (моделювання прогнозової інформації). Обліково-звітні дані складають найбільш суттєву за масштабами дослідження складову інформаційного забезпечення фінансового контролю виконання

кошторису Управління. Вони включають первинні документи, меморіальні ордери, бюджетну та фінансову звітність, розрахунки кошторису тощо.

Ведення бухгалтерського обліку діяльності Управління здійснюється централізованою бухгалтерією відповідно до затвердженого Положення про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику (дод. М.1). Управління є бюджетною установою, тому форма організації бухгалтерського обліку в ньому – меморіально-ордерна з використанням програмного комплексу.

В бухгалтерському обліку використовується робочий план рахунків Управління (дод. М.2). У разі потреби вводяться нові субрахунки із збереженням кодів рахунків, затвердженим наказом.

З метою забезпечення збереження матеріальних цінностей в Управлінні укладаються договори з матеріально-відповідальними особами.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності постійно діючою інвентаризаційною комісією Управління проводиться інвентаризація основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, інших статей балансу.

Для прийняття, передачі (переміщення) майна та оформлення документації в Управлінні створено відповідну комісію та затверджено її склад. Організація має розрахунково-касове обслуговування в органах ДКСУ, веде бухгалтерський облік та складає звітність відповідно до правил та форм, встановлених ДКСУ.

Збір державним аудитором доказів щодо достовірності та законності виконання кошторису Управління потребує перевірки відповідних документів.

Постановою Кабміну №57 від 28.01.2002 «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» затверджено форми документів, які використовуються при виконанні бюджету та, відповідно, перевіряються державним аудитором у межах контролю виконання кошторису. Відповідно до зазначеної Постанови Управління формуються такі документи:
- кошторис (дод. З.3, К.3, Л.3);

- план асигнувань загального фонду бюджету (дод. Н.1);
- лімітна довідка про бюджетні асигнування (дод. Н.2);
- зведений кошторис (дод. Д.3, Ж.3);
- зведення показників спеціального фонду кошторису (дод. Н.3);
- розрахунок до кошторису (дод. Н.4);
- штатний розпис бюджетної установи (дод. П).

Окрім того, відповідно до Інструкції про складання і виконання розпису Державного бюджету України №57, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2002, Управлінням у разі потреби складаються такі довідки:

- про зміни річного розпису бюджету (кошторису);
- про зміни помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету (плану асигнувань із загального фонду);
- про зміни до щомісячного розпису повернення кредитів до загального фонду бюджету;
- про зміни до щомісячного розпису доходів загального фонду бюджету;
- про зміни до щомісячного розпису фінансування загального фонду бюджету;
- про зміни до щомісячного розпису спеціального фонду бюджету;
- реєстр довідок про внесення змін до розпису Державного бюджету України;
- про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства.

Зміни до кошторисів і планів асигнувань вносять тільки після внесення змін до річного розпису асигнувань бюджету, щомісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету та бюджетного розпису.

Кошторис складається Управлінням на наступний бюджетний рік за кожною бюджетною програмою окремо за загальним і спеціальним фондами. Одночасно з кошторисом Управління складається план асигнувань за кожною бюджетною програмою. Показники видатків, які вносять до кошторису Управління, обґрунтовуються розрахунками за кожним кодом економічної класифікації.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування є документом, що містить бюджетні призначення на рік і їх щомісячний розпис.

Штатний розпис Управління затверджують водночас із кошторисом у межах ліміту бюджетних асигнувань та граничної чисельності за обома фондами.

Зведений кошторис складає головний розпорядник складає у двох примірниках за кожною бюджетною програмою. Таке ж сама процедура відбувається щодо зведеного плану асигнувань. Зведення показників спеціального фонду кошторису складається за повною економічною класифікацією за доходами та видатками кошторису.

Отже, при здійсненні контролю виконання кошторису Управління використовується значний масив інформації різних джерел походження. Представлена схема інформаційного забезпечення контролю поглибить розуміння аудиторами інформаційно-правового підґрунтя дослідження.

Висновки до розділу 2

На основі дослідження організаційної характеристики Управління було висвітлено його місце та функціональне призначення у структурі Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації. Проаналізовано зміну активів Управління за 2014-2018 рр., обсяг яких зростає. Ресурсне забезпечення Управління складають фінансові, нефінансові активи, витрати майбутніх періодів. Пасиви Управління сформовані, переважно, власним капіталом, обсяг якого за 2014-2018 рр. збільшився на 23,1%. Аналіз динаміки доходів та витрат Управління за 2014-2018 рр. засвідчив зростання їх обсягу – на 131% та на 136,3% відповідно. Дефіцит бюджету Установи за 2014-2018 рр. скоротився на 34,6%. Протягом 2014-2018 рр. державний аудит виконання кошторису Управління не проводився, що є несприятливим явищем з точки зору забезпечення законності, доцільності та ефективності цього процесу.

Розроблено схему інформаційного забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи, що включає чотири основні блоки та сприятиме більш раціональній підготовці до контрольного заходу.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

3.1. Організація фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

Для ефективного здійснення контролю виконання кошторису бюджетної установи передусім має значення раціональна організація контрольного заходу. Якісна підготовка до контрольного заходу дозволяє зосередити необхідні трудові, матеріальні та фінансові ресурси, мінімізувати ризики помилок та забезпечити дотримання принципів контролю під час його реалізації.

Як вже було зазначено, центральним органом виконавчої влади, який забезпечує реалізацію політики в сфері державного фінансового контролю в Україні є ДАСУ. Перелік функцій цього державного органу визначено ст. 113 Бюджетного кодексу [7] та Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [44], що узагальнено в дод. С. Як бачимо з інформації дод. С, здійснення державного фінансового контролю (аудиту) місцевих бюджетів, перевірки законності та ефективності виконання кошторисів бюджетних установ є одним із напрямків діяльності ДАСУ.

Відповідно до Закону [44] ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль у формі інспектування (ревізії), державного фінансового аудиту, моніторингу закупівлі та перевірок публічних закупівель. Кожна з зазначених форм контролю є важливим інструментом одержання інформації щодо параметрів об'єкта дослідження. Традиційною для України формою контролю ще з радянських часів є ревізія, у межах якої досліджується законність та цільове використання коштів бюджету. Європейський напрямок розвитку України обумовив удосконалення законодавства в сфері фінансового контролю відповідно до європейського зразка, одним із наслідків чого було запровадження у вітчизняну практику державного фінансового аудиту, який має суттєві відмінності від ревізії (дод. Т).

Проведене порівняння цих форм контролю, вказує на те, що державний аудит більшою мірою, ніж ревізія спрямований на попередження порушень та мінімізацію можливостей їх вчинення в майбутньому. Натомість ревізійна робота зосереджується на виявленні порушень та винних у їх вчиненні осіб.

Максимальну реалізацію корисного ефекту від проведення такої форми контролю як державний фінансовий аудит стримує низка проблем теоретичного, методологічного та організаційно-правового характеру, зміст та можливі напрямки вирішення яких представлено у дод. У.

В процесі дослідження нами було встановлено, що проблеми управління та контролю місцевих бюджетів та, відповідно, виконання кошторисів, полягають не лише у незаконному та нецільовому витрачанні коштів, але й в неефективному управлінні ними. Зважаючи на те, що питання ефективності використання бюджетних коштів досліджується тільки у межах державного фінансового аудиту, у даному дослідженні вважаємо за доцільне зосередити увагу саме на цій формі державного фінансового контролю.

Поняття *державного фінансового аудиту місцевих бюджетів* унормоване Постановою [40] та в повній мірі корелюється з визначенням державного фінансового аудиту, викладеним в Законі про основні засади державного фінансового контролю в Україні [44]. Ключовим предметом перевірки при цьому є законність, ефективність витрачання фінансових ресурсів з місцевого бюджету.

Невід'ємною складовою державного аудиту місцевого бюджету є перевірка виконання основного планового документу бюджетних установ - кошторису. Зважаючи на те, що Управління утримується за рахунок коштів бюджету м. Києва, фактично перевірка виконання кошторису цієї бюджетної установи буде елементом контролю за коштами місцевого бюджету м. Києва. Тому, в частині організації контролю виконання кошторису Управління будемо керуватися Порядком проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів [40]. Відповідно до цієї постанови можна виділити наступні етапи організації державного аудиту виконання кошторису Управління (рис. 3.1).

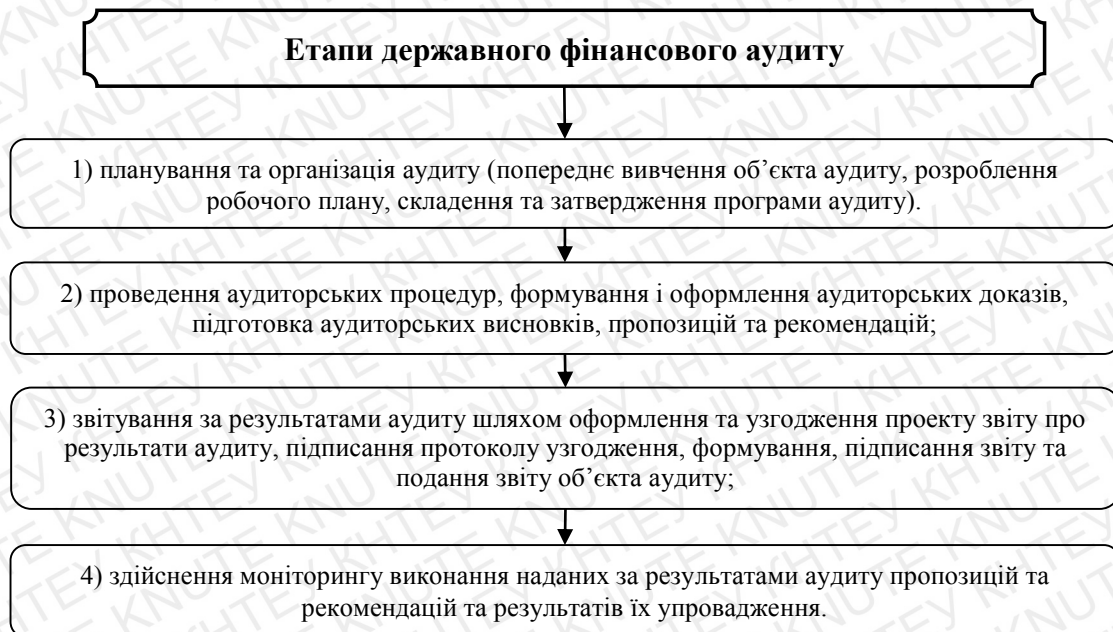


Рис. 3.1. Етапи державного фінансового аудиту виконання кошторису бюджетної установи [авторська розробка на основі [40]]

Державний фінансовий аудит виконання кошторису здійснюється згідно з планом заходів ДАСУ. Тривалість проведення державного фінансового аудиту не повинна перевищувати 90 робочих днів. Перед початком аудиту на кожного контролера оформляється направлення у двох примірниках, які підписує керівник органу ДАСУ. Начальник Управління зобов'язаний забезпечити необхідні для проведення аудиту умови, надавати потрібні аудитору документи.

Важливим завданням, який варто виконати на етапі організації державного аудиту виконання кошторису Управління є підготовка плану та програми контрольного заходу. Для того, щоб якісно скласти програму контролю аудитором детально аналізуються ризики у діяльності Управління, які можуть негативно вплинути на виконання кошторису. В процесі оцінки ризиків та розробки на основі одержаних результатів програми контролю державному аудитору слід керуватися критеріями оцінки ризиків, встановлених для бюджетних установ та організацій (дод. Ф).

У табл. 3.1 наведено основні елементи програми державного фінансового аудиту виконання кошторису бюджетної установи, яка включає питання аудиту, процедури, докази та обсяг перевірки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні елементи програми державного фінансового аудиту виконання кошторису бюджетної установи

| № пор. | Питання аудиту | Аудиторські процедури | Аудиторські докази | Обсяг перевірки |
|--------|--|---|--|-----------------|
| 1. | Стан усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми перевітками | Перевірка, опитування та підтвердження | Акти ревізії, аудиторські звіти, журнал перевірок | Суцільний |
| 2. | Оцінка порядку складання та затвердження кошторису, загального стану виконання кошторису | Підрахунок, аналітичні процедури | Кошторис, Довідка про асигнування, бюджетна і фінансова звітність | Суцільний |
| 3. | Оцінка ведення касових операцій. | Спостереження, опитування та підтвердження, перевірка, інвентаризація | Договори про МВ, п/в касові ордери, звіти касира, м/о | Суцільний |
| 4. | Оцінка здійснення операцій на реєстраційних рахунках | Опитування та підтвердження, спостереження, перевірка | Виписки ДКСУ | Суцільний |
| 5. | Оцінка діяльності щодо надання платних послуг дозвільної системи | Підрахунок, аналітичні процедури, перевірка, зустрічна звірка | Договори з контрагентами, виписки казначейства, платіжні доручення | Вибірковий |
| 6. | Достовірність дебіт. і кредит. заборгованості | Підрахунок, аналітичні процедури, перевірка, зустрічна звірка | Договори з контрагентами, виписки казначейства, платіжні доручення, акти виконаних робіт | Вибірковий |
| 7. | Оцінка правильності застосування процедур при закупівлі товарів, робіт і послуг | Перевірка | План асигнування, довідка про внесення змін до кошторису, виписка Казначейства | Суцільний |
| 8. | Оцінка ведення бухгалтерського обліку | Опитування та аналітичні процедури, перевірка, спостереження | Наказ про обл. політику, Головна книга, фінансова та бюджетна звітність | - |

Після завершення збору доказів державні аудитори разом із начальником Управління мають обговорити та узгодити проект звіту та скласти протокол узгодження. Одночасно з обговоренням та узгодженням проекту аудиторського звіту начальником Управління разом з керівником аудиторської групи підписують протокол узгодження в двох примірниках. Начальник Управління повинен забезпечити виконання пропозицій, представлених у звіті.

По завершенню аудиту виконання кошторису орган ДАСУ проводить моніторинг стану виконання рекомендацій, представлених у звіті.

На основі вищевикладеного, організацію процесу державного фінансового аудиту виконання кошторису Управління пропонуємо представити у вигляді відповідної схеми (рис. 3.2).

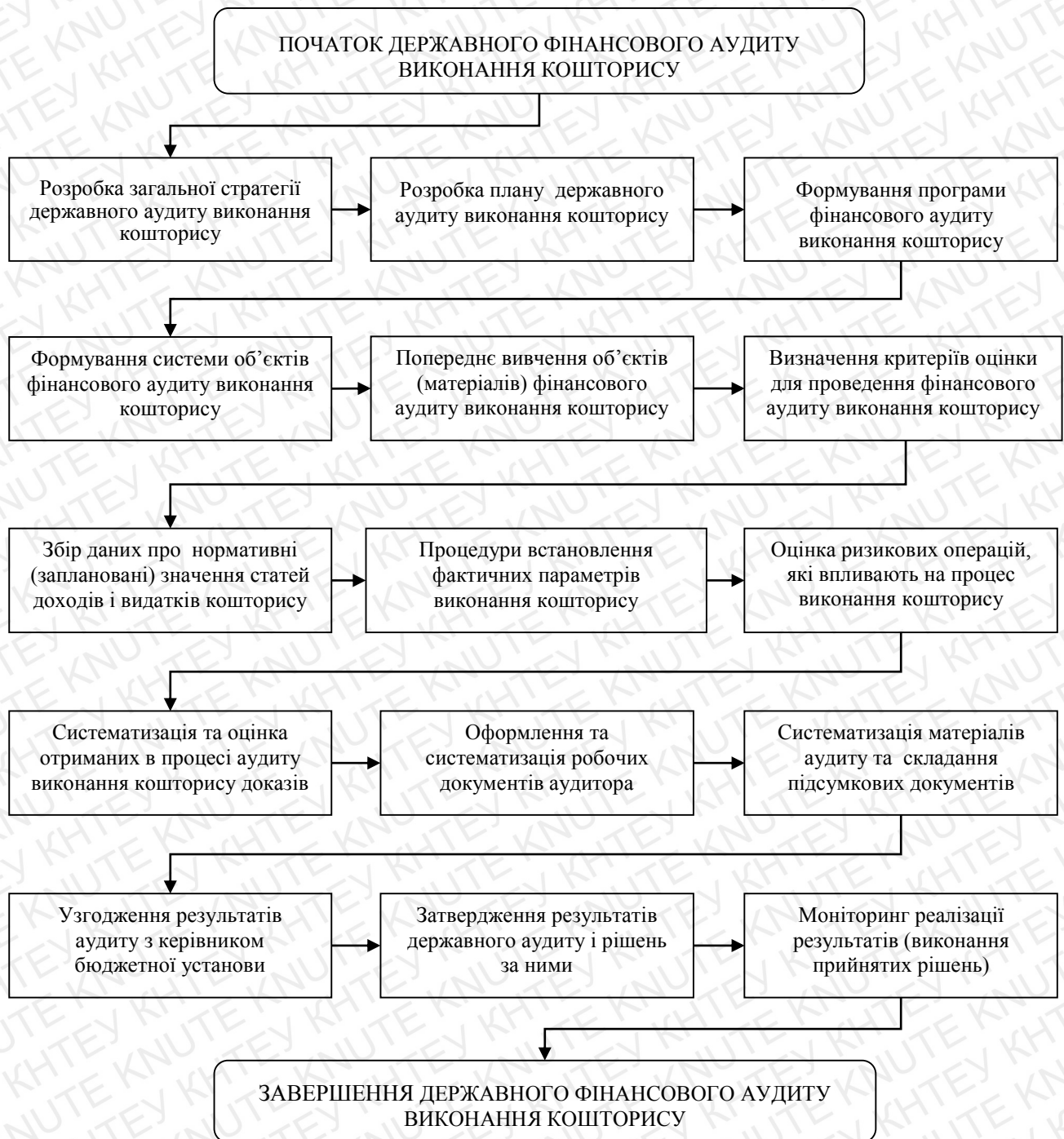


Рис. 3.2. Схема організації державного фінансового аудиту виконання кошторису Управління [авторська розробка]

Основні напрями вдосконалення організації аудиту виконання кошторису Управління вбачаємо у здійсненні контрольних процедур аудиту з використанням прогресивних інформаційних комп'ютерних технологій; раціональному розподілі робочого часу аудиторів та залучених спеціалістів для належного попереднього ознайомлення з матеріалами об'єкта, складання програми та плану аудиту виконання кошторису бюджетної установи.

3.2. Методика фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи та пропозиції щодо її вдосконалення

Методика фінансового контролю є сукупністю інструментів, методів, процедур, застосування яких у визначеній комбінації та послідовності дозволяє зібрати інформацію щодо фактичних параметрів об'єкта перевірки та на основі їх порівняння з плановими (еталонними) показниками сформулювати висновок про законність та ефективність господарських операцій.

Реалізація методики фінансового контролю вимагає значних розумових зусиль з боку державних аудиторів та контролерів, адже, від того, на скільки раціонально будуть обрані та застосовані контрольні процедури залежить якість одержаних доказів та, відповідно, адекватність сформованих висновків.

У межах методичної стадії фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи державним аудитором виконуються контрольні процедури стосовно ризикових сфер, господарських операцій, документального забезпечення законності та ефективності витрачання коштів у межах затвердженого кошторису. За потреби вносяться зміни до програми контролю.

Головними елементами, які вивчатимуться при перевірці виконання кошторису Управління є такі його складові як доходи і витрати, а також відповідність законодавству пов'язаних з ними господарських операцій. Вивчення цих об'єктів та збір необхідної доказової інформації здійснюється державним аудитором шляхом застосування процедур фінансового контролю.

Процедура фінансового контролю (аудиту) – це упорядкована послідовність дій державного аудитора, що дозволяє йому зібрати необхідні документальні та фактичні докази на певному проміжку контрольного процесу.

Ознайомившись з видами та характеристикою процедур фінансового контролю, які виділяються у фаховій літературі, можна зробити висновок, що процедури державного контролю (інспектування, аудиту) не мають суттєвих відмінностей від процедур отримання доказів в незалежному професійному аудиті. Їх також можуть визначати як методи або методичні прийоми контролю.

У табл. 3.2 представлено перелік процедур, які доцільно застосовувати у межах фінансового контролю виконання кошторису Управління (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Процедури фінансового контролю виконання кошторису Управління

| № пор. | Назва процедури контролю | Сутність процедури контролю |
|--------|--|---|
| 1. | Перевірка | Перевірка складається із вивчення бухгалтерських регістрів, документів чи матеріальних активів. Залежно від предмету дослідження перевірка включає перевірку документів за формальними ознаками; перевірку за змістом; нормативно-правову перевірку документів. |
| 2. | Спостереження | Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами. |
| 3. | Опитування та підтвердження | Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від персоналу установи чи за її межами. Підтвердження є отриманням підтверджень інформації, яка міститься в облікових регістрах. |
| 4. | Підрахунок (арифметична перевірка) | Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і регістрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків. |
| 5. | Аналітичні процедури | Передбачають аналіз показників і співвідношень, включаючи дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій пов'язаній інформації або відхиляються від очікуваних показників. |
| 6. | Зустрічна звірка | Цей прийом дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування матеріальних цінностей в бюджетній установі, одержаних від постачальників або з оптових баз. |
| 7. | Економічна оцінка господарських операцій | Аналіз обґрунтованості та раціональності здійснення господарських операцій щодо одержання доходів та здійснення витрат бюджетної установи. |

Перевірка документів щодо виконання кошторису за формальними ознаками передбачає одержання державним аудитором впевненості щодо: точності заповнення бланків документів; своєчасності формування документа; існування всіх обов'язкових реквізитів.

Перевірка документів за змістом здійснюється після того, як вони досліджені за формальними ознаками. Прикладом є аналіз правильності віднесення витрат з ремонту на поточні чи капітальні видатки Управління.

Підрахунок (арифметична перевірка) включає розрахунок державним аудитором сум, вказаних у документах, які підтверджують використання коштів чи взяття бюджетних зобов'язань, з метою підтвердження їх правильності.

Перевірка документів щодо відповідності витрат затвердженому кошторису Управління здійснюється державним аудитором також в частині відповідності нормативам чи планам (співставлення фактичних витрат з калькуляційними розрахунками, з розрахунками до кошторису, з встановленими нормативами).

Економічна оцінка виконання кошторису Управління передбачає аналіз та оцінку господарських операцій щодо мобілізації доходів та формування витрат бюджетної установи на предмет їх обґрунтованості та раціональності здійснення. Державний аудитор перевіряє проведені Управлінням платежі, договори з контрагентами на предмет того, чи немає серед одержувачів бюджетних коштів фіктивних або не працюючих підприємств. Такі порушення, як було встановлено аудитором ДАСУ під час перевірки місцевих бюджетів, є досить поширеними, коли створені органами місцевої влади підприємства та організації фактично не працюють, не виконують своїй функцій, однак, при цьому фінансуються.

Порівняння фактичних видатків Управління із сумами асигнувань, із обсягами касових видатків, має включати встановлення причин відхилень, обставин, за яких була допущене порушення, та розробку превентивних заходів.

Опитування адміністрації та працівників Управління може здійснюватися державним аудитором як в усній, так і в письмовій формах для отримання пояснення та уточнення інформації щодо об'єкта перевірки. Наприклад, здійснення анкетування для оцінки системи внутрішнього контролю Управління.

Зустрічна звірка як процедура фінансового контролю дає можливість шляхом співставлення різних примірників одного і того ж документу (договорів, угод) виявити фіктивні документи, викривлення інформації в обліку, які обумовили незаконне витрачання коштів Управління.

При перевірці виконання кошторису Управління державний аудитор має право отримувати від установи документи для проведення камеральної перевірки, здійснювати контрольні обміри робіт, інвентаризацію активів, на придбання яких в кошторисі було затверджено витрати, здійснювати звірки щодо дебіторської та кредиторської заборгованості установи, проводити анкетування, опитування, отримувати пояснення від начальника Управління та інших посадових осіб, моніторити стан усунення порушень.

У межах контролю виконання кошторису Управління значна увага державного аудитора окрім того має бути зосереджена на перевірці пов'язаних документів - бюджетної та фінансової звітності. Перевірці також підлягає цільовий характер витрат кошторису, оскільки бюджетні асигнування

затверджуються за КЕКВ. Державний аудитор перевіряє законність отримання власних надходжень по спецфонду кошторису та їх цільове використання.

Значний обсяг робочого часу державного аудитора займає проведення *аналітичних процедур* та надання за їх результатами економічної оцінки стану виконання кошторису бюджетної установи. Застосування аналітичних процедур у контролі виконання кошторису дозволяє не лише дослідити доходи та витрати бюджетної установи, виявити незвичні тенденції чи зв'язки щодо їх формування та розробити на основі аналізу пропозиції з покращення її фінансування.

Фінансування Управління здійснюється за рахунок видатків бюджету міста Києва. Проаналізувати показники кошторису в частині надходжень до бюджету Управління у 2014-2018 рр. можна за інформацією табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка обсягів фінансування Управління за 2014-2018 рр.*

грн

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|--------|--|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|-------------|----------------|-------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| 1. | Обсяг надходжень з загального фонду місцевого бюджету | 21164900 | 22530900 | 30639400 | 9474500 | 44,8 | 8108500 | 38,3 |
| 2. | Частка у обсязі надходжень з місцевого бюджету, % | 90,0 | 89,6 | 91,7 | 1,7 | 1,9 | 2,1 | 2,3 |
| 3. | Обсяг надходжень до спецфонду, в т.ч.: | 2363200 | 2613600 | 2757700 | 394500 | 16,7 | 144100 | 6,1 |
| 4. | Частка у обсязі надходжень до спецфонду, % | 10,0 | 10,4 | 8,3 | -1,7 | -17,0 | -2,1 | -21,0 |
| 5. | - від плати за послуги (згідно функціональними повноваженнями) | 1732500 | 2553600 | 2757700 | 1025200 | 59,2 | 204100 | 11,8 |
| 6. | Частка у обсязі надходжень до спецфонду, % | 73,3 | 97,7 | 100,0 | 26,7 | 36,4 | 2,3 | 3,1 |
| 7. | - плата за оренду майна установи | 136800 | 0 | 0 | -136800 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 8. | Частка у обсязі надходжень до спецфонду, % | 5,8 | 0,0 | 0,0 | -5,8 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 9. | - інші надходження | 493900 | 60000 | 0 | -493900 | -100,0 | -60000 | -12,1 |
| 10. | Частка у обсязі надходжень до спецфонду, % | 20,9 | 2,3 | 0,0 | -20,9 | -100,0 | -2,3 | -11,0 |
| 11. | Всього | 23528100 | 25144500 | 33397100 | 9869000 | 41,9 | 8252600 | 35,1 |

* Джерело: складено автором за даними кошторисів Управління за 2014-2018 рр.

За інформацією, представленою у табл. 3.3 бачимо, що фінансування діяльності Управління передбачено за загальним та спеціальним фондами. При цьому, частка фінансування з загального фонду суттєво переважає та становить у середньому 90% з незначним зростанням в динаміці за 5 років. Аналіз обсягу надходжень із загального фонду бюджету м. Києва засвідчив збільшення бюджетних асигнувань на утримання Управління протягом 2014-2018 рр.: на 9474500 грн або 44,8%, зокрема, за 2018 рік – на 8108500 грн або 38,3%.

Аналізуючи видатки спецфонду слід відмітити, що їх частка у загальному обсязі доходної частини кошторису Управління є порівняно незначною та становить близько 10%. Обсяг надходжень до спецфонду протягом 2014-2018 рр. збільшився на 394500 грн або на 16,7%, що менше в порівнянні з аналогічними показниками темпів приросту за загальним фондом кошторису (рис. 3.3).

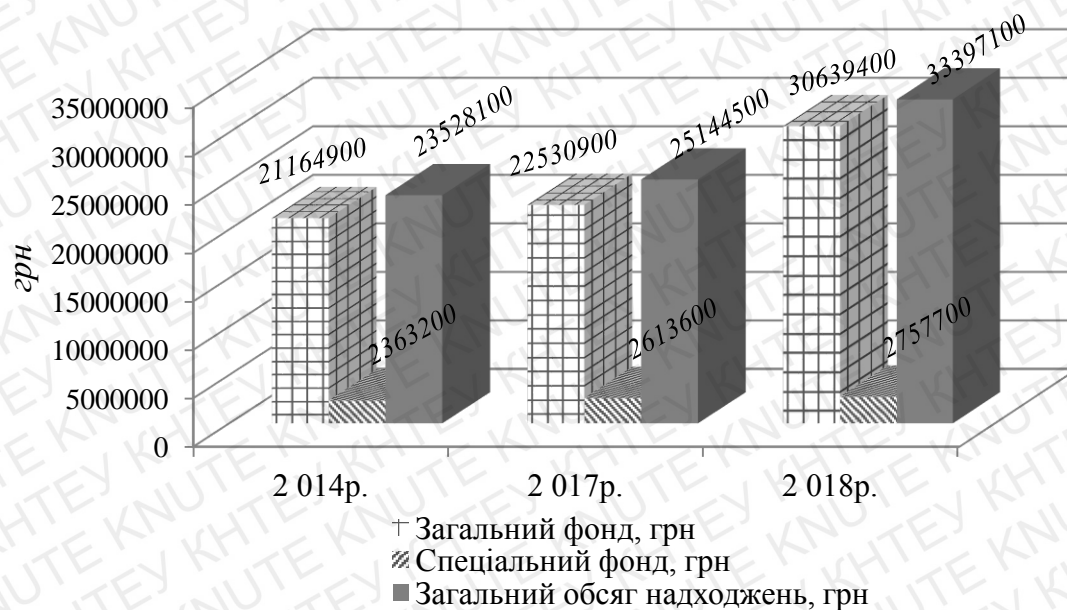


Рис. 3.3. Динаміка обсягів фінансування діяльності Управління у 2014-2018 рр.

Підсумовуючи вищевикладене, можемо зробити висновки про те, у фінансуванні Управління вирішальне значення мають саме бюджетні асигнування з місцевого бюджету. Доходи установи від надання послуг, які наповнюють спецфонд, становлять зовсім невелику частку. При цьому, якщо у 2014 р. доходи спецфонду включали такі статті як «плата за оренду майна установи» та «інші надходження», то у 2018 р. спецфонд на 100% сформований

доходами від надання функціональних послуг Управління. На нашу думку, пошук додаткових джерел надходжень Управління міг би покращити фінансування установи, зокрема, в частині здійснення капітальних ремонтів, покращення матеріально-технічної бази, адже витрачання коштів за цими статтями є другорядним з позиції бюджетного фінансування і тому або дуже обмежується, або не передбачається кошторисом взагалі.

Аналіз структури витрат Управління за загальним фондом кошторису показав те, що за рахунок бюджетних асигнувань покриваються тільки поточні видатки установи. Капітальні видатки за загальним фондом не здійснюються.

Динаміку обсягів поточних видатків загального фонду бюджету м. Києва на фінансування діяльності Управління за 2014-2018 рр. наведено у дод. Х.

За даними табл. спостерігаємо, що найбільшу частку у видатках загального фонду кошторису Управління становить витрати на оплату праці (66,8-75,5%), які до того ж зросли за 2014-2018 рр. на 9019800 грн або 63,8%. Частка нарахувань на фонд оплати праці становить 16,6-24,2%, оплата товарів та послуг - 5,3-9,0%, оплата комунальних витрат - 2,0-6,2%. Обсяг витрат на оплату товарів і послуг збільшився за 2014-2018 рр. на 25,7%. За всіма іншими статтями витрат спостерігаємо зменшення обсягу видатків (рис. 3.4).

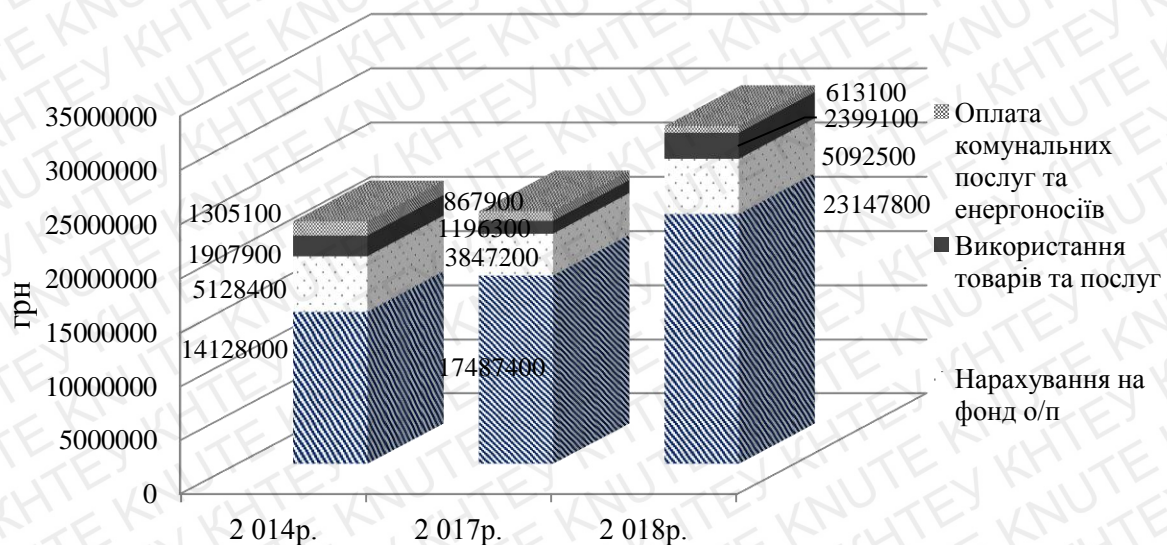


Рис. 3.4. Обсяг поточних видатків, здійснених із загального фонду кошторису Управління у 2014-2018 рр.

Зменшення витрат в частині обсягу нарахувань на фонд оплати праці пов'язано з зниженням ставки єдиного внеску до 22%.

Аналіз видатків спеціального фонду кошторису Управління за 2014-2018 рр. засвідчив, що в частині поточних видатків також переважають витрати на оплату праці та нарахування на фонд оплати праці (дод. Ш). Щодо видатків на оплату товарів та послуг, за спецфондом вони навпаки зменшуються.

Динаміку обсягу поточних видатків спеціального фонду кошторису Управління у 2014-2018 рр. можна прослідкувати за інформацією рис. 3.5.

Компенсація витрат на відрядження, а також фінансування досліджень і розробок, заходів по реалізації державних (регіональних) програм за рахунок видатків спецфонду Управління не здійснюються.



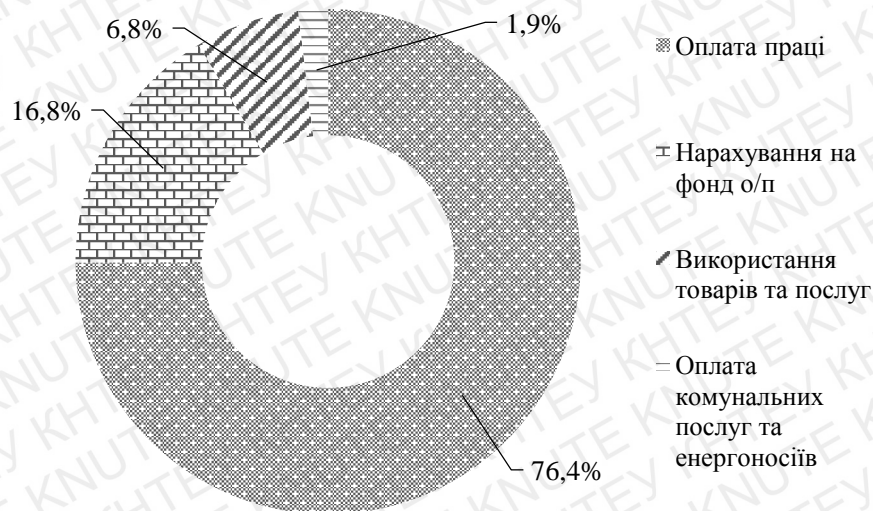
Рис. 3.5. Обсяг поточних видатків спеціального фонду кошторису Управління у 2014-2018 рр.*

Результати структурного аналізу поточних видатків спеціального фонду кошторису Управління у 2018 рр. представлено на рис. 3.6.

Щодо капітальних видатків Управління, то вони здійснюються тільки зі спецфонду, але, у 2017-2018 рр. вони не здійснювалися через економію коштів.

Слід додати, що Управління не має права надавати будь-які позички чи кредити юридичним або фізичним особам, за винятком випадків, визначених

законом України про Державний бюджет України на відповідний рік. Управління бере бюджетні зобов'язання та здійснює за ним видатки виключно у межах затверджених бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами.



*Рис. 3.6. Структура поточних видатків спеціального фонду кошторису Управління у 2018 рр.**

Проведення контролю виконання кошторису бюджетної установи потребує ретельного документування зібраної державним аудитором інформації про об'єкт перевірки та знайдені правопорушення. Процес виконання кошторису бюджетної установи досить часто стає об'єктом вчиненням різних порушень і зловживань. Характеристику типових порушень, які здійснюються в процесі виконання кошторису, узагальнено нами у дод. Ю.

До найбільш поширених порушень, встановлених на основі аналізу матеріалів ДАСУ, можна віднести порушення при плануванні та затвердженні видатків, завищення обсягу асигнувань від фактичної потреби, неправильне застосування КЕКВ, порушення норм трудового законодавства, здійснення видатків спецфонду за рахунок загального фонду, порушення при використанні бюджетних коштів на проведення науково-дослідних робіт.

Стосовно фінансового-господарської діяльності та виконання кошторису Управління за 2014-2018 рр. органами, що виконують контрольні функції, не було виявлено суттєвих порушень законодавства та зловживань. Однак, деякі порушення адміністративного характеру все ж були зафіксовані у діяльності

Управління. Так, Рішенням №5/1-Г Управління виконавчої дирекції «Фонду соціального страхування України у м. Києві» за результатами планової документальної перевірки було зафіксовано неправомірно витрачену суму страхових коштів у зв'язку з тимчасовою тратою працездатності в обсязі 612,04 грн (дод. Я). Зазначену суму коштів Управління зобов'язали повернути до Фонду, а також сплатити штраф в обсязі 306, 02 грн.

Результати фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи відображаються в звіті, який повинен виключати можливість неоднозначного трактування будь-яких його положень і містити лише обґрунтовану та об'єктивну інформацію.

Висновки до розділу 3

Передумовою ефективного проведення державного контролю виконання кошторису бюджетної установи є його раціональна організація. Досліджено існуючі форми державного контролю та розкрито особливості організації фінансового контролю виконання кошторису, що проводиться у формі державного аудиту. Запропоновано схему організації державного фінансового аудиту виконання кошторису Управління.

Досліджено методичні процедури фінансового контролю виконання кошторису Управління. Аналіз показав, що частка кошторису в частині доходів у 2014-2018 рр. частка фінансування з загального фонду становить 90%. Аналіз обсягу надходжень засвідчив їх збільшення протягом 2014-2018 рр.: на 44,8%. У структурі видатків загального фонду кошторису найбільшу частку становлять витрати на оплату праці. Частка видатків спецфонду у загальному обсязі доходної частини кошторису Управління становить близько 10%. Додатковими джерелами власних доходів для Управління можуть бути надходження від орендної плати комунального майна та розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах за умови відміни тимчасової заборони на це. З метою підвищення ефективності контролю проведено типізацію порушень в частині виконання кошторису, що дозволить підвищити ефективність планування.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження теоретичних, методичних та організаційних засад фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи дозволило сформулювати низку теоретичних узагальнень та прикладних рекомендацій.

1. Важливе значення у реалізації різних соціально значимих функцій у державі належить бюджетним установам. Бюджетні установи характеризуються низкою ознак, які відрізняють їх від суб'єктів господарювання. Фінансування бюджетних установ здійснюється шляхом складання, затвердження та виконання в установленому законодавством порядку кошторису на основі дотримання низки обов'язкових принципів. Дослідження економічної характеристики кошторису бюджетної установи засвідчило, що кошторис є основним фінансовим планом, що містить інформацію про обсяг і напрямки доходів і видатків бюджетної установи, на отримання і здійснення яких вона має повноваження на відповідний рік згідно з затвердженими бюджетними призначеннями. Бюджетне фінансування передбачає формування чотирьох основних видів кошторисів: індивідуального, загального, кошторису витрат на централізовані заходи та зведеного галузевого. Основними складовими кошторису бюджетної установи є загальний та спеціальний фонди.

Фінансування загального фонду кошторису відбувається за рахунок лише або державного, або місцевого бюджетів. З початком децентралізації в Україні у 2014 році, місцеві бюджети стали набувати все більшого значення в управлінні фінансовими ресурсами на місцевому рівні. На основі аналізу результатів державного фінансового аудиту місцевих бюджетів Київської області за період 2016-2018 рр. нами було ідентифіковано основні проблеми управління та контролю місцевих бюджетів в Україні. Щодо кожної групи виявлених проблем запропоновано відповідні шляхи і заходи їх вирішення.

2. Важливим інструментом забезпечення законності та ефективності процесу складання та виконання кошторисів бюджетних установ є державний фінансовий контроль. Дослідження теоретичних та прикладних аспектів

контролю дозволило розробити модель системи державного фінансового контролю в Україні, а також сформулювати мету та завдання контролю виконання кошторису як важливої складової такої системи.

3. Об'єктом для дослідження було обрано управління культури, туризму та охорони культурної спадщини Голосіївської районної в місті Києві Державної адміністрації, що виконує низку важливих соціально-культурних функцій.

Дослідження організаційно-економічної характеристики Управління. На основі аналізу динаміки ресурсного забезпечення Управління за 2014-2018 рр. було зроблено висновок про загальну тенденцію до зростання його обсягу протягом останніх 5 років, що є позитивним. Ресурсне забезпечення Управління складають фінансові, нефінансові активи, обсяг яких зростає протягом 2014-2018 рр., а також витрати майбутніх періодів. Активи Управління мають досить обмежену видову структуру та представлені лише кількома статтями. Ресурсне забезпечення Управління утворюється за рахунок відповідних джерел його формування, основу яких складає власний капітал бюджетної установи, обсяг якого за 2014-2018 рр. збільшився на 23,1%. Аналіз динаміки доходів та витрат Управління за 2014-2018 рр. засвідчив зростання їх обсягу – на 131% та на 136,3% відповідно. Наслідком перевищення темпу зростання витрат бюджетної установи над видатками є поява дефіциту бюджету Установи, який за 2014-2018 рр. скоротився на 34,6%, що оцінюємо позитивно. Для забезпечення фінансової дисципліни та дотримання законодавства щодо різних аспектів фінансово-господарської діяльності Управління проводяться внутрішній та зовнішній контроль. Зовнішній контроль діяльності Управління може здійснюватися органами ДАСУ. Однак, протягом аналізованого періоду державний аудит виконання кошторису Управління не проводився, що є несприятливим явищем з точки зору забезпечення законності, доцільності та ефективності цього процесу. Основна проблема у діяльності Управління, як і більшості бюджетних установ, полягає в обмеженні фінансування та потребі економії ресурсів. Напрямок покращення ситуації, на нашу думку, є збільшення власних доходів Управління.

4. Вивчення зовнішньої та внутрішньої інформації для цілей фінансового контролю виконання кошторису дозволило розробити схему інформаційного забезпечення фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи, що включає чотири основні блоки: планово-прогнозні, обліково-звітні, нормативні-правові, статистичні та довідкові дані.

Ведення бухгалтерського обліку діяльності Управління здійснюється централізованою бухгалтерією. Форма організації обліку меморіально-ордерна з використанням програмного комплексу.

5. На основі дослідження особливостей організації фінансового контролю виконання кошторису, що проводиться у формі державного аудиту, було розкрито етапи контрольного процесу, визначено основні елементи програми державного фінансового аудиту виконання кошторису та запропоновано схему організації державного фінансового аудиту виконання кошторису Управління.

6. Представлено узагальнений перелік процедур, які доцільно використовувати у межах методичної стадії фінансового контролю виконання кошторису Управління. Проаналізовано стан виконання кошторису Управління за загальним та спеціальним фондами та визначено, що його слід вважати виконаним. Впродовж бюджетного періоду до кошторису Управління вносилися зміни з дотриманням процедурних вимог. Аналіз показники кошторису в частині доходів Управління у 2014-2018 рр. частка фінансування з загального фонду суттєво переважає та становить у середньому 90% з незначним зростанням в динаміці за 5 років. Аналіз обсягу надходжень із загального фонду бюджету м. Києва засвідчив збільшення бюджетних асигнувань на утримання Управління протягом 2014-2018 рр.: на 9474500 грн або 44,8%, зокрема, за 2018 рік – на 8108500 грн або 38,3%. Аналіз видатків загального фонду кошторису Управління засвідчив, що найбільшу частку становлять витрати на оплату праці (близько 66,8-75,5%), які до того ж зросли за 2014-2018 рр. на 9019800 грн або 63,8%.

Аналізуючи видатки спецфонду слід відмітити, що їх частка у загальному обсязі доходної частини кошторису Управління є порівняно незначною та становить близько 10%. Таким чином, у фінансуванні Управління вирішальне

значення мають саме бюджетні асигнування з місцевого бюджету. Додатковими джерелами власних доходів для Управління можуть бути надходження від орендної плати комунального майна та розміщення тимчасово вільних коштів на депозитах за умови відміни тимчасової заборони на це. Слід зазначити, що з січня 2019 і до кінця поточного року Кабміном заборонено розміщувати кошти місцевих бюджетів на депозитах, хоча це було суттєвим джерелом покриття витрат установ, особливо, коли кошти тривалий час зберігаються на рахунках в Казначействі та не беруть участі в обороті (наприклад, через тривалий тендер). Тому, на нашу думку, доцільною є не заборона депозитів, а контроль за відсутністю зловживань ними, відсутності заборгованості установ по захищеним статтям видатків. Зазначені заходи дозволять покращити фінансування установи, зокрема, в частині здійснення капітальних ремонтів, покращення матеріально-технічної бази, адже витрачання коштів за цими статтями є другорядним з позиції бюджетного фінансування і тому або дуже обмежується, або не передбачається кошторисом взагалі.

Аналіз структури витрат Управління за загальним фондом кошторису показав те, що за рахунок бюджетних асигнувань покриваються тільки поточні видатки установи. Капітальні видатки за загальним фондом не здійснюються.

З метою підвищення ефективності контролю проведено типізацію порушень в частині виконання кошторису, що дозволить державному аудиторі формувати версії вчинення правопорушень з кошторисом, виділяти «вузькі місця» в об'єкті перевірки та враховувати це при плануванні контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абасов В. А. Міжнародний досвід аудиту ефективності бюджетного планування / В. А. Абасов // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 4. - С. 114-118.
2. Акімова Л. М. Система оцінювання показників ефективності державного контролю за економічною діяльністю [Електронний ресурс] / Л. М. Акімова // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 15. - С. 71-76.
3. Анікєєва А. В. Контроль формування і використання кошторису бюджетної установи / А. В. Анікєєва // Управління розвитком. - 2014. - № 14. - С. 142-144.
4. Бенько М.М. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 254–262.
5. Бондаренко А. І. Оцінка ефективності механізмів державного фінансового контролю / А. І. Бондаренко // Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління. - 2017. - Вип. 1. - С. 88-93.
6. Бурлуцька К. В. Особливості формування та використання коштів бюджетних установ [Електронний ресурс] / К. В. Бурлуцька, Л. В. Чуприна, Л. В. Гриценко // Економіка. Фінанси. Право. - 2018. - № 4. - С. 37-39.
7. Бюджетний кодекс України, прийн. Верховною Радою України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
8. Васильєва В. Г. Сучасні проблеми автоматизації обліку в бюджетних установах: теоретичні та практичні аспекти / В. Г. Васильєва, О. В. Коновалова, В. О. Коротченко // Економічний простір. - 2018. - № 138. - С. 150-163.

9. Васильєва В. Г. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах / В. Г. Васильєва, О. С. Таргонська // Економічний простір. - 2018. - № 138. - С. 164-182.
10. Гамова О. В. Особливості обліку та удосконалення аудиту нарахування заробітної плати в бюджетній установі [Електронний ресурс] / О. В. Гамова, Л. К. Феофанов, І. А. Козачок, І. О. Копитіна // Економіка та держава. - 2019. - № 1. - С. 104-113.
11. Гордєєва Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордєєва, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2015. - № 3(3). - С. 32-34.
12. Гуцаленко Л. В. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи / Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 31-45.
13. Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.
14. Даценко Г. В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів / Г. В. Даценко, Т. В. Поліхун // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2014. - Вип. 1. - С. 312-318.
15. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монограф. / [С.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 319 с.
16. Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.О. Дорошенко. – К., 2011. – 18 с.

17. Думіян А. К. Інституційна трансформація моделі фінансового забезпечення поточної діяльності бюджетних установ [Електронний ресурс] / А. К. Думіян // Економіка та держава. - 2018. - № 2. - С. 119-123.
18. Жовнірчик Я. Ф. Щодо дієвості та ефективності організації національної системи державного контролю [Електронний ресурс] / Я. Ф. Жовнірчик // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 23. - С. 87-92.
19. Зdirko Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Зdirko // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160.
20. Іваськевич Х. І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні / Х. І. Іваськевич // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 2-2. - С. 92-98.
21. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монограф. / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
22. Калінкін Д. В. Рекомендації щодо упорядкування внутрішнього аудиту бюджетних установ / Д. В. Калінкін // Бізнес Інформ. - 2017. - № 1. - С. 251-255.
23. Канєва Т. В. Вплив видатків бюджетних установ на економічне зростання / Т. В. Канєва, А. К. Думіян // Бізнес Інформ. - 2018. - № 3. - С. 141-148.
24. Китайчук Т. Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі / Т. Г. Китайчук, Н. М. Гудзенко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 4. - С. 104-117.
25. Кладченко М. В. Кошторис як індикатор ефективності фінансового забезпечення державних закладів вищої освіти України / М. В. Кладченко // Економічний простір. - 2018. - № 131. - С. 205-217.
26. Ковтун Н. В. Удосконалення системи обліку та контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі

- Інституту технічної теплофізики Національної академії наук України) / Н. В. Ковтун, Я. А. Шнуренко // Економіка: реалії часу. - 2014. - № 5. - С. 96-102.
27. Кожушко О. В. Оцінка якості процесу державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи / О. В. Кожушко // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1(6). - С.52-56.
28. Коніщева Н. Й. Підвищення ефективності механізму державного контролю за господарською діяльністю: монограф. / Н. Й. Коніщева, В. О. Власов. - Харків; Видавництво "НТМТ", 2016. – 270 с.
29. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монограф. / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова та ін. ; за заг. ред. Л. В. Дікань. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 332 с.
30. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
31. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монограф. / М.Д. Корінько. – Київ, 2007. – 395 с.
32. Косова Т. Д. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю / Т. Д. Косова, В. В. Шевченко // Молодий вчений. - 2018. - № 2(1). - С. 394-398.
33. Любенко А. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами / А. Любенко, Ю. Кійко // Аграрна економіка. - 2017. - Т. 10, № 3-4. - С. 43-49.
34. Мазур В. А. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних вимог міжнародних стандартів / В. А. Мазур, Н. Ф. Яремчук, Ю. В. Дубовий // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 9. - С. 23-32.

- 35.Максименко І. Я. Особливості проведення державного фінансового контролю в частині складання і виконання кошторисів бюджетних установ / І. Я. Максименко, Ю. Л. Радченко // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 19. - С. 42-44.
- 36.Назарова К. О. Аналіз і контроль забезпеченості бюджетної установи фінансовими ресурсами / К. О. Назарова, М. О. Нежива // Бізнес Інформ. - 2018. - № 5. - С. 313-317.
- 37.Назарова К.О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монограф. / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
- 38.Нашкерська М. М. Напрями проведення аналізу доходів і витрат бюджетної установи / М. М. Нашкерська // Облік і фінанси. - 2019. - № 1. - С. 92-98.
- 39.Поліщук О. Держаудитслужба про типові порушення в діяльності вишів / О. Поліщук // Баланс-бюджет : контроль та аудит. 2019. - №17 (741). – С. 7-10.
- 40.Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. постановою Кабміну від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>
- 41.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- 42.Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. Постановою Кабміну від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
- 43.Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними

територіальними органами, затв. Постановою Кабміну від від 8 серпня 2001 р. N 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>

44.Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 26 січня 1993 р. № 2939-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

45.Про управління об'єктами державної власності: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 21 вересня 2006 р. № 185-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/185-16/page3>

46.Рекова Н. Ю. Система принципів формування звітності бюджетних установ в умовах інтеграційних процесів / Н. Ю. Рекова, О. Л. Кононенко, В. А. Устич // Менеджер. - 2018. - № 2. - С. 215-221.

47.Романченко Ю. О. Контроль виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ / Ю. О. Романченко, Н. В. Бігун, Л. А. Збарська // Економічний форум. - 2019. - № 2. - С. 216-221.

48.Сарапіна О. Вдосконалення обліку в бюджетних установах в умовах використання сучасних інформаційних технологій (на прикладі системи "ДЕБЕТ плюс") / О. Сарапіна, Т. Пінчук, А. Петриченко // Проблеми і перспективи економіки та управління. - 2017. - № 3. - С. 193-197.

49.Сатмурзаєв А. Підходи до розробки кошторисного (бюджетного) контролю: методичний аспект / А. Сатмурзаєв // Схід. - 2014. - № 2. - С. 40-46.

50.Свірко С. В. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України: розробка робочого плану рахунків / С. В. Свірко, А. П. Дикий, М. Ю. Самчик // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 53-65.

- 51.Сердюк О. М. Особливості аналізу доходів і видатків бюджетних установ на прикладі Територіального центру надання соціальних послуг Краматорської міської ради / О. М. Сердюк, А. В. Гурова // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. - 2017. - № 3. - С. 139-148.
- 52.Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монограф. / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006.-280 с.
- 53.Соловійова Н. В. Облік виконання кошторисів головних розпорядників бюджетних коштів / Н. В. Соловійова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(2). - С. 133-137.
- 54.Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Фінансові послуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38.
- 55.Струк Н. С. Особливості застосування прийомів бухгалтерського обліку до процесу використання фінансових ресурсів у бюджетних установах / Н. С. Струк, Г. В. Рак // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2018. - № 1-2. - С. 57-67.
- 56.Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективн. монограф. у 2 т. / за ред. О.П. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
- 57.Тарасенко І. О. Управління фінансовими ресурсами бюджетної установи / І. О. Тарасенко, Д. І. Коваленко, Н. П. Максимець // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 94-99.
- 58.Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.

- 59.Харченко М. О. Централізований і децентралізований облік у бюджетних установах: переваги і недоліки / М. О. Харченко // Економіка та держава. - 2017. - № 7. - С. 24-27.
- 60.Хомутенко А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України / А. Хомутенко, А. Пашура // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2016. - № 8. - С. 150-163.
- 61.Badertscher B. Public Equity and Audit Pricing in the United States / B. Badertscher, B. Jorgensen, S. Katz // Journal of Accounting Research. – 2014. – No. –52 (2) . – P. 303–339.
- 62.Diamond J. The Role of Internal Audit in Government Financial Management : An International Perspective [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>
- 63.Guidelines for internal control standards for the public sector [Електронний ресурс]. – INTOSAI, 2004. – Режим доступу: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>
- 64.Ridley J. Quality Assurance in The 21st Century – Challenges for Internal Auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/ridley/
- 65.Scheiner J. Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing / James H. Scheiner, Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittenhofer // Institute of Internal Auditors, 2003. – 1446 p.

ДОДАТКИ

Шляхи і заходи вирішення проблем управління та контролю місцевих бюджетів в Україні*

| № пор. | Шляхи | Заходи вирішення проблем |
|--------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Підвищення ролі місцевих податків і зборів та збільшення їх частки у власних доходах місцевих бюджетів | <p>Використання органами місцевого самоврядування повноважень щодо розроблення та затвердження на місцевому рівні порядку залучення коштів пайової участі у розвиток інфраструктури населеного пункту.</p> <p>Використання органами місцевого самоврядування права на справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на територіях громад в межах населеного пункту.</p> <p>Впровадження туристичного збору бюджетами районів.</p> <p>Залучення обласними державними адміністраціями до місцевих бюджетів області надходжень від плати за водні об'єкти, посилення ними контролю за своєчасністю надходжень плати за договорами оренди водних об'єктів до бюджету.</p> <p>Залучення до місцевих бюджетів області надходжень від відчуження майна, що перебуває у комунальній власності шляхом розроблення програм приватизації.</p> <p>Залучення до місцевих бюджетів області надходжень від використання корисних копалин, унеможливлення використання корисних копалин з порушенням законодавства.</p> |
| 2 | Забезпечення своєчасного і повного використання коштів міжбюджетних трансфертів | <p>Вжиття органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування заходів щодо належного планування та використання:</p> <ul style="list-style-type: none"> - освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам; - субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами; - медичної субвенції; - субвенції на реалізацію заходів, спрямованих на розвиток системи охорони здоров'я у сільській місцевості на відшкодування вартості лікарських засобів для лікування окремих захворювань; - субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату грошової компенсації за належні для отримання жилі приміщення для сімей загиблих осіб під час безпосередньої участі в антитерористичній операції; - субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій та ін. |
| 3 | Посилення контролю за виконанням заходів та видатків на здійснення регіональних програм | <p>Проведення виконавцями місцевих програм – департаментами обласних державних адміністрацій аналізу ефективності та обґрунтованості планування і виконання обласних комплексних і цільових програм.</p> <p>Надання обґрунтованих пропозицій щодо закриття окремих недоцільних програм, на виконання яких протягом останніх років кошти не виділяються.</p> |

Закінчення табл. А

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| 4 | Посилення контролю за цільовим призначенням та обґрунтованістю витрачання коштів з місцевих бюджетів | Посилення контролю за цільовим використанням коштів та мінімізація випадків, коли без затвердженої регіональної програми коштом обласного бюджету здійснюються видатки на забезпечення діяльності депутатів обласних рад, для надання матеріальної допомоги окремим категоріям мешканців області, які скрутного матеріального становища, потреби у лікуванні тощо належно не підтвердили. |
| 5 | Посилення координації місцевими держадміністраціями діяльності створених ними підприємств | Здійснення обласними радами повноважень, визначених статутами створених ними підприємств. Проведення інвентаризацій майна підприємств, які знаходяться в управлінні держадміністрацій. Контроль розроблення стратегічних, фінансових планів підприємств, їх затвердження уповноваженим органом управління. Застосування заходів впливу до керівників комунальних підприємств, які не подають проекти фінансових планів на погодження. |
| 6 | Оптимізація мережі загальноосвітніх державних закладів | Оптимізація мережі шкіл (створення опорних закладів), оптимізація мережі класів при проведенні тарифікації, унормування оплати за завідування кабінетів, зменшення використання варіативної складової робочих навчальних планів, зменшення кількості класів які діляться на групи при вивченні окремих предметів, оптимізація контингенту учнів та штатної чисельності персоналу відповідно до фонду оплати праці. Посилення контролю над тим, щоб до погашення заборгованості з заробітної плати (оплати відпускних) розпорядники бюджетних коштів не брали бюджетних зобов'язань та не проводили платежів на видатки, пов'язані зі стимулюванням, преміюванням працівників, та на інші незахищені видатки бюджетної установи. |
| 7 | Забезпечення контролю головними розпорядниками за використанням бюджетних коштів на проведення ремонтів та будівництва | Посилення контролю за своєчасним введенням в експлуатацію об'єктів незавершеного будівництва. Налагодження контролю з боку Департаменту регіонального розвитку та житлово-комунального господарства за використанням бюджетних коштів на проведення поточних ремонтів дорожнього покриття та придорожньої інфраструктури, будівництва та капітального ремонту установ та закладів. |
| 8 | Забезпечення виконання місцевими адміністраціями своїх повноважень у частині обліку нерухомого майна, надання в оренду для підвищення ефективності використання | Передача державного та комунального майна в оренду. Забезпечення Фондом комунального майна належного контролю за своєчасністю укладання/поновлення орендарями договорів страхування на об'єкти оренди майна, контролю за виконанням договорів оренди, зокрема, внесення пропозицій перед обласними радами щодо притягнення балансоутримувачів до відповідальності ініціювання звернень до суду щодо стягнення заборгованості до бюджету. Внесення до паспортів бюджетних програм результативних показників щодо проведення перевірок договорів оренди, які дають можливість достовірно визначити ефективність здачі майна в оренду при формуванні звіту про виконання паспорта бюджетної програми. |

* Джерело: складено автором

Визначення сутності поняття «контроль»

| Автори | Визначення |
|---|---|
| <i>Білуха М. Т.</i> | Контроль – це система нагляду та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу виявленням відхилень, допущеним у процесі таких рішень. |
| <i>Бутинець Ф. Ф.</i> | Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів. |
| <i>Енциклопедичний словник бізнесмена</i> | Контроль – це вимірювання та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що корегують їх. |
| <i>Жила В. Г.</i> | Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставлених цілей. |
| <i>Латицька С. Ю.</i> | Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим рішенням, спрямований на успішні досягнення поставлених цілей. |
| <i>Литвинчук Т. В.</i> | Контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та використання управлінських рішень. |
| <i>Лушкін В. А.</i> | Контроль – це система спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою визначення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, інформування про ці явища керівних органів та усунення несприятливих ситуацій. |
| <i>Павлюк В. В.</i> | Контроль – це елемент управління, є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності контрольованих об'єктів вимогам, виданим параметрам. |
| <i>Пушкар М. С.</i> | Контроль – це завершальний етап управлінської діяльності, що дозволяє зіставити досягнуті результати з запланованими. |
| <i>Райзберг Б. А.</i> | Контроль – це складова управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами. |
| <i>Усач Б. Ф.</i> | Контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності. |
| <i>Шевчук В. А.</i> | Контроль – це протистояння, яке висувається проти тверджень, що знаходяться в документах. |

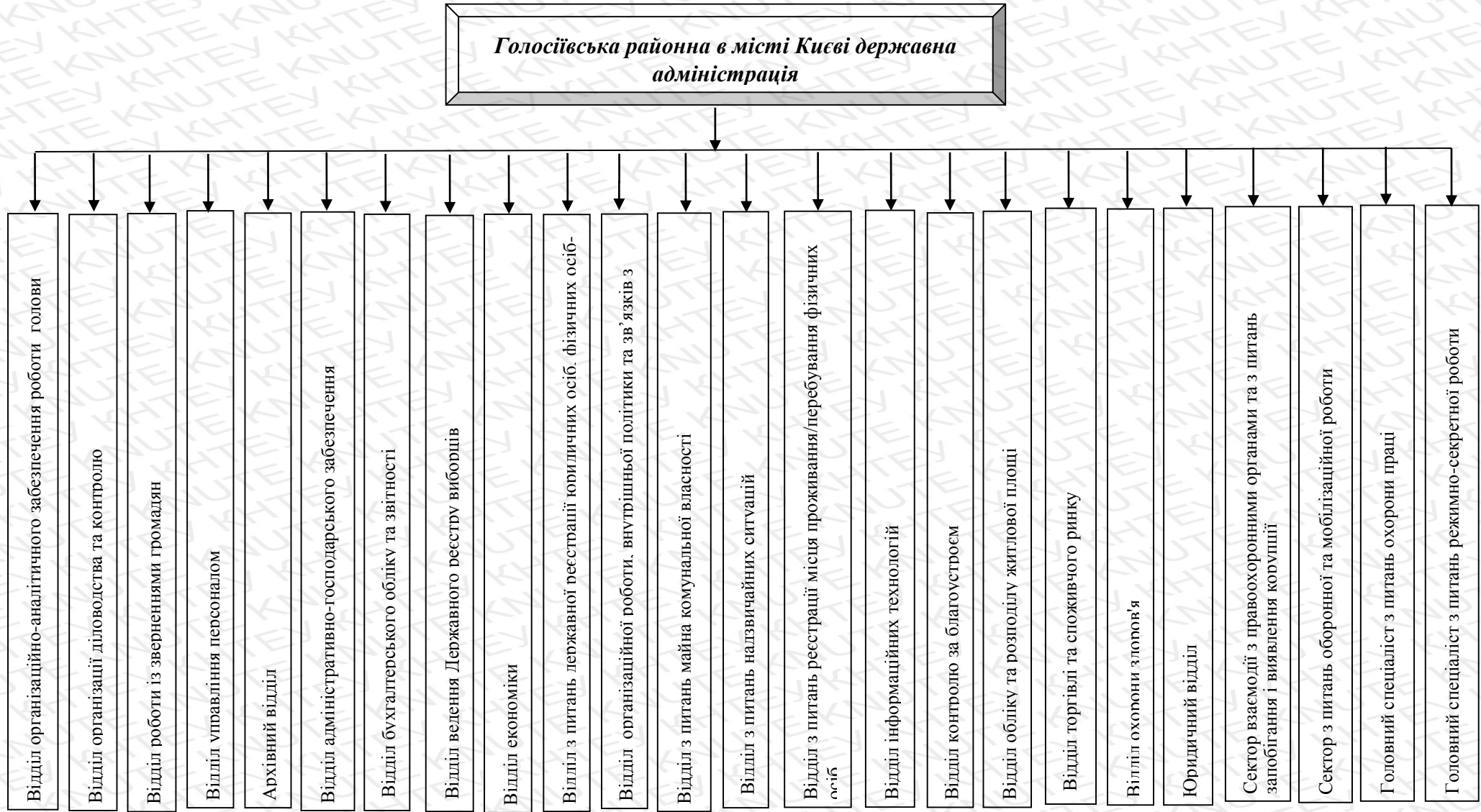


Рис. В. Склад апарату Голосіївської районної в місті Києві державної адміністрації

Динаміка доходів, витрат та дефіциту бюджету Управління за 2014-2018 рр.

грн

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|--|--|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|----------------|---------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| I. | ДОХОДИ, всього | 25554629 | 49394864 | 59032012 | 33477383 | 131,0 | 9637148 | 37,7 |
| 1.1 | Бюджетні асигнування | 22385941 | 46290603 | 55299271 | 32913330 | 147,0 | 9008668 | 40,2 |
| 1.2 | Доходи від надання послуг (виконання робіт) | 2544872 | 2932026 | 3566622 | 1021750 | 40,1 | 634596 | 24,9 |
| 1.3 | Доходи від продажу активів | 885 | 16578 | 3074 | 2189 | 247,3 | -13504 | -1525,9 |
| 1.4 | Інші доходи від обмінних операцій | 267962 | 82152 | 160006 | -107956 | -40,3 | 77854 | 29,1 |
| 1.5 | <i>Усього доходів від обмінних операцій</i> | <i>25199660</i> | <i>49321359</i> | <i>59028973</i> | <i>33829313</i> | <i>134,2</i> | <i>9707614</i> | <i>38,5</i> |
| 1.6 | Інші доходи від необмінних операцій | 354969 | 73505 | 3039 | -351930 | -99,1 | -70466 | -19,9 |
| 1.7 | <i>Всього доходів від необмінних операцій</i> | <i>354969</i> | <i>73505</i> | <i>3039</i> | <i>-351930</i> | <i>-99,1</i> | <i>-70466</i> | <i>-19,9</i> |
| II. | ВИТРАТИ, всього | 25105763 | 50959728 | 59325662 | 34219899 | 136,3 | 8365934 | 33,3 |
| 2.1 | Витрати на виконання бюджетних програм | 23347653 | 47391114 | 56447681 | 33100028 | 141,8 | 9056567 | 38,8 |
| 2.2 | Витрати на надання послуг | 1758110 | 3568614 | 2825721 | 1067611 | 60,7 | -742893 | -42,3 |
| 2.3 | Інші витрати за обмінними операціями | 0 | 0 | 48388 | 48388 | - | 48388 | - |
| 2.4 | <i>Всього витрат за обмінними операціями</i> | <i>25105763</i> | <i>50959728</i> | <i>59321790</i> | <i>34216027</i> | <i>136,3</i> | <i>8362062</i> | <i>33,3</i> |
| 2.5 | Інші витрати за необмінними операціями | 0 | 0 | 3872 | 3872 | - | 3872 | - |
| 2.6 | <i>Всього витрат за необмінними операціями</i> | <i>0</i> | <i>0</i> | <i>3872</i> | <i>3872</i> | <i>-</i> | <i>3872</i> | <i>-</i> |
| ПРОФІЦИТ/ ДЕФІЦИТ за звітний період | | -448866 | -1564864 | -293650 | 155216 | -34,6 | 1271214 | -283,2 |

Джерело: складено за даними фінансової звітності Управління за 2014-2018 рр.

Нормативно-правові акти, які регламентують проведення державного фінансового контролю виконання кошторису бюджетної установи

| № пор. | Назва документа | Зміст |
|--------|--|--|
| 1 | Господарський кодекс України (ст. 363) | Містить визначення аудиту та державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю. |
| 2 | Бюджетний кодекс України (ст. 26) | Регламентує контроль та аудит у бюджетному процесі, повноваження органів державного фінансового контролю та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, відповідальність та застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства. |
| 3 | Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ (ст. 3) | Розкриває сутність державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю. |
| 4 | Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 р. № 185-V | Відповідно до Конституції України визначає правові основи управління об'єктами державної власності. |
| 5 | Постанова Кабміну «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228 | Визначає порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ України. |
| 6 | Постанова Кабміну «Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю ДАСУ та її міжрегіональними територіальними органами» від 8 серпня 2001 р. N 955 | Визначає впорядкування планування заходів державного фінансового контролю в міністерствах, інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, які отримують кошти з бюджетів |
| 7 | Постанова Кабміну «Про затвердження проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм» | Визначає механізм здійснення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. |
| 8 | Постанова Кабміну «Про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання» від 22 грудня 2010 р. N 1163 | Визначає механізм повернення до відповідного бюджету коштів, отриманих як субвенція, розпорядником бюджетних коштів та повернення коштів одержувачем бюджетних коштів у разі нецільового використання ними у поточному чи минулих роках бюджетних коштів. |
| 9 | Постанова Кабміну «Про затвердження порядку зупинення операцій з бюджетними коштами» від 19 січня 2011 р. N 21 | Визначає механізм застосування Мінфіном, органами Державної казначейської служби, ДАСУ, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками бюджетних коштів у межах наданих їм повноважень до розпорядників бюджетних коштів такого заходу як зупинення операцій з бюджетними коштами. |
| 10 | Постанова Кабміну «Про затвердження порядку проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів» від 12 травня 2007 р. № 698 | Визначає механізм проведення ДАСУ, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу та перевірки законності та ефективності формування і виконання місцевих бюджетів. |



Рис. С. Функції Державної аудиторської служби України

Джерело: авторська розробка на основі [44]

Порівняльний аналіз ревізії та державного фінансового аудиту як форм фінансового контролю [15, с. 235]

| Ревізія (інспектування) | Державний фінансовий аудит |
|---|---|
| <i>Мета</i> | |
| Виявлення фактів порушень законодавства з фінансових питань через ініціювання передбачених законодавством заходів сприяти дотриманню законності та економності в процесі складання і затвердження кошторису, витрачання бюджетних коштів, використання інших активів, їх збереження, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. | Запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності. |
| <i>Завдання</i> | |
| 1. Дослідження стану усунення недоліків і порушень, виявлених попередніми перевітками. 2. Перевірка правильності складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін. Загальний стан виконання кошторису. | Сприяння підприємству у забезпеченні: • правильності ведення бухгалтерського обліку; |
| 3. Дослідження правильності відображення в обліку ведення касових операцій, розрахунків з підзвітними особами, в тому числі щодо видатків на відрядження. 4. Дослідження операцій на реєстраційних рахунках, відкритих в органах казначейства, та на рахунках в установах банків. 5. Перевірка дотримання штатної дисципліни. Оплата праці працівників та нарахування на заробітну плату; операцій з виплати допомоги, стипендій та інших виплат; стану розрахункової дисципліни, стану виконання угод. 6. Перевірка застосування процедур при закупівлі товарів, робіт та послуг за державні кошти та ін. | • законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна; • складання достовірної фінансової звітності; • організації дієвого внутрішнього фінансового контролю. |

Склад проблем у сфері державного аудиту та шляхи їх вирішення

| Зміст проблеми | Напрямки вирішення |
|---|---|
| <i>1</i> | <i>2</i> |
| Блок 1. Теоретичні проблеми | |
| Проблеми застосування категоріального апарату. Введення у використання органами контролю державних фінансів понять «державний аудит», «аудит ефективності», «державний внутрішній фінансовий контроль» без наукового обґрунтування їх сутності та закріплення єдиного визначення у законодавчих та нормативних документах. Ототожнення понять «державний фінансовий контроль» і «державний аудит» призвело до порушення вимог основних міжнародних актів у сфері контролю державних фінансів (Лімської декларації, Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) тощо). | Визначення і розмежування понять «державний контроль», «державний аудит», «державний фінансовий контроль», «державний внутрішній фінансовий контроль» на законодавчому рівні. |

Закінчення табл. У

| 1 | 2 |
|--|---|
| Наявність наукової концепції, покладеної в основу трансформації та розвитку системи контролю державних фінансів Єдина концепція відсутня. Наявні розрізнені підходи до трансформації системи контролю, викладені у проектах законів «Про державний фінансовий контроль», «Про фінансовий контроль» та чинних нормативних та інструктивних актах окремих контрольних органів. | На рівні науково-дослідних робіт – розробка науково обґрунтованої концепції формування системи державного аудиту; на законодавчому рівні – покладення розробленої концепції в основу законодавчих та нормативних актів. |
| Наукова класифікація видів і форм державного аудиту. Існування різноманітних підходів науковців і практиків до визначення видів і форм державного аудиту, повсюдне їх ототожнення, що заважає подальшому розвитку теоретичної бази державного аудиту. | Рахункова палата має ініціювати перегляд власних нормативних актів із запровадженням класифікації, передбаченої міжнародними стандартами. |
| У частині розробки критеріїв ефективності державного аудиту. Застосування витратного підходу (залежність витрачених коштів на підготовку і проведення контрольних заходів та повернутих в результаті цього до бюджету коштів). | Перелік критеріїв потребує розширення, що враховувало б сутність і функції державного аудиту. |
| Блок 2. Методологічні проблеми | |
| Визначення методу державного аудиту Ототожнення методу державного аудиту і методу державного фінансового контролю, що впливає на методичне забезпечення процесу контролю державних фінансів. Специфічні методи і процедури не виявлені та не відображені у нормативних актах. Методика державного аудиту не розроблена і не відпрацьована. | Ґрунтовні наукові розробки мають бути ініційовані Рахунковою палатою. Результати закріплюватимуться у вигляді методичних рекомендацій (стандартів) проведення того чи іншого аудиту. |
| Імплементація Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) | На рівні Рахункової палати – науковий переклад стандартів ISSAI, розробка на їх основі і запровадження національних стандартів. |
| Обґрунтування підходів до визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті. Проблема не знайшла відображення у нормативно-правових актах, у публікаціях науковців не висвітлена. | Потрібні наукові розробки у цьому напрямку. |
| Розробка і впровадження системи контролю якості державного аудиту | Потрібні наукові розробки у цьому напрямку. |
| Блок 3. Організаційно-правові проблеми | |
| Визначення і законодавче закріплення статусу вищого органу державного аудиту за Рахунковою палатою. | Внесення відповідних змін до Закону України «Про Рахункову палату». |
| Обмеженість повноважень вищого органу державного аудиту. Повноваження Рахункової палати не поширюються на місцеві бюджети, що суперечить Лімській декларації. | Внесення відповідних змін до Закону України «Про Рахункову палату». |
| Нерозвиненість організаційної структури Рахункової палати. Відсутність концепції розвитку системи контролю державних фінансів призвела до превалювання державного внутрішнього фінансового контролю, що знаходиться у підпорядкуванні виконавчої гілки влади, над зовнішнім аудитом. | Упровадження наукової концепції формування системи державного аудиту стимулюватиме розвиток організаційної структури Рахункової палати. |
| Відсутність науково-дослідної і навчальної бази, прогалини у формуванні кадрового забезпечення системи державного аудиту Фахової підготовки державних аудиторів не існує. Обмеження курсами підвищення кваліфікації, семінарами, обміном досвіду з іноземними колегами. | Запровадження спеціалізації «Державний аудит» для напрямів підготовки «Облік і аудит», «Фінанси і кредит» на рівні державних освітніх стандартів. |

Критерії оцінки ризиків для бюджетних установ та організацій

| Ризик | Джерело інформації | Критерії ризику | Ступінь ризику | Бал |
|--|--|---------------------|----------------|-----|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Ризик 1. Бюджетні призначення (асигнування) | Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (форма № 4-3д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1). План використання бюджетних коштів (для ВНЗ, національних та галузевих академій). Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 50 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 до 50 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |
| Ризик 2. Бюджетні асигнування по видатках на "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" | Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2), звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д), звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1). План використання бюджетних коштів (для ВНЗ, національних та галузевих академій). Показник визначається сумарно за 2 р. | понад 5 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 до 5 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |
| Ризик 3. Бюджетні асигнування по видатках на "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар; оплату послуг (крім комунальних); видатки та заходи спеціального призначення". | Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2), звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (форма № 4-3д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1). Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 5 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 до 5 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |

Продовження таблиці Ф

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|-------------------------------|----------|-----|
| Ризик 4. Бюджетні асигнування на "Капітальні видатки" | Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2), звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (форма № 4-3д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), звіт про надходження і використання інших надходжень спецфонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1). Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 10 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 до 10 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |
| Ризик 5. Державні закупівлі за переговорною процедурою (крім закупівель комунальних послуг) | Звіти про результати проведення процедури закупівлі. Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 3 млн грн | високий | 5 |
| | | від 500 тис грн до 3 млн грн | середній | 2 |
| | | до 500 тис грн | низький | 0,5 |
| Ризик 6. Державні закупівлі у суб'єктів підприємницької діяльності - фізичних осіб | Звіти про результати проведення процедури закупівлі. Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 3 млн грн | високий | 5 |
| | | від 500 тис грн до 3 млн грн | середній | 2 |
| | | до 500 тис грн | низький | 0,5 |
| Ризик 7. Первісна вартість основних засобів. | Баланс (форма № 1). Показник визначається на кінець останнього звітного періоду | понад 10 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 млн грн до 10 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |
| Зменшення вартості необоротних активів (продано, безоплатно передано, списано як непридатні тощо) | Звіт про рух необоротних активів (форма № 5): (показник на кінець звітного періоду - показник на початок звітного періоду). Визначається сумарно за 2 роки. | понад 1 млн грн | високий | 5 |
| | | від 100 тис. грн до 1 млн грн | середній | 2 |
| | | до 100 тис. грн. | низький | 0,5 |
| Ризик 9. Кредиторська заборгованість | Баланс (форма № 1), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д). Показник визначається на кінець останнього звітного періоду | понад 1 млн грн | високий | 5 |
| | | від 100 тис. грн до 1 млн грн | середній | 2 |
| | | до 100 тис. грн | низький | 0,5 |

Закінчення таблиці Ф

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--|---|-------------------------------|----------|-----|
| Ризик 10. Дебіторська заборгованість | Баланс (форма № 1), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д). Показник визначається на кінець останнього звітного періоду | понад 1 млн грн | високий | 5 |
| | | від 100 тис. грн до 1 млн грн | середній | 2 |
| | | до 100 тис. грн | низький | 0,5 |
| Ризик 11. Власні надходження (надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, за іншими джерелами власних надходжень інших надходжень спецфонду) | Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д), звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д), звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д), звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1). Показник визначається сумарно за 2 роки | понад 10 млн грн | високий | 5 |
| | | від 1 до 10 млн грн | середній | 2 |
| | | до 1 млн грн | низький | 0,5 |
| Ризик 12. Інформація від правоохоронних органів щодо суми ймовірної матеріальної шкоди (збитків) та (або) взаємовідносин з суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності | Інформація від правоохоронних органів (Генеральна прокуратура України, Служба безпеки України та інші) | понад 200 тис. грн | високий | 5 |
| | | від 50 до 200 тис. грн | середній | 2 |
| | | до 50 тис. грн | низький | 0,5 |
| Ризик 13. Обґрунтована інформація з інших зовнішніх джерел щодо суми ймовірної матеріальної шкоди (збитків) з відповідними підтверджуючими документами | Засоби масової інформації, Інтернет, скарги, заяви, звернення (запити) депутатів тощо | понад 200 тис. грн | високий | 5 |
| | | від 50 до 200 тис. грн | середній | 2 |
| | | до 50 тис. грн | низький | 0,5 |
| Ризик 14. Інформація від структурних підрозділів Міністерства щодо суми ймовірної матеріальної шкоди (збитків) | Інформація від департаменту економіки та фінансування, департаменту вищої освіти, управління з питань державного майна та підприємств та інших підрозділів Міністерства | понад 200 тис. грн | високий | 5 |
| | | від 50 до 200 тис. грн | середній | 2 |
| | | до 50 тис. грн | низький | 0,5 |

**Динаміка обсягів поточних видатків загального фонду бюджету м. Києва,
спрямованих на фінансування діяльності Управління, за 2014-2018 рр.***

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|--------|---|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|-------------|----------------|-------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| 1. | Оплата праці, грн. | 14128000 | 17487400 | 23147800 | 9019800 | 63,8 | 5660400 | 40,1 |
| 2. | Частка в обсязі видатків, % | 66,8 | 77,6 | 75,5 | 8,7 | 13,0 | -2,1 | -3,1 |
| 3. | Нарахування на фонд оплати праці | 5128400 | 3847200 | 5092500 | -35900 | -0,7 | 1245300 | 24,3 |
| 4. | Частка в обсязі видатків, % | 24,2 | 17,1 | 16,6 | -7,6 | -31,4 | -0,5 | -2,1 |
| 5. | Використання товарів та послуг | 1907900 | 1196300 | 2399100 | 491200 | 25,7 | 1202800 | 63,0 |
| 6. | Частка в обсязі видатків, % | 9,0 | 5,3 | 7,8 | -1,2 | -13,3 | 2,5 | 27,8 |
| 7. | Видатки на відрядження | 8100 | 0 | 0 | -8100 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 8. | Частка в обсязі видатків, % | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0 | - | 0 | - |
| 9. | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв | 1305100 | 867900 | 613100 | -692000 | -53,0 | -254800 | -19,5 |
| 10. | Частка в обсязі видатків, % | 6,2 | 3,9 | 2,0 | -4,2 | -67,7 | -1,9 | -30,6 |
| 11. | Дослідження і розробки | 134100 | 0 | 3800 | -130300 | -97,2 | 3800 | 2,8 |
| 12. | Частка в обсязі видатків, % | 0,6 | 0,0 | 0,0 | -0,6 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 13. | Інші поточні видатки | 600 | 0 | 0 | -600 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 14. | Частка в обсязі видатків, % | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0 | - | 0 | - |
| 15. | Видатки загального фонду кошторису, всього | 21164900 | 22530900 | 30639400 | 9474500 | 44,8 | 8108500 | 38,3 |

*Джерело: складено автором за даними кошторисів Управління за 2014-2018 рр.

**Динаміка обсягів поточних та капітальних видатків спеціального фонду
кошторису Управління за 2014-2018 рр.***

| № пор. | Показник | Роки | | | Відхилення | | | |
|------------|---|----------------|----------------|----------------|----------------|---------------|---------------|------------|
| | | 2014 | 2017 | 2018 | 2018/2014 | | 2018/2017 | |
| | | | | | абс. | відн. | абс. | відн. |
| 1. | Оплата праці, грн. | 1203600 | 1969600 | 2106500 | 902900 | 75,0 | 136900 | 11,4 |
| 2. | Частка в обсязі видатків, % | 50,9 | 75,4 | 76,4 | 25,5 | 50,1 | 1 | 2,0 |
| 3. | Нарахування на фонд о/п | 436900 | 433400 | 463400 | 26500 | 6,1 | 30000 | 6,9 |
| 4. | Частка в обсязі видатків, % | 18,5 | 16,6 | 16,8 | -1,7 | -9,2 | 0,2 | 1,1 |
| 5. | Використання товарів та послуг | 190800 | 150600 | 187800 | -3000 | -1,6 | 37200 | 19,5 |
| 6. | Частка в обсязі видатків, % | 8,1 | 5,8 | 6,8 | -1,3 | -16,0 | 1 | 12,3 |
| 7. | Оплата комунальних послуг та енергоносіїв | 75600 | 46800 | 53200 | -22400 | -29,6 | 6400 | 8,5 |
| 8. | Частка в обсязі видатків, % | 3,2 | 1,8 | 1,9 | -1,3 | -40,6 | 0,1 | 3,1 |
| 9. | Дослідження і розробки | 0 | 0 | 0 | 0 | - | 0 | - |
| 10. | Частка в обсязі видатків, % | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0 | - | 0 | - |
| 11. | Інші поточні видатки | 4000 | 0 | 0 | -4000 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 12. | Частка в обсязі видатків, % | 0,2 | 0,0 | 0,0 | -0,2 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 13. | Поточні видатки, всього | 1835300 | 2553600 | 2757700 | 922400 | 50,3 | 204100 | 11,1 |
| 14. | Частка поточних видатків у видатках спецфонду, % | 77,7 | 97,7 | 100,0 | 22,3 | 28,7 | 2,3 | 3,0 |
| 15. | Придбання обладнання | 320000 | 60000 | 0 | -320000 | -100,0 | -60000 | -18,8 |
| 16. | Частка в обсязі видатків, % | 13,5 | 2,3 | 0,0 | -13,5 | -100,0 | -2,3 | -17,0 |
| 17. | Капітальний ремонт | 207900 | 0 | 0 | -207900 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 18. | Частка в обсязі видатків, % | 8,8 | 0,0 | 0,0 | -8,8 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 19. | Капітальні видатки, всього | 527900 | 0 | 0 | -527900 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 20. | Частка капітальних видатків у видатках спецфонду, % | 22,3 | 0 | 0 | -22,3 | -100,0 | 0 | 0,0 |
| 21. | Видатки спеціального фонду кошторису, всього | 2363200 | 2613600 | 2757700 | 394500 | 16,7 | 144100 | 6,1 |

* Джерело: складено автором за даними кошторисів Управління за 2014-2018 рр.

Типові порушення при виконанні кошторису бюджетної установи*

| № пор. | Вид порушення | Характеристика порушення |
|--------|--|--|
| 1 | Порушення при плануванні та затвердженні видатків і, відповідно, при виконанні кошторису | Порушення вимог щодо структури бюджетної установи (утворення відділів, підрозділів, штатних посад, наявність яких не передбачена законодавством/ не затверджена внутрішніми документами бюджетної установи). Наслідком цього є незаконні витрати бюджетних коштів на оплату праці персоналу. |
| 2 | Завищення обсягу асигнувань від фактичної потреби | Завищення бюджетною установою чи її відокремленими підрозділами потреби в бюджетних коштах через формування штатного розпису, що не відповідає штатним нормативам та наявним структурним підрозділам. |
| 3 | Неправильне застосування КЕКВ | Неправильне застосування КЕКВ під час планування та затвердження у кошторисі поточних та капітальних видатків та порушення вимог Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Мініфіну від 12.03.12 р. № 333 |
| 4 | Порушення норм трудового законодавства | Порушення у нарахуванні та виплаті зарплати, які призводять до втрат бюджетних коштів. Окремими бюджетними установами здійснюються видатки на утримання понадштатних працівників, що є порушенням п. 28, 43 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених постановою КМУ від 28.02.02 р. № 228. Установлюються завищені тарифні розряди із порушенням Схеми тарифних розрядів посад керівних працівників бібліотек, централізованих бібліотечних систем, затвердженої наказом Мінікультури від 18.10.05 р. № 745. Встановлення та виплати надбавок, доплат, винагород, які постановою КМУ від 30.08.02 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» не передбачені. Виплати зарплати працівникам, які перебувають у відрядженні, відшкодування витрат на відрядження без підтвердних документів, їх оригіналів стороннім особам. |
| 5 | Здійснення видатків спецфонду за рахунок загального фонду | Однією із причин витрачання коштів загального фонду замість спеціального фонду кошторису є недотримання законодавства під час формування доходів. Наприклад, встановлення економічно необґрунтованої калькуляції послуг бюджетної установи, що не забезпечує оплати всіх видатків на їх організацію та призводить до недоотримання власних надходжень і покриття їх з загального фонду. |
| 6 | Порушення при використанні бюджетних коштів на проведення науково-дослідних робіт | Вчинення формального підходу до виконання науково-дослідних робіт з недотриманням вимог до встановлених критеріїв або незабезпечення подальшої реалізації. |

*Джерело: складено автором на основі [39]