

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
_____Олена МАГОПЕЦЬ
«___» квітня 2022 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Інформаційне забезпечення та методика аудиту доходів і
видатків бюджетних установ»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-20 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

_____ Янус Е.С.
«___» _____ 2022 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
_____Галина НАЗАРОВА
«___» _____ 2022 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, заступник
завідувача кафедри економіки,
менеджменту та комерційної
діяльності
_____Оксана СТОРОЖУК

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік та оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
 «_____» _____ 2022 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Янус Емілія Сергіївна _____
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Інформаційне забезпечення та методика аудиту доходів і видатків бюджетних установ

2. Керівник роботи (проекту)

Назарова Галина Борисівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 25 квітня 2022 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) _____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	27.02.2022 р. – 13.03.2022 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	15.03.2022 р. – 22.03.2022 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	23.03.2022 р. – 09.04.2022 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	09.04.2022 р. – 23.04.2022 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	24.04.2022 р. – 25.04.2022 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	25.04.2022 р	Виконано

Дата видачі завдання

« 18 » січня 2022 р.

Підпис керівника

(прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 24 » січня 2022 р.

Підпис здобувача

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Янус Е.С. Інформаційне забезпечення та методика аудиту доходів і видатків бюджетних установ. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2022.

В першому розділі проаналізовано наукові погляди щодо важливості визначення теоретичних питань стосовно економічної сутності доходів і видатків бюджетних установ, охарактеризовано особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту та визначено організацію та методику державного аудиту доходів і видатків бюджетних установ.

В другому розділі зазначено організаційно – економічну характеристику досліджуваного підприємства, досліджено питання, інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії», проведено аудит доходів і видатків Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії», визначено порядок проведення аудиту публічних закупівель та узагальнено їх результати Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії».

В третьому розділі було досліджено питання щодо удосконалення системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків загального та спеціального фондів, як важливої складової у розвитку бюджетних установ, а також розглянуто шляхи розвитку методології державного аудиту публічних закупівель, як важливої складової ефективної та результативної діяльності бюджетних установи на якому можливе проведення аудиторських перевірок.

Ключові слова: аудит, методика аудиту, міжнародні стандарти аудиту, доходи, видатки, експертиза, контроль, державний контроль, державний фінансовий контроль, тендер.

ANNOTATION

Ianus E.S. Information support and methods of audit of income and expenses in budgetary institutions. - Graduation qualification work at the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational-professional program «Audit, state financial control and examination». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2022.

The first section analyzes scientific views on the importance of determining theoretical issues regarding the economic nature of income and expenses of budgetary institutions, describes the peculiarities of the audit information system and defines the organization and methodology of state audit of income and expenses of budgetary institutions.

The second section indicates the organizational and economic characteristics of the researched enterprise, investigates issues of information support of audit of income and expenses of the Municipal Institution «Kirovohrad Regional Philharmonic», audits income and expenses of the Municipal Institution «Kirovohrad Regional Philharmonic», determines the audit of public procurement and its results in the Municipal Institution «Kirovohrad Regional Philharmonic».

The third section examines the improvement of the information support system for the audit of income and expenses of general and special funds as an important component in the development of budgetary institutions, as well as ways to develop the methodology of public audit of public procurement as an important component of efficient and effective business activity of budgetary institution, which may be audited.

Key words: audit, audit methodology, international auditing standards, income, expenses, expertise, control, state control, state financial control, tender.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	12
1.1. Економічна сутність доходів і видатків бюджетних установ	12
1.2. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків в бюджетних установах	25
1.3. Організація і методика державного аудиту доходів і видатків бюджетних установ	34
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	51
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ (НА МАТЕРІАЛАХ КОМУНАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»)	53
2.1. Організаційно-економічна характеристика Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»	53
2.2. Аудит доходів та видатків Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»	64
2.3. Аудит публічних закупівель Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»	71
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	79
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	81
3.1. Вдосконалення інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетних установ	81
3.2. Розвиток методології державного аудиту публічних закупівель	102
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	111
ВИСНОВКИ	113
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117
ДОДАТКИ	125

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Бюджетні установи покривають свої витрати за рахунок видатків державного або місцевого бюджету, тому що не мають власних оборотних коштів. Бюджетні видатки впливають на соціальні та економічні процеси, що відбуваються в державі. Згідно з Бюджетним кодексом України видатками бюджету називають кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, які були передбачені відповідним бюджетом.

Інформаційне забезпечення та методика аудиту спрямована, як на забезпечення регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та податкової звітності, так і на внутрішні стандарти підприємства, його первинну, зведену та іншу документацію, реєстри бухгалтерського обліку та інші внутрішні і зовнішні джерела інформації, а також інформацію від третіх осіб, публікації в наукових і спеціальних виданнях тощо.

Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління. До інформаційного забезпечення аудиту відносять: матеріальні джерела (документальні та натуральні об'єкти); нематеріальні об'єкти (миттєві явища); абсолютно точна інформація (категорична); умовно точна інформація; орієнтовно точна інформація. Залежно від джерел використання інформація, яка подається аудитором, класифікують: за видами обліку, видами та формами звітності, видами документів на підприємстві, мети використання документів, надходження документів від відповідальних осіб тощо.

Становлення аудиторської системи в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів проведення аудиту в бюджетних установах, що відповідали б новому інформаційному забезпеченню та здійснювались відповідно до методики аудиту доходів і видатків в бюджетних установах.

Найпотрібнішу інформацію про фінансово-господарську діяльність аудитор отримує з даних бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, бухгалтерської і статистичної звітності. Важливе місце у формуванні інформаційної бази аудиту займає законодавча, планово-нормативна та довідкова інформація. В аудиторському контролі використовують матеріали попереднього зовнішнього та внутрішнього аудиту, акти перевірки податкових органів, контрольно-ревізійних служб, позабюджетних фондів тощо.

Здійснюючи аудиторську перевірку потрібно не тільки знати, інформаційне забезпечення аудиторського контролю, а й процес формування інформації щодо суб'єктів господарської діяльності та її використання у практичній роботі.

Проблеми організації та методики державного фінансового аудиту, формування системи інформаційного забезпечення досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема С. Агапцов, П. Атамас, Р. Джога, П. Германчук, Л. Клець, С. Левицька, В. Лемішовська, О. Назарчук, Н. Рубан, С. Свірко, І. Стефанюк, В. Шевчук тощо. Основною проблемою реформування аудиторської перевірки в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи державного фінансового аудиту з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади аудиту, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення аудиту. Отже, виходячи з викладеного актуальність обраної для дипломного дослідження теми не викликає сумнівів.

Метою дипломної роботи є розкриття теоретичних і практичних засад державного фінансового аудиту доходів і видатків бюджетних установ, формування системи інформаційного забезпечення та надання рекомендацій щодо вдосконалення їх діючого порядку.

Задачі дипломного дослідження. Відповідно до поставленої мети у роботі визначено такі завдання, спрямовані на її досягнення:

- дослідити економічну суть доходів і видатків бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці, як інформаційної системи забезпечення аудиту;
- встановити порядок організації формування системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків бюджетних установ;
- визначити мету, завдання, джерела інформації та порядок проведення державного фінансового аудиту доходів і видатків бюджетних установ;
- навести організаційно-економічну характеристику Комунального закладу Кіровоградської обласної філармонії;
- ознайомитись з практикою організації системи інформаційного забезпечення доходів і видатків Комунального закладу Кіровоградської обласної філармонії;
- провести державний фінансовий аудит публічних закупівель Комунального закладу Кіровоградської обласної філармонії;
- надати рекомендації щодо системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетних установ;
- запропонувати шляхи розвитку методології державного аудиту публічних закупівель.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і прикладних питань аудиту доходів і видатків бюджетних.

Об'єкт – аудит доходів і видатків Комунального закладу Кіровоградської обласної філармонії.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Для дослідження вищезазначених питань були використані такі джерела інформації: дані доходів і видатків, тендерної документації по публічним закупівлям Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії»; законодавчі та нормативно-правові документи України, що регулюють порядок проведення аудиту, державного контролю та експертизи в сфері публічних закупівель на

«Кіровоградській обласній філармонії»; економічна фахова література з питань аудиторської перевірки.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети магістерської роботи застосовувалася система загальнонаукових методів інформаційного забезпечення та методики аудиту доходів і видатків бюджетних установ.

Результати, отримані в ході написання магістерської роботи, полягають у вивченні, аналізі і узагальненні теорії та практики систем аудиту державного фінансового контролю його інформаційного забезпечення, відповідно встановлених методів аудиту та перевірки тендерної документації на «Кіровоградській обласній філармонії».

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

➤ проведено визначення до трактування поняття аудит доходів і видатків у законодавстві України з законодавством зарубіжних країн, здійснено висновок щодо планового виду бюджетних асигнувань, з урахуванням практики національних бюджетних установ, в якому необхідно вести облік доходів і витрат за міжнародним стандартами ведення бухгалтерського обліку, які уніфікують фінансові результати бенефіціарів;

➤ запропоновано розглянути питання стосовно, особливостей формування системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків в бюджетних установах за допомогою яких забезпечується необхідний систематичний контроль, звітності та економічного аналізу, визначеної Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та порядком їх застосування.

➤ визначена організація і методика державного аудиту доходів і видатків бюджетних установ, яка регламентує здійснення відповідних програм і заходів, щодо забезпечення ефективної життєдіяльності підприємства на період його існування;

➤ досліджено аудит публічних закупівель Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії», до якого входить порядок визначення

переможця та подальший процес проведення перевірки відповідно до предмета закупівлі розроблення науково-проектної документації по об'єкту: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії»;

➤ охарактеризовано *напрями вдосконалення аудиту доходів і видатків бюджетних установ та його інформаційне забезпечення відповідно до його мети, щодо* забезпечення прозорості та підзвітності державних коштів з метою задоволення державних потреб відповідно до міжнародних стандартів аудиту публічних ISSAI та відповідних рекомендацій ЄС.

Практичне значення одержаних результатів дипломного дослідження полягає в тому що, даний матеріал може бути впроваджений аудиторськими службами, щодо здійснення контролю та перевірки бухгалтерської звітності, щодо встановлення відповідності установленим правилам і законодавчим нормам, затверджених державними органами, відповідно до юридичних та господарських документів на період її подання та висловлення незалежної думки експерта, щодо її діяльності.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати дослідження оприлюднені на LV науково-технічній конференції здобувачів вищої освіти «Наука виробництву» Центральноукраїнського національного технічного університету (14 травня 2021 р.). Основні положення й результати дослідження опубліковано у тезах загальним обсягом 1, 2 др. арк. «Як провести аудит та не порушити закон?».

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

В першому розділі «Теоретичні засади аудиту доходів та видатків в бюджетних установах» проаналізовано наукові погляди щодо визначення сутності поняття доходів і видатків, досліджено особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків в бюджетних установах, розглянуто організацію і методику державного аудиту доходів і видатків бюджетних установ.

В другому розділі «Інформаційне забезпечення та методика аудиту

доходів і видатків бюджетних установ на матеріалах досліджуваного підприємства, зазначено організаційно-економічну характеристику, охарактеризовано аудит доходів та видатків Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії», досліджено аудит публічних закупівель.

В третьому розділі «Напрями вдосконалення аудиту доходів і видатків бюджетних установ та його інформаційного забезпечення», зазначено організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, розкрито питання стосовно вдосконалення інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетних установ, досліджено розвиток методології державного аудиту публічних закупівель.

Структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи 125 сторінки, у тому числі 6 таблиць і 14 рисунків. Перелік використаних джерел налічує 75 найменувань. Робота доповнена 33 додатками.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Економічна сутність доходів і видатків бюджетних установ

В бюджетних установах бухгалтерський облік відіграє одну із наважливих систем контролю за наявністю та рухом позабюджетних коштів, на основі використовуваного міжнародного досвіду, які включають в себе наступні функції, такі як: управлінська, контрольна та інформаційна, також вони мають певні особливості у використанні. Доходи і видатки є своєрідними об'єктами в обліку бюджетного підприємства.

Бухгалтерський облік бюджетних установ, до якого відносять облік доходів і видатків є найважливішим процесом, тому він потребує детальної розробки й опрацювання. Питаннями удосконалення та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів займаються професійні економісти та бухгалтери.

Важливим напрямом модернізації бухгалтерського обліку та звітності на сьогодні є розробка та впровадження національних стандартів у державному секторі на міжнародній основі. Реалізація затвердженої Кабміном Національної програми приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС призведе до гармонізації нормативно-правової бази бухгалтерського обліку з Радою Європейського Союзу за рішеннями Європейського парламенту та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Створення цієї системи є суттєвим для узгодження держави з рівнем економічних суб'єктів на ринку. Тому КМУ було прийнято Стратегію модернізації національних рахунків на 2007-2015 рр. По-перше, це стосується гармонії аргументаційного та дедуктивного законодавства та стандартів міжнародної аргументації в державному секторі (МСБОДС). Однією з їх

головних цілей є надання кращої системи шляхом розроблення національних стандартів (стандартів) у державному секторі [52].

Належне дослідження державних інституцій вимагає нового методологічного та безпосереднього підходу до міркувань, так само, як специфіка їх дій вимагає надання інформації, необхідної для бухгалтерських та адміністративних цілей. Важливим аспектом, пов'язаним з реформою, є визначення характеру, звітності доходів, видатків і фінансових результатів діяльності бюджетних установ.

Суть поняття доходу в бюджетних установах має дещо інше значення, ніж таке ж поняття для бізнесу. Це пов'язано з низкою особливостей, пов'язаних з умовами експлуатації. Левицька С.О. дає таке визначення доходів – отриманих з державного та місцевих бюджетів та утворених за рахунок асигнувань бюджетних організацій [26].

Лемішовський В.І. стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок державного та місцевих бюджетів, які надаються безповоротно [29].

Свірко С. В. зазначає, що доходом бюджетного органу є надходження коштів, які відомство отримує з державних коштів на виконання кошторису доходів і видатків [60].

Залежно від джерела доходу розрізняють два види: надходження від державних фінансів; дохід зі спеціального фонду.

Бюджетні установи не мають власних оборотних коштів і покривають витрати (витрати) за рахунок бюджетних асигнувань (доходи загального фонду) та надходжень із позабюджетних ресурсів (доходів спеціального фонду).

До доходів загального фонду належать асигнування з державного та місцевих бюджетів на видатну та іншу діяльність установ. Спеціальна структура включає власні доходи (спеціальні активи, кошти на виконання окремих завдань, інші власні доходи), дотації з бюджетів інших рівнів та інші доходи спеціальних активів.

Тому, аналізуючи наведені визначення, можна відзначити, що принципових відмінностей між ними немає і що всі ці автори ідентифікують їх за доходами від фінансування з бюджету.

Зовсім інша концепція представлена в МСБОДС 9, тут дохід є результатом не внеску власника, а сукупного отримання економічних вигод або потенційних комунальних послуг протягом звітного періоду із збільшенням чистого капіталу, капіталу в результаті його отримання.

У цьому випадку суми, стягнені з представника державного органу чи іншої державної організації, не мають під собою жодної економічної вигоди чи вигоди, отриманої компанією, яке не призводять до збільшення активів чи зменшення зобов'язань таким чином, щоб вони були виключені з доходу [38].

Існують також суперечності міжнародній бухгалтерській практиці щодо їх визнання в балансі. Це означає що, облік доходу та кошти з бюджету відображаються як дохід у періоді надходження.

Для самоокупних операцій дохід визнається як валовий дохід від економічних вигод або потенціалу обслуговування протягом звітного періоду, якщо чисті активи (власний капітал) збільшуються в результаті цього доходу.

Бюджетні установи витрачають кошти в рамках надання нематеріальних послуг, які економічно відрізняються від витрат підприємств.

Існують різні тлумачення терміну «видатки».

Так, Александров В.Т. дає таке визначення видатків – як одного з основних показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів бюджету доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1].

Лодаренко О.О. надає наступне визначення терміну, «видатки» - бюджетних установ є централізованими видатками, тобто вони здійснюються за рахунок коштів державного чи місцевого бюджетів. Вони є прямими цільовими видатками уряду, що забезпечують його належне функціонування та відображають економічні зв'язки, пов'язані з розподілом і перерозподілом тієї частини національного доходу, що зосереджена в бюджеті [31].

Джога Р.Т. зазначає, що під видатками розуміються державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог, і поділяються на поворотні (обмін на товари чи послуги) та безповоротні (односторонні).

До складу витрат бюджетних установ входять фактичні витрати на матеріальні, трудові та фінансові ресурси на утримання установи та її статутну господарську діяльність [15].

Атамас. П.Й. під витратами (не прирівняними до витрат) розуміється обсяг коштів, що витрачаються бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах розмірів, встановлених бюджетом [4].

Поняття витрат закріплено також у Бюджетному кодексі, яким визначено, що це кошти, які спрямовуються на виконання програм і заходів, передбачених бюджетом, за винятком повернення капіталу та погашення надміру сплачених сум [9]

Доходи, видатки та витрати бюджетних установ є окремими статтями обліку, але в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ вони розглядаються у взаємозв'язку, оскільки зв'язок між ними є причинно-наслідковою.

Правильність доходів і витрат бюджету забезпечується узгодженістю системи бухгалтерського обліку, яка базується на бюджетній класифікації. Вимога щодо єдиної класифікації доходів і видатків закладена у Бюджетному кодексі [9]. Бюджетна класифікація передбачає окрему класифікацію доходів і видатків. Він має такі компоненти:

- бюджетна класифікація доходів;
- класифікація витрат до яких включають кредитування за вирахуванням амортизації) бюджету;
- класифікація з бюджетного фінансування;
- класифікація боргу [4].

Класифікація доходів поділяється на групи, підгрупи, статті. Усі доходи поділяються на оподатковувані, звільнені від оподаткування, доходи від операцій з капіталом та безкоштовні пожертвування (трансферти).

Доходи бюджету формуються переважно за рахунок оподаткування фізичних та юридичних осіб, платежів за використання природних ресурсів, державних зборів, доходів від приватизації державного майна, роялті на право виробництва та реалізації алкоголю, надходжень від лотерей, державних облігацій та іноземних та внутрішні облігації тощо.

Витрати бюджетної класифікації можна поділити за наступними характеристиками:

- за функціональними характеристиками (за основними розділами та підрозділами бюджету);
- за відомчою структурою (наука, культура, освіта мистецтво, охорона здоров'я тощо);
- з економічних причин (група, підгрупа, стаття);
- через бюджетні програми.

Класифікація економічних кодів видатків бюджету використовуються для оцінки видатків розпорядників бюджетних коштів, планів розподілу за видами видатків, поточних видатків і капітальних видатків, а також нерозподілених видатків і кредитів за вирахуванням бюджетних платежів.

Економічна розбивка видатків показує чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальною розбивкою коштів за їх технічними характеристиками (заробітна плата, розмежування, усі види зайнятості, пільги населенню тощо).

На нашу думку, такий поділ дозволяє розподіляти захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до планування та обліку видатків бюджетними установами.

Важливою для бухгалтера є економічна класифікація видатків, за кодами якої організовано діяльність бюджетної установи згідно аналітичного обліку фактичних видатків.

Отже, ця класифікація дозволяє рівномірно розраховувати доходи та видатки бюджету, звітувати про виконання бюджету, контролювати та аналізувати будь-які види доходів і витрат, кодувати бюджетні показники в їх автоматизованій обробці. При цьому всі показники є фінансовими планами, які мають виконуватися на всіх рівнях влади.

Він також дозволяє виділяти захищені статті бюджету та забезпечує послідовний підхід для всіх одержувачів бюджету.

Тому наведені вище тлумачення не містять єдиної думки стосовно сутності цього поняття, розрізняючи видатки - на операції, що фінансуються виключно з бюджету, і витрати - на операції на госпрозрахунку.

Також можливе використання установами поняття «затрати» - обсяг і структура ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми, затверджені паспортом програми в грошовій та натуральній формі.

У міжнародній практиці бухгалтерського обліку термін «витрати» означає зменшення економічних вигод або потенційних вигод протягом звітного періоду у формі вибуття або споживання активів або у формі зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів /власний капітал, за винятком платежів власникам [38].

Міжнародна практика обліку оперує терміном «витрати», розуміючи під ним – зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів/власного капіталу, за винятком зменшення пов'язаного з виплатами власникам [38].

Особливість обліку витрат полягає в розподілі на грошові та фактичні, оскільки витрати на утримання об'єктів не завжди відповідають витратам самих об'єктів.

Касовими видатками називають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку або реєстраційних рахунків у відповідних органах Казначейства на виконання (витрат) свого бюджету. У даному випадку мова йде про кошти, які надійшли готівкою в касу бюджетної

установи, а також про суми, перераховані шляхом безготівкової оплати векселів. Вони передбачають виконання бюджету готівкою (видачею коштів з рахунків бюджету). Прикладами можуть бути перерахування коштів боржникам, сплачені податки в бюджет, отримана готівка тощо.

У свою чергу, фактичні видатки установи підтверджуються документально, в тому числі витрати за невикладеними рахунками кредиторів, з нарахованої, але невикладеної заробітної плати. Ці видатки відображають фактичне виконання затверджених кошторисом нормативів, вони є показником остаточного виконання кошторису закладу, тому при виконанні запланованих обсягів робіт обсяг коштів у кошторисі має відповідати.

Фактичні видатки, як правило, не відповідають грошовим коштам у часі, у сумах і зазвичай менші за готівку. Прикладом є амортизація спожитих матеріалів, сума ПДВ, що входить до придбання матеріалів, нарахована заробітна плата, відрахування до соціальних фондів тощо. Таке поєднання суперечливих методів пояснюється жорсткими обмеженнями щодо використання коштів та безперервним державним контролем за використанням коштів. Бухгалтерський облік касових видатків надає інформацію про оцінки виконання кошторису та залишки невикористаних коштів на кожну конкретну дату.

У міжнародних стандартах обліку витрат основним принципом є нарахування на основі їх відображення в момент їх виникнення, а не фактичного надходження чи сплати коштів. Застосування цього принципу передбачає:

- облік операцій у звітності періоду, в якому вони були здійснені;
- визнання операції в момент її виконання;
- формування інформації про зобов'язання, які підлягають отриманню, а не тільки про фактично отримані платежі та доходи.

При цьому доходи і витрати відображаються як споживання та економічні вигоди. Отже, звітність за цим принципом містить у собі не лише

інформацію про минулі операції, а й ті, що стосуються виплати та отримання готівки в майбутньому.

Також слід відзначити розбіжність у визначенні фінансового результату вітчизняних фіскальних установ і методиці, передбаченій МСБОДС.

Для бюджетних установ властиве надання державних соціальних послуг на суто безоплатній основі. Фінансовим результатом для них є виконання державних зобов'язань. Тому наприкінці року установи розраховують бюджетний результат окремо по загальному та спеціальному фондам шляхом списання всіх доходів і видатків. Залишки на кореспондентських рахунках визначаються і є кінцевим показником діяльності.

У міжнародній практиці в даному випадку використовується поняття надлишку (дефіциту) від звичайної діяльності – різниці, що залишається після вирахування витрат на звичайну діяльність.

У цьому випадку отриманий ключовий показник коригується на фінансовий результат від надзвичайних подій і таким чином визначається чистий профіцит або дефіцит.

Тобто в цій ситуації збігається як національна, так і міжнародна бухгалтерська практика, при цьому залишки на рахунках фінансового результату визначаються не як прибуток, а як показник ефективності використання бюджетних коштів.

Отже, дохід бюджетних установ є специфічним: його поділяють: на надходження загального та спеціального фондів, формування яких регулюється окремими нормативними актами для кожного.

Видатки та витрати бюджетних установ, з одного боку, відображають джерела їх забезпечення – їх поділяють (загальні та спеціальні), а з іншого – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

У процесі розробки Міжнародних стандартів фінансової звітності для державного сектору (МСФЗ) Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) сформулювала чотири основні методи визнання доходів і витрат: касовий

метод, модифікований касовий метод, модифікований метод нарахування та метод нарахування.

Згідно з думною міжнародних експертів, найкращим із чотирьох методів є метод нарахування, тому-що інформація, отримана за допомогою цього методу, відображає більш повну картину фінансового стану та результатів, а крім того, дає фінансову інформацію для прогнозування майбутніх фінансових потоків.

Реформування бюджетної процедури, в тому числі однієї з її складових – бюджетного обліку, наприкінці ХХ – на початку ХХ ст. охопила майже всі країни світу.

Це пояснюється тим, що належне управління в державному та місцевому секторах відіграє ключову роль у досягненні макроекономічної стабільності та забезпеченні сталого зростання економіки. Крім того, ключовим аспектом належного управління є фіскальна прозорість, яка спрямована на підвищення підзвітності осіб, відповідальних за формування та реалізацію фіскальної політики, а також прозорість планів соціально-економічного розвитку, бюджетів та звітів про їх виконання на основі відомості з бюджетних рахунків і звітів.

Основні положення, концепції, принципи та механізми забезпечення такої прозорості знайшли відображення в урядових документах практично кожній країні.

Міжнародна конференція «Міжнародні тенденції реформування бухгалтерського обліку в державному секторі» (18-22 квітня 2011 р. у Словенії) підкреслила зростання ролі державного обліку, особливо під час фінансової кризи, розглянула його реформу на основі нещодавнього досвіду та дала рекомендації щодо майбутніх реформ.

При цьому зазначалося, що «фінансова підзвітність уряду країни має важливе значення для глобального зростання, економічного зростання та розвитку, а також для побудови та підтримки довіри, особливо оскільки

більшість країн припадає на понад 30% ВВП, а в поєднання з державними підприємствами – понад 50% ВВП.

Як наслідок, зростає попит на надійну структуру, організацію та методологію бухгалтерського обліку з відповідною обліковою та нормативною базою (метод грошових потоків і нарахування), принципами, стандартами (наприклад, IPSAS) та відповідністю.

При цьому підкреслювалося, що «криза не повинна пройти даремно», особливо враховуючи високе фіскальне навантаження на країни ЄСА через старіння населення, зміни в інфраструктурі та значний дефіцит. Якщо ESA хоче захистити свою соціальну мережу, фінансові програми повинні впроваджуватися більш своєчасно, гладко та прозоро. При цьому громадськість кожної країни повинна розуміти її суть, адже для поступового руху вперед потрібно все більше достовірної інформації.

Останніми роками все більше країн, які раніше використовували касовий метод або різні модифіковані методи обліку (поєднуючи елементи як касового методу, так і методу нарахування), усвідомлюють переваги методу нарахування та переходять на нього.

Дослідження методики відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку станом на 1 квітня 2011 року, що використовується в державному секторі економіки різних країн, показує, що в 10 із 15 країн Мінфін використовує касовий метод. У 4 (Вірменія, Азербайджан, Хорватія, Україна) - модифікований касовий метод.

Аналіз застосування методу обліку доходів і витрат у бухгалтерському обліку бюджетних установ на місцевому рівні показує, що в чотирьох країнах (Казахстан, Косово, Македонія, Сербія) використовується касовий метод; у трьох країнах (Азербайджан, Грузія, Україна) - метод нарахування. Модифікований касовий метод для визнання доходів і витрат на місцевому рівні використовують Вірменія, Хорватія, Киргизстан; модифікований метод нарахування - Албанія, Молдова, Таджикистан.

Бюджетні установи центрального рівня у п'яти країнах (Грузія, Казахстан, Косово, Македонія та Сербія) використовують касовий метод. Дві країни (Азербайджан, Україна) - метод нарахування. Вірменія, Хорватія та Киргистан застосовує модифікований метод обліку готівки, а Албанія, Молдова та Таджикистан – модифікований метод нарахування.

Поточний бухгалтерський аналіз державного сектору показує, що сьогодні існує бюджетний облік та касовий облік.

Система бухгалтерського обліку має ряд недоліків: не всі державні активи та пасиви обліковуються та включаються до бухгалтерського обліку; бухгалтерський облік значною мірою ґрунтується не на принципах, а на вже застарілих правилах, які вимагають системного та повного перегляду; Визнання активів і зобов'язань не відповідає міжнародній практиці.

Державні традиційні обмеження касового обліку не повністю відображають індивідуальні витрати урядових операцій або поточні та непередбачені зобов'язання.

Касовий облік дозволяє в спрощеному вигляді скласти звіт про виконання бюджету, який містить три частини: доходи, витрати та джерела фінансування. Це фактично впливає на зміну залишків готівки доходів і витрат. Повний баланс активів і пасивів не потрібен, визнаються лише грошові потоки.

Є багато способів для переходу на облік за методом нарахування в державному секторі.

До нього відноситься перехід до середньострокового бюджетування, цей метод застосовують якщо вам потрібно знати суму довгострокових зобов'язань, які планується виділити з бюджету. Тобто, позичальник міжнародних фінансових ринків, кожна країна повинна переконати кредиторів у своїй здатності повернути борги, показати співвідношення всіх своїх активів і зобов'язань. Бюджетна звітність дає тільки повну картину касових операцій з бюджетними та позабюджетними коштами, але не має повної інформації про всі фінансові та нефінансові активи та зобов'язання державного сектору.

Як наслідок, у складі бюджету наразі не передбачено формування зведеного балансу державних активів і пасивів. З метою формування балансу держави та аналізу стану державних фінансів подальший розвиток бухгалтерського обліку державних установ пов'язано з його узгодженням із правилами бухгалтерського обліку, що існують у реальному секторі економіки.

Щоб підняти рівень управління в державних установах шляхом реформування бухгалтерського обліку, необхідно перейти до наступного етапу – формування систем вимірювання ефективності, які є не лише механізмом запобігання та передачі інформації громаді, а й також забезпечує основу для сучасних моделей управління.

У Казахстані, враховуючи важливість застосування бухгалтерського обліку за МСФЗ, Бюджетний кодекс від 1 січня 2009 року містить розділ про бухгалтерський облік та фінансову звітність державних органів, основним принципом якого є використання методу нарахування. Принцип порядку забезпечується тим, що результати операцій фіксуються відразу після їх проведення, незалежно від того, коли був здійснений платіж.

Традиційно бухгалтерський облік вважається системою, що відображає фінансові операції держави (касові надходження та платежі), тобто операції, пов'язані з отриманням доходів і сум, отриманих шляхом залучення та витрачання коштів (перерахування на рахунки).

Разом з тим, існуюча система бухгалтерського обліку не створює умов для ефективного аналізу фіскальної політики, вимірювання, моніторингу та оцінки економічного впливу, реалізації державної бюджетної політики, а також довгострокової стійкості цієї політики, як це роблять з касовими операціями не відображаючи операцію. Відповідно до цього вимоги до управління змінюються в усьому світі.

Ці вимоги зумовлені посиленням відповідальності за ефективне управління фінансами для здійснення переходу від управління витратами до управління результатами та застосування середньострокового бюджетування, орієнтованого на результат. Для реалізації поставлених завдань розроблено

єдину облікову політику для державного сектору і нормативних правових актів, що встановлюють вимоги до обліку та звітності з урахуванням МСФЗДС.

Який розроблений в Казахстані відповідний План заходів на період 2009-2013 рр. На першому етапі планувалося підготувати основи для складання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державних установах відповідно до міжнародної практики, зокрема: вивчити міжнародну практику та проаналізувати можливості та методи їх застосування в державних установах (2009 р.), розробка та прийняття нормативно-правових актів (2009-2010), створення програмного продукту та навчання користувачів нормативно-правовим актам, розробленим за МСФЗ, та програмному продукту бухгалтерського обліку для державних органів (2011-2012).

З метою забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, своєчасного відтворення операцій, достовірності первинних документів та звітності в усіх державних органах відповідно до вимог інформаційної безпеки має бути створений та встановлений єдиний типовий продукт «Бухгалтерський облік для державних органів».

Реформа бухгалтерського обліку в державному секторі Румунії почалася у 2002 році, щоб перейти від модифікованого методу готівки, нарахування до методу нарахування. Відтоді реформа впроваджується поступово, а саме розробка нормативного акту у 2005 році та нової класифікації бюджету у 2006 році. Наразі робота спрямована на підготовку річних звітів для державного сектору, удосконалення та подальшу уніфікацію ІТ-системи, а також роботу з навчання IPSAS.

Час від часу представники таких країн, як Киргизстан, Таджикистан, Казахстан, Україна, Молдова, організовують спільні семінари, наприклад, щодо впровадження комплексної бюджетної системи та єдиного плану рахунків.

Зокрема, систематично розглядаються такі питання:

- комплексна структура номенклатури бюджету (поєднання між різними сегментами номенклатури та бухгалтерського обліку);
- методи інтеграції економічної класифікації та єдиного плану

рахунків;

- зв'язки між процедурами переходу на нову загальну бюджетну номенклатуру та єдиний план рахунків;
- труднощі у використанні єдиного плану рахунків у державному секторі.

1.2. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків в бюджетних установах

Бюджетні установи є основною ланкою бюджетної системи країни і беруть участь у виконанні дохідної та видаткової частин бюджету відповідно до затвердженого бюджету - основного планово - фінансового документа, що підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і витрат. Надання нематеріальних послуг є найважливішим і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ.

Воно супроводжується різними витратами матеріально-фінансових ресурсів – нарахування заробітної плати, придбання та використання основних засобів, товарно-матеріальних цінностей тощо. В результаті виникають і накопичуються видатки, зіставлення яких з доходами визначає результат річного бюджету, схематично зображений на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Багато господарських операцій, що проводяться щоденно і є частиною фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, змінюють склад і розміщення економічних ресурсів та джерела їх формування.

Через певний період показники фінансово-господарської діяльності бюджетної установи узагальнюються в балансі та інших формах звітності. У звітах відображається майновий та фінансовий стан бюджетної установи, а також результати виконання бюджету за звітний період (квартал, рік).

Типові форми звітності, інструкції щодо їх заповнення та строки подання розробляються та затверджуються відповідними міністерствами та відомствами України, а також форми фінансової звітності про виконання бюджетів та кошторисів – затверджуються відповідним Казначейством України.

Збалансованість бюджетних установ реалізує принцип надійності, тобто економічні ресурси закладу відображаються у двох аспектах: їх матеріальний склад (основні засоби, грошові кошти, матеріали тощо) та джерела навчання, які можуть бути свої власні та залучені. Усі бюджетні установи, незалежно від профілю, складають баланс за формою встановленою згідно № 1.

Баланс бюджетної установи за своїм статусом і структурою відрізняється від балансів суб'єктів господарювання і призначений не для розкриття інформації інвесторам, а для забезпечення контролю та аналізу використання коштів.

Значну частину балансу бюджетних установ складає інформація про рух асигнувань загального та спеціального фондів, що дозволяє Казначейству та вищим органам влади контролювати надходження та використання бюджетних коштів.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ використовуються різні методи залежно від змісту, призначення та структури рахунків бухгалтерського обліку. А саме, забезпечення єдності господарської діяльності, групування та збір облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, звітності та економічного аналізу, визначеної Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 26 червня 2013 р. № 611. Структура плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ представлено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Структура плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

Номер і найменування класів	Номери рахунків, які входять до класу	Кількість рахунків	
		синтетичних	субрахунків
Балансові рахунки			
Необоротні активи	10-14	5	26
Запаси	20-25	6	26
Кошти, розрахунки та інші активи	30-36	7	28
Власний капітал	40, 41, 43, 44	4	7
Довгострокові зобов'язання	50-52	3	5
Поточні зобов'язання	60-68	9	36
Доходи	70-72, 74	4	12
Витрати	80-82	3	11
Усього		41	151
Позабалансові рахунки			
Позабалансові рахунки	01-02, 04-09	8	

Цей план рахунків дає змогу отримати повну інформацію, необхідну для складання балансів і звітів про виконання прогнозів бюджетними установами. Усі рахунки поділяються на два розділи: Розділ 1 – Балансові рахунки, Розділ 2 – Позабалансові рахунки. Баланси поділяються на вісім класів, кожен з яких містить синтетичні рахунки, які мають подібне економічне значення до статей балансу.

Доходи та витрати загального та спеціального фондів, за якими ведеться окремий облік, обліковуються окремо. Більшість рахунків призначені для повсякденного обліку бюджетних установ різних філій. Структура плану рахунків орієнтована на потреби бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності зазначеної у бухгалтерському обліку бюджетної установи

в яких здійснюється за специфічною формою, яка включає систему облікових регістрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації.

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік установа сама обирає форму бухгалтерського обліку, враховуючи специфіку своєї діяльності та технологію обробки даних бухгалтерського обліку. Основною формою обліку в бюджетних установах є форма «Журнал-Головна» - єдиний, спрощений варіант форми Меморіального ордеру. Форма «Журнал-Головна» розроблена Державним казначейством України на основі форми обліку меморіального ордеру, яка раніше використовувалася в бюджетних установах з урахуванням вимог сьогодення. Цю форму застосовують в центральних бухгалтеріях, які обслуговують заклади освіти, охорони здоров'я, культури, університети, професійно-технічні училища, органи законодавчої та виконавчої влади, науково-дослідні інститути тощо. Схему побудови обліку за формою «Журнал-Головна» наведено на рис. 1.2.

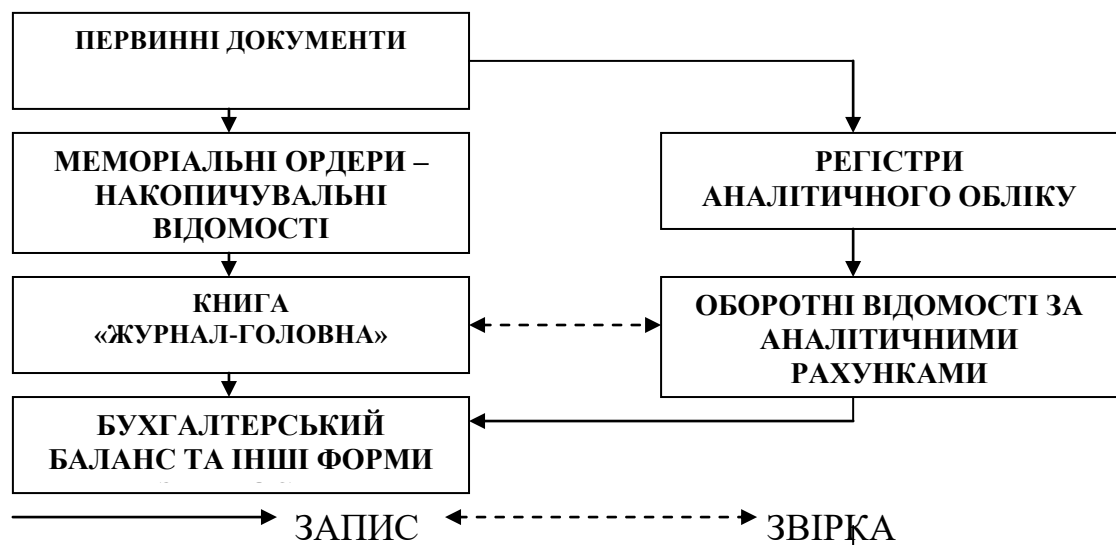


Рис. 1.2. Схема форми бухгалтерського обліку «Журнал-Головна» бюджетних установ

Форма «Журнал-Головна» базується на узагальненій системі сукупної щомісячної інформації. Разом з інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання, затвердженою наказом

Міністерства фінансів України від 08 серпня 2017 р. № 755, в якій передбачено 17 меморіальних ордерів.

Кожне замовлення-нагадування має постійний номер і призначене для відображення конкретних операцій на одному або групі пов'язаних рахунків, як показано в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Перелік і призначення меморіальних ордерів

№ м/о	Накопичувальні відомості, зведення	Номер рахунку, субрахунка
1	Накопичувальна відомість за касовими операціями	380 (бюджет) 301,302
2	Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства (установах банку)	381 (бюджет) 311,312,321 та інші
3	Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства (установах банку)	382 (бюджет) 313,323, 324-329
4	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами	408 (бюджет) 364
5	Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендії	408 (бюджет) 66
6	Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами	409 (бюджет) 675
7	Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів	410 (бюджет) 361
8	Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами	386 (бюджет) 362
9	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів	438 (бюджет) 10,11,12,14
10	Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів	439 (бюджет) 22
11	Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування	398 (бюджет) 232
12	Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування	411 (бюджет) 232
13	Накопичувальна відомість витрачання матеріалів	396 (бюджет) 231,233-239
14	Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ	409 (бюджет) 711,712
15	Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей	406 (бюджет) 714
16	Накопичувальна відомість позабалансового обліку	01-010
17 і далі	Меморіальні ордери для обліку інших операцій	274 (бюджет) 131-133, 363 та інші

Використання меморіальних ордерів для групи пов'язаних субрахунків робить записи більш видимими та допомагає зменшити накладні витрати на облік. В результаті цього, загальна кількість меморіальних ордерів менша за кількість синтетичних рахунків, зазначену в плані рахунків. За винятком, на субрахунку 232 «Продукти харчування» застосовують два меморіальних ордери.

Запис які здійснюють в меморіальні-ордери (головного реєстру) здійснюється безпосередньо на підставі належним чином засвідчених

документів після їх отримання та примусового виконання. У разі значної кількості однорідних документів транзакції їх дані попередньо групуються в допоміжну інформацію, щомісячні результати якої потім передаються до меморіальних ордерів.

Операції, які не потребують накопичення протягом місяця або які не фіксуються в меморіальних-ордерах № 1-16, в меморіальному ордері реєструють під ф. 274 (бюджет). Отже, за цим способом визначається знос необоротних активів. Меморіальні-ордери ф. № 274 також застосовують в установах, які мають невеликий обсяг операцій. Реєстром синтетичного обліку для форми «Журнал-Головна» є книга «Журнал-Головна», яка дала назву формі. Облік у книзі «Журнал-Головна», як правило, здійснюють на субрахунках. За рішенням головного бухгалтера він може здійснюватися на синтетичних рахунках.

Регістри бухгалтерського обліку, розроблені Держказначейством, надають формі «Журнал-Головна» низку переваг та можливостей, що дозволяє використовувати його в бюджетних установах з різним обсягом господарських операцій та технологічним рівнем їх обробки, який має певні особливості, а саме:

- меморіальні-ордери № 1-16 використовуються як в ручному, так і в автоматизованому обліку;
- аналітичний облік організовують за позиційною методикою записів в окремих меморальних-ордерах, в якому проводять стандартизований облік витрат;
- застосування спеціалізованих реєстрів для бюджетних установ. Для цього Міністерством фінансів України розроблено та затверджено 6 форм карт та аналітичних книг обліку бюджетних установ та порядок їх складання;
- забезпечення роздільного обліку грошових коштів загального та спеціального фондів, доходів і видатків у бухгалтерському обліку, що є принциповим для бюджетних установ;

- суворе регулювання рахунків не тільки на рівні синтетичного обліку (синтетичні рахунки та субрахунки), але й аналітичного, що надає формі «Журнал-Головна» переваги форми замовлення на журнали;

- узгодження окремих синтетичних та аналітичних облікових записів із вимогами до звітності; з урахуванням вимог міжнародних стандартів щодо роздільного обліку розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами. Для цього замість меморіального-ордеру № 6 «Розрахунки з іншими боржниками та кредиторами» встановлено два меморіальні-ордери: № 4 «Наростаючий розрахунок з іншими боржниками» та № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами».

Установи та органи, що діють за рахунок бюджету, щомісячно та щоквартально складають звіти про виконання кошторису доходів і видатків та подають їх керівникам бюджетних фондів та органів казначейства у встановлені законодавством строки.

Складання місячної та квартальної фінансової звітності бюджетних установ регламентується «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 січня 2012 р. № 44.

Відповідно до цього порядку квартальні звіти бюджетних установ мають такі форми:

- № 1 «Баланс»;
- № 2д, № 2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»;
- № 4-1д, № 4-їм «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами»;
- № 4-2д, № 4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ»;

- № 4-3д, № 4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»;
- № 4-3д.1, № 4-3м.1 «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)»;
- № 4-4д «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів»;
- № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- № 7д.1, № 7м.1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами».

Усі форми періодичної звітності складаються бюджетними установами наростаючим підсумком з початку року у вигляді кодів функціонально-економічної класифікації видатків. Квартальний баланс складається на підставі перевірених балансових даних на субрахунках синтетичного обліку на кінець кварталу.

Слід зазначити, що доходи та витрати в квартальних балансах відображаються наростаючим підсумком з початку року, а всі інші статті – з кінця звітної періоду. Звіт ф. № 2 – усі установи, які отримують кошти із загального фонду державного бюджету України або з місцевих бюджетів. Річний фінансовий звіт бюджетних установ крім форм, що подаються у кварталі, містить такі форми: № 5 «Звіт про рух необоротних активів»; № 6 «Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування»; № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності»; № 15 «Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах».

У звіті за ф. № 5 відображається вартість основних засобів установи на початок і кінець звітної року та її рух протягом року. Цей звіт складається на основі даних з окремих субрахунків на синтетичні рахунки 10, 11 та 12. Звіт за ф. № 6 характеризує рух окремих видів матеріалів і продуктів харчування протягом року та їх залишки на початок і кінець року. У звіті за ф. № 9

відображаються доходи і витрати, а також операції, що збільшують або зменшують цей дохід (витрати).

Звіт складається з двох частин: загального фонду та спеціального фонду. Фінансовий результат загального фонду визначається за таким алгоритмом: до вартості врахованих надлишків матеріалів, суми переоцінки матеріалів, суми централізованих гарантій та інших доходів, суми списаних зобов'язань додаються сума, отримані бюджетні асигнування; відняти витрати загального фонду, суму списаних невиконаних, списану дебіторську заборгованість; додають або віднімають результати нового запису.

Аналогічно визначається фінансовий результат спеціального фонду. У звіті за ф. № 15 відображають суми нестачі, втрат і розкрадань грошових і матеріальних цінностей, виявлених у звітному році після заходів щодо усунення їх наслідків: приписані винному за рішенням суду, вилучені у винного, списані. за рахунок установи, виявляється в слідчих органах.

До річного та квартального звіту додається пояснювальна записка. Інструкції про порядок складання фінансової звітності бюджетних установ щорічно переглядаються та затверджуються ДКУ відповідно до вимог бухгалтерського обліку та контролю за виконанням Закону України про державний бюджет на відповідний рік. Наразі є певні зміни в бюджетних рахунках. Це призвело до затвердження Кабінетом Міністрів України стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору на 2007-2015 рр. [52].

Звітність про виконання прогностичної звітності бюджетних установ – це система показників, що характеризують виконання бюджету та допомагають регулювати діяльність установи за відповідний звітний період. Слід зазначити, що порядок складання звітності в бюджетних установах розроблено відповідно до вимог законодавства, яке чітко регламентує використання коштів державного бюджету.

1.3. Організація і методика державного аудиту доходів і видатків бюджетних установ

Бюджетні установи та організації не вважають одержання прибутків та їх розподіл учасникам основною метою своєї діяльності, оскільки їх створення спрямоване на вирішення проблем соціального значення (у тому числі соціальних, управлінських, освітніх, наукових, культурних та інших). Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік на основі фінансового, податкового, статистичного та інших форм бухгалтерського обліку [52].

Бухгалтерський облік бюджетних установ на сучасному етапі має свої особливості. Таким чином, стратегія модернізації бухгалтерського обліку державного сектору на 2007-2015 рр. передбачає:

- узгодити законодавство про бухгалтерський облік та звітність з міжнародними стандартами;
- розробити та впровадити уніфікованого плану рахунків для виконання бюджетів та кошторисів розпорядниками бюджетних коштів для забезпечення прозорості облікових процесів, звітності та отримання інформації про фінансові операції, що здійснюються в державному секторі;
- встановити єдині вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, Держфінслужбою та державними органами з використанням баз даних та інформаційних систем;
- підвищити прозорість та відкритість бухгалтерського обліку [52].

Модернізація системи бухгалтерського обліку спрямована на покращення управління державними фінансами та контролю за виконанням бюджету. Щодо фінансового звіту, то порядок складання та подання бюджетними органами також має певні особливості. Тому розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету подають річну звітність до Державного казначейства за встановленою формою. Розпорядники та бенефіціари місцевих

бюджетів подають фінансову звітність до казначейства та місцевих податкових органів [53].

Слід зазначити, що ні чинне законодавство про організацію бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ та органів, ні згадана нами стратегія чітко не передбачає порядку оприлюднення фінансової звітності бюджетних установ. Проте без цього, на нашу думку, неможливо дотримуватись принципу державних фінансів. Крім того, реалізується принцип прозорості та відкритості діяльності суб'єктів владних повноважень – органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, інших органів, – задекларований у Законі України «Про доступ до публічної інформації». з функцією управління відповідно до закону та його рішень є обов'язковими [57].

Відповідно до цього Закону доступ до інформації, що стосується бюджету, володіння, користування чи розпорядження державним і комунальним майном не обмежується, крім випадків, коли розголошення чи надання такої інформації відповідає інтересам національної безпеки, оборони, розслідування. або запобігання злочинам.

Слід зазначити, що окрім проблеми оприлюднення фінансової звітності бюджетних установ, нині гостро стоїть проблема достовірності цієї звітності. На кінець 2020 р. кількість бюджетних установ та організацій, які допустили фінансові порушення, становила 97% від загальної кількості бюджетних установ, охоплених перевітками, з питань державних закупівель та комісійними перевітками.

У 92% були незаконні витрати пов'язані з порушення законодавства. При цьому загальна сума витрат, здійснених з порушенням законодавства, становить 7,9 млн. грн., що в 10,3 рази більше, ніж у 2019 році. Порівняно з 2020 роком нецільові витрати державних коштів зросли в 14,4 рази, а незаконні – у 4,1 рази. разів.

Ситуація з дотриманням чинного законодавства бюджетними установами погіршується з кожним роком, оскільки тенденція збільшення порушень у цій

сфері є стабільною. При цьому відшкодовуються витрати на фінансові та матеріальні ресурси, у тому числі нецільові витрати державних ресурсів, незаконні витрати та незначні втрати. Окрім вказаних порушень, спеціалісти Держаудитслужби встановили значні втрати фінансових та матеріальних ресурсів через неефективні управлінські заходи, разом з упущеними (вигодами) та непродуктивними (додатковими) витратами.

Відповідно до Бюджетного кодексу України контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного управління бюджетними коштами та здійснюється його учасниками на всіх етапах бюджетної процедури, а також забезпечує:

- оцінка коштами, які знаходяться в бюджеті (включаючи аудит державних фінансів);
- точність обліку та достовірність фінансової та бюджетної звітності;
- досягнення бюджетної економії, їх цільове використання, ефективність та результативність діяльності бюджетників шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- аналіз та оцінка стану фінансово-господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та захист інтересів держави в управлінні державним майном;
- обґрунтованість планування бюджету доходів і видатків [9].

Розпорядники бюджетних коштів організовують внутрішній контроль та внутрішній аудит, що забезпечує їх здійснення у своїх установах та у підпорядкованих бюджетних організаціях. Хоча, результати дослідження свідчать про те, що існуюча система контролю за державними фінансами виконує покладені на неї завдання, що гарантує економію бюджетних коштів, їх цільове використання, ефективність та дієвість розпорядників бюджетних коштів, ухвалює обґрунтовані адміністративні рішення, запобігає порушенням бюджетного законодавства та зберігає інтереси держави в управлінні державним майном.

Тому, бюджетні установи та організації потребують незалежного зовнішнього контролю за своєю діяльністю дивлячись на завдання, які вони мають виконувати в суспільстві. Інформація про діяльність цих органів має бути достовірною, повною та прозорою. Традиційно аудитори відповідають за перевірку достовірності такого роду інформації. Вважають, що аудит бюджетних установ та органів має бути державним, оскільки їх діяльність належить до основних напрямів державної політики національної безпеки, зокрема: забезпечення конституційних прав і свобод особи та громадян; зміцнення правопорядку та підтримки соціально-політичної стабільності суспільства; забезпечення прозорості діяльності державних органів, прийняття управлінських рішень, підвищення рівня обізнаності населення, підвищення на цій основі довіри до державних інституцій.

Аудит діяльності бюджетних установ запроваджено з 2006 року, але, на жаль, лише в практиці органів Держконтрольно-ревізійної служби. Однак цей вид аудиту є внутрішнім і забезпечує контроль лише на мікроекономічному рівні. Порушуючи фундаментальні принципи зовнішнього аудиту, що свідчить про нерозуміння законодавства або навмисне нехтування правовою природою державного аудиту. Незалежний зовнішній контроль не може бути замінений внутрішнім фінансовим контролем, який здійснюють контролюючі структури, безпосередньо підпорядковані державі, а отже і ті, що залежать від неї. Такої ж думки дотримуються і провідні експерти у сфері державного аудиту [45, 62].

Форми тестування мають відповідати специфіці бюджетних установ та організацій. Під час фінансового аудиту, наприклад, аналізується регулярність рахунків, законність та цільове використання державних коштів. Аудит ефективності аналізує: діяльність установ; здійснення органом виконавчої влади окремих функцій держави; організацію бюджетного процесу; виконання державного (місцевого) бюджету; державні (місцеві) програми; державні та місцеві інвестиційні програми; використання коштів державного (місцевого) бюджету; використання державних активів; використання природних та інших державних ресурсів тощо.

Державний аудит, відрізняється державного контролю, тим що він є самостійним видом аудиту і тому не може проводитися органом виконавчої влади, який безпосередньо розпоряджається державними ресурсами, оскільки є порушенням державного аудиту. передбачає принципи незалежності та об'єктивності.

На основі міжнародного досвіду, державний аудит зазвичай здійснюється вищим органом державного аудиту, до якого відносять Рахункову палату. Виконуючи завдання державного аудиту вищий орган державного контролю повинен зберігати свою незалежність від підконтрольних організацій і захистити від зовнішнього впливу. Така незалежність гарантує збалансованість, достовірність та об'єктивність висновків аудиторів вищого органу фінансового аудиту держави, сприяючи таким чином досягненню прозорості, забезпеченню ефективного незалежного контролю і, таким чином, сприяє підвищенню довіри населення до влади. Зазначимо, що в Україні державний фінансовий аудит розвивається в системі державного фінансового контролю з 2005 року за такими етапами:

- 1) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм;
- 2) державний фінансовий аудит місцевих бюджетів;
- 3) державний фінансовий аудит бюджетних установ;
- 4) Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання.

Проте, враховуючи збільшення кількості бюджетних установ та обсягів видатків на їх утримання, наразі відсутня законодавча методика проведення аудиту державних фінансів бюджетних установ, а отже, органи влади не проводять цей аудит у бюджеті. установ.

Більше того, згідно з IX. Конгрес Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI) прийняв Лімську декларацію щодо аудиторської політики. Ефективний попередній контроль є невід'ємною частиною управління державними ресурсами, що підтверджує необхідність участі громадськості у фінансовому контролі.

Аудиторське дослідження – це послідовність конкретних дій (процесів) і кожен процес потребує відповідної підтримки. Безпека створює умови для цього процесу. Інформаційний аудит є основним видом перевірки.

Діючі нормативні акти дають змогу встановити схему впливу інформаційної допомоги на пошук експертиз. З точки зору системного підходу, носій інформації державного аудиту бюджетних установ слід трактувати як систему з низкою її взаємозв'язків та елементів.

Виявлення елементів системи інформаційного забезпечення стає можливим шляхом вивчення управлінських функцій державних і бюджетних установ. Одним із найважливіших завдань державної та місцевої влади є стандартизація, яка полягає у створенні єдиних правових норм для всіх суб'єктів соціально-економічного життя.

Головними адміністративними функціями бюджетної установи на державному рівні є: планування, облік, аналіз і контроль. Кожна із цих функцій контролю має конкретну мету і конкретний результат, який залежить від змінних. З цього випливає, що результатом виконання управлінських функцій бюджетної установи є інформація, що формується за такими напрямками:

- 1) інформація, створена в результаті реалізації функції планування (планова інформація);
- 2) інформація, створена в результаті виконання облікової функції (облікова інформація);
- 3) інформація, створена в результаті виконання аналітичної функції (аналітична інформація);
- 4) Інформація, що формується в результаті виконання керуючої функції (керуюча інформація).

Однією з основних характеристик контролю є порівнянність, а державний фінансовий аудит вважається формою контролю, за якою процес порівняння законодавства з управлінням бюджетної установи, вважається головною підставою для створення системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту, який здійснюється бюджетними установами.

Графічна інтерпретація системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту бюджетних установ наведена на рис. 1.3.

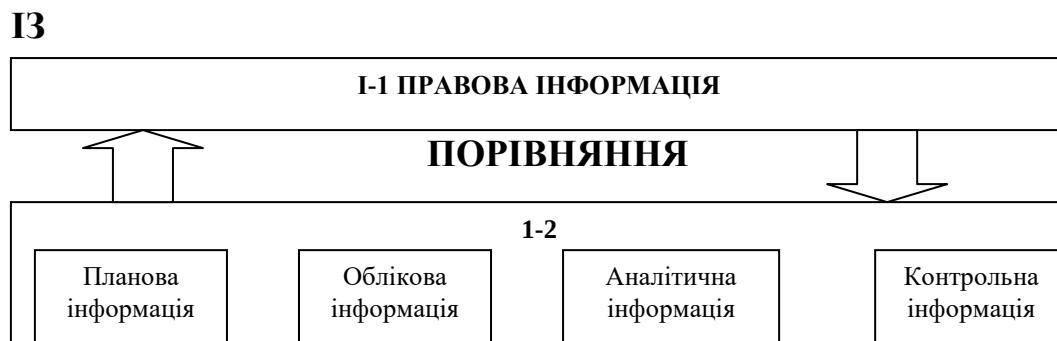


Рис. 1.3. Система інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ

Умовні позначення:

ІЗ - носій інформації державного фінансового аудиту бюджетних установ;

І-1 - відомості, створені в рамках регулюючої функції органів державної влади та місцевого самоврядування;

І-2 - інформація, створена в результаті виконання адміністративних функцій бюджетної установи. У зв'язку з необхідністю з'ясування глибинної сутності системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту бюджетних установ, буде правильно розглянути окремі її елементи.

Отже, правова інформація базується на основі верховенства права, яка є важливою складовою для формування відповідних норм і яка знайшла своє відображення в Конституції України, законах, постановах та інших актах Верховної Ради України, а також указах і розпорядженнях Президента України, постановах та розпорядженнях Кабінету Міністрів нормативно-правові акти, затверджуються центральними органами виконавчої влади.

Застосування методології класифікації та порівняльного аналізу нормативно-правових актів до вивчення правової інформації дає змогу згрупувати нормативно-правові акти за двома важливими напрямками:

1) нормативно-правові акти, що визначають поняття контролю за державними фінансами бюджетних установ;

2) нормативно-правові акти, що регулюють діяльність бюджетних установ та використовуються при здійсненні державного фінансового контролю.

Оцінюючи нормативно-правові акти щодо законності поняття державного фінансового контролю бюджетних установ, слід зазначити, що на підставі статей 92, 95 Конституції України та ст. 26 Бюджетного кодексу України, статтею 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939-XII визначено зміст і мету державного фінансового аудиту.

Разом з тим, наведені вище вказівки, які визначають поняття, цілі, планування, поточні аудиторські процедури та результати аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, є нормативними документами рекомендаційного характеру і служать допоміжним матеріалом для аудиту державних фінансів для бюджетний рік.

Пропонуємо затвердити методику державного фінансового аудиту бюджетних установ, розроблену з урахуванням найкращого вітчизняного та зарубіжного досвіду, та впровадити її в роботу Рахункової палати, Головного управління контрольно-ревізійної діяльності України та інших органів державної влади.

Щодо нормативно-правових актів, що регулюють діяльність бюджетних установ, слід зазначити, що законність використання державних або комунальних коштів та державних активів, їх правильність обліку та достовірність фінансової звітності може бути визначена лише порівнянням фактичної діяльності Положень про бюджетні установи.

Оцінка нормативно-правових актів, що регулюють діяльність бюджетних установ та використовуються при здійсненні контролю за державними фінансами в бюджетних установах, дозволяє зробити висновок про необхідність згрупувати зазначені нормативно-правові акти за видами діяльності бюджетних установ та зібрати їх для створення.

Тому правова інформація в системі інформаційного забезпечення

державного фінансового контролю бюджетних установ є важливим елементом системи, існування якої реалізовує умову порівняльного контролю, в якій йдеться про сукупність уніфікованих правил визначення типу держави, фінансовий контроль та ліміти бюджетних установ.

Наступним елементом інформаційної системи державного фінансового аудиту бюджетних установ є інформація про план. Кожна бюджетна установа, яка здійснює планування, створює планову інформацію. З економічної точки зору інформацію з плану можна використовувати для визначення обсягу коштів, необхідних для забезпечення діяльності бюджетної установи.

З юридичної точки зору, затверджені прогнози, загальні бюджети, та спеціальні бюджети становлять основу для бюджетних асигнувань та зобов'язань.

Головною метою підготовки інформації за планом є формування первинних даних про планове надходження та використання коштів, необхідних для виконання бюджетною установою.

Вищезазначена мета досягається за допомогою наступних завдань:

- 1) складання проектів кошторисів з відповідними економічними розрахунками;
- 2) уточнення кошторисів, планів розподілу загального бюджетного фонду, планів позик загального бюджету, планів спеціальних фондів;
- 3) затвердження кошторисів, планів розміщення коштів загального бюджету, планів позик загального бюджету, планів спеціального фонду.

Зазначимо, що проект бюджету бюджетної установи обґрунтовується відповідними розрахунками, а саме: потребою в бюджетних коштах за кодами економічної класифікації видатків.

Так, у проекті бюджету видатки за кодами економічної класифікації 2110 «Оплата праці працівників бюджетних органів» та 2120 «Нарахування на заробітну плату» розраховуються досить чітко на підставі кадрового реєстру, а всі інші витрати базуються на попередніх оцінках. Як показує практика, такий розрахунок призводить до частої зміни кошторисів протягом року та свідчить

про можливість підвищення рівня планування видатків на діяльність бюджетної установи.

Для вирішення проблеми підвищення рівня планування видатків бюджетної установи нами були класифіковані видатки на групи та використані відповідні методики їх планування.

Використовуючи методику класифікації, можна розподілити витрати на такі групи:

1) Згідно норми вартість оплати праці працівників бюджетних установ має (код 2110) платіжний лист (код 2120);

2) Не зазначені норми є постійними:

придбання інвентарю та матеріалів, а також оплата послуг та інші витрати має (код 2210)

витрати на відрядження має (код 2240)

Оплата комунальних послуг та електроенергії має (код 2270);

3) Витрати, не визначені нормою і не постійні:

всі інші витрати.

Для планування витрат класифікаційних груп, наведених вище, ми використовували такі методики:

1) Для першої групи витрат застосовують нормативний розрахунок - це розрахунок суми витрат на підставі нормативних актів. Наведений вище спосіб розрахунку інформації за планом має найвищий пріоритет і в більшості випадків, його використовують для захищених статей видатків);

2) Для другої групи витрат застосовують лінію тренду, яку створюють за допомогою засобів комп'ютерних програм Microsoft Excel);

3) Для третьої групи застосовують рівняння балансу (за умови, що обсяг доходу дорівнює обсягам видатків):

$$H = B, B = B1+B2+B3 \rightarrow H=B1+B2+B3, \quad (1.1)$$

де H – надходження;

B – видатки;

B1 – видатки відносять до першої групи;

В2 – видатки відносять до другої групи;

В3 – видатки відносять до третьої групи.

Згідно з дослідженнями, застосування нормативних розрахунків, ліній тренду та балансового рівняння, дає змогу правельніше використовувати прогнозну інформацію бюджетної установи та зменшити ризик завищення або заниження потреби бюджетних коштів.

Допомога бюджетній установі є головним завданням державного фінансового аудиту бюджетних установ, що забезпечує регулярність бухгалтерського обліку, законність використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, складання достовірної фінансової звітності та організацію ефективного внутрішнього фінансового контролю.

З метою вирішення проблеми державного фінансового аудиту бюджетних установ пропонуємо провести дослідження саме формуванню облікової інформації як специфічного процесу, а саме: як процес обліку господарських операцій у первинних документах, бухгалтерських регістрах та фінансовій звітності.

За допомогою системного підходу, тобто методу опису системи «Модель чорного ящика», функціональну систему обліку бюджетної установи можна представити схематично з посиланням на рис. 1.4.

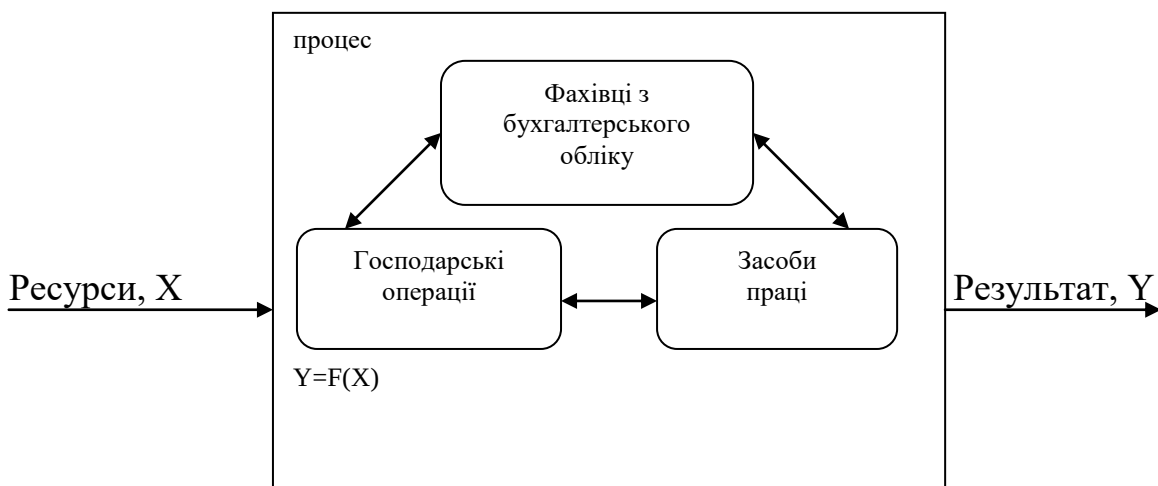


Рис. 1.4. Функціональна система бухгалтерського обліку бюджетної установи

Головними ресурсами за якими обліковується дані є: фахівці з бухгалтерського обліку, господарські операції, засоби праці (обладнання, матеріали, приміщення, транспортні засоби).

Відображення фахівцями з бухгалтерського обліку господарських операцій в первинних документах, називають процесом обліку в облікових регістрах та фінансових звітах.

Результатом бухгалтерського обліку є облікова інформація про діяльність суб'єкта господарювання, яка відображається у фінансовій звітності. При кожній зміні входних ресурсів системи обліку результат змінюється за таким алгоритмом:

$$f : X \rightarrow Y, \quad (1.2)$$

де $X = (x_1, x_2, x_3)$

x_1 – господарські операції;

x_2 – спеціалісти-бухгалтери;;

x_3 – засоби праці;

Y – інформація, яка відображається у ф. № 1 «Баланс» та інших формах фінансової звітності.

Оскільки бухгалтерська інформація формується на основі системи бухгалтерського обліку, яка є важливим елементом інформаційної системи, то при визначенні ризиків фінансових порушень у бюджетній установі аудитор повинен враховувати певні змінні системи бухгалтерського обліку.

У ході дослідження важливо з'ясувати сутність аналітичної інформації бюджетної установи. Так, відповідно до статті 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» передбачено, що органи державного фінансового контролю аналізують поточний стан справ, щодо результативного використання державних (комунальних) коштів, чи іншого майна.

Процесом виявлення причинно-наслідкових зв'язків між зміною та розвитком діяльності бюджетних установ називають аналізом діяльності бюджетних установ.

Окрім цього, аналіз у бюджетних установах потрібен, тому – що керівникам бюджетних установ для прийняття відповідних управлінських рішень потрібно знати аналітичну інформацію про діяльність суб'єктів господарювання. Сукупність аналітичних показників називають аналітичною інформацією бюджетних установ, на основі яких визначаються причинно-наслідкові зв'язки між змінами та розвитком бюджетних установ.

Для формалізації процесу аналізу в системі управління бюджетної установи, потрібно створити організаційно-інформаційну модель. Коротким описом процесу аналізу, який побудований відповідно до його мети та завдань називають організаційно-інформаційну модель аналізу бюджетної установи. Основними елементами моделі є: мета та завдання, характеристики об'єктів та суб'єктів, система економічних показників, носії інформації, методи, узагальнення та реалізація результатів.

При аналізі виконання кошторису бюджетної установи за функціонально-економічною класифікацією видатків вивчається їх динаміка, склад і структура.

Порівнюються видатки за такими напрямками:

- фактичні витрати порівняно з видатками, затвердженими в бюджеті;
- касові видатки з видатками, затвердженими бюджетом;
- касові витрати з фактичними витратами.

Іншим компонентом моделі загального аналізу бюджетної установи є аналіз фінансового стану.

Метою аналізу фінансової ситуації є розвиток економічного потенціалу, підвищення фінансової стійкості та платоспроможності бюджетної установи. Аналіз фінансового стану бюджетної установи визначається згідно її мети в таких завданнях:

- 1) оцінка складу і структури активів та джерел їх створення;
- 2) оцінка динаміки економічного потенціалу бюджетної установи;
- 3) Аналіз фінансів та платоспроможності.

Використання єдиної аналітичної моделі в системі управління

бюджетною установою дає змогу формувати аналітичну інформацію, яка є джерелом визначення ризикованих операцій та ризиків фінансових порушень. При проведенні аудиту державних фінансів на основі аналітичної інформації необхідно визначити питання, над якими необхідно детальніше опрацювати і над якими не потрібно постійно працювати.

Щодо досліджуваних питань, то слідству потрібна інформація про діяльність бюджетної установи, яка є результатом функціонування системи внутрішнього контролю.

Відповідно до статті 26 Бюджетного кодексу України керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю. У бюджетній установі внутрішній контроль постійно здійснюється працівниками бюджетної установи за планом, встановленим головним бухгалтером і затвердженим керівником.

При проведенні аудиту та оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи необхідно вирішувати такі завдання:

- 1) перевірити відповідність заходів внутрішнього контролю;
- 2) опрацювати минулі довідки працівників системи внутрішнього контролю;
- 3) оцінити рівень усунення виявлених контрольними діями порушень.

Практика свідчить, що не всі бюджетні установи мають належно організовану та ефективну систему внутрішнього контролю. Відсутність у бюджетній установі системи внутрішнього контролю сприяє виникненню фінансових порушень та неефективному використанню коштів.

Слід зазначити, що високі ризики фінансових порушень з боку бюджетної установи безпосередньо впливають на рівень планування та організації державного фінансового аудиту в бюджетній установі.

Таким чином, ефективно організована система внутрішнього контролю підвищує фінансову дисципліну бюджетної установи та сприяє збереженню фінансових ресурсів, а правильно сформована контрольна інформація є важливим елементом системи інформаційного забезпечення фінансового

аудиту бюджетної установи.

Важливість вивчення міжнародного досвіду аудиту ефективності бюджетних програм обумовлена, з одного боку, новими сучасними методами і технологіями управління видатками бюджету, а з іншого боку, необхідністю використання відповідних форм бюджету та контроль за їх виконанням. Предметом контролю є витрати населення, тобто витрати які здійснюються відповідно до формату державних (бюджетних) програм.

Підготовка та виконання бюджетних програм спрямована на створення ефективної системи контролю та управління для підвищення підзвітності та фінансової відповідальності на всіх рівнях влади.

Розробка бюджетних програм базувалась на розподілі діяльності за програмами та визначенні завдань для різних міністерств. Це передбачає уточнення мети індивідуальних і відомчих бюджетних програм, а також розрахунок ресурсів, необхідних для виконання програм і досягнення запланованих цілей як передумови ефективних дій. У світовій практиці тенденції збільшення бюджетних видатків, підвищення актуальності ефективного використання бюджетних коштів, виділених на їх виконання, вимагають створення інструментів контролю та їх удосконалення, що ускладнює механізми розроблення, затвердження, впровадження та уточнення, а також спостереження за програмами, які будуть створюватись.

У зарубіжній практиці існує підхід поділу суб'єктів контролю на ініціаторів та виконавців. Відповідно до цього підходу гілки розподіленої державної влади необхідно розглядати як ініціаторів контролю, а вертикаль контрольних структур, які вони створюють, як їх виконавців.

За виконанням державних програм відповідає державний фінансовий контроль, який здійснюється на всіх рівнях державного та місцевого самоврядування. Оцінка виконання програм у відповідній формі здійснюється як вищими органами державного аудиту такими як: рахункові суди, рахункові палати, національні управління аудиту, так і уповноваженими органами громадського контролю виконавчої влади. У деяких країнах міністерства

фінансів не тільки відіграють важливу роль у підготовці та розподілі бюджетів, але й здійснюють функцію контролю за бюджетом через централізовані контрольні органи (Головна інспекція фінансів, Федеральний контроль за фінансами, Управління генерального контролера). Індії, Департамент фінансового контролю Міністерства фінансів Болгарії).

У різних країнах можна спостерігати відмінності в методах моніторингу ефективності. У деяких країнах, включаючи Німеччину, Нідерланди та США, державне аудиторське агентство організовує цю роботу через спеціальний відділ. В інших країнах програмний контроль інтегрується з фінансовим контролем.

Важливою ознакою вдосконалення структури органів фінансового контролю іноземних держав є формування та поступова автономія аудиторських управлінь, відділів і груп з адміністративної діяльності. Цю практику застосовують у Великобританії, Ірландії, Бельгії, Нідерландах, Данії, Швеції, Ісландії, Іспанії, Норвегії, Австралії, Південній Кореї та інших країнах. В останні роки такі підрозділи були створені у Східній Європі та країнах Балтії.

У міжнародній практиці аудит адміністративної діяльності є не менш важливим, ніж фінансовий аудит. Звіти виконавців програми містять публічний огляд їхньої програмної діяльності. Погляди контролерів (аудиторів) можуть відрізнятися з відповідальними програмами, які відповідають за їх виконання. Коли ресурсів не вистачає, акцент робиться на бажаних програмах. У зв'язку з цим висновки виконавців за результатами контролю стають основою для прийняття рішень щодо майбутніх видатків бюджету.

Вивчення досвіду за кордоном свідчить про розвиток запровадження та вдосконалення таких форм контролю для забезпечення ефективності діяльності, а також їх оцінки та аудиту. Необхідність удосконалення державних аудитів на основі оцінки ефективності державних інвестицій виникла півстоліття тому, коли в США, Канаді, Великобританії, Швеції та деяких інших країнах були проведені відповідні дослідження.

У деяких країнах фінансові аудитори використовують тематичні

дослідження для критичної оцінки реалізації проектів і програм. Наприклад, в Управлінні генерального аудитора Ірландії ці опитування організовуються у формі оцінки проекту, метою якої є оцінка фінансових аспектів проекту та наслідків його реалізації.

У більшості країн використовуються різні визначення терміну «аудит ефективності». Використовується термін «аудит відповідності якості витраченим грошам» або «аудит ефективності та результативності».

Результати узагальнення світової практики аудиту адміністративної діяльності, що має різні традиції в різних країнах, дозволяють виділити одночасно два основних підходи до їх здійснення. У теорії та практиці іноземного державного аудиту оцінка ефективності описується набором термінів: «вимірювання ефективності», «оцінка програми» та «аудит ефективності».

Різноманітність підходів до реалізації блоків контролю та управління, специфіка їх організації та методичного інструментарію, а також неузгодженість термінології зумовили прийняття загальновизнаних принципів програмного контролю. У зв'язку з цим важливого значення набула необхідність стандартизації програмного контролю. Запровадження Всесвітньою організацією вищих органів аудиту (INTOSAI) міжнародних стандартів стало доказом того, що це питання вийшло на глобальний рівень.

INTOSAI встановив відповідні стандарти, за якими повний державний контроль здійснюють за допомогою двох форм контролю:

- 1) фінансовий аудит правильності та відповідності;
- 2) аудит адміністративної діяльності.

Аудит діяльності уряду за загальноприйнятими стандартами є незалежною перевіркою ефективності діяльності органів виконавчої влади та виконання державних програм відповідно до принципу економії та вдосконалення управління. Його основними компонентами є:

- 1) аудит економічності;
- 2) аудит ефективності;

3) аудит на результативності.

Узагальнюючи міжнародну практику можна зробити висновок, що аудит адміністративної діяльності формується на рішеннях, які визначають напрямок за якою здійснюється діяльність державного сектору економіки. Вона зосереджена на перевірці здійснення програм і заходів, а не на розрахунок витрат фінансовій звітності та обліку. У зв'язку з цим, оцінка програм може розглядатися як один з інструментів аудиту адміністративної діяльності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Використовуючи плановий вид бюджетних асигнувань, з урахуванням практики національних бюджетних установ, необхідно вести облік доходів і витрат за міжнародним стандартами ведення бухгалтерського обліку, які уніфікують фінансові результати бенефіціарів.

Для визначення фінансового результату використовують поняття профіциту або дефіциту, що виникає при проведенні звичайних операцій. Він відображає доходи та витрати в міру накопичення та споживання економічних вигод. Це зможе відобразити більш повну інформацію про державні активи та зобов'язання, яке відкриє шляхи для прогнозування впливу операцій на фінансову стабільність та покращить управління. Ринкові умови потребують використання нових принципів, форм і методів фінансового менеджменту, що в свою чергу підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, основним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Основною проблемою реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки ефективних механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатня розробленість переходу на єдині методологічні засади та створення єдиної організаційної системи та інформаційної підтримки.

Тому система реформування бухгалтерського обліку має надавати пріоритет змінам методологічних підходів до визначення та визнання доходів і витрат відповідно до міжнародної практики бухгалтерського обліку.

У дослідженні вперше встановлено, що інформаційна система підтримки державного фінансового аудиту бюджетних установ – це сукупність правової інформації, що формується державними та муніципальними органами влади, а також планової, фактографічної, аналітичної та контрольної інформації, яка знаходиться безпосередньо у бюджетних установах, та яку застосовують при аудиторському дослідженні.

Розглянуто та удосконалено суттєві властивості окремих елементів систем інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ у їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

Практична значущість результатів полягає в тому, що запропоновані практичні рекомендації щодо оформлення носія інформації державного аудиту бюджетної установи можуть бути використані працівниками Рахункової палати, Державної контрольно-ревізійної служби та інших державних органів для підвищення ефективності, державного фінансового аудиту та державного фінансового контролю.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ (НА МАТЕРІАЛАХ КОМУНАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»)

2.1. Організаційно-економічна характеристика Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»

Кіровоградська обласна філармонія (далі – Філармонія) є бюджетною неприбутковою концертною організацією. Філармонія є об'єктом права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст Кіровоградської області, інтереси яких у межах повноважень, визначених чинним законодавством України, представляє Кіровоградська обласна рада (далі - Власник).

Кіровоградська обласна рада є Засновником Філармонії. Орган управління закладом: Кіровоградська облдержадміністрація (далі - Орган управління). Найменування Закладу: повне: Кіровоградська обласна філармонія; скорочене: КОФ. Місцезнаходження Закладу: Україна, 25002, м. Кропивницький, вул. Кавалерійська, 8.

Основною метою діяльності Філармонії є створення і показ концертних програм, пропаганда класичної і сучасної музики, естрадного та інших видів виконавського мистецтва, що сприяють задоволенню духовних потреб та естетичному вихованню широкого кола глядачів на кращих зразках української та світової культурної спадщини.

Предметом діяльності Філармонії є:

- концертна діяльність;
- гастрольна діяльність;
- випуск музично-літературних, пізнавальних та розважальних програм;

- організація та проведення творчих фестивалів та конкурсів.

Завдання:

- створення і публічне виконання концертних програм, вистав, інших творів виконавського мистецтва на власній, орендованій або наданій в користування сцені та на гастролях з додержанням прав авторів і виконавців відповідно до чинного законодавства про авторські та суміжні права;
- організація та проведення мистецьких фестивалів, конкурсів, оглядів серед професійних і аматорських колективів та окремих виконавців;
- реалізація квитків на вищезазначені заходи;
- підготовка концертних програм та інших заходів на основі договорів з юридичними або фізичними особами для їх показу на власній чи орендованій сцені;
- організація стажувань усіх категорій працівників Філармонії;
- здійснення за дорученням Власника інших функцій для виконання основної статутної діяльності.

Філармонія є юридичною особою. Права та обов'язки юридичної особи заклад набуває з дня його державної реєстрації.

Філармонія має повну юридичну правоздатність і здійснює будь-які операції у межах предмета своєї діяльності згідно з чинним законодавством України та Статутом (додаток А).

Філармонія здійснює свою діяльність на основі та відповідно до Конституції України, Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України, Законів України «Про культуру», «Про місцеве самоврядування в Україні», постанов Кабінету Міністрів України, рішень органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших нормативно-правових актів, що регулюють діяльність в галузі культури, та Статуту (додаток А).

Філармонія має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із зображенням Державного Герба України, своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, а також кутовий штамп з найменуванням закладу.

Філармонія може мати особистий товарний знак, що реєструється відповідно до чинного законодавства.

Філармонія може укласти угоди, набувати майнових та немайнових прав, виконувати обов'язки, нести відповідальність, бути позивачем і відповідачем у суді (господарському, третейському та інших судах) відповідно до чинного законодавства України, самостійно прогнозувати перспективи свого розвитку, здійснювати просвітницьку, освітню та господарську діяльність на основі відпрацьованих програм, перспективних і поточних планів, бути власником, брати в оренду необхідні для виконання своєї діяльності приміщення, рухоме та нерухоме майно відповідно до чинного законодавства та Статуту (додаток А).

Філармонія несе відповідальність за свої зобов'язання відповідно до чинного законодавства.

Філармонія не несе відповідальності за зобов'язаннями держави, територіальних громад сіл, селищ, міст Кіровоградської області та Органу управління майном.

Власник (уповноважений ним орган) не несе відповідальність за зобов'язаннями Філармонії.

Відносини Філармонії з іншими установами, організаціями, підприємствами та громадянами в усіх сферах діяльності здійснюються на підставі договорів.

Участь Філармонії в асоціаціях, корпораціях, концернах, спільних підприємствах та інших об'єднаннях здійснюється на добровільних засадах, якщо це не суперечить антимонопольному законодавству та іншим нормативним актам України.

Філармонія має право:

- самостійно вирішувати репертуарну політику власних колективів, що відповідає інтересам глядача, постійно розширювати географію культурного обслуговування, працювати над удосконаленням форм та методів виховання глядача;

- самостійно планувати свою творчу та господарську діяльність, встановлювати ціни на квитки та іншу продукцію, визначати перспективи свого розвитку, добирати репертуар тощо;
- надавати платні послуги згідно з нормативними документами, затвердженими Кабінетом міністрів України;
- укладати договори щодо володіння, користування та/або розпорядження майновими правами на об'єкти права інтелектуальної власності, що належать Філармонії, або іншим суб'єктам авторських і суміжних прав безпосередньо або через організацію колективного управління, яка їх представляє;
- самостійно розпоряджатися коштами, одержаними від господарської та іншої діяльності відповідно до Статуту (додаток А);
- розвивати власну матеріальну базу;
- володіти, користуватися та розпоряджатися майном відповідно до законодавства та Статуту (додаток А);
- направляти спеціалістів за кордон та використовувати іноземних спеціалістів у своїй роботі в межах узгоджених планових завдань і кошторисів та згідно до чинного законодавства України;
- відкривати свої відділення (філії) в закладах і установах культури і мистецтв та закладах і установах іншого підпорядкування;
- створювати нові професійні художні колективи, об'єднання і колективи любителів музики, студії та гуртки естетичного виховання і освіти (гри на музичних інструментах, співу, акторської майстерності, класичного, народного бального і сучасного естрадного танцю, краєзнавства тощо);
- продавати рекламні видання, що стосуються діяльності Філармонії: програми заходів, набори листівок, афіш, плакатів, у тому числі із зображенням творів мистецтва, пам'яток літератури, а також - сувенірні вироби, значки тощо;
- вчиняти інші дії, що не суперечать чинному законодавству України та Статуту (додаток А).

Філармонія зобов'язана:

- забезпечувати своєчасну сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших відрахувань до бюджету і державних цільових фондів відповідно до чинного законодавства України;
- створювати належні умови для високопродуктивної праці, забезпечувати додержання законодавства про працю, правил та норм охорони праці, техніки безпеки, соціального страхування;
- забезпечувати ефективне використання і збереження майна спільної власності територіальних громад області, виконання показників ефективності його використання;
- дотримуватися вимог чинного законодавства України під час користування земельною ділянкою;
- здійснювати будівництво, реконструкцію та капітальний ремонт основних фондів;
- здійснювати оперативну діяльність з матеріально-технічного забезпечення основних напрямів роботи;
- здійснювати бухгалтерський, оперативний облік та вести фінансову і статистичну звітність відповідно до вимог чинного законодавства України;
- виконувати норми і вимоги щодо охорони навколишнього природного середовища, раціонального використання і відтворення природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки.

Майно Філармонії становлять основні фонди та оборотні кошти, а також інші майнові цінності, вартість яких відображається у балансі закладу.

Майно Філармонії є спільною власністю територіальних громад сіл, селищ, міст Кіровоградської області і закріплюється за Філармонією на праві оперативного управління.

Здійснюючи право оперативного управління, Філармонія володіє, користується та розпоряджається майном, закріпленим за ним Власником або Органом управління майном, з обмеженням правомочності розпорядження

щодо окремих видів майна за згодою Власника у випадках, передбачених чинним законодавством України.

Джерелами формування майна Філармонії є:

- майно, передане йому Власником або Органом управління майном;
- майно, придбане у інших суб'єктів;
- майно, що надходить безоплатно або у вигляді безповоротної фінансової допомоги чи добровільних благодійних внесків, пожертвувань юридичних та фізичних осіб;
- доходи, одержані від реалізації продукції (робіт, послуг), а також від інших видів господарської діяльності;
- кредити банків та інших кредиторів;
- капітальні вкладення і дотації з бюджетів;
- майно, отримане з інших джерел, не заборонених чинним законодавством України.

Філармонія не має права безоплатно передавати належне йому майно іншим юридичним особам чи громадянам, крім випадків, передбачених законом. Відчужувати майнові об'єкти, що належать до основних фондів, Філармонія має право лише за попередньою згодою Органу управління майном і лише на конкурентних засадах, якщо інше не встановлено законом. Кошти, одержані в результаті відчуження зазначеного майна, спрямовуються виключно на розвиток Філармонії.

Передача Філармонією в оренду майна, що належить їй на праві оперативного управління, здійснюється за згодою Органу управління майном в установленому чинним законодавством порядку.

Списання з балансу не повністю амортизованих основних фондів, а також прискорена амортизація основних фондів можуть проводитися лише за згодою Органу управління майном.

Списання з балансу інших основних фондів здійснюється за згодою Органу управління майном в установленому чинним законодавством порядку.

Філармонія здійснює володіння, користування землею та іншими природними ресурсами відповідно до мети своєї діяльності та чинного законодавства. Вирішення питань щодо оформлення земельних правовідносин, у тому числі вилучення або відмови від земель, наданих у постійне користування, або іншим чином закріплених за Філармонією, здійснюється за погодженням з Органом управління майном.

Збитки, завдані Філармонії в результаті порушення її майнових прав громадянами, юридичними особами і державними органами, відшкодовуються Філармонії в установленому законодавством порядку.

Орган управління майном Філармонії здійснює контроль за використанням та збереженням належного Філармонії майна та інші функції у межах, визначених законодавчими та іншими нормативними актами.

Філармонія самостійно планує свою творчо-виробничу діяльність і визначає перспективи розвитку, виходячи з мети, предмету та завдань, що передбачені Статутом (додаток А), з наявності власних творчих можливостей, матеріальних і фінансових ресурсів.

Головною формою планування та організації діяльності Філармонії є власні поточний і перспективний плани творчо-виробничого та соціального розвитку.

Планами передбачається:

- створення та публічний показ театральних-концертних програм, вистав, організація гастролей, фестивалів, конкурсів, оглядів тощо;
- розвиток матеріально-технічної бази – будівництво, реконструкція, капітальний ремонт приміщень, технічне переоснащення та модернізація обладнання тощо;
- створення необхідних матеріальних умов для вирішення соціальних проблем.

Для розробки річних планів Орган управління доводить до Філармонії розмір бюджетного фінансування. Розмір суми бюджетного фінансування

визначаються Власником або уповноваженим ним органом з урахуванням пропозицій Філармонії щодо забезпечення її нормального функціонування.

Протягом року сума асигнувань, що виділяється власником, підлягає повному перерахуванню Філармонії. Зекономлені Філармонією кошти використовуються відповідно до чинного законодавства України, а саме на:

- соціально-творчі замовлення на виконання державних програм;
- сплату за енергоносії, якщо не вистачає передбачених коштів;
- інші потреби, пов'язані з виробничою діяльністю.

Філармонія реалізує свої послуги за цінами, що формуються відповідно до умов економічної діяльності, а у випадках, передбачених чинним законодавством України, – за порядком, визначеним Кабінетом Міністрів України.

Управління Філармонією здійснюється відповідно до Статуту (додаток А) на підставі поєднання прав Власника або уповноваженого ним органу, участі в управлінні трудового колективу, колегіальності та єдиноначальності.

Управління Філармонією здійснюється на основі принципів:

- автономії та самоврядування;
- розмежування прав, повноважень та відповідальності Власника, органів управління культурою та керівництва Філармонії;
- поєднання колегіальних та єдиноначальних засад;
- участі в управлінні трудового колективу;
- незалежності від політичних партій, громадських та релігійних організацій.

Філармонію очолює директор, який призначається та звільняється з посади Власником в установленому чинним законодавством порядку. Орган управління майном укладає (розриває, припиняє) з ним контракт.

Заступники директора, творчі та інші працівники Філармонії призначаються на посади і звільняються з посад відповідно до законодавства України.

Директор Філармонії:

- здійснює керівництво діяльністю Філармонії, несе повну персональну відповідальність за результати творчої, виробничої і фінансової діяльності Філармонії перед Органом управління;
- розробляє організаційну структуру закладу, визначає форми організації і стимулювання праці;
- відповідно до чинного законодавства діє без доручення від імені Філармонії, представляє її інтереси в усіх органах влади, установах, підприємствах, організаціях, розпоряджається майном Філармонії, укладає договори (у тому числі трудові), видає доручення, відкриває у банках розрахункові та інші рахунки, користується правом розпоряджатися коштами, затверджує штатний розпис, видає накази, розпорядження, які є обов'язковими для виконання усіма працівниками Філармонії;
- застосовує до працівників заходи заохочення та заходи дисциплінарного впливу;
- встановлює штатним працівникам надбавки до посадових окладів за високі показники в роботі, суміщення професій, розширення зони обслуговування, інші виробничі та професійні досягнення;
- надає на затвердження Органу управління перспективні та річні плани Філармонії;
- забезпечує своєчасну сплату податків, відрахування страхових внесків до Фонду державного соціального страхування України на випадок безробіття, відрахування страхових внесків до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, відрахування страхових внесків до Фонду пенсійного страхування;
- забезпечує дотримання встановленого для працівників режиму роботи, часу відпочинку, правил охорони праці, техніки безпеки, протипожежної безпеки, виробничої санітарії на підставі діючих в Україні з цих питань інструктивних положень та нормативних актів;

➤ вирішує питання діяльності Філармонії, за винятком питань, віднесених чинним законодавством та Статутом (додаток А), до компетенції Власника та Органу управління майном;

➤ несе відповідальність за виконання покладених на заклад завдань, за результати фінансово-господарської діяльності, стан і збереження будівель та іншого майна, переданого у користування та володіння Філармонії.

Директор Філармонії затверджує посадові інструкції працівників.

Правила внутрішнього розпорядку Філармонії розробляються на підставі типових правил, погоджуються з профспілковим комітетом та затверджуються директором Філармонії.

Директор здійснює контроль за якістю роботи працівників, організацією культурно-масової роботи.

Директором може бути створена художня рада чи інші дорадчі органи.

Взаємовідносини колективу і адміністрації, регулюються чинним законодавством України та колективним договором.

Фінансування Філармонії проводиться на нормативній основі за рахунок коштів обласного бюджету згідно з кошторисом та планом асигнувань, а також додаткових джерел фінансування.

Бюджетні асигнування та кошти, одержані Філармонією із додаткових джерел фінансування, не підлягають вилученню протягом бюджетного періоду, крім випадків, передбачених чинним законодавством України.

Кошти, що надходять із додаткових джерел фінансування, не зменшують обсягів бюджетного фінансування.

Додатковими джерелами фінансування Філармонії є:

➤ кошти та майно, одержані за роботи, які Філармонія виконує на замовлення юридичних та фізичних осіб;

➤ доходи від реалізації сувенірної продукції;

➤ винагорода (компенсація) за використання майнових прав інтелектуальної власності, що належать Філармонії і передані за відповідним договором;

- надходження від надання інших платних послуг;
- спонсорські надходження, благодійні внески;
- інші джерела, не заборонені чинним законодавством.

Кошторис, штатний розпис закладу затверджуються Органом управління за поданням директора Філармонії.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Указу Президента України «Про Державну казначейську службу України» та інших нормативно-правових актів Філармонія складає затверджені форми місячної, квартальної та річної звітності і подає їх до Органу управління майном, казначейства, податкової служби, статистичного управління, Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування.

Філармонія самостійно здійснює оперативний, бухгалтерський та фінансовий облік своєї роботи, веде статистичну звітність згідно з установленими нормами, подає її в установленому порядку до органів, яким згідно з чинним законодавством України надано право контролю за відповідними напрямками діяльності.

Директор та головний бухгалтер Філармонії несуть персональну відповідальність за достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності.

Аудит діяльності Філармонії здійснюється відповідно до чинного законодавства України. Оплата праці здійснюється згідно із Кодексом законів про працю, Законом України «Про оплату праці» та іншими законами України, постановами Кабінету Міністрів України, указами і розпорядженнями Президента України, наказами Міністерства культури України, іншими законодавчими актами.

Адміністрація Філармонії забезпечує дотримання встановленого для працівників режиму роботи, часу відпочинку, правил охорони праці, техніки безпеки, протипожежної безпеки, виробничої санітарії на підставі чинного законодавства України з цих питань.

Філармонія має право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, що відповідає чинному законодавству України. Філармонія може користуватися кредитами українських і зарубіжних державних, комерційних банків у національній та іноземній валюті, а також здійснювати продаж і купівлю валюти в установленому законодавством порядку для державних підприємств.

Припинення діяльності філармонії здійснюється шляхом її ліквідації чи реорганізації (об'єднання, приєднання, поділ, перетворення тощо) за рішенням Власника у встановленому чинним законодавством порядку. Ліквідація або реорганізація Філармонії здійснюється виключно за погодженням з Міністерством культури України.

Ліквідація Філармонії здійснюється ліквідаційною комісією, створеною Органом управління майном, за дорученням Власника.

Порядок, підстави та строки проведення ліквідації або реорганізації Філармонії визначаються згідно з чинним законодавством України.

З моменту призначення ліквідаційної комісії до неї переходять повноваження з управління справами Філармонії. Ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс Філармонії.

У разі реорганізації або ліквідації Філармонії працівникам, які звільняються, гарантується додержання їх соціальних прав та інтересів, передбачених чинним законодавством України. Філармонія вважається реорганізованою або ліквідованою з моменту внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців.

2.2. Аудит доходів та видатків Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»

Результатом фінансово-господарської діяльності філармонії за 2020-2021 рр. сукупні доходи філармонії, мають тенденцію до збільшення, зокрема у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 2495,0 тис. грн., у 2019 році в порівнянні з 2020 роком - на 10347,0 тис. гривень.

Обсяг сукупних доходів зріс як за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів робіт, послуг), так і за рахунок збільшення інших операційних доходів, які в структурі займають основну питому вагу та за 2020 рік становлять 87,1% або 18563 тис. грн., за 2021 рік – 85,3% або 20302,0 тис. грн.

Інші операційні доходи філармонії збільшились на 5739,0 тис. грн. у 2021 роком в порівнянні з 2020 роком (коефіцієнт зростання 2021/2020 становить 1,09), на 6337,0 тис. грн. у 2021 році в порівнянні з 2020 роком (коефіцієнт зростання 2019/2018 – 1,31).

В цілому 100%-ну питому вагу інших операційних доходів філармонії становить цільове фінансування (обсяг фінансової підтримки з обласного бюджету та міського бюджету м. Кропивницького).

У 2018 році розмір інших операційних доходів становив 18563,0 тис. грн, зокрема для виплати заробітної плати - 16976,0 тис. грн. (91,5%), для здійснення поточного ремонту - 590,0 тис. грн. (3,2%), для проведення заходів з обласного бюджету - 947,0 тис. грн (5,1%) та з міського бюджету - 50,0 тис. грн. (0,3%).

У 2019 році розмір інших операційних доходів становив 20302,0 тис. грн, зокрема для виплати заробітної плати - 18688,0 тис. грн. (92,1%), для здійснення поточного ремонту - 300,0 тис. грн (1,5%), для проведення заходів з обласного бюджету - 1229,0 тис. грн. (6,1%) та з міського бюджету - 85,0 тис. грн. (0,4%).

У 2020 році розмір інших операційних доходів становив 26639,0 тис. грн., зокрема для виплати заробітної плати - 23926,0 тис. грн. (89,8%), для здійснення поточного ремонту - 400,0 тис. грн. (1,5%), для проведення заходів з обласного бюджету - 2123,0 тис. грн. (8,0%) та з міського бюджету - 190,0 тис. грн. (0,7%).

Чистий дохід філармонії збільшився на 756,0 тис. грн. у 2019 році в порівнянні з 2018 роком (коефіцієнт зростання 2019/2018 становить 1,28), на

1010,0 тис. грн. у 2020 році в порівнянні з 2021 роком (коефіцієнт зростання 2021/2020 – 1,29).

Поряд з цим до складу чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) філармонії входять доходи, отримані:

- від проведення концертних заходів та надання послуг з їх проведення, питома вага яких складає: у 2019 році – 75,45% або 2073,3 тис. грн., у 2020 році – 75,79% або 2655,6 тис. грн., у 2021 році – 75,69% або 3516,5 тис. грн.

- від надання послуг із зберігання та обслуговування обладнання базової станції стільникового зв'язку комунікаційної мережі та розміщення рекламної поліграфії на стендах, питома вага яких складає: у 2018 році – 2,52% або 69,3 тис. грн., у 2019 році – 2,38% або 83,3 тис. грн., у 2020 році – 1,89% або 85,4 тис. грн.

- від операційної оренди активів та реклами, питома вага яких складає: у 2019 році – 5,12% або 140,6 тис. грн., у 2020 році – 4,89% або 171,5 тис. грн., у 2021 році – 7,78% або 351,2 тис. грн.

- від відшкодування орендарями плати за надані комунальні послуги, питома вага якого складає: у 2019 році – 9,08% або 249,5 тис. грн., у 2020 році – 9,44% або 330,8 тис. грн., у 2021 році – 8,41% або 379,5 тис. грн.

- від одержаних банківських відсотків від обігових коштів, питома вага яких складає: у 2019 році – 0,07% або 2,0 тис. грн., у 2020 році – 0,25% або 8,7 тис. грн., у 2021 році – 0,06% або 2,5 тис. грн.;

- від відшкодування земельного податку орендарями, питома вага якого складає: у 2019 році – 0,21% або 5,7 тис. грн., у 2020 році – 0,16% або 5,7 тис. грн., у 2021 році – 0,19% або 8,7 тис. грн.;

- від спонсорської допомоги, питома вага якої складає: у 2019 році – 0,67% або 18,3 тис. грн., у 2020 році – відсутні, у 2021 році – 0,4% або 1,7 тис. грн.;

- від абонементних послуг, питома вага яких складає: у 2019 році – 5,32% або 146,2 тис. грн., у 2020 році – 6,91% або 242,3 тис. грн., у 2021 році – 5,93% або 267,8 тис. грн.

- від інших доходів, питома вага яких складає: у 2019 році – 1,57% або 43,1 тис. грн., у 2020 році – 0,18% або 6,2 тис. грн., у 2021 році – 0,02% або 0,8 тис. грн.

Таким чином, обсяг чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в основному сформований за рахунок доходів від реалізації проведення концертних заходів, питома вага яких за період дослідження складає 75,7%, а також відшкодувань за надані комунальні послуги – 6,9%, від оренди та реклами – 6,2% та від абонементних послуг – 6,1%.

У ході аудиту встановлено, що «Кіровоградською обласною філармонією» протягом періоду дослідження укладалися договори із суб'єктами господарювання на послуги з технічного забезпечення звуковою та світловою апаратурою масових заходів.

Варто відзначити, що протягом періоду дослідження на балансі КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» обліковувалася звукова та світлова апаратура: діапроектори, програвачі, підсилювачі, звукові колонки, пульти мікшерні, акустичні системи, мікрофони тощо (станом на 01.04.2020 – обліковуються 77 одиниць відповідної техніки загальною залишковою вартістю 140,1 тис. гривень).

Крім цього, у штаті КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» протягом досліджуваного періоду наявні працівники (звукооператор, електроосвітлювач, інженер по експлуатації звукообладнання, музичний редактор), які виконують функції з технічного забезпечення.

Поряд з цим, КЗ «Кіровоградською обласною філармонією» проведено видатків на технічне забезпечення масових заходів на загальну суму 925,6 тис. гривень (2019 рік – 230,1 тис. грн., 2020 рік – 320,2 тис. грн., 2021 рік – 305,2 тис. грн.).

В окремих випадках доходи КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» від проведення масових заходів не покривали витрат на послуги з технічного забезпечення та інших витрат (на участь інших колективів у масових заходах та транспортне обслуговування).

Як приклад, відповідно до договорів від 02.03.2021 № 170302_1, укладених між КЗ «Кіровоградською обласною філармонією» (Замовник) та ФОП Трошак М.М. (Виконавець), останній зобов'язувався надати послуги з технічного забезпечення авторського проекту Дм. Кацала: «О. Муха. Від Шевченка до Костенко», який відбувся 09.03.2021 та 10.03.2021.

Вартість послуг згідно з договором становить 17647,00 грн. (загальна вартість послуг – 35294,00 гривень). Згідно зі специфікацією та кошторисом технічного забезпечення (Додаток №1 до договору) до вартості послуг входили: використання екрану WIZIO P12_6x4 – 17000,00 грн. та транспортні витрати - 647,00 гривень.

В той же час, відповідно до угод від 07.03.2021 №№ 07/0321-1 та 07/0321-2, укладених між «Кіровоградською обласною філармонією» (Замовник) та ПП «Вест Саунд» (Виконавець), останній зобов'язувався надати послуги з технічного забезпечення звуковою та світловою апаратурою авторського проекту Дм. Кацала: «О. Муха. Від Шевченка до Костенко», який відбувся 09.03.2021 та 10.03.2021. Вартість послуг згідно з договором становить 33000,00 грн (загальна вартість послуг – 66000,00 гривень).

Згідно з кошторисом на виконання робіт до угод до вартості послуг входять: використання звукового обладнання (акустичні системи, підсилювачі, пульти мікшерні, мікрофони тощо) – 19000,00 грн та світлового обладнання (рухомі голови, туманмашина, прожектор діодний тощо) - 14000,00 грн.

Таким чином загальні витрати КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» на технічне забезпечення авторського проекту Дм. Кацала: «О. Муха. Від Шевченка до Костенко» становили 101,3 тис. гривень.

Враховуючи, що загальна виручка від реалізації квитків на вищезазначений захід становить 71,2 тис. грн (09.03.2019 – 32,6 тис. грн, 10.03.2019 – 38,6 тис. грн), витрати «Кіровоградської обласної філармонії» на технічне забезпечення авторського проекту Дм. Кацала: «О. Муха. Від Шевченка до Костенко» перевищили дохід від його проведення на суму 30,1 тис. гривень.

Як пояснила генеральний директор «Кіровоградської обласної філармонії» Агапєєва Н.Ю., у концертному залі проводяться інші концертні масові заходи, які потребують додаткового технічного забезпечення і обслуговування. Передбачити наперед кількість проданих квитків на такий захід не є можливим.

Варто відзначити, що філармонією здійснено видатки на 3 масові заходи на загальну суму 18,0 тис. грн., в тому числі на технічне забезпечення – 13,0 тис. грн та на участь інших колективів у масових заходах – 5,0 тис. грн, від проведення яких взагалі були відсутні доходи.

Наприклад, відповідно до угоди від 10.05.2020 №№ 10/05, укладеної між «Кіровоградською обласною філармонією» (Замовник) та комунальним закладом Кіровоградської обласної ради «Кіровоградський театр ляльок» (Виконавець), останній зобов'язується взяти участь у концерті до Дня Матері, який відбудеться 10.05.2020 (18.00 год).

Згідно з п. 2.1 договору за домовленістю сторони погоджуються на вартість виконаних робіт (надання послуг) – 5000,00 грн. без ПДВ. Реалізація квитків на зазначений захід не проводилася, відповідно «Кіровоградською обласною філармонією» не було отримано доходів від його проведення.

Внаслідок вищенаведеного, «Кіровоградською обласною філармонією» недотримано вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 №318, яким передбачено, що витратами визнаються витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. [28]

Всього КЗ «Кіровоградською обласною філармонією» протягом досліджуваного періоду проведено 12 масових заходів, в результаті яких витрати перевищили доходи на їх проведення на загальну суму 112,7 тис. гривень, з яких витрати на послуги з технічного забезпечення становлять 82,3 тис. грн., витрати на участь інших колективів на масових заходах – 20,7 тис. грн. та витрати на транспортне обслуговування – 9,7 тис. гривень.

Крім цього, у ході аудиту встановлено, що протягом 2020-2021 рр. «Кіровоградською обласною філармонією», за наявності власних приміщень для проведення репетицій, уклалися договори із СПД Ляпінським Б.Б. про послуги з проведення репетицій молодіжного академічного симфонічного оркестру. Всього було укладено 5 таких договорів на загальну суму 44,1 тис. грн.

Зокрема, відповідно до договорів від 22.05.2020 № 4/05, 28.01.2021 №2/01 та 05.02.2021 № 4/02 Замовник (філармонія) доручає, а Виконавець (СПД Ляпінський Б.Б.) приймає на себе зобов'язання надати послуги з проведення репетицій молодіжного академічного симфонічного оркестру, відповідно, 3-5 червня 2020 року з 14.30 до 18.30, 1-4 лютого 2021 року з 14 до 18 години та 8-11 лютого 2021 року з 14 до 18 години. Загальна сума договорів становить 16200,00 гривень.

Відповідно до плану та відомостей концертної діяльності «Кіровоградської обласної філармонії» за червень 2020 року та лютий 2021 року, а також відповідно до договорів, укладених із замовниками послуг з проведення видовищних заходів, 3-5 червня 2020 року з 14.30 до 18.30, 1-4 лютого 2021 року з 14 до 18 години та 8-11 лютого 2021 року з 14 до 18 години у концертному залі філармонії видовищні заходи не проводилися ні філармонією, ні орендарями.

Отже, філармонія, за наявності власних вільних приміщень, проводила репетиції в інших приміщеннях на платній основі на підставі укладених договорів.

Як пояснив генеральний директор філармонії Агапєєва Н.Ю., приміщення КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» не має достатньої кількості репетиційних приміщень. Одного концертного залу, в якому щодня відбуваються заходи, а також зал надається в оренду – очевидно є недостатньо для проведення оркестрових репетицій, тому змушені для репетицій шукати інші приміщення, в тому числі і на платній основі.

Зрозуміло, що в той час проведення в концертному залі мистецьких заходів дає більший прибуток, що і дозволяє орендувати приміщення для проведення власних репетицій.

2.3. Аудит публічних закупівель Комунального закладу «КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ФІЛАРМОНІЯ»

Аудит публічних закупівель Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії» включає в себе перевірку об'єкта на правильність проведення публічних закупівель, який здійснюється на підставі відповідних документів, які були надані для участі по закупівлям, досліджуючи дані документи, можна зазначити наступне, що «Кіровоградська обласна філармонія», приймала участь у тендерах по публічним закупівлям на період з 11.10.2021 по 21. 10. 2021 р., серед учасників ПП «СЕРВІСІНВЕСТ» отримав статус переможець на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Процес оголошення тендерів на «Кіровоградській обласній філармонії»

Найменування Замовника: Департамент капітального будівництва та інвестиційної діяльності Кіровоградської обласної державної адміністрації. Місцезнаходження Замовника: 25022, м. Кропивницький, вул. Дворцова, 32/29. Код Замовника в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань 43876025. Категорія Замовника: Орган державної влади, зазначений у пункті 1 частини першої статті 2 Закону України «Про публічні закупівлі».

Посадова особа замовника, була уповноважена здійснювати зв'язок з учасниками - Богушевич Євгеній Анатолійович – провідний спеціаліст - юрисконсульт відділу управління персоналом та правової роботи департаменту капітального будівництва та інвестиційної діяльності Кіровоградської облдержадміністрації, вул. Дворцова 32/29, м. Кропивницький, 25022, к.65, (0522) 32-27-36, e-mail: public@dkbid.kr-admin.gov.ua

З питань отримання інформації щодо предмета закупівлі, його технічних, якісних та кількісних характеристик - Полтавець Михайло Миколайович – начальник відділу забезпечення будівельного процесу департаменту капітального будівництва та інвестиційної діяльності Кіровоградської облдержадміністрації, вул. Дворцова 32/29, м. Кропивницький, 25022, к.65, (0522) 32-27-36, e-mail: public@dkbid.kr-admin.gov.ua.

Назва предмета закупівлі із зазначенням коду за Єдиним закупівельним словником (у разі поділу на лоти або відомості зазначалися стосовно кожного лота) та назви відповідних класифікаторів предмета закупівлі і частин предмета закупівлі (лотів) (за наявності).

Під час аудиту діяльності було встановлено, що назва предмета закупівлі із зазначенням коду за Єдиним закупівельним словником та назвою встановленою у відповідному класифікаторі предмета закупівлі було «Розроблення науково - проектної документації по об'єкту»: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії за адресою: вул. Кавалерійська, 8, м. Кропивницький», Код за ДК 021:2015 – 71320000-7 Послуги з інженерного проектування.

Опис окремої частини (частин) предмета закупівлі (лота), щодо якої могли бути подані пропозиції окремих частин предмету закупівлі не визначено. Пропозиція подавалася щодо предмету закупівлі в цілому. Процес проведення спрощеної закупівлі здійснювався за таким принципом на рис.

2.2.



Рис. 2.2. Процес проведення спрощеної закупівлі на «Кіровоградській обласній філармонії»

Інформація про технічні, якісні та інші характеристики предмета закупівлі та вимоги до предмета закупівлі були зазначені у Документації та Завданні на проектування (Додаток №1.).

В ході аудиту було встановлено, що учасники повинні були надавати у складі пропозицій інформацію та документи, які підтверджують відповідність пропозиції учасника технічним, якісним, кількісним та іншим вимогам, встановленим Замовником. Всі посилання в Документації на конкретні марку, продукт чи виробника або на конкретний процес, що характеризує продукт чи послугу певного суб'єкта господарювання, чи на торгові марки, патенти, типи або конкретне місце походження чи спосіб виробництва вживалися у значенні

«....» або еквівалент «....».

При аудиті публічних закупівель Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії» було виявлено кількість та місце поставки товарів, а також обсяг і місце виконання робіт наданих послуг: кількість робіт 1 (Згідно з завданням на проектування). Місце виконання робіт (місце розташування об'єкта) – «Розроблення науково - проектної документації по об'єкту»: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії за адресою: вул. Кавалерійська, 8, м. Кропивницький».

Строк поставки товарів, виконання робіт, надання послуг: почався з моменту укладення договору згідно до умов договору. Умови оплати – після оплата 100 % - сплачувалася згідно умов договору укладеного за наслідками проведення процедури даної закупівлі, але не пізніше ніж 25 календарних днів після підписання акту приймання - передачі виконаних робіт, які є предметом даної закупівлі та передачі Замовнику науково-проектної документації по об'єкту «Розроблення науково - проектної документації по об'єкту»: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії за адресою: вул. Кавалерійська, 8, м. Кропивницький» у 4 (чотирьох) примірниках та на електронному носії (USB-флеш-накопичувачу).

У будь-якому випадку замовник повинен здійснював остаточний розрахунок до 31.12.2021 року. Очікувана вартість предмета закупівлі -1 200 000,00 грн. (з врахуванням ПДВ). Період уточнення інформації про закупівлю здійснювався - до 00:00 год. 11.09.2021 р. Кінцевий строк подання пропозицій - До 00:00 год. 21.09.2021 р. Порядок подання апеляції здійснюється відповідно встановлених законодавчих норм, які проводяться за таким принципом рис. 2.3.

В ході аудиту було виявлено перелік критеріїв та методику оцінки пропозицій із зазначенням питомої ваги критеріїв: оцінка пропозицій проводилась електронною системою закупівель автоматично на основі критеріїв і методики оцінки, зазначених замовником в оголошенні та шляхом застосування електронного аукціону.



Ри. 2.3. Порядок подання апеляції на «Кіровоградській обласній філармонії»

Оцінка пропозицій здійснювалася відповідно до наступних критеріїв:

- 1) ціна - 70%; в ціну включається податок на додану вартість (ПДВ);
- 2) Строк виконання робіт;
 - до 25 календарних днів – 15%;
 - від 26 до 29 календарних днів – 5%;
 - 30 календарних днів – 0%;
- 3) Термін оплати;
 - відтермінування платежу – до 15 календарних днів – 15%;
 - відтермінування платежу – до 10 календарних днів – 5%;
 - відтермінування платежу – 5 календарних днів – 0%;

Пропозиція, яка подавалась учасником, оцінювалась замовником за приведеною ціною, яка розраховувалась автоматично системою електронних закупівель на момент подання пропозиції учасником за математичною формулою:

$$PP = P / (1 + (F1 + F2 + \dots + Fn) / PV), \text{ де:} \quad (2.1)$$

PP – приведена ціна;

P – ціна;

$F_1...F_n$ – питома вага інших критеріїв оцінки, запропонованих учасником;

PV – питома вага критерію “ціна”.

Замовник міг вимагати надання Учасниками забезпечення тендерних пропозицій у формі гарантії. Гарантії надавалися у вигляді електронного документа, скріпленого електронним цифровим підписом (ЕЦП) або кваліфікованим електронним підписом (КЕП) установи-гаранта.

Також в ході аудиту було встановлено, що гарантія була з повним грошовим забезпеченням (покриттям грошовою масою) на весь строк дії гарантії. Учасником у складі тендерної пропозиції надавалася довідка установи-гаранта, що свідчила про наявність повного грошового забезпечення (покриття грошовою масою) за гарантією відповідного Учасника та про те, що строк дії наявного на рахунку Учасника грошового забезпечення (покриття грошовою масою) є не меншим, ніж строк дії гарантії, під яку Учасником надано це грошове забезпечення (покриття грошовою масою).

У тексті (або колонтитулах) гарантій було посилання на програмний комплекс, яким накладено ЕЦП/КЕП. Зазначений у тексті гарантій підписант співпадав з підписантом, який наклав ЕЦП/КЕП.

При аудиті тендерної пропозиції Замовник залишив за собою право перевірки ЕЦП/КЕП за допомогою ресурсу офіційного веб-сайту Центрального засвідчувального органу Міністерства юстиції України.

Термін дії гарантії становив не менше ніж 90 днів з дати кінцевого строку подання тендерних пропозицій. Гарантія передбачала лише можливість сплати всієї суми (часткова або неповна сплата – заборонені). Валюта гарантій: гривня.

В тексті гарантії повинно бути зазначено:

- конкретна дата вступу гарантії в дію та термін дії гарантії (конкретна дата);
- конкретно визначену суму гарантії, встановлену Замовником;

Строк сплати за гарантією становив 5 (п'ять) банківських днів з дня отримання гарантом вимоги бенефіціара. Спосіб направлення бенефіціаром вимоги гаранту у гарантії не зазначався. Строк дії забезпечення тендерної пропозиції повинен був не меншим, ніж строк дії тендерної пропозиції.

В ході аудиту було встановлено, що електронна банківська гарантія була оформлена відповідно до вимог постанови Правління Національного банку України від 15.12.2004р. № 639, із зобов'язанням банку відшкодувати на рахунок Департаменту капітального будівництва та інвестиційної діяльності Кіровоградської обласної державної адміністрації (р/р UA 878201720355159002000147589 Держказначейська служба України, м. Київ, МФО – 820172, ЄДРПОУ – 43876025). – кошти в сумі забезпечення пропозиції, які визначені в даному розділі (у разі зміни розрахункового рахунку та банку, додатково в письмовій вимозі замовник уточнював свої реквізити для перерахування суми банківської гарантії).

Електронна банківська гарантія містила: назву документа – «Електронна банківська гарантія» або «Банківська гарантія», номер, дату та місце складання. Відповідно до даного оголошення Електронна банківська гарантія подавалася учасником у складі пропозиції у вигляді архівного файлу, що надавалася банком, в якому містилася електронна банківська гарантія (в форматі PDF), цифровий підпис уповноваженої особи банку та копія ліцензії банку (в форматі PDF).

Всі витрати, пов'язані з поданням забезпечення пропозиції, здійснювалися за рахунок коштів учасника. Термін дії електронної банківської гарантії, наданої як забезпечення пропозиції учасника 90 календарних днів з дати розкриття пропозицій.

Забезпечення виконання договору не вимагалось. Розмір мінімального кроку пониження ціни під час електронного аукціону складав 6 100,00 грн. (шість тисяч сто гривень 00 копійок).

До пропозиції Учасника в обов'язковому порядку був наданий кошторис. Учасник виконував роботи, якість яких відповідає умовам чинного законодавства, нормативно-технічним актам та санітарним нормам.

Замовник залишив за собою право запросити від кандидата-переможця інші документи, які були необхідними для уточнення (підтвердження) кваліфікаційних вимог до учасника. Дата та час Аукціону призначався Системою автоматично.

Замовник розглядав Учасника, який надав за результатами Аукціону найнижчу пропозицію, та прийняв рішення щодо відповідності пропозиції вимогам, зазначеним у період оголошення Закупівлі.

Учасники процедури закупівлі надали до кінцевого строку подання пропозицій інформацію та документи, які підтверджують відповідність пропозиції учасника технічним, якісним, кількісним та іншим вимогам до предмета закупівлі. Порядок визначення переможця для укладення договору про закупівлю «Ремонтно – реставраційних робіт» на рис.2.4.

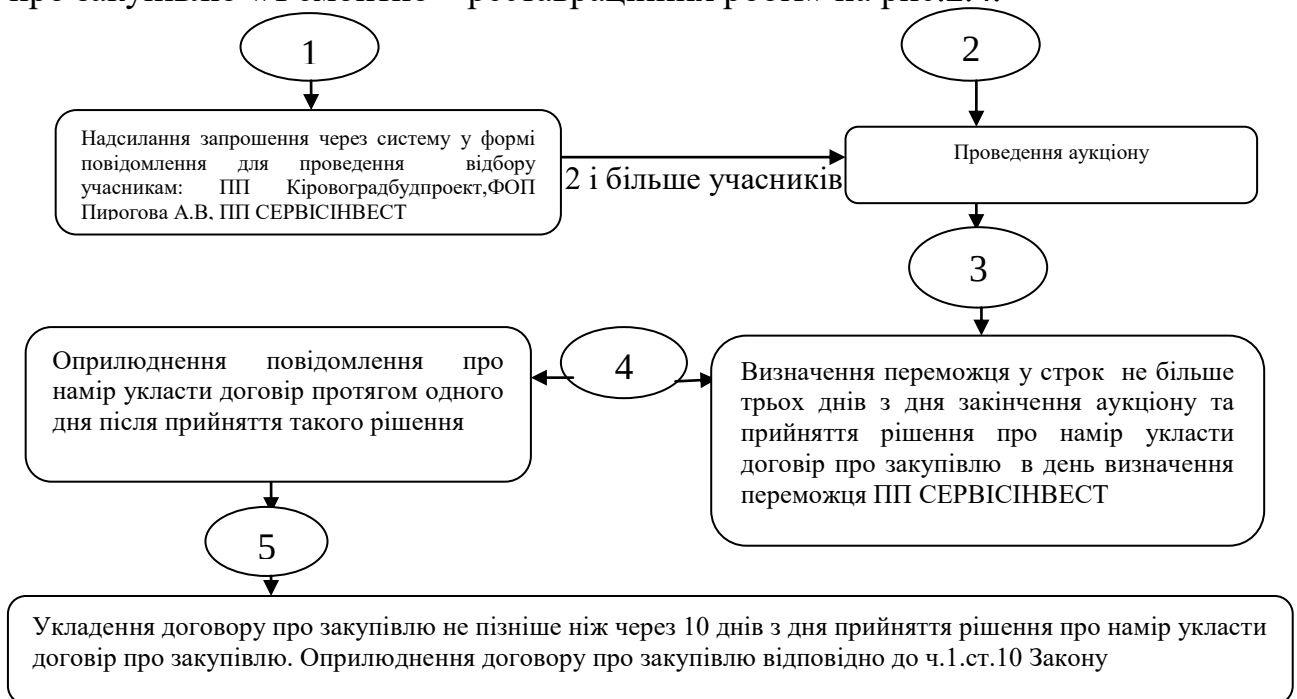


Рис. 2.4. Порядок визначення переможця на «Кіровоградській обласній філармонії»

Пропозиція Учасника ПП « СЕРВІСІНВЕСТ» відповідала умовам Закупівлі, тому Замовник визначив такого Учасника Переможцем та опублікував в системі скан-копію документа з відповідним рішенням. Наступним етапом Закупівлі було підписання договору.

Замовник уклав договір про закупівлю, згідно чинного законодавства, з учасником ПП « СЕРВІСІНВЕСТ» не пізніше ніж через 20 днів з дня прийняття рішення про намір укласти договір про закупівлю. Договір між Замовником «Департаментом капітального будівництва та інвестиційної діяльності Кіровоградської обласної державної адміністрації» та Переможцем ПП « СЕРВІСІНВЕСТ» був підписаний на суму, що не перевищувала ціну останньої пропозиції, поданої Переможцем в Аукціоні.

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 2

У другому розділі роботи було розглянуто організаційно-економічну характеристику бюджетної установи – КЗ «Кіровоградської обласної філармонії» м. Кропивницького. Проведено аудит діяльності доходів і видатків Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії».

Таким чином, здійснення «Кіровоградською обласною філармонією» видатків на технічне забезпечення та інших витрат на проведення масових заходів, за відсутності доходів від їх проведення або недостатніх доходів, які не покривали всі витрати, а також здійснення витрат на проведення репетицій в інших приміщеннях на договірній основі за наявності власних вільних приміщень призвело до неефективного використання коштів на загальну суму 156,8 тис. гривень.

КЗ «Кіровоградська обласна філармонія», приймала участь у тендерах по публічним закупівлям на період з 11.10.2021 по 21. 10. 2021 р., серед учасників, які приймали участь були такі підприємства, як: ПП «Кіровоградбудпроект» статус – дискваліфіковано; ФОП Пирогова Алла

Владиславівна статус не розглядався; та ПП «СЕРВІСІНВЕСТ» статус переможець.

Під час аудиту діяльності було встановлено, що назва предмета закупівлі із зазначенням коду за Єдиним закупівельним словником та назвою встановленою у відповідному класифікаторі предмета закупівлі було «Розроблення науково - проектної документації по об'єкту»: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії за адресою: вул. Кавалерійська, 8, м. Кропивницький», Код за ДК 021:2015 – 71320000-7 Послуги з інженерного проектування.

Опис окремої частини (частин) предмета закупівлі (лота), щодо якої могли бути подані пропозиції окремих частин предмету закупівлі не визначено. Пропозиція подавалася щодо предмету закупівлі в цілому.

При аудиті публічних закупівель Комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії» було виявлено кількість та місце поставки товарів, а також обсяг і місце виконання робіт наданих послуг: кількість робіт 1 (Згідно з завданням на проектування). Місце виконання робіт (місце розташування об'єкта) – «Розроблення науково - проектної документації по об'єкту»: «Ремонтно-реставраційні роботи Кіровоградської обласної філармонії за адресою: вул. Кавалерійська, 8, м. Кропивницький».

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

3.1. Вдосконалення інформаційного забезпечення аудиту доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетних установ

Основними ознаками сучасної світової економіки є глобалізаційні та інтеграційні процеси, спроби створення та розвитку різноманітних систем економічної діяльності. Процеси міжнародної економічної інтеграції призводять до необхідності побудови раціонального механізму формування інформації про діяльність суб'єктів господарювання на світовому рівні, що може бути здійснено в рамках процесу міжнародної стандартизації, уніфікації міжнародних систем бухгалтерського обліку, яка розпочала свій розвиток в 1980-х і 1970-х роках і була ініційована Організацією Об'єднаних Націй, яка розробила Систему національних рахунків (СНР) (SNA або UNSNA).

Також запропоновано, щоб кожна країна використовувала систему СНР ООН, як керівництво для побудови власних національних систем обліку та аудиту для міжнародного порівняння. Після реформування системи бухгалтерського обліку державного сектору України в 1999-2000 роках було запроваджено модифікований метод обліку за методом нарахування.

Країни можуть адаптувати та конкретизувати їх відповідно до національного законодавства та економіки. Єдина вимога полягає в тому, щоб державні установи дотримувалися бюджетних процедур та методів обліку та аудиту, які використовуються в більшості країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). База нарахування, яка є основою бухгалтерського обліку бюджетних органів, вимагає, щоб доходи та витрати реєструвалися незалежно від відповідних фінансових рухів протягом періоду, в якому вони фактично здійснюються.

Існують наступні методи, на яких базуються глобальні системи обліку, а саме: касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань, повний метод нарахувань [72].

Діюча система обліку виконання бюджету в Україні передбачає використання для аудиторської роботи модифікованого методу нарахування. Цей метод передбачає загальне дотримання методу нарахування та аудиту, але деякі статті бухгалтерського обліку можуть бути відображені за касовим методом. У світовій практиці цими об'єктами зазвичай є витрати (вартість споживання товарно-матеріальних цінностей обліковується на момент придбання), тому її часто називають методом витрат.

Таким чином, метод застосування методу повного нарахування та аудиту модифікованого методу, як правило, однаковий. Основна відмінність між ними полягає в моменті визнання витрат на використання товарів і активів (період між їх придбанням і використанням):

- за методом повного нарахування та аудиту видатки списують зміну в запасах і поступову амортизацію активів відповідно до строку їх корисного використання;
- за модифікованим методом нарахування та аудиту поставки вважаються спожитими, а активи амортизуються при придбанні.

У національній техніці інформаційного забезпечення аудиту модифікований метод упорядкування застосовується для того, щоб визначити відхилення доходів із загального фонду. Доходи бюджетних установ обліковуються в момент надходження грошей (за касовим методом - у момент їх фактичного надходження), а витрати розподіляються на період їх здійснення (за методом періоду).

Переваги національної версії інформаційної підтримки модифікованої бази нарахування полягають у наступному:

- тісний зв'язок з реальними грошовими потоками;
- контроль та прозорість процесів фінансування;
- низька трудомісткість облікових робіт;

➤ наближеність до аудиту бюджетних рахунків (державного та муніципального бюджетів), який проводиться за касовим методом.

Одним із недоліків існуючої практики є невідповідність методу нарахування та аудиту через порівняння касових надходжень і нарахувань за звітний період. Внаслідок цих розбіжностей в бухгалтерських показниках фінансові результати спотворюються. У цьому випадку установа штучно отримує прибуток шляхом:

- невиконання цільової програми;
- або придбання основних засобів, які не встигли пройти до кінця року;
- або було отримано більше грошей, ніж витрачено.

«Чинній практиці обліку, – стверджує С.О. Левицька – властиві неузгодження в обліку доходів та аудиті діяльності самого підприємства, тому що доходи загального фонду (асигнування) обліковують за касовим методом, а спеціального фонду – за методом нарахувань» [28]. Більш проблематичним, на нашу думку, є змішане застосування касового методу та методу аудиту в супровідній інформації при порівнянні доходів і витрат виду діяльності, як це прийнято в сучасній бухгалтерській практиці.

Н. М. Позняковська свідчить про те, що «використання різних методів звітності доходів і видатків ставить під сумнів достовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності бюджетних установ та бюджетів місцевих органів влади, а відповідно і зведеного бюджету України» [48].

Дохід від операційної діяльності (дохід із загального фонду, тобто бюджетних асигнувань), хоча і амортизується у фінансовому результаті та співвідноситься з витратами звітного періоду, не повинен перетворюватися на прибуток, оскільки ці кошти дозволяють установі відновити ресурси, виділені на його функціональні завдання.

Абсолютно неприродно для сімейного підприємства отримувати прибуток із загального фонду, оскільки це неприбуткова організація, основною метою якої є соціальний вплив, а не прибуток.

На нашу думку, те, що говорить Рада з державних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту (GASB) є правильним: «Рентабельність інвестицій не є метою для урядів, тому їм потрібно розробити інші показники ефективності. Комерційні компанії віддають перевагу чистому прибутку та прибутку на акцію, які не мають значення в державному середовищі. Натомість уряди зосереджуються на доставці товарів і послуг громадянам на ефективній, економічній та стійкій основі» [71, с. 7].

Тому, на нашу думку, необхідно реформувати існуючу бухгалтерську практику, щоб уникнути подібних викривлень у веденні фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

Як стверджує С.О. Левицька, «метод інформаційного забезпечення аудиту сприяє розширенню управлінських навичок та дає вичерпну інформацію про активи та пасиви держави» [28]. Цей метод обліку є основою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі, на яких базуються Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, у державному секторі заплановані на 2015 рік.

Для правильного та повного застосування методу інформаційного забезпечення аудиту, який також дає змогу дотримуватись принципу відповідності доходів і видатків, необхідно відображати доходи бюджетних установ із загального фонду за періодичний метод.

Проблемою використання методу нарахування в Україні є нерегулярне наповнення державного бюджету. Тому вдосконалена методологія аудиту виконання бюджету має враховувати цей факт, що є основною причиною того, що аудит виконання бюджету та бюджетних планів досі не реформований.

У сучасній аудиторській практиці неможливо скласти оцінку за допомогою інформаційного методу аудиту для відображення доходу. Для впровадження методу надання інформації для підтримки аудиту фінансової звітності можливі наступні аспекти визнання доходу:

1. На перше число місяця в розмірі, передбаченому планом асигнувань на відповідний місяць.

Бюджет повинен містити в собі відповідний план асигнувань, згідно якого державний або місцевий бюджет зобов'язується фінансувати його фінансово-господарську діяльність. І це дають установі право пред'являти претензії, а отже, створить потенційний спосіб отримання коштів.

Згадаємо, що згідно визначення доходу МСБОДС 23 «дохід — це валове надходження економічних вигод...» [42]. А згідно з визначенням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», «економічна вигода — це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [51, ст. 1].

Отже, зазначений варіант реалізації методу забезпечення інформації від аудиту до визнання доходів задовольняє вимоги теорії бухгалтерського обліку. Такий підхід нагадує другий етап періодизації бухгалтерського обліку (1914-1960), запропонований П'єром Лассеком: «Доходом вважається не сума отриманих коштів, а право їх вимоги» [65, с. 18].

Використання цього варіанту під час реалізації надходжень передбачає ритмічне відтворення державного бюджету та його фінансування громадськими організаціями. Якщо суми, передбачені бюджетом, а отже, і планом використання коштів не надходять, підприємства висувають претензії, які спотворюють звіт про виконання бюджету. Таких негативних наслідків можна уникнути, якщо коригувати планові показники місячних асигнувань відповідно до рівня наповнення бюджету. Цей варіант не усуває ще одну проблему, притаманну чинній методології: спотворення фінансового результату через співвідношення між фактичними витратами та грошовими надходженнями (суми грошей, накопичених і потім фактично отриманих на обліковому рахунку).

Як приклад можна навести наступний варіант, а саме: за кошти бюджетного асигнування придбано запаси, які витратили у звітному періоді лише наполовину. У цьому випадку до доходів за описаною системою належить повна сума доходу, а до видатків — лише та частина, яка фактично

списана на видатки періоду. За цих умов дотримуються принципу періодичності, але не принципу вирівнювання доходів і витрат.

Водночас слід зазначити, що нарахування прав не контролює ресурси, що є ключовою вимогою МСБОДС 23 для визначення термінів визнання доходу [42, п. 29].

Й. В. Соколов, характеризуючи період застосування безготівкового методу, зазначав «...на практиці це призвело до розбіжності між фактичним станом (наявні кошти) та бухгалтерським (існуючими вимогами та зобов'язаннями)». Концепція точності Шмаленбаха: Мета бухгалтерського обліку - не визначення фінансового результату, а еволюції власності» [65, с. 18].

Основною метою контролю за виконанням загального бюджету бюджетних установ є правильність та прозорість відображення операцій при використанні бюджетних коштів, а не розвиток права власності на об'єкти обліку. Тому ми не вважаємо таку можливість застосування методу нарахування визнання доходу прийнятною.

2. На момент фактичного надання послуги. Цей момент визначення доходу максимально наближений до ділового. Для його застосування необхідно запровадити документальний облік фактів надання послуги (наприклад, наданої послуги). Для багатьох державних органів створити такий закон не представляється можливим (наприклад, коли і як зареєструвати надання послуг з управління державним бюджетом).

Окрім того, процеси надання послуг та отримання доходів бюджетними установами, на відміну від підприємницької діяльності, відокремлені (послуги надають споживачам на безоплатній основі, а їх вартість відшкодовують із державного або місцевого бюджету). Тому вважаємо впровадження такого методу недоцільним.

Деякі країни переводять бюджетні установи на госпрозрахункову основу (наприклад, медичні заклади), а фінансування послуг за держбюджетні кошти здійснюється лише у окремих випадках (наприклад, державне медичне

страхування пацієнта). За таких умов вказаний метод відображення доходів є прийнятним.

3. На момент здійснення фактичних видатків, пов'язаних із виконанням функціональних обов'язків, покладених на бюджетну установу. За таких умов доходи періоду прив'язані до видатків установи і визнаються у сумі та у момент здійснення фактичних видатків. Фактичні доходи і видатки визнають одночасно, в однаковій сумі, тому фінансовий результат дорівнює нулю, що відповідає суті діяльності суб'єктів державного сектору (адже це некомерційні установи) та бюджетного фінансування.

Як слушно зауважує О.В. Заячківська, «термін доходи загального фонду» з'явився порівняно недавно. До його появи застосовувалося поняття «фінансування бюджетних установ» як процес виділення коштів з відповідного бюджету. Зараз поняття доходів ототожнюється з надходженням (отриманням) грошових коштів» [20, § 1.2].

Бюджетне фінансування і дохід є поняттями нетотожними. Асигнування, надані із бюджету, мають ознаки цільового фінансування комерційних підприємств, оскільки суми та цілі витрачання таких коштів строго обумовлені кошторисом та бюджетною цільовою програмою.

Словник іншомовних слів пояснює: «Асигнувати (від лат. assigno – призначаю, виділяю) – відпускати, виділяти певну суму грошей для певної мети» [64, с. 85].

Економічна енциклопедія визначає асигнування як «грошові засоби, що виділяють з державних та недержавних джерел на певні потреби, цілі або певним організаціям, особам» [70, с. 53]. Тобто вже саме тлумачення слова передбачає цільовий характер таких грошей.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 «бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження» [42, п. 4]. Таке саме визначення дає Бюджетний кодекс (ст. 2 абз. 6).

Отже, спираючись на це визначення, можемо стверджувати, що бюджетне асигнування має ознаки цільового фінансування, оскільки надходить у безповоротній формі та вимагає витрачання наданих коштів у визначених плановими документами (бюджетом, кошторисом, планом асигнувань) напрямках, розмірах та часових відрізках задля виконання покладених на розпорядника функціональних обов'язків. І навіть більше, бюджетні установи є неприбутковими організаціями і прямо зараховані до таких п. 157.1, абз. а Податкового кодексу України.

Таку позицію підкріплює той факт, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» вимагає визнання бюджетного асигнування за ознаками цільового фінансування, оскільки п. 2.3 розділу II вказує:

«Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством...».

Визнання доходів у розмірі видатків звітного періоду є характерною ознакою цільового фінансування, що виключає отримання прибутку.

Така сама позиція викладена у МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій»: «У разі здійснення суб'єктом господарювання витрат, пов'язаних з доходом від необмінної операції, такий дохід є валовим надходженням майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності, а будь-яке витрачання ресурсів визнається вартістю операції» [42, п. 13].

Отже, неприбутковий статус бюджетних установ та цільовий характер бюджетного асигнування вимагає визнавати доходи від таких надходжень у момент та у сумі фактично здійснених видатків. Такий метод є найприйнятнішим для бюджетних установ, оскільки:

- відображає ступінь освоєння наданих коштів;
- є найближчим до моменту виконання функціональних обов'язків установи;
- відповідає принципу відповідності доходів та видатків, оскільки на результат виконання кошторисів списують доходи та видатки одного періоду;

- точно відображає фінансовий результат, оскільки відповідає метод інформаційного забезпечення аудиту;
- відповідає суті діяльності суб'єктів державного сектору, які є некомерційними установами, а отже, не можуть отримувати прибутку коштом держбюджету;
- такий метод передбачений у НП(С)БОДС 124 «Доходи» п. 2.3 розділу II та підтримується МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» п. 13.

Ми вважаємо за доцільне ввести рахунок 69 «Бюджетне асигнування» для обліку наданих бюджетних асигнувань за субрахунками:

691 «Бюджетне асигнування з Державного бюджету»;

692 «Бюджетне асигнування з місцевого бюджету».

За кредитом рахунка пропонуємо відображати отримані суми асигнувань, наданих з відповідного бюджету, а за дебетом – їх списання на рахунки доходів у момент та у сумі здійснених видатків у звітному періоді.

Наявні субрахунки 701 «Асигнування з Державного бюджету на видатки установи та інші заходи» та 702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки та інші заходи» до рахунку 70 «Доходи загального фонду» слід перейменувати:

701 «Доходи, профінансовані з Державного бюджету»;

702 «Доходи, профінансовані з місцевого бюджету».

Порядок застосування чинної та запропонованої методики обліку доходів і витрат покажемо на спрощеному прикладі табл. 3.1.

Як видно з табл. 3.1, запропонована методика ліквідовує спотворення результату виконання кошторису навіть за умови часткового використання отриманих асигнувань та неповного перенесення вартості придбаних у звітному періоді запасів на видатки.

Необхідним обмеженням запропонованого методу визнання доходів є вимога списувати доходи лише за умови одержаного бюджетного фінансування, тобто наявних грошових коштів. За таких умов виконується один з основних критеріїв визнання доходів, закладений у п. 29 МСБОДС 23, контроль на ресурсами. В іншому разі можливе спотворення інформації про

фінансовий результат. Наприклад, якщо фактичні видатки здійснюються, а отже, і доходи відображаються незалежно від отриманого бюджетного фінансування (наприклад, нарахування заробітної плати), то за умов скорочення фактичних надходжень з бюджетів будуть відображені неіснуючі доходи.

Таблиця 3.1.

Порядок застосування чинної та запропонованої методики аудиту доходів бюджетного асигнування

№	Зміст операцій	Сума, грн..	Чинна методика обліку		Пропонована методика обліку	
			Дт	Кт	Дт	Кт
1	Зараховано кошти на реєстраційні рахунки	1000,00	321	701	321	69
2	Отримано від постачальників продукти харчування	500,00	232	675	232	675
3	Оплачено, придбані раніше продукти харчування (здійснено касові видатки)	500,00	675	321	675	321
4	Використано у господарській діяльності продукти (фактичні видатки)	250,00	801	232	801	232
					69	701
5	Нарахована заробітна плата	650,00	801	661	801	661
					69	701
6	Віднесено на результати виконання кошторисів:				79	801
6.1	За чинною методикою					
	Доходи	1000,00	701	431		
	Видатки (250+650=900)	900,00	431	801		
	За пропонованою методикою					
	Доходи (250+650= 900)	900,00			701	431
	Видатки (250+650=900)	900,00			431	801

Іншою точкою конфлікту, за висновками деяких фахівців [48], може бути узгодження базових методів аудиту під час виконання бюджетів та кошторисів. Як відомо, систему бюджетного обліку в Україні побудовано за касовим методом. Застосування запропонованої методики відображення в обліку доходів загального фонду означатиме запровадження для обліку виконання кошторису повного методу інформаційного забезпечення аудиту, а не чинного нині модифікованого методу нарахування.

Як свідчить зарубіжний досвід [72], застосування різних методик, на яких ґрунтуються облікові системи виконання бюджету та кошторису, є нормальною практикою для більшості країн світу.

Тому вважаємо за доцільне у системі аудиту бюджетних установ дотримуватися касового методу, який тісно пов'язаний із грошовими потоками і менш трудомісткий. Основним завданням раціоналізації облікової системи суб'єктів державного сектору є запровадження повного методу нарахування під час виконання кошторису.

Бюджетні установи покривають свої витрати за рахунок видатків державного або місцевого бюджету, тому що не мають власних оборотних коштів. Бюджетні видатки впливають на соціальні та економічні процеси, що відбуваються в державі. Згідно з Бюджетним кодексом України видатками бюджету називають кошти, спрямовані на здійснення програм і заходів, які були передбачені відповідним бюджетом.

Бухгалтерський облік бюджетних установ є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, котра будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, видатки і результати виконання кошторису. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим. Це також підтверджує і друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису аудиту доходів і видатків [4].

Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає необхідність пошуку і формування варіантів проведення аудиту в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування аудиту в бюджетних установах [19].

Основними перепонами на шляху ефективного функціонування і діяльності бюджетних установ є: постатейне кошторисне фінансування, яке не

створює стимулів до пошуку шляхів оптимального використання наявних ресурсів; кошти виділяються на їх утримання, а не на покриття витрат відповідно до обсягів виконаних послуг; розподіл коштів здійснюється відповідно до застарілих підходів; брак фінансування не дозволяє здійснювати своєчасне оновлення морально і фізично застарілих основних засобів; система фінансового і статистичного обліку та звітності не дозволяє одержати інформацію, необхідну для ефективного планування і розподілу ресурсів [33].

У сучасних умовах бюджетні видатки – це складна система взаємовідносин, що охоплює не лише органи державної влади, але і суспільство в цілому. Розподіл державних коштів по окремих державних статтях закріплюється в Законі про Державний бюджет України. Його планування, обговорення, виконання і контроль є центральним елементом бюджетного процесу [8].

У наш час фінансування бюджетних установ відбувається в обмежених обсягах. Фінансування бюджетних установ здебільшого здійснюється за рахунок коштів, які виділяються з бюджету держави, але таке фінансування є обмеженим, і тому бюджетним установам для нормального функціонування потрібні додаткові кошти. Для повного і нормального функціонування бюджетні установи можуть отримувати кошти від сторонніх організацій або фізичних осіб у вигляді плати за надані послуги, за оренду або від реалізації майна установ, благодійної допомоги, грантів та дарунків тощо [57].

Безпосередня участь бюджетних установ у процесі виконання бюджетів зумовлює посилену увагу до їх фінансово-господарської діяльності загалом та проведення аудиту зокрема. Аудит бюджетних установ стає невід'ємною частиною процесу виконання бюджету. Доходи, видатки та витрати бюджетних установ є самостійними об'єктами аудиту, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку. Існуюча система бухгалтерського обліку не відповідає повною мірою сучасній господарській практиці державних виконавчих органів. Система господарювання в ринкових умовах, становлення якої відбувається в Україні, об'єктивно передбачає

необхідність пошуку і формування варіантів проведення аудиту в бюджетних установах, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування аудиту в бюджетних установах. Отже, дослідження обліково-аналітичних аспектів таких облікових об'єктів на сьогодні є вкрай актуальним [25].

Бюджетні установи у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Існують різні тлумачення терміна «видатки».

Так, В. Т. Александров наводить таке визначення: видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1].

О.О. Лондаренко зазначає, що видатки бюджетних установ є централізованими видатками, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету. Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [30].

Р.Т. Джога зазначає, що під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні). До видатків не належать платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [15].

П. Й. Атамас під видатками (не ототожнювати із витратами) розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності, в межах сум, установлених кошторисом [4].

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

Відповідно до п. 6 ст. 2 Бюджетного кодексу бюджетною установою є орган, установа чи організація, визначена Конституцією України, а також установа чи організація, створена у встановленому порядку органами державної влади Автономної Республіки Крим або органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за кошти відповідного державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Бюджетні установи є неприбутковими. Для забезпечення завдань і функцій, здійснення програм і заходів, які повинна здійснити бюджетна установа, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів – бюджетним установам в особі їх керівників, уповноважених на одержання асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету.

Повноваження, яке надано розпорядникові бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою в процесі виконання бюджету, називається бюджетним асигнуванням.

У процесі використання асигнувань з бюджету слід дотримуватися таких принципів:

- безповоротність надання коштів, тобто одержані бюджетною установою кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна установа не має власних доходів для повернення одержаних сум;
- цільове призначення наданих коштів, тобто одержані з бюджету кошти мають витрачатися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їхнім цільовим призначенням, який здійснюють органи державного

казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контрольні органи;

➤ зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа одержує кошти не під план, а відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів цілком залежить від якісного та раціонального використання попередньо наданих коштів і додержання установою фінансової дисципліни.

Відповідно до затвердженого бюджетного розпису розпорядники коштів Державного бюджету України та місцевих бюджетів одержують бюджетні асигнування, що є підставою для затвердження кошторисів.

Кошторис бюджетних установ являє собою основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі щодо одержання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [35].

Функціонування будь-якої бюджетної установи може здійснюватись за рахунок коштів, отриманих із державного чи місцевого бюджетів, а також власних надходжень. Це відображено на рис. 3.1.

Сучасний стан державних фінансів, а також поглиблення соціально-економічної кризи змушують державу скорочувати видатки та шукати шляхи оптимального використання доходів. Необхідність економити на усьому заради виходу із кризи призвели до того, що фінансування бюджетних закладів значно скорочується. В результаті цього виникає гостра необхідність у грошових коштах для забезпечення нормального функціонування цих установ унаслідок їх недофінансування та браку коштів для здійснення основної діяльності. Такий розвиток подій змушує організації бюджетної сфери ефективно використовувати бюджетні асигнування та шукати додаткові джерела припливу коштів. Таким додатковим джерелом надходження є грошові кошти спеціального фонду, що формуються в результаті виконання робіт та надання

платних послуг бюджетною установою, отримання грантів, дарунків, благодійних внесків, а також інших надходжень.

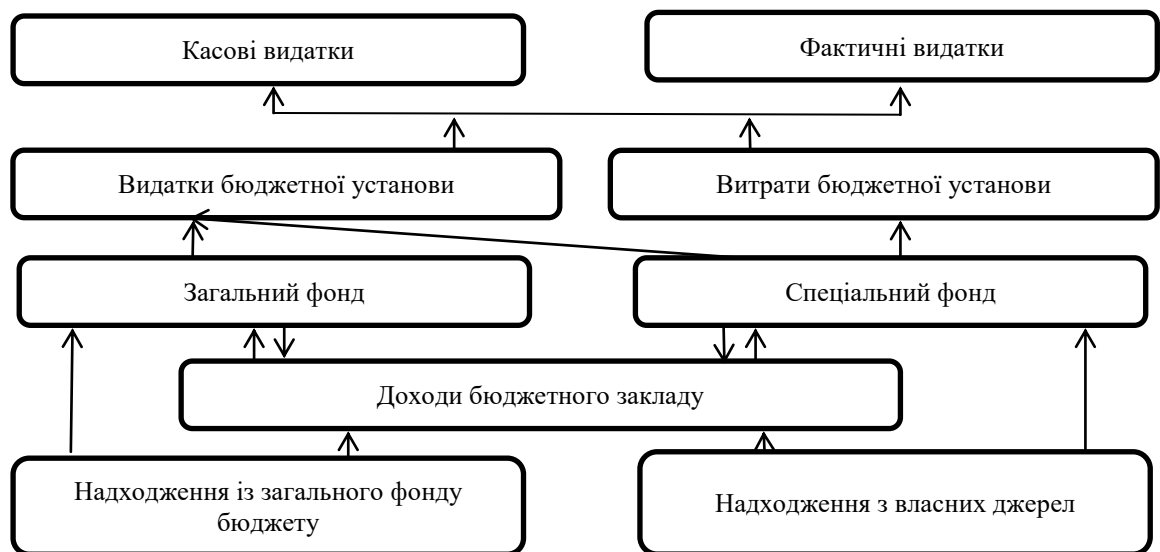


Рис. 3.1. Взаємозв'язок доходів, видатків та витрат

Надходження спеціального фонду закладу, отримані від роботи певного підрозділу, було б доцільно використовувати для покриття витрат цього ж підрозділу.

Уперше поділ державного та місцевого бюджетів на загальний та спеціальний фонди було здійснено у 2000 році відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2000 рік» [25].

Грошові кошти, що надходять до спеціального фонду, виконують доповнюючу функцію щодо асигнувань з державного бюджету та забезпечують виконання тих завдань і пріоритетів діяльності вищих навчальних закладів, які недостатньо фінансуються за рахунок коштів загального фонду. Усі кошти спеціального фонду розподіляються за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних її функцій. Використання коштів спеціального фонду підлягає аудиту, а тому виникає проблема в ефективному відображенні в обліку доходів та видатків спеціального фонду.

Для вдосконалення обліку надходжень установи доцільно вести облік активів у розрізі джерел фінансування. Так, при оприбуткуванні активу на складі запис про надходження необхідно зробити в тій книзі складського обліку, яка відповідає джерелу надходження.

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

Видатки бюджетної установи – це витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і невикраченою заробітною платою та стипендіями тощо. Тобто під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню.

Видатки поділяються на поточні й капітальні. Вони можуть бути відплатними (в обмін на товари чи послуги) або невідплатними (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Капітальні видатки являють собою платежі з метою придбання предметів, обладнання тощо з терміном служби понад рік, запасів товарів, землі, нематеріальних активів або невідплатні платежі, що передаються одержувачам з метою придбання ними активів або компенсації втрат, пов'язаних із руйнуванням чи пошкодженнями основних фондів.

До поточних видатків відносять платежі, які здійснюються протягом року на невідкладні потреби установи.

Усі видатки, що здійснюються бюджетними установами, поділяються на касові й фактичні.

Касовими видатками є всі суми, видані з реєстраційних або поточних рахунків установи на її витрати як у вигляді готівки, так і шляхом безготівкових перерахувань. До касових видатків також зараховують суми грошових коштів,

переведених із поточних чи реєстраційних рахунків для подальших розрахунків із постачальниками.

Мета аудиту касових видатків полягає в забезпеченні контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. Однак за цими видатками неможливо визначити обсяги фактичного використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені. Касові видатки відображають суму асигнувань, які одержала і витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу отримати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату.

Аудит касових видатків за загальним фондом ведеться на рахунках третього класу, субрахунках 321 «Реєстраційні рахунки» або 311 «Поточні рахунки на видатки установи». За кредитом цих субрахунків відображаються проведені установою касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків у казначействі чи банку готівкою або перераховані в безготівковому порядку. Одночасно здійснюється запис у дебет інших субрахунків залежно від напрямку видатків. Послідовність облікового процесу касових видатків наведено на рис. 3.2.

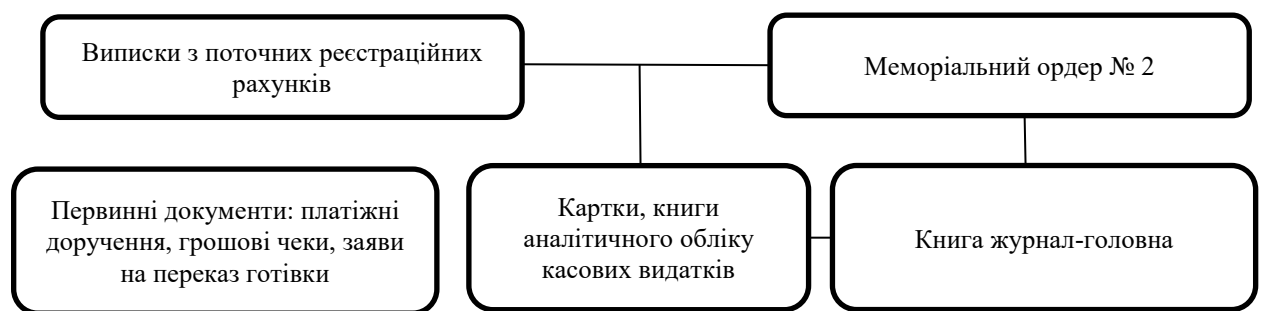


Рис. 3.2. Послідовність облікового процесу касових видатків [35, с. 44]

Фактичні видатки – це дійсні видатки установи, що здійснюються при виконанні кошторису, оформлені відповідними документами. До них належать видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями. Їх облік дає можливість контролювати процес виконання кошторису установою в цілому та дотримання

встановлених норм видатків за окремими кодами економічної класифікації. Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими ані за часом, ані за сумою. Взаємозв'язок касових і фактичних видатків наведено на рис. 3.3.

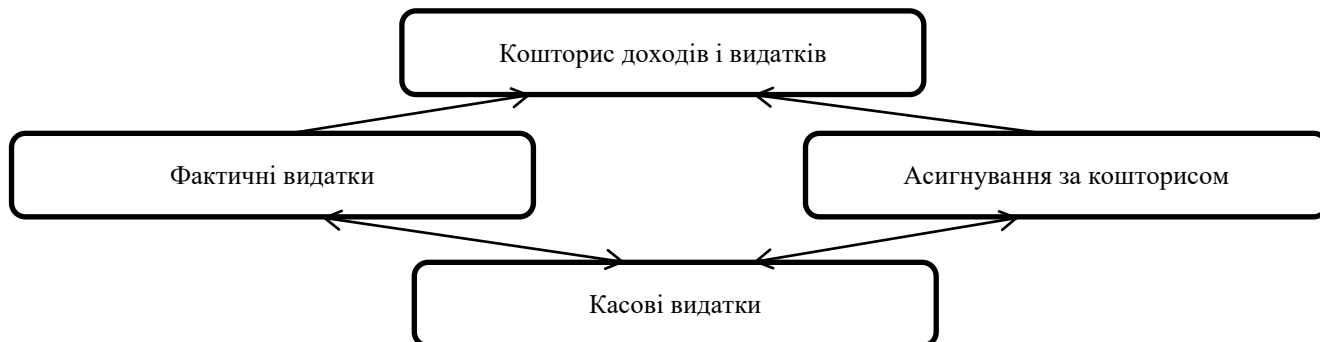


Рис. 3.3. Взаємозв'язок касових і фактичних видатків [35, с. 39]

Для аудиту фактичних видатків Планом рахунків передбачений активний синтетичний рахунок 80 «Видатки загального фонду», який має два відповідних субрахунки: 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» та 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи».

За дебетом субрахунків 801 і 802 відображаються суми здійснених фактичних видатків протягом року, причому видатки підсумовуються з початку року і кредитуються різні субрахунки. Наприкінці року в останній день грудня здійснені протягом року видатки загального фонду списуються на результат виконання кошторису за загальним фондом. Витрати за незавершеними або завершеними, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва заключними оборотами наприкінці року не списуються.

У системі фінансування бюджетних установ України значне місце посідає спеціальний фонд. Він містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій [25].

Надходження спеціального фонду можуть бути у вигляді гуманітарної допомоги. Впровадження персональної відповідальності працівників за своєчасність і повноту її оприбуткування можна використати як спосіб контролю за надходженнями установи.

Сьогодні спеціальний фонд – це кошти, що надходять із конкретною метою та використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Адже під поняттям «фонд» розуміють кошти, акумульовані на спеціальному рахунку й призначені на конкретні цілі [45].

Для аудиту фактичних видатків по спеціальному фонду призначено рахунок 81 «Видатки спеціального фонду». Це рахунок є активним: по дебету відображаються витрати, здійснені за відповідним напрямом спеціальних коштів. До нього відкриваються субрахунки: 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» – по дебету цього рахунку відображаються фактичні видатки за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, оренду майна, реалізацію майна, та інші, пов'язані з наданням платних послуг. Аудит витрат здійснюють так, щоб забезпечити виконання кошторису та надати інформацію для складання звітності; 812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень» – по дебету цього рахунку відображаються фактичні видатки спеціального фонду в частині інших джерел власних надходжень (за рахунок отриманої гуманітарної допомоги, грантів, коштів за дорученням); 813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду» – видатки в частині інших надходжень від вищої установи при перерозподілі спеціального фонду.

З метою деталізації інформації щодо надходжень спеціального фонду доцільно було б ввести до робочого плану рахунків такі субрахунки:

717 «Благодійні внески батьків учнів»;

718 «Благодійні внески студентів».

Після закінчення року сума фактичних видатків списується з кредиту цих рахунків на дебет 432 «Результати виконання кошторису за спеціальним фондом». Етапи облікового процесу фактичних видатків наведено на рис. 3.4.

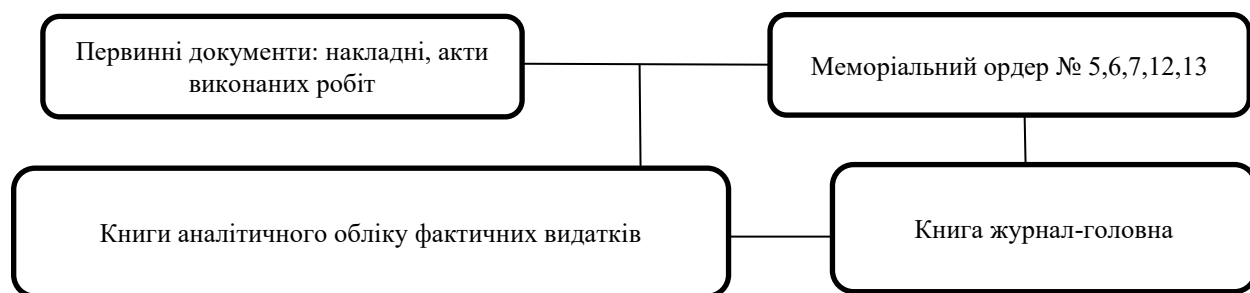


Рис. 3.4. Процес обліку фактичних видатків [35, с. 45]

Облік касових видатків за спеціальним фондом обліковують в картках аналітичного обліку. Для кожного виду спеціального фонду відкривають окрему картку. Витрати відображаються за кодами КЕКВ за місяць і з початку року з урахуванням зібраних витрат. Записи здійснюються на підставі витягів з державної скарбниці зі спеціальних реєстраційних рахунків.

Рівень економічного розвитку держави впливає на обсяг і структуру видатків бюджету, оскільки це є однією з основних причин формування доходів бюджету. Рівень економічного розвитку країни визначає формування доходів фізичних та юридичних осіб, частина яких у вигляді обов'язкових внесків надходить до бюджетів усіх рівнів.

На видаткову частину бюджету також впливає інфляція. Слід зазначити, що збільшення витрат домогосподарств на значення індексу інфляції, визначеного нормативом.

Важливим чинником розвитку рівня бюджетних видатків є значне збільшення державного боргу України, високі валютні ризики зовнішнього боргу, які посилюють тиск боргових виплат на державні фінанси.

За цих умов дохідність спеціального фонду набула все більшого значення. Тому необхідно посилити контроль за їх плануванням і веденням на всіх етапах виконання бюджету доходів і бюджету видатків.

1. Реформа системи обліку доходів і видатків місцевих бюджетів в Україні суттєво змінює організацію та контроль діяльності місцевих бюджетів. Розширення сфери доходів, витрат, активів і зобов'язань домогосподарств

призвело до розширення сфери об'єктів контролю, що потребує відповідних методів аудиту доходів і витрат місцевих бюджетів.

У зв'язку з цим особливо важливим є забезпечення прозорості та достовірності бухгалтерської інформації про доходи та видатки місцевих бюджетів України.

Щоб вдосконалити спосіб обліку видатків за загальним фондом можна здійснити наступні етапи:

2. застосувати до робочого плану рахунків рахунок 717 «Благодійні внески батьків учнів» та 718 «Благодійні внески студентів»;
3. згідно джерел фінансування вести книги складського обліку;
4. кошти, які отримані від підрозділу, спрямовувати на оплату витрат цього ж підрозділу;
5. встановити особисту відповідальність матеріально відповідальних осіб за невчасне оприбуткування гуманітарної допомоги.

Необхідні заходи щодо підвищення ефективності витрачання загального та спеціального фондів у всіх сферах, зокрема створення якомога більшої прозорості бюджетних видатків, як при прийнятті рішень щодо їх розподілу, так і у звітності та моніторингу результатів.

3.2. Розвиток методології державного аудиту публічних закупівель

Вивчення соціально-економічних умов побудови та проведення реформи державного порядку дозволило виявити фактори, що визначають напрям і характер відносин між учасниками закупівель (замовником і постачальником), у тому числі зокрема у системі закупівель, розроблена відповідно до державних вимог і правил [244].

Дослідження сутності поняття державних закупівель виявило, що багато аспектів співвідношення між категоріями «державні закупівлі» по суті ідентичні, а різноманітність термінології зумовлена еволюцією законодавства та імплементацією директив ЄС, що є національною практикою використання

коштів національного та місцевих бюджетів, коштів державних підприємств на цілі закупівель у сфері постачання та розвитку [70].

Правовий обов'язок використання процедур державних закупівель не є підставою для ідентифікації термінів «процедури державних закупівель», зміст яких є ширшим. Воно характеризується поступовим виконанням дій і рішень замовника від планування потреб закупівлі, вибору виду та інструментів процесу закупівлі, тендеру, визначення переможця аукціону, процес підписання договору, а також його виконання постачальником. Принцип державної закупівлі, полягає в тому, що воно визначається чинним законодавством і виступає об'єктом державного фінансового контролю табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Принципи державних закупівель, як підконтрольний предмет в умовах електронного середовища їх проведення

№	Принцип	Предмет контролю
1	Рівноправний обіг	Закупівельна документація повинна містити наступні реквізити: - кількісні характеристики предмету закупівлі; - будь-які обмеження щодо показників предмету договору, які впливають із специфікацій; - інформація, яка буде доступна учасникам тендеру під час проведення електронного аукціону; - інформація щодо процесу електронного аукціону; - умови, за яких учасники тендеру зможуть запропонувати нову ціну; - інформація стосовно використовуваного електронного обладнання, механізмів та технічних умов для його підключення
2	Заборона дискримінації	Усі суб'єкти господарювання, які подали допустимі заявки, повинні бути одночасно запрошені до участі в електронному аукціоні із зазначенням дати та часу, використовуючи електронні інструменти відповідно до інструкцій, викладених у запрошенні
3	Ідентифікація	Запрошення взяти участь в електронному аукціоні повинне містити результат повної оцінки кожного учасника тендеру згідно з його заявкою, але не містити даних щодо заявок інших учасників тендеру
4	Прозорість	У запрошенні повинна зазначатись математична формула, яка буде використовуватися в електронному аукціоні для визначення автоматичного рейтингу
5	Об'єктивність	Електронний аукціон відбувається за послідовними етапами. Аукціон не повинен починатися раніше, ніж через два робочі дні після дати, коли було направлено запрошення
6	Інформативність	На кожному етапі проведення електронного аукціону

№	Принцип	Предмет контролю
		замовник зобов'язаний негайно надавати всім учасникам тендеру інформацію, яка є достатньою для того, щоб учасники могли з'ясувати їхній відносний рейтинг у будь-який момент. Замовник може оголошувати дані про кількість учасників на кожному етапі аукціону
7	Конфіденційність	Особисті дані учасників тендеру не повинні розголошуватися під час будь-якого етапу електронного аукціону

Контрольоване дотримання принципів закупівель є концептуальною відмінністю між системою контролю за державними закупівлями та існуючою практикою контрольних заходів і узгоджується з положеннями Міжнародних стандартів публічного аудиту ISSAI. Відповідно до ISSAI, оцінка продуктивності здійснюється шляхом визначення відповідності основним принципам контрольованого процесу або установки [70].

Це є основою побудови парадигми контролю закупівлі, яка реалізована автором у цьому дослідженні. Вивчення змісту та процесів закупівель допомогло визначити критерії оцінки закупівель, переваги та недоліки децентралізованого та централізованого підходу до організації закупівель, встановленого законодавством, який постійно реформується [70].

Вплив подальшого розвитку законодавства на види та процедури державних закупівель, спричиняє появу особливостей нового середовища державних закупівель, що потребує коригування методології та організації системи контролю [59].

Процес державних закупівель складається з трьох основних етапів, а саме: прогнозування та планування, закупівлі та укладання контрактів, моніторинг та перевірка виконаних контрактів. Деталізування змісту кожної фази закупівлі в рамках контрольованих процесів та їх впливу на кінцевий результат, ефективність та економічність витрат дозволяє визначати, що державні закупівлі можна розглядати, як контрольований об'єкт, інтегрований у всі етапи закупівлі [59].

Такий підхід доводить, що для реалізації пріоритетів державної політики на етапі планування державних закупівель та для створення конкурентного середовища на другому етапі необхідно застосовувати оцінки механізмів закупівель відповідно до законодавства. Пропонується включити до нових контрольованих сегментів процесу закупівель інструменти процедур рамокних контрактів на електронних аукціонах, що слугують обліком державних закупівель відповідно до нормативного середовища використання рамокних договорів згідно із законодавством України та настановами Сектор державних закупівель ЄС [59].

Слід зазначити, що для оцінки ефективності використання, того чи іншого виду договору купівлі-продажу товарів, робіт (послуг) з метою контролю слід враховувати розподіл ризиків між «державним замовником та постачальником, який використовують відповідно до умов договору. З цього можна зробити висновки про адекватність договірної угоди, оскільки розподіл ризику між сторонами впливає, як на витрати, так і на ефективність закупівлі. [59].

«Формування парадигми державних закупівель на основі міжнародних стандартів публічного аудиту ISSAI», полягає в тому-що парадигма державного аудиту закупівель в Україні, спрямована на підвищення добробуту населення, закріплена в стандартах ISSAI, згідно методичного підходу до її реалізації [65].

Враховуючи етимологічний зміст терміна «парадигма» та генезис філософських інтерпретацій, вони є основою евристичних та онтологічних моделей керування, що визначають межі сприйняття проблеми та її вирішення, а також відображають змістовий і формалізований рівень [65].

Особливість ціннісних ознак, як елементів парадигми полягає в їх різноманітності наукового змісту, що дає змогу забезпечити гнучкість та необхідне сприйняття спостережуваних відмінностей. Використовуючи парадигму, пропонується відобразити функціональний зв'язок між системою контролю та середовищем, що підлягає контролю, та відобразити реалізацію

функціональних завдань, щодо вдосконалення сфери контролю державних закупівель. Напрями аудиту державних закупівель узагальнено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Напрями аудиту державних закупівель

№	Напрямок аудиту	Зміст контрольних заходів
1	Аудит переддоговірної стадії	Процедури контролю на етапі, що передують формальному укладенню договору. За видом відповідає попередньому аудиту, але не обов'язково буде зведений до нього. Перевірка питань щодо обґрунтованого і законного проведення основних переддоговірних процедур
2	Аудит специфікації замовлення і укладення контракту на проведення державних закупівель	Аудит специфікацій і правильності процедури планування та визначення предмету державних закупівель. Завданнями аудиторів є оцінка обґрунтованості запиту предмету закупівлі, відповідність вартості замовлення встановленим лімітам бюджетних обмежень, формування якісних критеріїв виконання замовлення, а також законність і правильність дотримання законодавства при підписанні договору на закупівлю
3	Аудит проведення торгів	Перевірка дотримання процедур електронних торгів і правил їхнього проведення. Перевірка допорогових сум та закупівель за іншими (спрощеними) схемами, підставами. Аудитори повинні підтвердити не тільки формальну відповідність здійснюваних торгів встановленим процедурам, а й виявити слабкі ланки або ділянки існуючих процедур, що дають можливість знаходити способи їхнього неформального порушення
4	Аудит кінцевих результатів закупівель	Виявлення можливих невідповідностей очікуваних результатів; низька якість поставлених товарів, робіт (послуг); необґрунтоване завищення або зміна закупівельних цін; інші порушення. Аудиту підлягає кінцева ефективність проведених закупівель з урахуванням встановлених критеріїв оцінки такої ефективності. Аудитори оцінюють вплив і наслідки реалізації закупівель на результати (показники) розвитку та виконання функцій державного замовника
5	Аудит шахрайства	Виявлення порушень, шахрайських дій, корупційних схем, незаконних операцій, конфлікту інтересів і тощо
6	ІТ-аудит публічних закупівель	Верифікація технологій і програмних рішень у галузі державних закупівель (ІТ-аудит), їхнє безпосереднє використання (аудит в

№	Напрямок аудиту	Зміст контрольних заходів
		інформаційних системах). Методи і форми інформаційного аудиту доповнюються технологічними складовими.

Орієнтація на результати впровадження парадигми аудиту в державних закупівлях для покращення добробуту громадян визначає три цілі аудиту:

Ціль 1. Посилення принципів підзвітності та прозорості в державних органах.

Ціль 2. Продемонструвати постійну актуальність для громадян, парламенту та інших зацікавлених сторін.

Ціль 3. Підтримувати репутацію зразкового закладу, який є прикладом для інших [65].

Сформуовано наступні принципи роботи Держаудитслужби, які є необхідними передумовами її діяльності. У зв'язку з цим зроблено висновок, що концепція прозорості та підзвітності, представлена в ISSAI 20 «Принципи прозорості та підзвітності», є ширшою за чинні положення національного законодавства, та потребує подальшого розвитку [65].

Доведено необхідність конкретизації методичних контрольних підходів для визначення результатів досягнення цілей управління держустановою шляхом здійснення закупівель (мікро-, мезо- та макрорівень) шляхом визначення певних методів та напрямків їх реалізації табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Напрями та методи парадигмальної сутності контролю ефективності державних закупівель за рівнями управління

Рівень управління	Напрями та методи
Національний рівень (макрорівень)	Експертні огляди та оцінювання; оцінка регулярного впливу; опитування зацікавлених сторін; перевірка зовнішніх контролюючих установ
Рівень державних замовників (мезорівень)	Вимірювання економічної ефективності; оцінювання якості закупівельних функцій та процедур порівняльний аналіз вимірювання норми зовнішніх та внутрішніх відносин і співробітництва
Рівень управління контрактами (макрорівень)	Оцінка ефективності управління поставками;

	оцінка ефективності управління відносинами; оцінка управління контрактами
--	---

На мікрорівні пропонується три підходи до контролю ефективності закупівель: перший базується на методі оцінки коефіцієнтів ефективності управління закупівлями, другий – на аналізі ефективності управління відносинами, третій – на основі методу оцінки коефіцієнтів ефективності управління закупівлями, що базується на аналізі ефективності контрактного менеджменту. На макрорівні пропонується розраховувати комплексну ефективність закупівель шляхом експертних оглядів та оцінок; оцінка нормативного впливу; опитування зацікавлених сторін; перевірка зовнішніх регуляторів щодо функціонування системи закупівель по всій країні [37].

Одночасно формування звітності має забезпечувати баланс між суспільним доступом до інформації та конфіденційністю первинних джерел, а також іншої інформації органу державного аудиту. Що дозволить змоделювати зв'язок методів державного аудиту залежно від оціненого ризику рис.3.5.

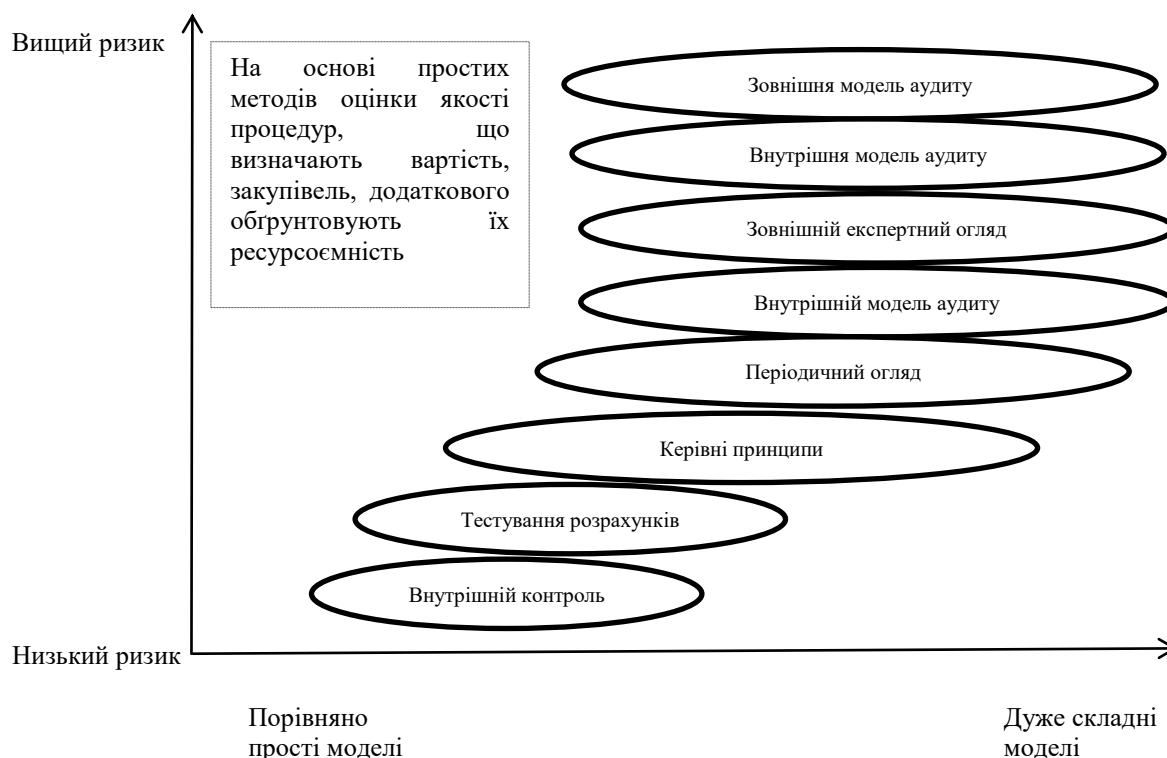


Рис. 3.5. Модель методів державного аудиту з урахуванням ідентифікованих ризиків

При здійсненні державного аудиту потрібно розглядати ризики згідно елементів електронної системи, які визначають: управління закупівлями, які здійснюються електронним способом; передачу функцій та повноважень, делегованих системою торговим сайтам, внутрішній контроль, інформаційну безпеку, якість обслуговування та умови постачання, заявки, аналіз даних про закупівлі, процедури контролю ефективності закупівель [40].

Аналіз загального стану державних закупівель свідчить про необхідність застосування в цій сфері парадигми контролю, яка на думку автора, полягає у поєднанні повноважень спеціалізованих органів контролю за державними фінансами та укладання державних контрактів із первинною координацією [65].

Розподіл видів контролю за державними фінансами за часом та обсягом об'єктів контролю між суб'єктами контролю за державними закупівлями має забезпечувати безперервність заходів і включати аудит ефективності, фінансовий аудит, перевірку та нагляд. Впровадження електронної системи закупівель призвело до появи нових підконтрольних об'єктів, тому важливою частиною парадигматичної побудови контролю за державними закупівлями є його вектор у активному використанні інформаційних технологій. [40].

Переваги парадигматичного підходу контролю стають очевидними, оскільки він дозволяє робити прогнози та рекомендації на основі оцінки специфіки державних закупівель, невіддільних від загальних тенденцій розвитку національної економіки. Реалізація парадигматичного підходу на практиці розглядається як синтезоване відображення функціональних завдань контролю процесу закупівель, які є предметом державного фінансового контролю [40].

Інформаційна система контролю та аудиту державних закупівель забезпечує основу для планування та оцінки для визначення вартості як контрольованого об'єкта, так і електронне середовище державних закупівель, що забезпечує процеси, договори та облік [36].

Окремою складовою парадигматичного підходу до побудови єдиного інформаційно-контрольного середовища є методологія аналізу закупівель,

кінцевим продуктом, якої є вибір критеріїв найбільш вигідної пропозиції за сукупним показником. Для їх визначення ми запропонували методологію, яка шляхом покрокового аналізу показує близькість характеристик суб'єктів державних закупівель до ідеального учасника (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Процес критеріального вибору найбільш економічно вигідної пропозиції на основі методики визначення ідеального учасника

Отже, перший етап логічної діаграми – це етап визначення критеріїв ідеального учасника державних закупівель. На цьому етапі вибираються найважливіші критерії оцінки для учасників, визначається відносна важливість кожного параметра оцінки та обирається метод оцінки результатів [36].

Другий етап – це етап формування матриць характеристик спостереження пропозицій учасників державних закупівель, на третьому етапі таксономічним методом необхідно сформувати векторний стандарт характеристик найбільш вигідної пропозиції економічно, четвертий крок включає обчислення відстаней на основі функції евклідової відстані [36].

Підсумовуючи, щоб вибрати найбільш вигідну пропозицію, необхідно застосувати економічні математичні та статистичні методи дослідження,

включаючи метод ціни, метод порівняння, метод ранжирування, нормування кількісних значень критеріїв, перетворення якісних параметрів в системі чисельних переваг, систему рейтингів [36].

Цей спосіб дає змогу створити інформаційно-аналітичне забезпечення реалізації контрольних-прогнозних функцій державного управління у сфері державних закупівель, що дасть змогу своєчасно вживати необхідних заходів для економії державних коштів [36].

ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 3

У даному розділі розглянуто елементи системи організації внутрішнього аудиту бюджетних установ, також запропоновано схему організації внутрішнього аудиту на основі системного підходу. Крім того, проаналізовано особливості та напрями адаптації зарубіжного досвіду організації внутрішнього аудиту бюджетних установ до національного середовища. Водночас слід зазначити необхідність розробки методичного забезпечення внутрішнього аудиту бюджетних установ в Україні.

Встановлено, що методологія розвитку державного аудиту державних закупівель включає: вдосконалену методологію та організацію системи державного аудиту для забезпечення прозорості та підзвітності державних коштів з метою задоволення державних потреб відповідно до міжнародних стандартів аудиту публічних ISSAI та відповідних рекомендацій ЄС.

Узагальнено досягнень вітчизняної та світової економічної науки та факторів, що зумовили необхідність реформування системи контролю та аналізу державних закупівель, показало, основне місце посідають українські інтеграційні процеси. Яке призвело до необхідності розробки єдиних підходів до управління системою закупівель на основі уніфікованих стандартів з директив ЄС.

Встановлено, що фактори реформування теоретичних, методичних та організаційних засад закупівель пов'язані з необхідністю створення

конкурентного середовища в частині реалізації функціональних повноважень розпорядників бюджетних коштів та інших органів управління державними закупівлями суспільних благ. Це створило вимоги до реалізації принципів прозорості та підзвітності при раціональному використанні державних коштів, що має забезпечувати систему контролю та аналізу.

Запропоновано розширення тлумачення понятійного апарату контролю за державними закупівлями, включивши в нього поняття щодо реалізації принципів прозорості та підзвітності у державних закупівлях на основі стандартизації згідно встановленого стандарту ISSAI, спрямованих на інформування громадськості, щодо ефективності коштів бюджетних видатків відповідно до ISSAI. Розроблено проект аудиту державного стандарту: «Методика державного аудиту публічних закупівель», який відображає як загальні організаційні підходи до виконання контрольних заходів, так і конкретні аудиторські процедури держави з урахуванням їх різноманітності шляхом модифікації цілей перевірки та звітності.

Інформаційно-аналітичне забезпечення системи державних закупівель потребує суттєвої модернізації шляхом удосконалення структурного та основного складу учасників процесу закупівель, підрозділів державного управління, уповноважених на здійснення контрольно-аналітичних функцій, виявлення та використання. Звітної інформації про процес закупівлі та комбінованих інструментів є публічні запити, формування механізму взаємодії між учасниками закупівлі та громадськістю на етапах процесу закупівлі.

Запропонований системний підхід до реалізації контрольно-аналітичних повноважень у процесах державних закупівель допоможе забезпечити надійність та повноту звітних даних від замовників та потенційних учасників, тендерних процедур, а також забезпечить технологічне завершення процесів аналізу, перевірки та моніторингу відповідно до європейських стандартів.

ВИСНОВКИ

При здійсненні планового характеру бюджетних асигнувань, а також з урахуванням практики національних бюджетних установ потрібно здійснювати облік доходів і витрат за методом нарахування та стандартами, характерними для уніфікації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Для визначення фінансового результату використовують поняття надлишку або дефіциту від звичайної діяльності.

Він також надає можливість відображати доходи та витрати в міру накопичення та споживання економічних вигод. Що дасть змогу, отримати інформацію про державні активи та пасиви, а також можливості прогнозувати вплив ділової активності на фінансову стабільність та покращить управлінські навички. Ринкові умови вимагають використання нових принципів, форм і методів фінансового менеджменту, що в свою чергу підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, основним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Основною проблемою реформування обліку та аудиту в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки ефективних механізмів удосконалення системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатня розробленість переходу на єдині методологічні засади, а тому реформа бухгалтерського обліку має надати пріоритет змінам методологічних підходів, які передбачають визначення та визнання доходів і витрат відповідно до міжнародної практики бухгалтерського обліку.

Дослідження вперше показало, що система інформаційного забезпечення державного фінансового контролю бюджетних установ – це сукупність правової інформації, що формується державними та муніципальними органами влади, а також планової, фактографічної, аналітичної та контрольної звітності, що формується безпосередньо

бюджетними установами, за умови їх порівнянності та використання в процесі аудиторського дослідження.

Розглянуто та удосконалено суттєві властивості окремих елементів системи носія інформації державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ у їх взаємозв'язку та взаємозалежності. Практична значущість результатів полягає в тому, що запропоновані практичні рекомендації щодо оформлення носія інформації державного аудиту бюджетної установи можуть бути використані працівниками Рахункової палати, Державної контрольно-ревізійної служби та іншими працівниками. У другій частині роботи було розглянуто організаційно-економічні особливості діяльності бюджетної установи – комунального закладу «Кіровоградської обласної філармонії».

В якому зазначалося, що основним плановим документом управління формування доходів і видатків є кошторис комунальної установи «Кіровоградської обласної філармонії» на початок кожного звітнього року.

Встановлено, що аналітичний облік фактичних витрат здійснюється в аналітичних відомостях фактичних витрат, які ведуться щомісяця за кодами економічної класифікації, за кожним кодом функціональної класифікації витрат.

Слід зазначити, що найбільшу частку в оцінках керівництва займають витрати на персонал, які становлять 69,00% загальних витрат. Заробітна плата керівників складається з посадових окладів, премій та надбавок. Крім того, відділ нараховує одноразовий місячний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне страхування з фонду оплати праці за ставками, встановленими чинним законодавством.

Відповідно до програми, затвердженої наказом Головного управління Кіровоградської обласної філармонії, розглянуто бюджет на період з 1 січня 2017 року по 31 березня 2020 року.

Усі питання перевірки були опрацьовані в кожному окремому випадку. Під час перевірки проведено вибіркову інвентаризацію. Вибіркова перевірка

правильності нарахування заробітної плати спеціалістів управління за лютий, березень та серпень 2020 року порушень не встановлено. Службові відрядження працівників відділу здійснюються відповідно до чинного законодавства та розпоряджень начальника відділу, які визначають пункт призначення, мету та дату відрядження, враховуючи перевірку повноти та своєчасності в обліку зазначених цінностей.

Світова бухгалтерська практика в державному секторі економіки визнає існування таких основних методів організації систем обліку:

- 1) касовий метод;
- 2) модифікований касовий метод;
- 3) модифікований метод нарахування;
- 4) метод повного нарахування.

Діюча в Україні система бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачає використання модифікованого методу нарахування. Недотримання принципу узгодження доходів і витрат шляхом порівняння грошових доходів і фактичних витрат призводить до спотворення фінансових показників бюджету – штучного створення прибутку з державного чи місцевого бюджету.

Тому ми пропонуємо визнавати дохід на момент і на суму фактичних витрат. Для цього вводять рахунок 69 «Бюджетні асигнування», за кредитом якого відображається сума отриманих коштів, а по дебету – їх списання на рахунки доходів на момент і на суму видатків звітного періоду. Це дозволить бухгалтерії бюджетних установ використовувати метод повного обліку за нарахуванням та дотримання принципу відповідності доходів і видатків.

Ми вважаємо, що на бюджетних рахунках доцільно дотримуватися касового методу, який тісно пов'язаний з грошовим потоком і займає менше часу. Використання різних основних методів обліку та аудиту в системах бухгалтерського обліку та бюджетуванні є загальносвітовою практикою, яка прийнята в більшості країн світу і, на нашу думку, не становить серйозної проблеми.

Розглянуто елементи системи розробки методології державного аудиту публічних закупівель бюджетних установ, запропоновано модель методів аудиту з урахуванням виявлених ризиків. Крім того, аналізуються принципи здійснення публічних закупівель як контрольованого суб'єкта в електронному середовищі їх поведінки; методи парадигматичної сутності контролю ефективності публічних закупівель на рівнях управління; процес відбору критеріїв економічно найбільш вигідної пропозиції на основі методу визначення ідеального учасника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: навч. посіб / В. Т. Александров. К. : АВТ, 2020. 387 с.
2. Андрушкин Б. М., Б. М. Андрушкин., О. Э., Кузьмин. Основи менеджменту. Львов, 2020. 352 с.
3. Артеменко Н.В. Напрямки реформування бюджетного обліку. URL: <http://vestnik.kpi.kharkov.ua/files/MicroCAD/2012/S16/НАПРЯМКИ%20РЕ> (дата звернення: 23.03.2022).
4. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб/ П. Й. Атамас. К. : Центр навчальної літератури, 2020. 284 с.
5. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посіб/ П. Й. Атамас. К. : Центр навчальної літератури, 2021. 288 с.
6. Аудит: підручник / Ж. А. Богданова, П. Н. Майданевич, Е. И. Волошина. Симферополь, 2021. 700 с.
7. Бровко О. Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів: навч. посіб/ О. Т. Бровко. К.: Центр навчальної літератури, 2010. № 3. 48 – 50 с.
8. Булгакова С. Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків: навч. посіб/ С. Булгакова. К.: Центр навчальної літератури, 2019. №3. 6 с.
9. Бюджетний кодекс України від 09.04.2022 № 2456-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2456-17> (дата звернення: 29.04.2022).
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посіб/ Н. М. Малюга. К.: Центр навчальної літератури. Житомир, 2019. 512 с.
11. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: навч. посіб/ С. Булгакова. К.: Центр навчальної літератури. Чернігів, 2019, 524 с.

12. Внутрішній аудит у державному секторі. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915> (дата звернення: 29.04.2022).
13. Гізатуліна Л. В., Сушко Н. І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. № 6. 2019. 56–57с.
14. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: навч. посіб / С. Булгакова. К. : КНЕУ, 2019. 250 с.
15. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: підруч/ Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. К. : КНЕУ, 2019. 483 с.
16. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту. 2019. № 1. 41 – 46 с.
17. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному. 2018. №3. 43-46 с.
18. Єремян О. М. Основні аспекти удосконалення обліку платних послуг вищого навчального закладу. 2019. № 1. 140–144 с.
19. Закон України « Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», затв. ВРУ від 16.07.99 р. № 996 XIV зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?ткуп=996-14>
20. Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: дис. на здобуття наук. Ступ. к.е.н. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). Житомир, 2019. 94 с.
21. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України. 2019. №5. 33-40 с.
22. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України. 2019. С. 33-40 URL: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/05/4> (дата звернення: 29.04.2022).
23. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України

від 24.05.2005 р. № 158-р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua> (дата звернення: 29.04.2022).

24. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці. Житомир, 2009. № 4. 67–70 с.

25. Куліш О. М. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ. 2019. № 3. 113–115 с.

26. Левицька, С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку. 2018. № 2. 361–369 с.

27. Левицька С. О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvvp/ekon/2009_3_1/v47ek054.pdf (дата звернення: 29.04.2022).

28. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. 2008. № 6. 34–38 с.

29. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник/ Єремян О. М. Київ, 2018. 1120 с.

30. Ловінська Л. Г. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід. К. : Аграрна наука, 2019. 480 с.

31. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ. 2018. № 9. 15–19 с.

32. Максимова В. Ф., Пеліпадченко Р. О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах. 2018. №16. 33-40 с.

33. Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи: науковий вісник БДФА. 2019. №4. 346-351с.

34. Мащенко К. С. Доходи бюджетних установ освіти: проблеми реформування і функціонування, 2019. 264–268 с.

35. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектора. Київ. 2019. с. 37 - 40 URL: http://pk.napks.edu.ua/library/compilations_vak/nvfbi/2011/2/p_37_40.pdf (дата звернення: 29.04.2022).
36. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : Кондор, 2020. 412 с.
37. Методичний посібник / Я. ван Тайнен, П. П. Андрєєв, О. О. Чечуліна, М. ван Кастерен та ін. К. : Кафедра, 2019. 70 с.
38. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2022).
39. Момот Л. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі – чи бути їй в 2014 році? / Л.В. Момот, Л.В. 2018. 426-431 с. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7920/1/7.pdf> (дата звернення: 22.04.2022).
40. МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»: URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2022).
41. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2022) .
42. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» URL:: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2022).
43. Натарова О. В. Облік та контроль доходів від обмінних операцій державного сектору : навч.посіб. С. В. Свірко. К., 2019. 20 с.
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629.
45. Невідомий, В. Аудит фінансової та бюджетної звітності як виклик часу для держави і суспільства. URL: <http://www.ac – rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16738058> (дата звернення: 22.04.2022).
46. Нечипорук Н. М. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування. 2019. № 6. 131–134 с.

47. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеев. К. : Інформ. - аналіт. агентство, 2018. 489 с.

48. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наказ Міністерства фінансів України від 26.06. 2013 р. № 611.

49. Позняковська Н.М. Гармонізація фінансової звітності суб'єктів бюджетної сфери України з Міжнародними стандартами фінансової звітності: науковий вісник Ужгородського університету. 2019. 59–65 с.

50. Постанова КМУ від 28 вересня 2011 р. № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади». URL: <http://www.dkrs.gov.ua> (дата звернення: 22.04.2022).

51. Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу. URL: http://donduet.edu.ua/attachments/article/2013/tom_2.pdf (дата звернення: 23.03.2022).

52. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 20.04.2022).

53. Про застосування порядку Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06. 2013 р. № 611. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> (дата звернення: 24.04.2022).

54. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.08 2017 р. № 755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.04.2022).

55. Про затвердження Інструкції про порядок складання фінансової звітності бюджетних установ: наказ Державної казначейської служби України від 14.12.2010 № 482. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0077506-10> (дата звернення: 29.04.2022).

56. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення: 23.03.2022).

57. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293080&cat_id=293062 (дата звернення: 23.03.2022).

58. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293076&cat_id=293060 (дата звернення: 15.03.2022).

59. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24. 01. 2012 № 44. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.04.2022).

60. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18. 05. 2012 № 568. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.04.2022).

61. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 24. 12. 2010 № 1629. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 19.04.2022).

62. Про доступ до публічної інформації : закон України від 13.01.2011 № 2939 - VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-17> (дата звернення: 29.04.2022).
63. Прохорова О. С. Облік та порядок зарахування власних надходжень бюджетних установ. 2019. № 4. 131–135 с.
64. Розпорядження КМУ від 01.08.2018 №774-р «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами». URL : Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2018p> (дата звернення: 24.04.2022).
65. Свірко, С В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія К. : КНЕУ, 2021. 244 с.
66. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. С. В. Свірко. К. : КНЕУ, 2021. 380 с.
67. Симоненко В. Бюджетный системы України потрібне поглиблене лікування. URL: <http://wwwac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16726183> (дата звернення: 23.04.2022).
68. Слизовська О.М. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3519/1/99.pdf> (дата звернення: 29.04.2022).
69. Сушко Н. І. Реалізація реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. 2019. № 1. 11–17 с.
70. Сухарева Л. О. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату. 2019. № 8. 125 – 131 с.
71. Чечуліна О. О. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи. URL: <http://www.treasury.gov.ua/m> (дата звернення: 29.04.2022).
72. Чумаченко М. Г. Пошуки нових орієнтирів української економічної освіти у підготовці фахівців за обліковими спеціальностями: реалії вітчизняних потреб та досвід розвинутих країн Заходу. 2010. 352–365 с.
73. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1. ред. кол.: С.В. Мочерний та інші. К.: Видавничий центр «Академія». 864 с.

74. GASB White Paper: Why Governmental Accounting and Financial Reporting Is and Should Be Different. GASB governmental accounting standards board.

75. Salvatore Schiavo. Managing Government Expenditure. 2021. 531 p.