

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра податкового менеджменту та фінансового моніторингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА

«Облік і аудит в державному секторі»

галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Форма навчання: очна (денна), заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЯК
ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ
ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

здобувача

Кіщук Анна Михайлівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

(підпис)

Науковий керівник:

д.е.н., професор Кіндрацька Л.М.

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

Завідувач кафедри:

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

Київ 2023

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА**

**Факультет обліку та податкового менеджменту
Кафедра податкового менеджменту та фінансового моніторингу**

**ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА
Облік і аудит в державному секторі**

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ПОГОДЖЕНО

Керівник проектної групи (гарант)
освітньо-професійної програми
Кіндрацька Л.М.

(підпис)

(ініціали, прізвище)

«___» _____ 2023 р.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри
Ловінська Л.Г.

(підпис)

(ініціали, прізвище)

«___» _____ 2023 р.

ІНДИВІДУАЛЬНЕ ЗАВДАННЯ

здобувачу вищої освіти Кіщук Анні Михайлівні
на другому (магістерському) рівні денної
форми навчання

на підготовку кваліфікаційної магістерської роботи

на тему: **«Звітність установ державного сектора як інформаційна база
аудиту ефективності використання бюджетних коштів»**

Тему затверджено наказом ректора Університету від «08» вересня 2023 р. №1485-ст

Кваліфікаційна магістерська робота виконується на матеріалах

Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради

План кваліфікаційної магістерської роботи

Розділ 1	1. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ
Розділ 2	2. ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ
Розділ 3	3. СИСТЕМА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Об'єкт дослідження:	Звітність установи державного сектору
Предмет дослідження:	Сукупність теоретичних, організаційних та практичних питань, пов'язаних з формуванням інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів.
Мета магістерської дипломної роботи:	Вивчення та узагальнення комплексу питань, пов'язаних зі складанням звітності для формування на її основі інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Конкретні завдання, які студент повинен виконати для досягнення поставленої мети:

У розділі 1	Склад об'єктів вітчизняної системи державного аудиту. Звітність установи Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради: порядок складання і подання. Економічна характеристика поняття ефективного використання бюджетних коштів.
У розділі 2	Фінансова звітність як об'єкт державного фінансового контролю. Інформація бюджетної звітності в Управлінні освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради. Питання звітності в обліковій політиці державної установи.
У розділі 3	Організаційне забезпечення підсистеми зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради. Звітна інформація в процедурах аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Поняття ризик-орієнтованого аудиту та його вплив на якість аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

**Завдання підготував
науковий керівник**

(підпис)

«___» _____ 2023 р.

**Завдання одержав
здобувач**

(підпис)

«___» _____ 2023 р.

В і д г у к

про кваліфікаційну магістерську роботу здобувача факультету обліку та
податкового менеджменту

освітньо-професійної програми

«Облік і аудит в державному секторі»

Кіщук Анни Михайлівни

на тему «Звітність установ державного сектора як інформаційна база аудиту
ефективності використання бюджетних коштів»

1. Актуальність теми: визнання звітності результативним продуктом системи бухгалтерського обліку всіх суб'єктів господарювання і, зокрема, установ державного сектора, посилює її значення в контексті формування інформації на запит широкого кола її користувачів як зовнішніх, так і внутрішніх. Для підтвердження достовірності інформації, повисити охоплення процедурами бухгалтерського обліку всіх фактів господарської діяльності та здійснюваних установами операцій важливими функціями наділяється сфера аудиту інформації за різними джерелами її походження і особливо – підсумкової інформації, представленої показниками звітності установ – державного сектора. Це повною мірою стосується установ сектора загального державного управління, серед яких об'єктами дослідження обрано бюджетні установи. Враховуючи, що основним джерелом фінансування їх діяльності є бюджетні асигнування, важливо забезпечити ефективне і цільове використання виділених загальнодержавних ресурсів з недопущенням фактів зниження якості соціально значимих послуг, що ними надаються на запит громадян. У такий спосіб можливо підвищувати рівень довіри членів суспільства до результативності діяльності бюджетних установ і якості продуктованих ними послуг. Серед ключових чинників такої довіри виокремлюється аудит ефективності використання бюджетних коштів, інформація якого базується на даних звітності і передовсім фінансової і бюджетної. Наведене вказує на важливість обраного напрямку дослідження

узагальненого назвою теми: «Звітність установ державного сектора як інформаційна база аудиту ефективності використання бюджетних коштів», і підтверджує її актуальність.

2. Позитивні риси кваліфікаційної магістерської роботи: опрацьовано широкий перелік законодавчо-нормативних, інструктивних матеріалів з розглядом чинних положень в частині складання звітності установами державного сектора. Це уможливило набуття автором глибоких компетентностей у питаннях здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів, і їх застосування в процесі підготовки кваліфікаційної магістерської роботи.

3. Наявність самостійних розробок автора: узагальнені результати аналізу бюджетних програм затверджених Управлінню освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради з деталізацією інформації в частині досягнення запланованих значень результативних показників. Заслужовує також на увагу ілюстративне представлення окремого матеріалу, що спрощує сприйняття його змісту.

4. Цінність теоретичних висновків та практичних рекомендацій: кандидатська магістерська робота побудована на інформаційній базі Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради. З огляду на це, представлені у роботі узагальнені дані за результатами аналізу звітності мають практичне значення у процесі подальшої діяльності установи в умовах обмеженості фінансових ресурсів. Мова йде про розробку дієвих заходів, спрямованих на забезпечення їх ефективного і цільового використання, без зниження якості послуг, що надаються.

5. Наявність недоліків:

- не завжди дотримано послідовності у процесі подання основного матеріалу;
- за певними змістовними частинами робота перевантажена цифровими даними, що не повною мірою відповідають напряму дослідження;
- мають місце погрішності стилістичного характеру;

6. Загальна оцінка кваліфікаційної магістерської роботи та її допущення до захисту перед ЕК: в процесі підготовки кваліфікаційної магістерської роботи досягнуто визначену мету та виконано окреслені завдання.

Робота цілісно характеризує об'єкт і предмет дослідження, виконана з дотриманням установлених вимог до змісту та оформлення.

Це дає підстави допустити її до захисту перед ЕК з попередньою оцінкою 66 балів.

7. Результати перевірки на наявність академічного плагіату: схожість 25,5%.

Науковий керівник професор, д.е.н., професор кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу.

«10» грудня 2023

Любомира Кіндрацька

Рецензія

на кваліфікаційну магістерську роботу
здобувача вищої освіти
Кіщук Анни Михайлівни

Тема: Звітність установ державного сектора як інформаційна база аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Актуальність теми кваліфікаційної магістерської роботи і доцільність її розроблення. В умовах реформування державних фінансів зростають потреби користувачів у інформації щодо діяльності бюджетних установ. Саме тому постає потреба в дослідженні складу звітності, яка формується та подається бюджетними установами. Сучасний стан соціально-економічного розвитку української держави характеризується динамізмом і багатовекторністю процесів розвитку та реформ управління державними фінансами. З метою забезпечення доцільності, результативності, ефективності та законності використання бюджетних коштів необхідним є застосування дієвого інструменту фінансового контролю держави як аудит ефективності використання бюджетних коштів. Це і зумовлює актуальність обраної теми кваліфікаційної магістерської роботи.

Якість проведеного дослідження. Кваліфікаційна магістерська робота добре структурована, усі питання висвітлені у логічній послідовності. Робота наповнена достатньою кількістю таблиць і рисунків, що свідчить про високий рівень роботи.

Позитивні риси кваліфікаційної магістерської роботи Автором проведено великий обсяг роботи, який дозволив отримати виважені, обґрунтовані висновки, які можуть бути використані у практичній діяльності бюджетних установ. Узагальнені результати є достатньо аргументованими згідно з опрацьованою інформацією.


Зауваження Робота містить несуттєві орфографічні помилки, що не впливає на загальне позитивне враження

Практична значимість висновків і рекомендацій полягає в поглибленні теоретико-практичних процедур складання звітності бюджетних установ та проведенні аудиту ефективності використання бюджетних коштів на прикладі даних бюджетної програми КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами». Проведено практичний аспект методики аудиту ефективності використання бюджетних коштів за допомогою результативних показників виконання бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності, якості), узагальнено недоліки та шляхи їх вирішення.

Місце роботи та посада рецензента

Помічник бухгалтера в Управлінні освіти Обухівської міської ради

Науковий ступінь, учене звання (за наявності)

 Кішук А.М.
(підпис, ПБ)

Підпис засвідчую: (посада, підпис)

Місце печатки організації, де працює рецензент

Головний бухгалтер Бобкова О.М.



РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 127 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 117 сторінках друкованого тексту. Робота містить 18 таблиць, 19 рисунків, список використаних джерел з 82 найменувань, додатки.

“ ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

”

Об’єктом дослідження є звітність установ державного сектору.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних та практичних питань, пов’язаних з формуванням інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення та узагальнення комплексу питань, пов’язаних зі складанням звітності для формування на її основі інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити ряд завдань, а саме: визначити роль установ державного сектору у процесі розвитку соціально-орієнтованої економіки; узагальнити передумови розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці управління бюджетними ресурсами; визначити суб’єкти і об’єкти аудиту ефективності використання бюджетних коштів; дослідити порядок складання фінансової звітності як об’єкт державного фінансового контролю; окреслити інформацію бюджетної звітності в управлінні діяльністю бюджетних установ; визначити роль бюджетного планування і інформація звітності у системі аудиту ефективного використання бюджетних коштів; визначити організаційне забезпечення підсистеми зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради; окреслити звітну інформацію в процедурах аудиту ефективності використання бюджетних коштів; узагальнити поняття ризик-орієнтованого аудиту та його вплив на якість аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів полягає в поглибленні теоретико-практичних процедур складання звітності бюджетних установ та проведенні аудиту ефективності використання бюджетних коштів на прикладі даних бюджетної програми КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами». Проведено практичний аспект методики аудиту ефективності використання бюджетних коштів за допомогою результативних показників виконання бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності, якості), узагальнено недоліки та шляхи їх вирішення.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2022 – 2023.

Рік захисту роботи – 2023.

Ключові слова: фінансова звітність, бюджетна звітність, бюджетна програма, планування, аудит, ефективність, витрати, бюджетні кошти, державний сектор.

ЗМІСТ

ВСТУП	<u>3</u>
РОЗДІЛ 1. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ.	<u>6</u>
1.1. Роль установ державного сектору у процесі розвитку соціально-орієнтованої економіки.....	<u>6</u>
1.2. Передумови розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці управління бюджетними ресурсами.....	<u>16</u>
1.3. Суб'єкти і об'єкти аудиту ефективності використання бюджетних коштів – Рахункова палата, Державна казначейська служба-їх функції.	<u>27</u>
РОЗДІЛ 2. ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ..	<u>37</u>
2.1. Фінансова звітність установ: порядок формування звітної інформації. ..	<u>37</u>
2.2. Бюджетна звітність установ державного сектору.	<u>58</u>
2.3. Бюджетне планування і інформація звітності у системі аудиту ефективного використання бюджетних коштів.	<u>66</u>
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.	<u>77</u>
3.1. Можливості аналізу у формуванні інформаційної бази аудиту ефективності	<u>77</u>
3.2. Узагальнення результатів аналізу через розрахунок показників ефективності використання бюджетних коштів.	<u>87</u>
3.3. Врахування ризик-орієнтованого методу у процесі вдосконалення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.....	<u>101</u>
ВИСНОВКИ.....	<u>112</u>
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	<u>118</u>
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний стан соціально-економічного розвитку української держави характеризується, з одного боку, динамізмом і багатовекторністю процесів розвитку та реформ у всіх сферах суспільного життя загалом та державного управління зокрема, які обумовлені передусім її євроінтеграційними прагненнями, з іншого – складністю реалізації загальнонаціональних завдань і цілей у різних сферах суспільного життя через обмежений обсяг необхідних бюджетних ресурсів. У таких умовах особливо важливою є проблема ефективності використання державних коштів. Вирішення цієї проблеми можливе за належних умов складання звітності установ державного сектору та проведення якісного аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Для України, як і для більшості країн світу, на сьогодні гостро стоїть проблема ефективного і цільового використання бюджетних коштів і державного майна, які виділені на виконання певних бюджетних програм. Відповідно до цього, з метою забезпечення доцільності, результативності, ефективності та законності використання бюджетних коштів і державного майна необхідним є використання такого дієвого інструменту фінансового контролю держави як аудит ефективності використання бюджетних коштів. Це і зумовлює актуальність обраної теми кваліфікаційної магістерської

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами теорії та практики звітності установ державного сектору та проведення державного фінансового аудиту в цілому і аудиту ефективності використання бюджетних коштів зокрема, удосконалення їх методичного забезпечення в умовах узгодження з міжнародними стандартами займаються провідні вітчизняні науковці: І. В. Басанцов, М. В. Бариніна-Закірова, Л. А. Будник, Т. І. Єфименко, Л.Г. Ловінська, С.О. Левицька, Л.П. Коритник, С.В. Свірко, Ю. Б. Слободяник, І. Б. Стефанюк, В. та інші. Не дивлячись на вагомий доробок цих науковців, і надалі існує ряд невирішених питань та дискусійних положень у даній сфері,

що вимагає комплексного аналізу основних тенденцій розвитку звітності установ державного сектору та аудиту ефективності бюджетних коштів.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення та узагальнення комплексу питань, пов'язаних зі складанням звітності для формування на її основі інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити ряд завдань, а саме:

- визначити роль установ державного сектору у процесі розвитку соціально-орієнтованої економіки;
- узагальнити передумови розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці управління бюджетними ресурсами;
- визначити суб'єкти і об'єкти аудиту ефективності використання бюджетних коштів;
- дослідити порядок складення фінансової звітності як об'єкт державного фінансового контролю;
- окреслити інформацію бюджетної звітності в управлінні діяльністю бюджетних установ;
- визначити роль бюджетного планування і інформація звітності у системі аудиту ефективного використання бюджетних коштів;
- визначити організаційне забезпечення підсистеми зовнішнього та внутрішнього аудиту діяльності Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради;
- окреслити звітну інформацію в процедурах аудиту ефективності використання бюджетних коштів;
- узагальнити поняття ризик-орієнтованого аудиту та його вплив на якість аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Об'єкт дослідження: звітність установ державного сектору.

Предмет дослідження: сукупність теоретичних, організаційних та практичних питань, пов'язаних з формуванням інформаційної бази аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Методи дослідження: аналітичний, логіко-структурний підходи, статистичні та графічні методи обробки та надання інформації, а також порівняльний і економічний аналіз.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів полягає в поглибленні теоретико-практичних процедур складання звітності бюджетних установ та проведенні аудиту ефективності використання бюджетних коштів на прикладі даних бюджетної програми КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами». Проведено практичний аспект методики аудиту ефективності використання бюджетних коштів за допомогою результативних показників виконання бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності, якості), узагальнено недоліки та шляхи їх вирішення.

Інформаційна база дослідження. В процесі дослідження використовувалась офіційна інформація звітів органів державного фінансового аудиту: Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України. Інформаційну базу роботи становить звітність, бюджетні програми Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради, інші дані бухгалтерського обліку, установчі та розпорядчі документи Управління.

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

РОЗДІЛ 1. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Роль установ державного сектору у процесі розвитку соціально-орієнтованої економіки

Протягом останніх років суттєво активізувалися дослідження питань формування фінансів державного сектора економіки як складової частини фінансової системи України, вивчення її функціональних елементів та виокремлення в окрему ланку сектора загального державного управління.

На сучасному етапі розвитку України, в умовах фінансової нестабільності та низьких показників економічного розвитку національної економіки проблеми фінансового забезпечення установ цього сектора і бюджетних установ у його складі відчутні особливо гостро. Бюджетним кодексом України характеризуються бюджетні установи як органи державної влади, місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджету, й є неприбутковими [5].

Окрім Бюджетного кодексу України, сутність даного поняття наводиться і у працях вітчизняних науковців та практиків. Для детальнішого розгляду цього питання та особливостей діяльності бюджетних установ в Україні основні з них наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1 - Визначення сутності та особливостей діяльності бюджетних установ

Автори	Визначення та особливості діяльності бюджетних установ
С.О. Левицька [25]	Для вітчизняних бюджетних організацій характерним є надання державних послуг соціального спрямування на безоплатній основі.
С.В. Свірко [65]	Суб'єкти господарювання в державному секторі, як правило, діють за умов бюджетних обмежень у формі асигнувань або бюджетів (чи їх аналогів), які набирають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами.

Продовження таблиці 1.1

Н.М. Ткачук [73]	Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ як суб'єктів господарювання характеризується низкою особливостей. Зокрема вони: функціонують на правах державної чи комунальної форми власності. Таке положення визначає порядок придбання цінностей за державні кошти, формування власного капіталу як основи для започаткування та подальшого здійснення діяльності, відчуження майна; належать до неприбуткових організацій, метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів підприємницької діяльності. Під видатками розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги; бюджетні установи не наділяються оборотними коштами, їхнє фінансове становище визначається своєчасністю і повнотою надходження асигнувань із відповідних бюджетів чи оплатою рахунків згідно з прийнятими зобов'язаннями.
Р.Є. Федів [74]	Характерним є надання державних послуг соціального прямування на безоплатній основі.
Р.М. Фрич [76]	Бюджетні установи є некомерційними організаціями (що не мають на меті отримання прибутку), створюються задля здійснення соціально- культурної, наукової й управлінської діяльності, є суб'єктами фінансового права, головним чином, у зв'язку з використанням для виконання своїх завдань коштів, що виділяються їм із державного або місцевого бюджету.

По суті виокремлені особливості функціонування бюджетних установ підкреслюють їх роль та значимість у системі державних фінансів та визначають потребу у визначенні їх місця у фінансовій системі держави (рис. 1.1).

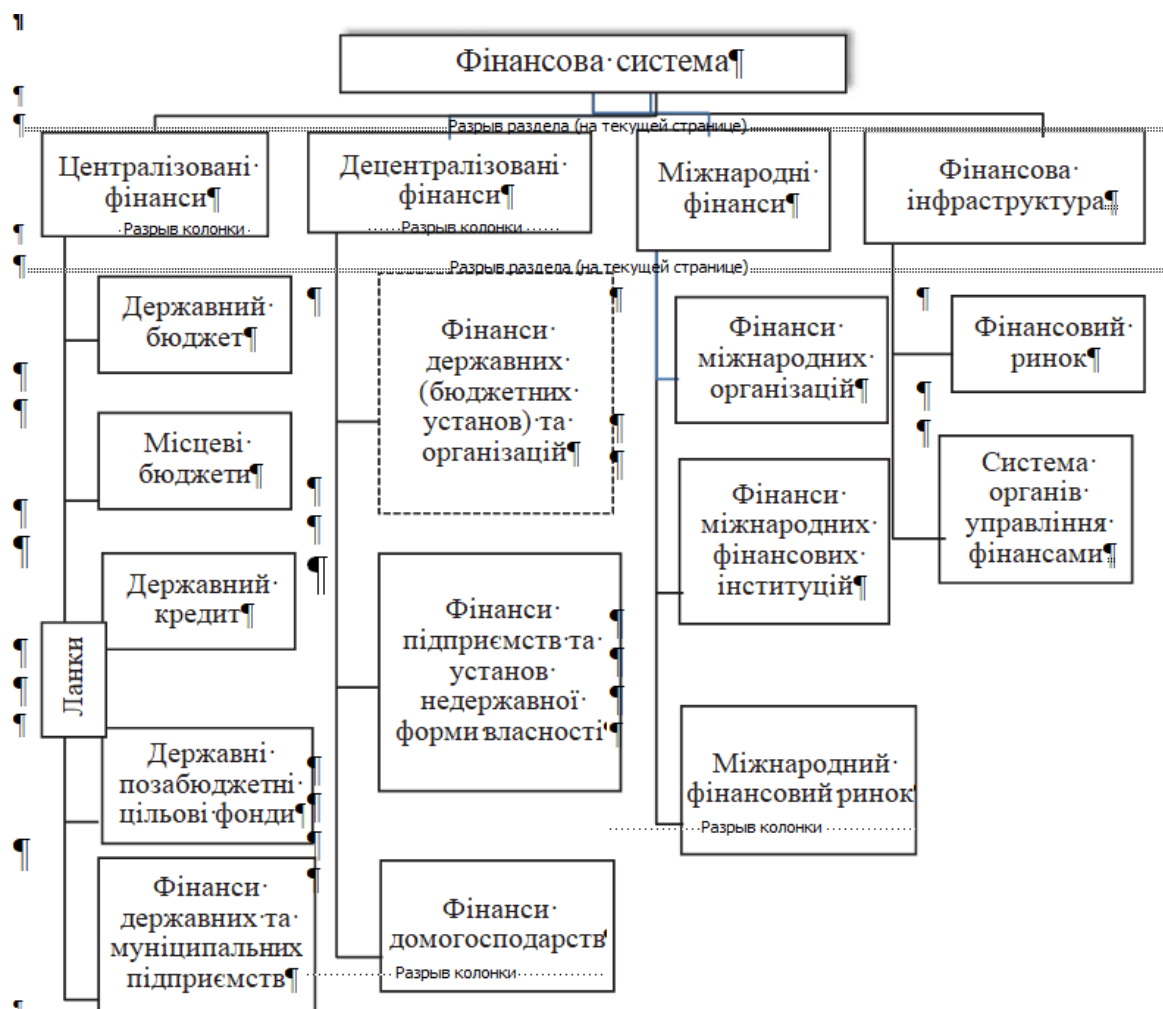


Рисунок 1.1. - Місце бюджетних установ та організацій у структурі фінансової системи держави

Джерело: побудовано автором на основі : [75]

До загальних характеристик, притаманних бюджетним установам, належать: правосуб'єктність (юридична особа публічного права), структура власності (державна чи комунальна), форма бюджетного фінансування (кошторис), характер діяльності (невиробнича) та економічні результати діяльності (неприбутковість).

Специфічними характеристиками бюджетних установ є

правовий статус - юридична особа (бюджетна установа, бюджетна організація, бюджетний орган) або самостійний підрозділ (структурна одиниця) бюджетної організації;

правова система власності - головний розпорядник бюджетних коштів

(бюджетний орган), розпорядник бюджетних коштів другого рівня (бюджетна організація), розпорядник бюджетних коштів третього рівня (бюджетний орган);

форми реалізації права власності - користування (всі види бюджетних установ), розпорядження (бюджетні установи, бюджетні організації), володіння (бюджетні установи) [75].

Важливо зазначити, що, недивлячись на широку нормативно-правову базу, з питань регулювання діяльності бюджетних установ та організацій, у жодному документі не наведено їх чіткої класифікації. Види бюджетних установ за напрямками використання бюджетних коштів визначаються функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету (рис. 1.2).



Рисунок 1.2. - Види бюджетних установ за напрямками використання грошових

Джерело: побудовано автором на основі [64]

Найпоширеніша класифікація бюджетних систем базується на їх функціональних характеристиках та ієрархічній системі вертикальних відносин. Бюджетні системи також активно вивчаються за галузевою та функціональною ознаками.

Проте перелічені класифікації бюджетних установ дещо неповні та потребують розширення, зокрема в контексті урахування особливостей їх

фінансування (рис. 1.3).

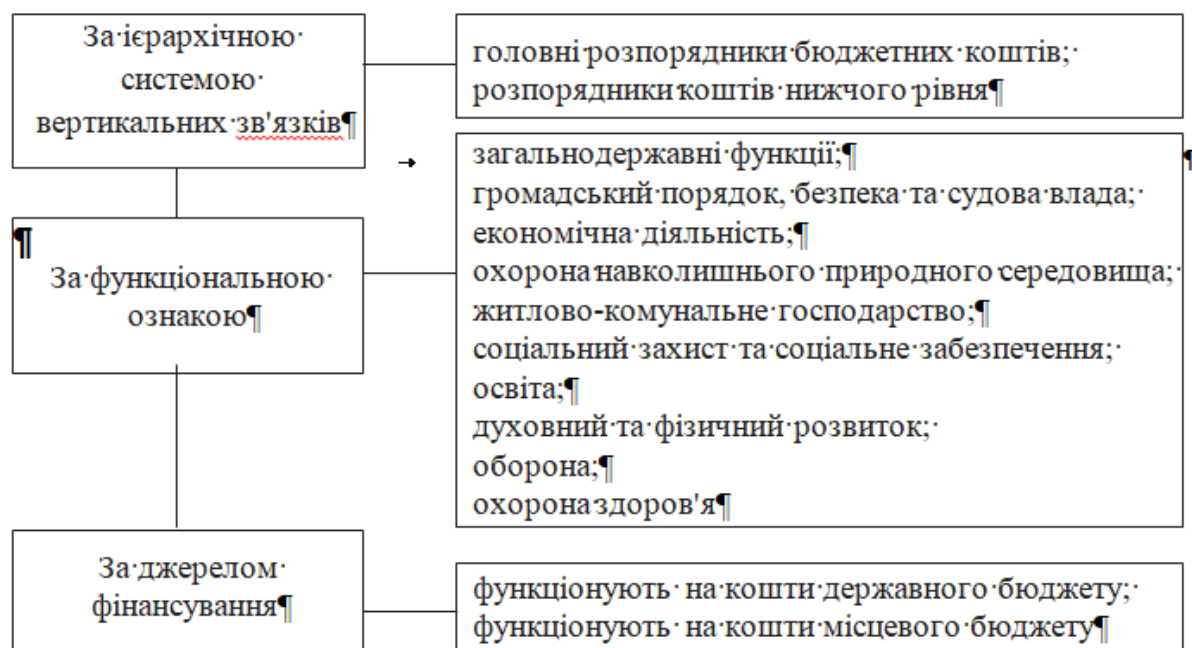


Рисунок 1.3. - Розширена класифікація бюджетних

Джерело: побудовано автором на основі [32]

Наведена класифікація дає змогу систематизувати та узагальнити бюджетні установи за їх місцем в ієрархічній системі зв'язків, функціональною ознакою та джерелами фінансування.

Наведений огляд літературних джерел щодо визначення сутності та особливостей функціонування бюджетних установ свідчить, що їх фінанси бюджетних установ та організацій займають чільне місце у фінансовій системі держави. Це потребує проведення подальших поглиблених досліджень, виявлення за їх результатами основних проблем функціонування, фінансування розробки на цій основі дієвих заходів щодо їх подальшого розвитку.

Основна проблема діяльності бюджетних установ у сучасних складних умовах полягає у її фінансуванні.

Бюджетне фінансування являє собою процес виділення, зарахування, розподілу та перерахування коштів на рахунки розпорядників коштів у межах, визначених кошторисами і затверджених у бюджеті.

Розглядаючи поняття «кошторисне фінансування», більшість вітчизняних учених трактує його з погляду забезпечення витрат бюджетних установ за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Зазначений підхід дещо неповно характеризує сучасну практику функціонування таких установ та організацій, оскільки ринкові засади включають принципово інші, ніж раніше, підходи до організації фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, що передбачає поєднання бюджетного фінансування з розвитком послуг і виконанням робіт за договорами з підприємствами та організаціями на платній основі.

Це означає, що потреби бюджетних установ тільки частково покриваються шляхом безпосереднього надання коштів із бюджету, відтак зростає роль власних надходжень у забезпеченні функціонування бюджетних установ та організацій. Власні надходження грошових коштів і доходів у матеріальній чи нематеріальній формі, які отримує бюджетний заклад, є результатом його самостійної фінансово-господарської діяльності. Основними джерелами їх формування є кошти за надання платних послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності, які широко використовуються останнім часом (рис. 1.4).

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог кошторисів бюджетних установ» від 28.02.02. № 228, кошторис бюджетних установ є основним плановим документом, яким надаються повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначається обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [54].

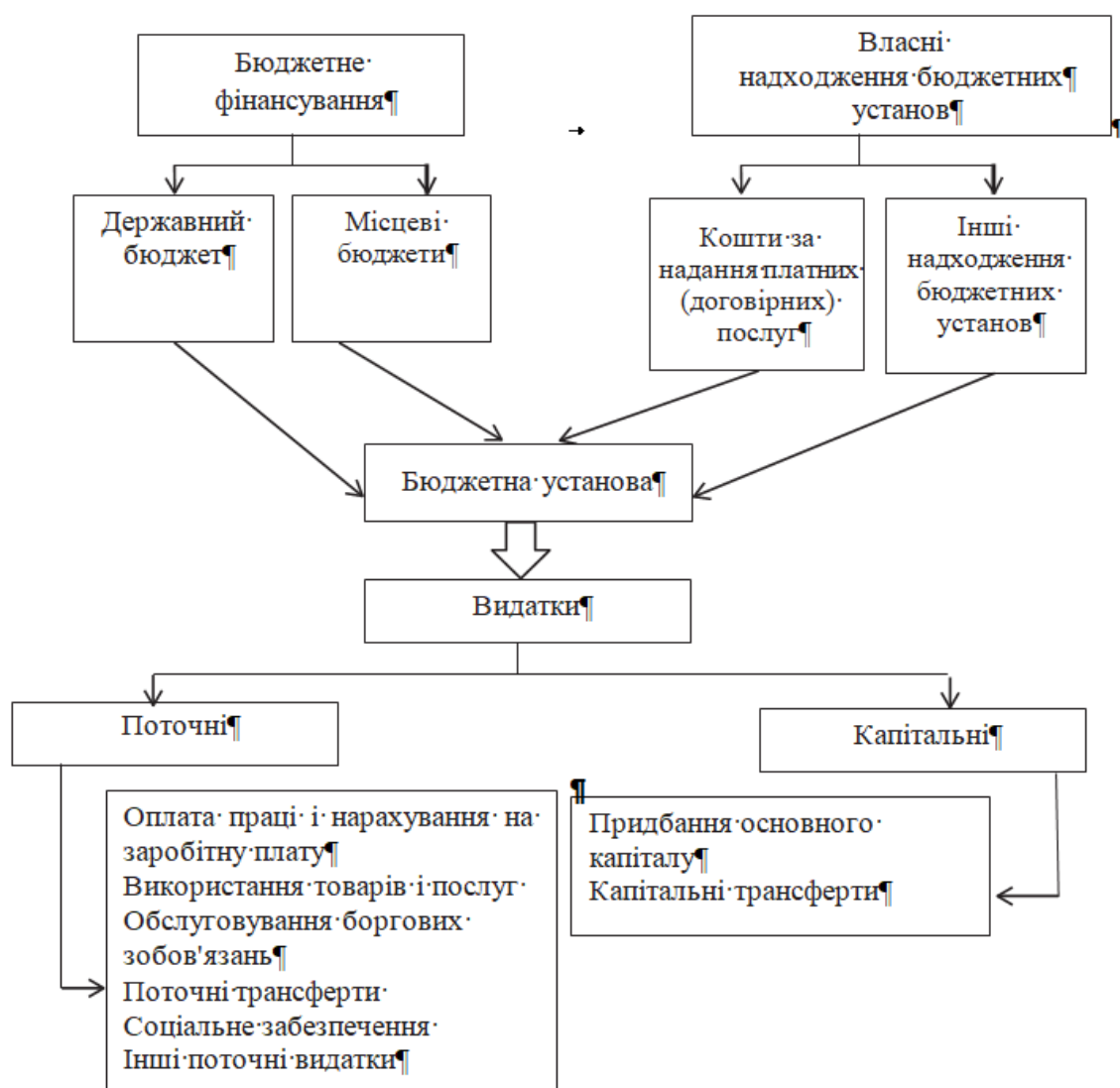


Рисунок 1.4. - Джерела формування і напрями використання коштів бюджетних установ

Джерело: побудовано автором на основі [80]

Слід зазначити, що кошторисне фінансування як метод фінансового забезпечення має як переваги, так і недоліки. Переваги кошторисного фінансування полягають у тому, що використання даного методу забезпечує відповідність доходної та видаткової частин кошторису, тобто фінансування планових витрат бюджетної установи відбувається в повному обсязі. Крім того, кошторисне фінансування передбачає чіткий та постійний фінансовий контроль витрачання грошових коштів [63].

Водночас кошторисне фінансування має суттєві недоліки: не передбачено достатніх стимулів для раціонального й ефективного господарювання і взаємозв'язку між рівнем фінансування бюджетної установи та результатами

її діяльності. Відповідно, фінансується мережа бюджетних установ, а не обсяг наданих ними послуг.

Для здійснення програм і заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів, якими є бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків із бюджету.

Головними розпорядниками бюджетних коштів виступають бюджетні установи в особі їх керівників, які визначаються відповідно до частини першої статті 22 Бюджетного кодексу України [5] та затверджуються Законом про державний бюджет або рішенням про місцевий бюджет через установлення їм бюджетних призначень.

Розпорядник коштів бюджету нижчого рівня це розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та діяльність якого координується через нього.

Для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Сучасні умови воєнного стану, дефіцит бюджетних коштів суттєво позначились на матеріальному, фінансовому стані бюджетних установ, що призвело до скорочення їх мережі, зменшення штатної чисельності працівників у діючих бюджетних організаціях.

Водночас посилюється контроль із боку Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати за економним і цільовим використанням коштів бюджетних установ, запроваджується режим жорсткого обмеження бюджетних видатків та інших державних витрат для зменшення бюджетного дефіциту та запобігання фінансовій кризі.

Доходи державного бюджету України формуються за рахунок надходжень загального та спеціального фондів. На рис. 1.5 представлено

динаміку доходів державного бюджету за 2018–2022 рр., де спостерігається тенденція до їх збільшення.

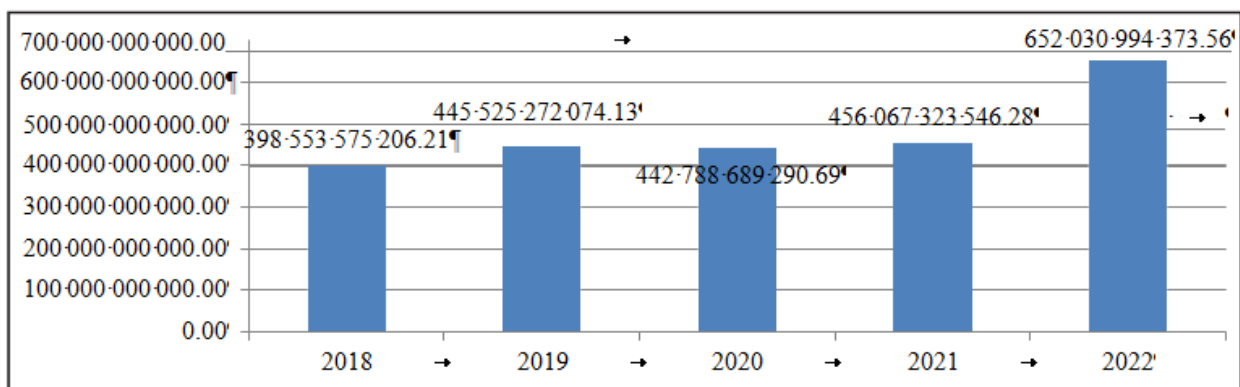


Рисунок 1.5. - Динаміка доходів державного бюджету України за 2018–2022 рр.

Джерело: побудовано автором на основі [34]

Детальніше динаміку доходів державного бюджету за 2018–2022 рр. у розрізі загального та спеціального фондів проілюстровано на рис 1.6.

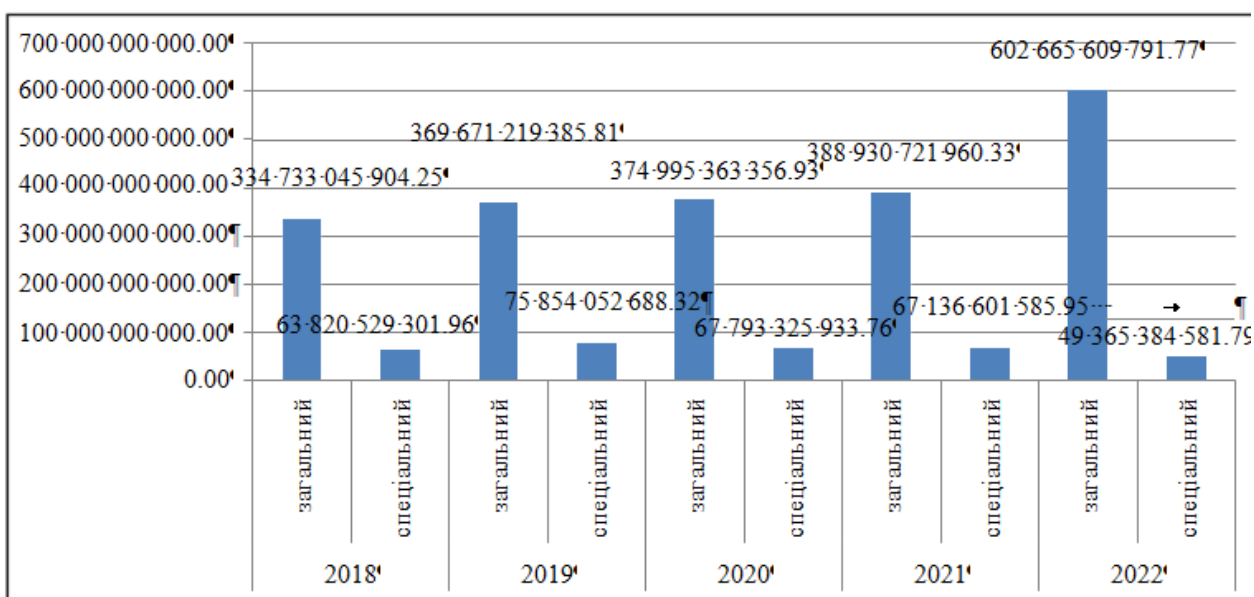


Рисунок 1.6. - Динаміка доходів державного бюджету України за загальним та спеціальним фондами за 2018–2022 р.р.

Джерело: побудовано автором на основі [34]

Наведена інформація свідчить, що доходи загального та спеціального фонду бюджету мають позитивну динаміку та в 2022 р. порівняно з 2018 р. збільшилися на 267 932 563 887 грн.

Значну частку державного бюджету у складі неподаткових надходжень

займають власні надходження бюджетних установ (рис. 1.7).



Рисунок 1.7. - Аналіз власних надходжень бюджетних установ за 2018–2022 р.р.

Джерело: побудовано автором на основі [34]

Власні надходження бюджетних установ із 23 256 млн. грн. у 2018 р. зросли до 24 701 млн. грн. у 2019 р. до 29 031 млн. грн. проте з 2021 р. спостерігається стійка тенденція до зниження, що є негативним явищем та ускладнює функціонування бюджетних установ.

Необхідно зауважити, що в рамках сьогодення на функціонування бюджетних установ та організацій негативний вплив здійснюють такі фактори: брак грошових коштів, обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямів їх використання, неефективне та нецільове використання бюджетних коштів.

На рис. 1.8 представлено динаміку основних видатків бюджету за функціональною класифікацією в розрізі загального та спеціального фондів, як видно, зросли витрати за рахунок коштів загального фонду на охорону здоров'я, освіту, духовний та фізичний розвиток, соціальний захист та соціальне забезпечення населення.

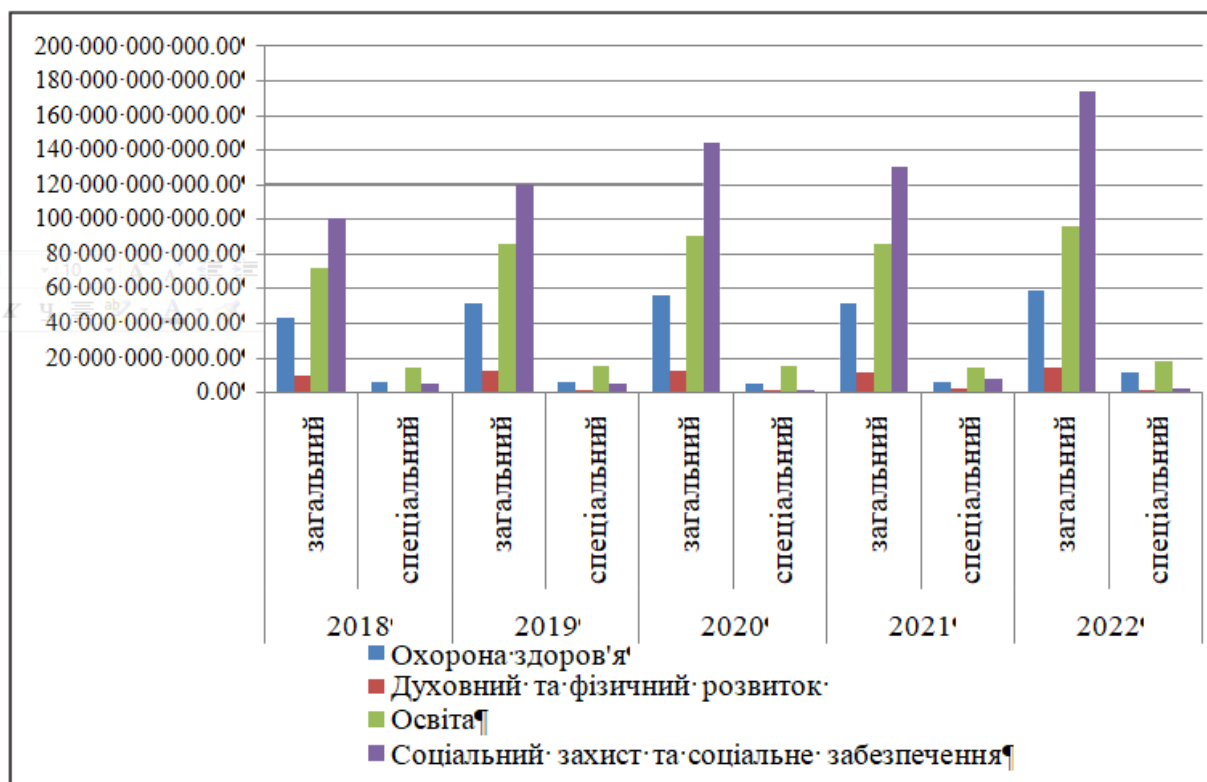


Рисунок 1.8. - Аналіз видатків за функціональною класифікацією видатків за 2018–2022 р.р.

Джерело: побудовано автором на основі [34]

Наведене актуалізує необхідність проведення контрольних заходів щодо ефективності використання бюджетних коштів, розробки дієвого механізму відповідальності за нецільове використання бюджетних коштів.

З огляду на вищезазначене, існує потреба у впровадженні заходів контролю за ефективністю використання бюджетних ресурсів та розробці дієвих механізмів відповідальності за помилки у використанні бюджетних коштів.

1.2. Передумови розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці управління бюджетними ресурсами.

Сучасний стан соціально-економічного розвитку української держави характеризується, з одного боку, динамізмом і багатовекторністю процесів розвитку та реформ у всіх сферах суспільного життя загалом та державного

управління, зокрема, які обумовлені, передусім, її євроінтеграційними прагненнями, з іншого – складністю реалізації загальнонаціональних завдань і цілей у різних сферах суспільного життя через обмежений обсяг необхідних бюджетних ресурсів.

У таких умовах особливо актуальною є проблема підвищення ефективності використання державних ресурсів. Від того, як законно, ефективно та прозоро здійснюється процес управління і використання бюджетних фінансових ресурсів, значною мірою залежить фінансова стабільність та безпека країни. Тому розбудова ефективної системи державного фінансового аудиту на центральному, регіональному та місцевому рівнях як частини загальної системи управління бюджетними фінансами загалом та системи державного фінансового контролю зокрема є одним із пріоритетних напрямів реформування вітчизняної економіки.

На даний час державний фінансовий аудит реалізується через систему державних інституцій, уповноважених на його здійснення. Державна аудиторська служба як орган урядового контролю здійснює державний фінансовий аудит, спрямований на перевірку та аналіз стану справ щодо законного й ефективного управління та використання державних та комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [57].

Наразі у межах наявного правового поля Державна аудиторська служба від імені Уряду реалізує функцію державного фінансового аудиту (далі – аудит) через здійснення окремих його видів (рис.1.9).

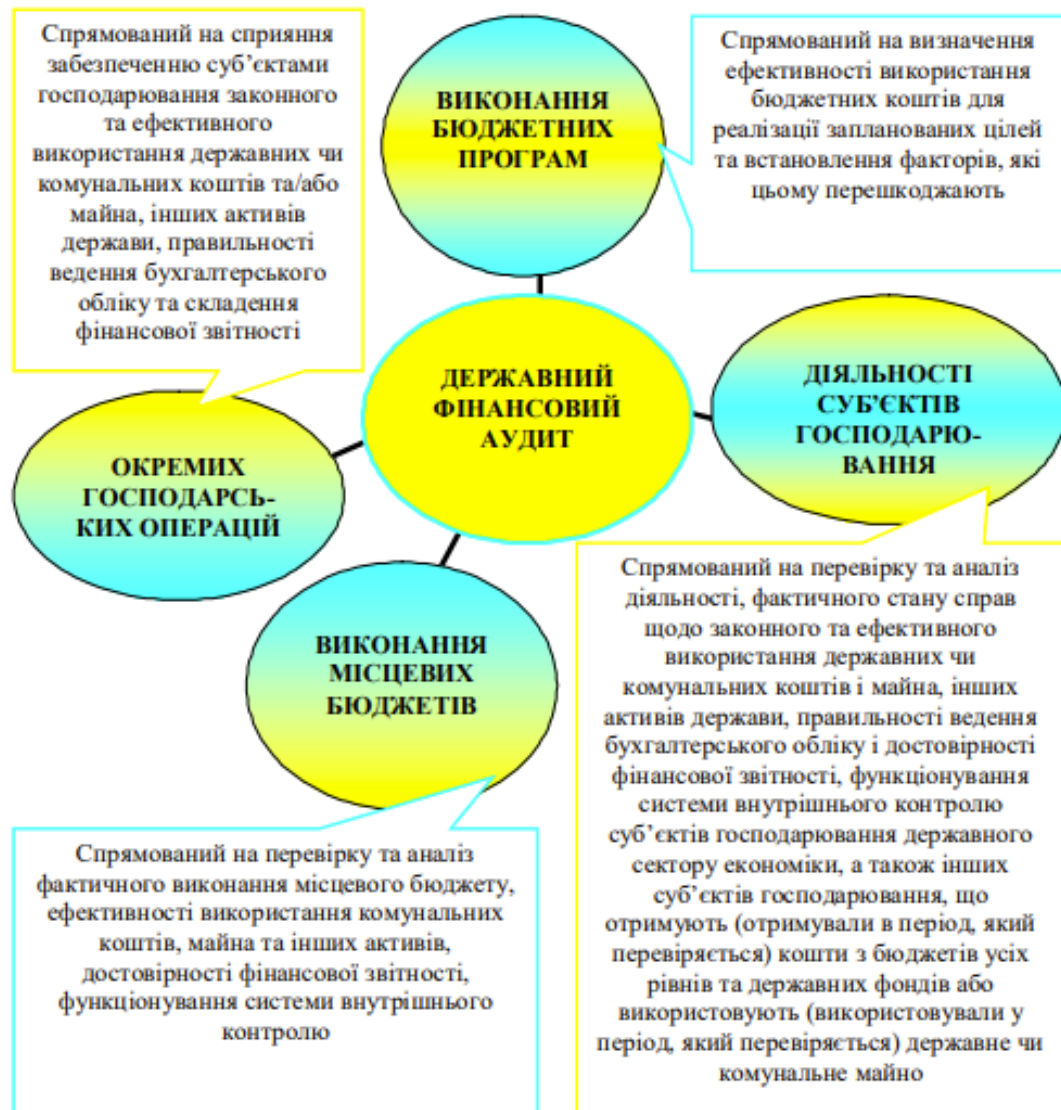


Рисунок 1.9. - Види державного фінансового аудиту, що проводяться Державною аудиторською службою
Джерело: побудовано автором на основі [4]

Слід звернути увагу, що кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту включає аспекти та елементи методології аудиту ефективності, аудиту звітності та аудиту відповідності, які визначені в міжнародній практиці і термінології. По суті кожен із зазначених видів державного фінансового аудиту є комбінованим аудитом і спрямований на аналіз та оцінку законності, ефективності і результативності управління й використання державних ресурсів. Крім того, основною метою будь-якого із зазначених аудитів є не фрагментарно, а комплексно дослідити та оцінити

якість управління державними ресурсами у відповідних сферах і напрямках.

Порядок проведення органами Державною аудиторською службою державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі – аудит бюджетних програм), і зокрема одного з його видів – аудиту ефективності, регламентується постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692 «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм» (далі – Порядок № 692) [53].

У цьому документі частково визначено механізм здійснення аудиту бюджетних програм, шляхи дослідження підконтрольних суб'єктів аудиту бюджетних програм при здійсненні його у виді аудиту ефективності.

Міжнародною організацією INTOSAI розроблено низку стандартів, які регламентують теоретично всі дії державних аудиторів при організації та проведенні аудиту, у тому числі аудиту бюджетних програм. Зокрема, правова база аудиту на міжнародному рівні має чотирирівневу будову:

рівень 1. Загальні принципи аудиту;

рівень 2. Умови функціонування вищих органів фінансового аудиту (ВОФА);

рівень 3. Фундаментальні принципи аудиту;

рівень 4. Керівництво з організації та здійснення аудиту (рис. 1.10) [81].

Загальні правові засади державного аудиту та інституційні вимоги до ВОФА представлені на першому та другому рівнях Міжнародними стандартами INTOSAI. Основоположним документом першого рівня є Лімська декларація керівних принципів аудиту.

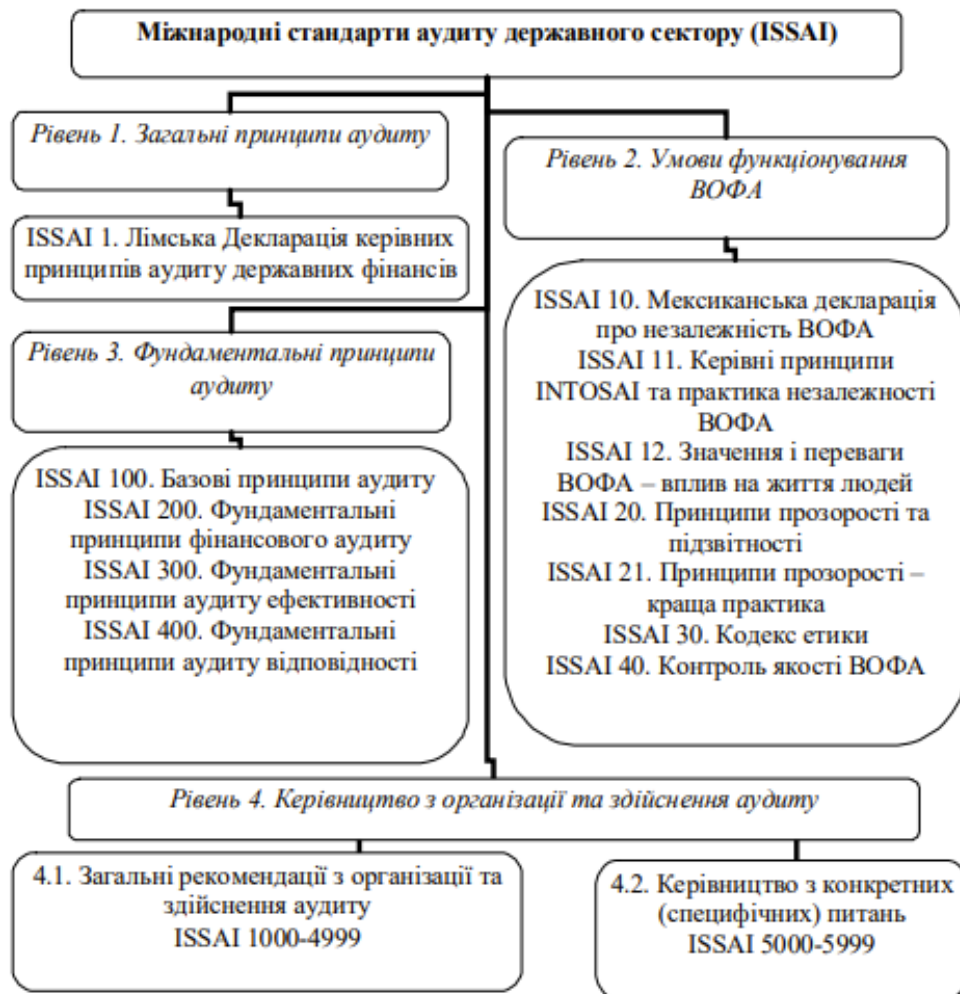


Рисунок 1.10. - Структура Міжнародних стандартів аудиту державного сектору

Джерело: побудовано автором на основі [81]

У статті 1 декларації зазначено, що «аудит не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що надає змогу у кожному конкретному випадку вносити відповідні корективи, посилювати відповідальність уповноважених осіб, отримувати відшкодування збитків і перешкоджати або принаймні ускладнювати можливість повторення порушень у майбутньому».

На другому рівні Міжнародних стандартів INTOSAI представлено основну мету, завдання, принципи та засади функціонування ВОФА, зокрема, принципи незалежності, прозорості та якості діяльності ВОФА, а також

вимоги до професійних обов'язків та якостей державних аудиторів, їхньої щоденної роботи. Третій та четвертий рівень Міжнародних стандартів INTOSAI визначають умови проведення окремих аудиторських перевірок і включають загальноприйняті професійні принципи, які є основою ефективного і незалежного аудиту бюджетних програм. Основоположні принципи аудиту третього рівня ґрунтуються на стандартах першого та другого рівня, розвивають їх і тим самим забезпечують ієрархію Міжнародних стандартів аудиту.

У стандартах аудиту INTOSAI зазначено що державний аудит включає фінансовий аудит відповідності/правильності (regularity audit) та аудит ефективності (performance audit). Відповідно до цього поділу, класифікацію державного аудиту, що здійснюється в Україні, проілюстровано на рис. 1.11.

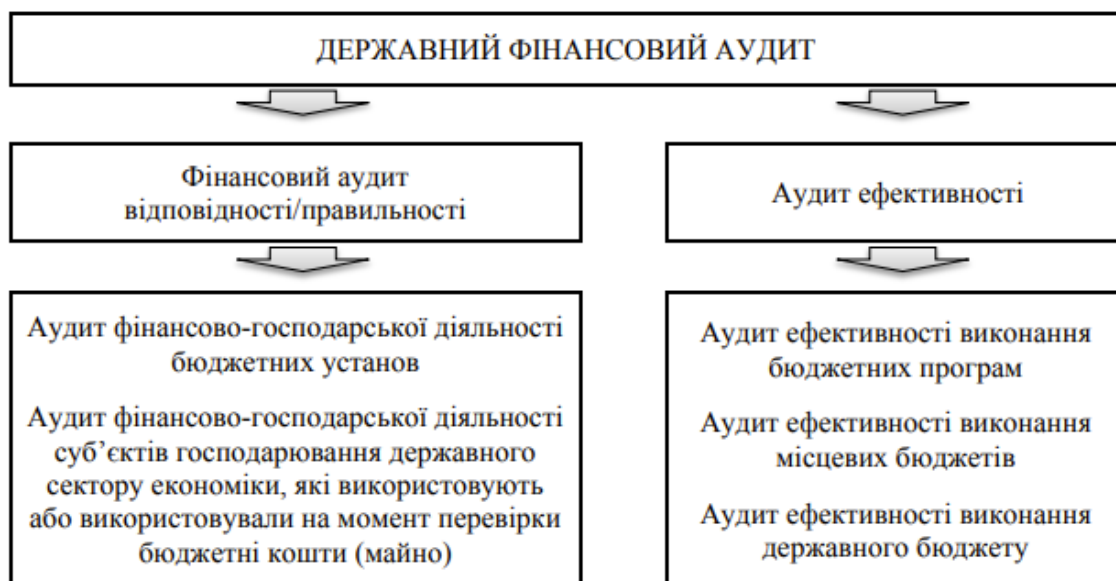


Рисунок 1.11. - Класифікація державного фінансового аудиту в Україні
Джерело: побудовано автором на основі [81]

Фінансовий аудит - це перевірка фінансової звітності, внутрішнього контролю, систем аудиту та окремих операцій підконтрольного суб'єкта господарювання. Його суть полягає у виявленні порушень або розбіжностей між фактичними даними та вимогами законодавства. Аудити проводяться на регулярній щорічній основі в чітко визначених підконтрольних суб'єктах господарювання.

Метою фінансового аудиту є оцінка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Фінансовий аудит, тобто аудит фінансової та операційної діяльності, можна поділити на

1) аудит фінансових систем та/або операцій, під час якого оцінюється відповідність чинному законодавству та нормативно-правовим актам;

2) перевірка змісту та подання фінансової звітності державними установами. Сюди входить перевірка та оцінка фінансової документації та фінансової звітності, а також, за необхідності, підготовка висновку щодо фінансової звітності;

3) перевірка законності та доцільності адміністративних рішень, прийнятих суб'єктом, що підлягає аудиту;

4) аналіз звітів з будь-яких питань, що стосуються аудиту або впливають з нього.

З наведеного вище видно, що аудит фінансово-господарської діяльності включає в себе елементи аудиту фінансової звітності та аудиту відповідності законодавства.

Впровадження аудиту ефективності в практику бюджетного контролю "зумовлено" такими обставинами [71]:

- необхідністю підвищення ефективності, дієвості та результативності бюджетного контролю;

- необхідністю суттєвого покращення та підвищення прозорості діяльності організацій, що використовують державні ресурси; та

- перехід до бюджетування, орієнтованого на результат.

Операційний аудит - це аудит усіх частин процедур і методів функціонування економічної системи з метою оцінки її ефективності та результативності. Аудит ефективності також називають аудитом співвідношення ціни та якості.

Філософія та методологія аудиту ефективності описані в Стандартах державного аудиту INTOSAI (1992) та Посібнику INTOSAI з аудиту ефективності (2004). Під час аудиту ефективності перевіряється ефективність

використання людських, фінансових та інших ресурсів та інформаційних систем, оцінюються і контролюються результати, аналізуються заходи, вжиті для усунення виявлених недоліків.

Поняття аудиту ефективності впливає з його цілей і завдань та може бути визначене як сукупність контрольно – аналітичних дій, спрямованих на визначення і оцінку ступеня економічності і результативності використання бюджетних коштів та розробку обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Аудит ефективності порівняно з традиційним фінансовим аудитом включає нові цілі та завдання і значно розширює предмет державного фінансового контролю. Цілями аудиту ефективності є такі:

1) аналіз та оцінювання ефективності використання коштів державного і регіональних бюджетів та інших державних ресурсів;

2) розробка обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів, а також оптимізації діяльності органів виконавчої влади.

До основних завдань аудиту ефективності відносяться:

- аналіз доцільності виділення бюджету отримувачу бюджетних коштів та інших ресурсів;

- аналіз і оцінювання економічності ефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

- аналіз і оцінювання повноти досягнення цілей, на які виділені бюджетні кошти та інші ресурси;

- оцінювання повноти й своєчасності використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

- виявлення й оцінювання збитків, завданих державі при неефективному використанні бюджетних коштів та інших ресурсів;

- причинно-наслідковий аналіз неефективного використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

- розробка рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності

використання бюджетних коштів та інших ресурсів;

- оцінювання наслідків реалізації рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та інших ресурсів.

Процес аудиту ефективності не складається з чітко визначеної послідовності дій, але при цьому можна виділити три основні етапи в організації аудиту ефективності.

На першому етапі на основі фінансової та статистичної звітності аналізується ступінь досягнення підприємством поставлених цілей і запланованих показників, виявляються ризикові операції, оцінюються ризики, їх значущість і вплив на досягнення цілей і результати фінансово-господарської діяльності (далі - ФГД), розробляється програма аудиту та обсяг аудиту. Досягнення цілей і результатів фінансово-господарської діяльності підприємства може порівнюватися із запланованим (максимальним) рівнем, з показниками попередніх років або з кращим (національним і міжнародним) досвідом у відповідній сфері діяльності.

Другий етап включає дотримання бюджетними органами обмежувальних параметрів використання бюджетних коштів та державного майна; правильність формування доходів, видатків та результатів ФГД; стан внутрішнього контролю; виявлення упущень та недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, що негативно впливають на досягнення цілей та результатів ФГД; ефективність ФГД суб'єкта господарювання. Включає формулювання пропозицій щодо підвищення ефективності ФГД суб'єкта господарювання. За результатами другого етапу аудиту ефективності готується проект аудиторського звіту.

На третьому етапі проект аудиторського звіту обговорюється з персоналом суб'єкта господарювання та відбувається підписання аудиторського звіту. [3].

Це дослідження демонструє необхідність запровадження та подальшого розвитку такої форми бюджетного контролю, як аудит ефективності. Однак його застосування в Україні ускладнюється такими факторами:

- неготовність персоналу до зміни філософії бюджетного контролю;
- теоретична невизначеність поняття та існування діаметрально протилежних поглядів на сутність аудиту ефективності;
- відсутність критеріїв відбору об'єктів аудиту та нерегульованість процедур;
- нерегульованість взаємовідносин між органами контролю щодо призначення та проведення аудиту ефективності та використання його результатів.

У 2019-2022 роках Національний аудиторський інститут України виявив фінансові порушення щодо використання бюджетних коштів, їх обсяги узагальнені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 - Динаміка проведених витрат з порушенням законодавства у 2019-2022 роках (млн. грн.)

Показник	Роки				Відхилення 2022/2019	
	2019	2020	2021	2022	Абс., млн. грн.	Відн., %
Нецільові витрати державних ресурсів	160,5	82,1	163,4	81,1	-79,4	-49,47
Незаконні витрати	3888,1	2737,2	1070,9	1122,6	-2765,5	-1723,05
Недостачі	301,6	260,6	80,1	24,1	-277,5	-172,90
Проведено витрат з порушенням законодавства, ВСЬОГО	4424,4	3080,1	1314,5	1638,3	-2786,1	-1735,89

Джерело: побудовано автором на основі [33]

Враховуючи результативні показники можна зробити висновок, що протягом 2019-2022 років у грошовому та відносному еквіваленті проведені витрати з порушенням чинного законодавства зменшувалися щороку в динаміці.

Протягом 2022 року Державною аудиторською службою України проведено понад 1,8 тисяч ревізій та перевірок, за результатами яких:

- охоплено контролем понад 428,6 млрд. грн. фінансових та матеріальних ресурсів;
- виявлено порушень фінансово-бюджетного законодавства, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 2,3 млрд. грн., а саме: недоотримано фінансових

ресурсів – на 642,9 млн. грн., виявлені незаконні, нецільові витрати та недостачі – на 1,6 млрд. грн.;

- забезпечено відшкодування втрат загалом на суму 788,0 млн. грн. (або 34,5 % з виявлених), а саме: надійшло недоотриманих ресурсів – на 225,2 млн. грн., відшкодовано та поновлено незаконних, нецільових витрат та недостач – на 562,8 млн. грн.;
- направлено понад 2,0 тисячі інформацій для прийняття управлінських рішень.

Протягом 2019-2022 років отримано економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів, у таких сумах: у 2019 році – 59,9 млн. грн., у 2020 році – 161,3 млн. грн., у 2021 – 133,9 млн. грн. та у 2022 році – 207,6 млн. грн.. Органами Державної аудиторської служби України [33] та її територіальними органами проводились державні фінансові аудити виконання бюджетних програм, державні фінансові аудити діяльності бюджетних установ/виконання місцевих бюджетів та державні фінансові аудити діяльності суб'єктів господарювання.

До найбільш поширених порушень фінансово-бюджетної дисципліни в державі, виявлених органами Державної аудиторської служби України, відносяться такі:

- зайве витрачання коштів унаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права або через завищення відповідних розрахунків;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів унаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);
- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- недотримання законодавства під час проведення державних

закупівель.

Це свідчить про необхідність посилення контрольної діяльності через активізацію процесів державного аудиту.

1.3. Суб'єкти і об'єкти аудиту ефективності використання бюджетних коштів

В Україні у сфері фінансового контролю та забезпеченні цільової спрямованості їх контрольної діяльності діє такий підхід: зовнішній державний аудит здійснюють органи зовнішнього фінансового контролю (в Україні – це Рахункова палата України), а внутрішній державний аудит здійснюється спеціалізованими органами (в Україні – це Державна аудиторська служба, її територіальні органи, а також відділи внутрішнього аудиту) (рис.1.12).

Відповідно до статті 98 Конституції України, контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначені Законом України «Про Рахункову палату» від 02 липня 2015 року № 576-VIII. Законом передбачено, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою через здійснення фінансового аудиту та аудиту ефективності [17].

Оцінка ефективності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету.



Рисунок 1.12. - Суб'єкти державного фінансового аудиту

Джерело: побудовано автором на основі [9]

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам. Оцінка економності використання бюджетних коштів стосується встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

За формою і метою здійснення аудит поділяється на зовнішній (незалежний) і внутрішній (залежний). На рис.1.13 наведено відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитами.



Рисунок.1.13 - Відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитами.

Джерело: побудовано автором на основі [22]

Особливості здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо надходжень закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки, трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню визначені статтею 15 Закону України «Про Рахункову палату». Зокрема зазначено, що Рахункова палата здійснює заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) щодо:

- законності, повноти нарахування, своєчасності сплати і зарахування до місцевих бюджетів закріплених за ними загальнодержавних податків і зборів або їх частки;
- правильності визначення та розподілу, своєчасності і повноти перерахування трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами, законності та ефективності використання таких трансфертів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за видатками місцевих бюджетів;

- законності та ефективності використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню [17].

Окрім цього, Рахункова палата має право запитувати та одержувати у державних органів, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування наявну в них інформацію і документацію про:

- надходження закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків і зборів або їх частки;
- визначення, розподіл, перерахування та використання трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами;
- використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню.

У 2018 році затверджено новий Регламент Рахункової палати, яким визначено порядок реалізації повноважень Рахункової палати, передбачених Конституцією України, Закону України «Про рахункову палату» та іншими законодавчими актами України. Організація роботи Рахункової палати та її апарату; механізм взаємовідносин членів Рахункової палати з апаратом Рахункової палати і між структурними підрозділами; правила та порядок проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту); процедури проведення внутрішнього аудиту та зовнішнього оцінювання діяльності Рахункової палати також окреслені цим Регламентом.

Змінами до Бюджетного кодексу України від 22 листопада 2018 року посилено фінансовий аудит Рахункової палати та Розширено повноваження щодо проведення аудиту ефективності та посилено гарантії соціального захисту членів Рахункової палати.

Під час проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), головним контролером Рахункової палати виявлено порушення та недоліки в управлінні доходами державного бюджету,

порушення бюджетного законодавства (у тому числі нецільове використання бюджетних коштів та порушення планування), неефективне використання коштів державного бюджету України на загальну суму 50 млрд грн.

Загальна сума порушень, виявлених аудитором Державної аудиторської служби у 2022 році, склала 50 млрд. гривень. З них:

- порушення та недоліки в управлінні доходами державного бюджету - 3 млрд грн;

- порушення бюджетного законодавства - 32 млрд грн (рис. 1.14);

- неефективне управління коштами та їх неефективне використання - майже 15 млрд грн (рис. 1.15).

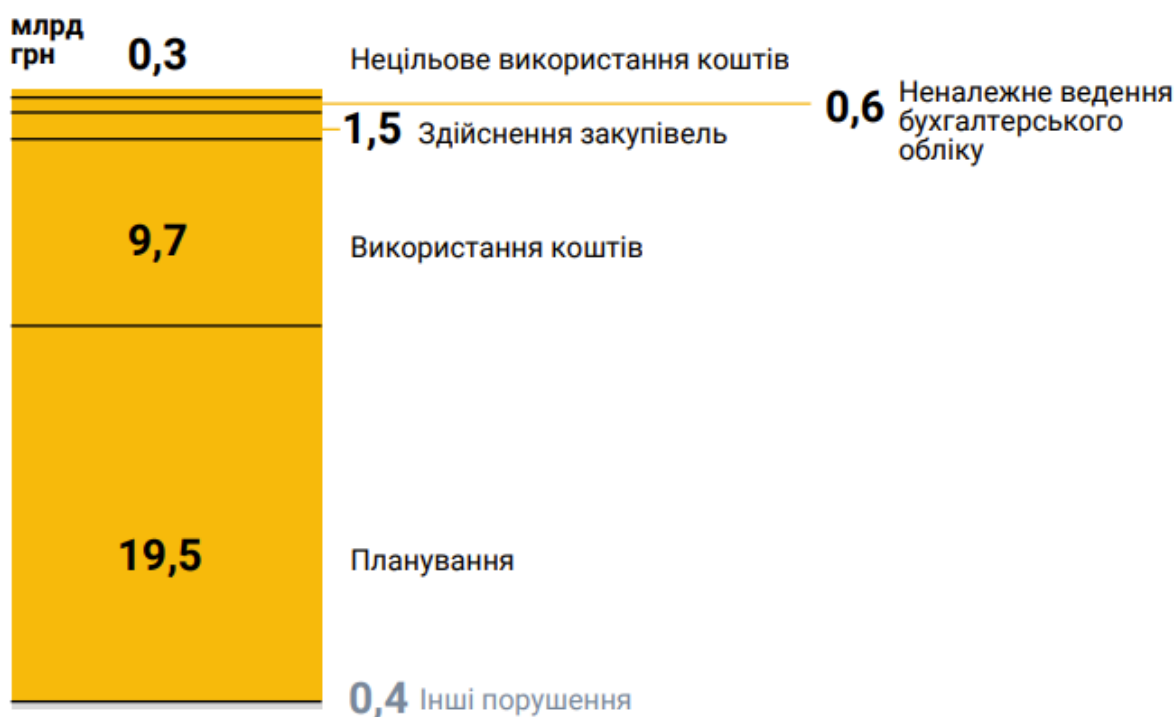


Рисунок 1.14. - Структура порушень бюджетного законодавства виявлених у 2022 році аудитором Рахункової палати

Джерело: побудовано автором на основі [67]



Рисунок 1.15. - Структура порушень неефективного використання бюджетних коштів у 2022 році аудиторами Рахункової палати

Джерело: побудовано автором на основі [67]

У звітах Рахункової палати вказано на 223 випадки виявлених недоліків або порушень (тобто в середньому 14 порушень на кожен звіт. Їх можливо класифікувати з урахуванням двох критеріїв. Тільки у 62% чітко визначено порушення і подання втрат, пов'язаних з ним, сума якого виміряна у грошовому виразі. Це стосується планування; фінансування; закупівлі; звітування; інше.

В табл. 1.3 представлена зведена інформація щодо розподілення основних типів порушень відповідно до етапу, на якому вони були здійснені.

Третина всіх порушень зафіксована на етапі фінансування (32% або 71 із 223) і вони пов'язані із закупівлею товарів/послуг, які не відповідають вимогам, порушенні термінів та недотриманні нормативів.

Таблиця 1.3 - Основні типи порушень, виявлених у 2022 році аудиторами Рахункової палати

Назва	Планування	Закупівлі	Звітність	Фінансування	Інше
Відсутні документи (не затверджені)	7	4	4	6	6
Нерозміщення інформації про проведення процедур закупівель	-	-	7	-	-
Порушення правил ведення бухгалтерського обліку і звітності	-	-	21	-	1
Закупівля товарів/послуг, які не відповідають вимогам/стандартам	-	6	-	11	-
Штучне роз'єднання/об'єднання предмета закупівлі	-	6	-	-	-
Безпідставно застосовано скорочену/переговорну/іншу процедуру	-	5	-	-	-
Визначення переможця без необхідного досвіду	-	3	-	-	-
Неправомірні видатки	6	-	-	-	-
Непідтвержені обсяги виконаних робіт або поставлених товарів (або завищення вартості)	-	4	11	24	-
Неповернення коштів	-	-	-	2	-
Інше	10	3	8	8	1
Порушення термінів	2	2	2	10	-
Недотримання нормативів	8	-	-	9	13
Всього	33 (16%)	33 (16%)	53 (25%)	70 (33%)	21 (10%)

Джерело: сформовано автором на основі [77]

Державна аудиторська служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів, ДАСУ реалізує державну політику

у сфері державного фінансового контролю (положення про Державну аудиторську службу України затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року №439). Основними завданнями Державної аудиторської служби є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель.

На сайтах Держаудитслужби наведено багато інформації і зокрема в частині порушення бюджетного законодавства.

Так відсутність документів (фінансово-економічного обґрунтування або розрахунків) виявлено за результатами звіту про висновки аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій. Законом України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» (без змін) субвенцію затверджено в сумі 4 млрд грн (розрахунки обсягу субвенції у Мінфіні відсутні). Протягом 2022 року після внесення змін до закону і розпису державного бюджету (на підставі відповідних рішень Уряду) обсяги субвенції загалом збільшено на 2,2 млрд грн (56%) – до 6,2 млрд грн. Відсутність обґрунтованих розрахунків до обсягу бюджетних призначень за субвенцією не узгоджується з вимогами статті 7 Бюджетного кодексу [22].

Суттєві недоліки виявлені в процесі аудиту ефективності використання коштів субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа». Зокрема МОН на виконання підпункту 1 пункту 4 Порядку та умов № 237 не представлено чіткого та достатнього переліку дидактичних матеріалів, музичних інструментів, сучасних меблів, комп'ютерного обладнання, відповідного мультимедійного контенту для початкових класів, на закупівлю яких передбачалося спрямування коштів субвенції. Затвердження МОН

наказом від 13.02.2018 № 137 Примірного переліку засобів навчання та обладнання навчального і загального призначення для навчальних кабінетів початкової школи (рекомендованого, орієнтовного, приблизного) фактично нівелює положення підпункту 1 пункту 4 Порядку та умов № 237 (спрямування субвенції здійснюється на закупівлю згідно з переліком) та статті 119 БКУ (цільове використання коштів забезпечується шляхом їх витрачання на цілі, що відповідають напрямам використання коштів, визначеним в порядку та умовах надання субвенції). Як наслідок, за наведеними даними нема підстав використання бюджетних коштів визнати нецільовим [22].

Певні недоліки, виявлені також в процесі аудиту ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах. Для проведення проектно-вишукувальних робіт майбутнього періоду У Київській області ДП «Агентство місцевих доріг» розроблення відповідної проектно-кошторисної документації, у т. ч. проведення експертизи, по об'єктах капітального і поточного середнього ремонтів за кошти субвенції здійснено видатки в обсязі 30,8 млн грн, з них 30,3 млн грн – видатки на виконання проектно-вишукувальних робіт майбутніх періодів, що є безпідставним використанням коштів субвенції та свідчить про заподіяння шкоди (збитків) державі і містить ознаки кримінальних правопорушень, передбачених статтями 191 і 210 ККУ19. Управлінням розвитку та утримання мережі автомобільних доріг області за проектно-кошторисну документацію загалом у 2022 році сплачено 8,9 млн грн, з них за проектно-вишукувальні роботи майбутніх періодів – 5,7 млн грн та проектно-кошторисну документацію на об'єкти поточного середнього ремонту – 0,4 млн грн. Отже, допущено безпідставні видатки у сумі 5,7 млн грн, чим заподіяно шкоди (збитків) державі, а також неекономне використання коштів субвенції в сумі 0,4 млн грн.

Наведений матеріал свідчить, що найбільше порушень виявлених в процесі державного фінансового аудиту пов'язано з питаннями ефективності використання бюджетних коштів, що спостерігається на етапі планування, закупівель і складання фінансової звітності бюджетних установ.

РОЗДІЛ 2

ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

2.1. Фінансова звітність установ: порядок формування звітної інформації.

Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради (далі- Управління) утворене міською радою, підзвітне та підконтрольне Голові Обухівської міської ради. З питань здійснення делегованих йому повноважень Управління освіти підконтрольне Департаменту освіти і науки Київської обласної державної адміністрації [35]. За організаційно – правовою формою господарювання Управління відноситься до бюджетних установ. У питаннях бюджетного фінансування (його отримання і витрачання) Управління керується Бюджетним кодексом України.

Фінансова звітність є завершальним етапом узагальнення, систематизації, групування та оформлення всіх господарських операцій Управління за звітний період. У цій звітності наводиться об'єктивна та достовірна інформація за конкретний період здійснення господарської діяльності.

Порядок складання та подання фінансової звітності Управлінням освіти регулюється Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 р. № 307 [37], які є обов'язковими для всіх суб'єктів державного сектору.

На даний час показники звітності орієнтовані як на внутрішніх, так і на зовнішніх користувачів цієї інформації. Відповідно, зацікавленим користувачам інформація має подаватися у зручному та зрозумілому вигляді, що уможливить ухвалення ними обґрунтованих управлінських рішень.

Фінансовій звітності як важливому елементу інформаційного забезпечення управління установою відводиться важливе місце у процесі планування, організації, контролю за її діяльністю. На стадії планування

діяльності проводиться робота з обґрунтування цілей, розрахунку базових та моделювання планових показників фінансово-господарської діяльності організації. Формуванню звітної інформації передують процес збору первинних даних про факти господарської діяльності з подальшим застосуванням методів, способів та процедур їх обробки та відображення у системі бухгалтерського обліку. За даними фінансової звітності здійснюється моніторинг, контроль, оцінка та аналіз досягнутих результатів та за необхідності обґрунтування змін у її здійсненні. Відповідно підвищується значення звітної інформації та важливість завершального етапу бухгалтерського обліку - складання звітності [37].

Обґрунтування кожного управлінського рішення безумовно потребує проведення найкоротші строки аналізу та оцінки інформації фінансової звітності. Цим можливо пояснити постійність вдосконалення законодавства в частині не тільки бухгалтерського обліку, а й фінансової звітності.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28 лютого 2000 р. № 419 фінансова звітність складається щоквартально та має назву проміжної звітності (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців). У складі балансу (форма № 1-дс), звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) вона подається розпорядниками бюджетних коштів до органів Державної казначейської служби України [51].

Склад річної фінансової звітності включає чотири форми та примітки до неї, які наведені в табл. 2.1

Особливо інформативними є статті балансу (форма № 1-дс) та Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

Таблиця 2.1 - Форми та періодичність фінансової звітності Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради

Форма звіту	Періодичність	Орган, якому подається звітність
Фінансова звітність		
Баланс (форма 1-дс)	Квартальна, річна	Територіальні органи Державної казначейської служби; фінансовий відділ міської ради (після візування органів ДКСУ); територіальне відділення ДФС (як додаток до звіту про доходи (прибутки неприбуткових організацій)
Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс)	Квартальна, річна	
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс)	Річна	
Звіт про власний капітал (форма № 4-дс)	Річна	
Примітки до фінансової звітності (форма № 5-дс)	Річна	

Джерело: побудовано автором на основі [37].

В процесі аналізу статей балансу (форма № 1-дс) (додаток А), актуалізуються статті, які несуть важливу інформацію про діяльність Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради зокрема: нефінансові активи (основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси); фінансові активи (довгострокова дебіторська заборгованість, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти (в національній та іноземній валютах)); витрати майбутніх періодів; власний капітал та фінансовий результат (внесений капітал, капітал в дооцінках, фінансовий результат, цільове фінансування); зобов'язання (довгострокові та поточні зобов'язання); доходи майбутніх періодів.

У розділі I. Балансу «Нефінансові активи» відображається інформація про первісну (переоцінену) та залишкову вартість: основних засобів, нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестиції, запасів. Для розрахунку залишкової вартості цих об'єктів обліку, в цьому ж розділі наводиться інформація про суму зносу основних засобів або накопичену амортизацію нематеріальних активів. Дані за переліченими статтями мають

відповідати залишкам за відповідними рахунками на дату балансу, зафіксовані у книзі «Журнал-головна» за дебетом (далі – Дебетом) субрахунків рахунків класу 1 «Нефінансові активи» та кредитом (далі-Кредитом) відповідних субрахунків рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [25] (далі – План рахунків) та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р № 1219 [27] (далі - Порядок застосування Плану рахунків).

Порівнювальність значень показників окремих форм фінансової звітності перевіряється за методикою, наведеною у Методичних рекомендаціях з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170 [29] (далі — Методрекомендації № 1170). Інформація за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) Управління наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2 - Зміст інформації за статтями розділу I «Нефінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс)

Назва статті	Код рядка	Відображення інформації за статтею та порядок розрахунку показника	Нормативно-правова база
Основні засоби:	1000	Залишкова вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу $p. 1000 = p. 1001 - p. 1002$	п. 1 розд. II Порядку № 307; Методрекомендації № 1170 НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» Порядок застосування Плану рахунків)
первісна вартість	1001	Первісна вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Розраховується підсумок залишків на субрахунках: 1011-1018 рахунку 10 «Основні засоби»; 1111-1118 рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	

Продовження таблиці 2.2

знос	1002	Сума нарахованої амортизації (зносу) за об'єктами, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів Розраховується підсумок залишків, які склалися (на субрахунках: 1411 «Знос основних засобів» для основних засобів; 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»)	
Нематеріальні активи	1020	Залишкова вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів Розраховується різниця між первісною (переоціненою) вартістю нематеріальних активів і сумою накопиченої амортизації: р. 1020 = р. 1021 – р. 1022	п. 1 розд. II Порядку № 307; Методрекомедації № 1170
первісна вартість	1021	Первісна вартість об'єктів, що належать до складу нематеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації тощо) згідно зі НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». Розраховується підсумок залишку на субрахунках 1211-1216 рахунку 12 «Нематеріальні активи»	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи Порядок застосування Плану рахунків
знос	1022	Залишок субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» Розраховується підсумок залишку, на субрахунку 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	
Незавершені капітальні інвестиції	1030	Вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи. Розраховується підсумок залишків субрахунків 1311-1314 рахунку 13 «Капітальні інвестиції», передбачені на: а) будівництво, реконструкцію, модернізацію, тобто інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів; б) виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів: основних засобів за НП(С)БОДС 121; нематеріальних активів за НП(С)БОДС 122	Порядок застосування Плану рахунків; п. 1 розд. II Порядку № 307
Запаси	1050	Вартість активів, які визнано запасами згідно зі НП(С)БОДС 123 «Запаси». Розраховується підсумок залишків, які склалися на субрахунках: 1511-1518 рахунку 15 «Виробничі запаси»; 1811-1816 рахунку 18 «Інші нефінансові активи»	НП(С)БОДС 123 «Запаси» п. 1 розд. II Порядку № 307; Методрекомедації № 1170
Виробництво	1060	Вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт. Зокрема, витрат, визначених згідно НП(С)БОДС 123 за: науково-дослідними роботами; Розраховується підсумок залишків на субрахунках 1611-1613 рахунку 16 «Виробництво»	

Джерело: побудовано автором на основі [29;37].

Як видно, за статтею (1001) відображається первісна вартість об'єктів, що належать до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізовані, переоцінені, виявлених в результаті інвентаризації) відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [49].

За статтею 1021 відображається первісна вартість придбаних, безоплатно отриманих, самостійно виготовлених, модернізованих, переоцінених, виявлених в результаті інвентаризації нематеріальних активів згідно зі НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [50].

За розділом II «Фінансові активи» активу балансу (форма № 1-дс) Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради відображає інформацію про: довгострокову та поточну дебіторську заборгованість; грошові кошти, їх еквіваленти; інші фінансові активи.

Сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітнього року, відображається в балансі за статтею 1100 «Довгострокова дебіторська заборгованість» та розраховується як підсумок залишків за субрахунками: 2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди»; 2013 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість»

Сума дебіторської заборгованості, що виникає протягом звичайної діяльності і буде погашена як очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу відображається у складі поточної дебіторської заборгованості за статтями балансу: 1120 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» (субрахунок 2110); 1125 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» (субрахунок 2110); 1135 «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами» (субрахунки 2113, 2116); 1140 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального

страхування» (субрахунок 2114); 1150 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (субрахунок 2117).

До грошових коштів та їх еквівалентів відносяться готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках в національній та іноземній валюті. У балансі ці суми відображаються за статтями:

1160 «Грошові кошти та їх еквіваленти в національній валюті», 1161 «Грошові кошти та їх еквіваленти в касі», 1162 «Грошові кошти та їх еквіваленти в казначействі», 1163 «Грошові кошти та їх еквіваленти в установах банків».

1165 ««Грошові кошти та їх еквівалентів в іноземній валюті»: це підсумок залишків в іноземній валюті, відображених на субрахунках: 2212 «Готівка в іноземній валюті»; 2214 «Грошові документи в іноземній валюті»; 2311 «Поточні рахунки в банку»; 2312 «Інші поточні рахунки в банку».

Інформація про витрати майбутніх періодів відображається за розділом III «Витрати майбутніх періодів» за статтею 1200 і має відповідати залишку, відображеному у книзі «Журнал-головна» за субрахунками 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів». Мова йде про сплачені авансом орендні платежі; вартість передплати журналів, періодичних та довідкових видань тощо.

У пасиві балансу (форма № 1-дс) наводяться узагальнені показники в частині власного капіталу, фінансового результату та зобов'язань. За розділом I пасиву балансу (форма № 1-дс) «Власний капітал та фінансовий результат» відображається інформація про: внесений капітал; капітал у дооцінках; фінансовий результат; капітал у підприємствах, резерви цільове фінансування. Порядок розкриття інформації за статтями розділу 1 «Власний капітал та фінансовий результат», наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 - Порядок розкриття інформації за статтями розділу I «Власний капітал та фінансовий результат» пасиву балансу (форма № 1-дс) для Управління

Назва статті	Код рядка	Перелік інформації статті	Звірка за статтями Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Внесений капітал	1400	Відображається сума внесеного капіталу, зокрема збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, обсяг цільового фінансування на створення (придбання) об'єктів необоротних активів, безоплатного отримання, модернізації, обсяг виділених коштів з відповідного бюджету. Інформація в частині зменшення капіталу стосується операцій з вилучення об'єктів необоротних активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал. Розраховується залишок коштів на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 3) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Капітал у дооцінках	1410	Сума дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату Розраховується залишок коштів на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 4) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Фінансовий результат	1420	Фінансові результати виконання кошторису (бюджету) за звітний період та попередні звітні періоди. Розраховується залишок коштів на субрахунках: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»; 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	Із показником, наведеним у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 5) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс
Цільове фінансування	1450	Інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів). Показується залишок на субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів», зокрема причиною наявності залишку на цьому субрахунку	Із показником, наведеному у статті «Залишок на кінець року» (р. 4310 гр. 8) Звіту про власний капітал ф. № 4-дс

Джерело: побудовано автором на основі [29;37] .

Як видно, стаття 1400 «Внесений капітал» (субрахунок 5111) включає інформацію в частині вартості створених (придбаних) об'єктів необоротних активів, безоплатного отриманих, модернізованих, на суму виділених коштів з відповідного бюджету.

За статтею 1450 «Цільове фінансування» (субрахунок 5411) відображається інформація про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів) [27]

За розділом II «Зобов'язання» пасиву балансу (форма № 1-дс) наводиться інформація в частині довгострокових зобов'язань за кредитами; поточних зобов'язань у складі платежів до бюджету, розрахунків за товари, роботи, послуги, розрахунків з оплати праці, інших поточних зобов'язань. Кожній із перелічених статей відповідає відповідний код рядка: 1510 «Довгострокові зобов'язання за кредитами» (субрахунок 6013); 1540 «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету» (субрахунок 6312); 1545 «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги» (субрахунок 6211); 1560 «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (рахунок 65); 1575 «Інші поточні зобов'язання» (субрахунок 6415).

Значення показників перелічених статей мають відповідати залишки, які склалися на кінець останнього дня звітнього періоду і відображені за кредитом субрахунків рахунків класу 6 «Зобов'язання». Винятками є рахунки: 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

Статті розділу IV «Доходи майбутніх періодів» пасиву балансу (форма № 1-дс) (статті 1700) відображаються у сумі залишку зафіксованого за кредитом субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів», зокрема наводиться інформація про доходи, отримані у звітному періоді, але як включатимуться до доходів у майбутніх звітних періодах. Це стосується доходів у вигляді

одержаних: авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, тобто авансових орендних платежів; передплат газет, журналів, періодичних та довідкових видань; абонентної плати за користування засобами зв'язку тощо.

У контексті дослідження важливо проаналізувати статті звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), який складається Управлінням освіти. В ньому наводиться інформація стосовно доходів від обмінних та необмінних операцій (бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), інших доходів від обмінних операцій, інших доходів від необмінних операцій); витрати за обмінними та необмінними операціями (витрат на виконання бюджетних програм, витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), інших витрат за обмінними операціями, інших витрат за необмінними операціями.

Інформація в частині доходів наводить у розділі I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс). Нормативне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та відображення інформації у фінансовій звітності про доходи визначено в НП(С)БОДС 124 «Доходи», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати доходи поділяються на дві групи: «Доходи від обмінних операцій»; «Доходи від необмінних операцій» [47].

При відображенні інформації про доходи у фінансовій звітності слід керуватись бюджетною класифікацією, зокрема класифікацією доходів бюджету від 14.01.2011 № 11 [40].

Порядок розкриття інформації за статтями доходів від обмінних та необмінних операцій розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) наведено в табл.2.4.

Таблиця 2.4. - Порядок розкриття інформації за статтями доходів від обмінних та необмінних операцій розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

Назва статті	Код рядк	Перелік інформації статті	Нормативн о-правова база
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010	Відображається інформація про суми бюджетних асигнувань, що відповідає залишку за субрахунком 7011 «Бюджетні асигнування». До бюджетних асигнувань не включються цільове фінансування; вилучення з доходу поточного періоду у сумі поточних витрат, проведених за КЕКВ 2200 «Використання товарів і послуг». Відображається сума бюджетних асигнувань, яка списується в останній день звітного кварталу або року за Дебетом субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» та Кредитом субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	НПСБОДС 124 «Доходи» п. 2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	Відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг, як залишок субрахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Включаються доходи, а) 25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю»; б) 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності». Також до цієї суми, зараховуються доходи звітного періоду відображені на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з передплатою освітніх послуг. Враховується сума нарахованих доходів, списується в останній день звітного кварталу або року з Дебетом субрахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» та Кредитом субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	НПСБОДС 124 «Доходи» п. 2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333 Норми ККД
Інші доходи від обмінних операцій	2050	Відображається інформація про обсяги доходів за іншими обмінними операціями, які не відображені у статтях за рядками 2010-2040 враховується залишок на субрахунках 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». А саме доходи, нараховані за ККД 25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ». Також до цієї суми, зараховуються доходи звітного періоду із субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з наданням орендарю послуг оренди; як курсові різниці у разі збільшення курсу іноземної валюти. Враховується сума нарахованих доходів, які списуються в останній день звітного кварталу або року за Дебетом субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та Кредитом субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».	

Продовження таблиці 2.4

Доходи від необмінних операцій			
Інші доходи від необмінних операцій	2130	Відображається інформація про вартість безоплатно отриманих активів, робіт (послуг). Наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, які обліковуються на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями». Це стосується нарахованих у разі безоплатного надходження активів, робіт (послуг) за ККД: 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки»; 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб». Також в цій статті наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, які віднесені до ендмаумент-фонду, крім коштів, які призначені на придбання необоротних активів.	

Джерело: побудовано автором на основі [29;37].

Слід зазначити, що за статтею 2010 «Бюджетні асигнування» наводиться інформація про суми бюджетних асигнувань, які не призначені для фінансування витрат капітального характеру. Асигнування капітального характеру показуються у складі цільового фінансування (рядок 1450 Пасиву Балансу ф. № 1-дс).

На субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» обліковуються видатки за КЕКВ: 2110 «Оплата праці»; 2120 «Нарахування на оплату праці»; 2200 «Використання товарів і послуг».

За статтею 2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» відображається інформація про суми нарахованих доходів від надання послуг Управлінням освіти. До цієї статті не включаються надходження, спрямовані на видатки капітального характеру; поточні витрати за КЕКВ 2200, які пройшли через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» та вилучені з доходу поточного періоду і спрямовані на покриття витрат, включених до первісної вартості необоротних активів згідно з НПСБОДС 121, 122. Аналогічні умови відображення доходів стосуються статті 2050 «Інші доходи від обмінних операцій».

За статтею 2130 «Інші доходи від необмінних операцій», фіксується інформація про вартість безоплатно отриманих активів, робіт (послуг).

Інформація в частині витрат Управління наводиться у розділі І «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс). Питання нормативного регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку та порядок відображення інформації у фінансовій звітності про витрати наведено в НП(С)БОДС 135 «Витрати», згідно норм якого у Звіті про фінансові результати витрати поділяються на дві групи: «Витрати за обмінними операціями»; «Витрати за необмінними операціями» [48].

При відображенні інформації про витрати у фінансовій звітності керуються Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 (далі – ККД) [18]. Перелік інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями, що розкриваються у Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) (додаток Б) наведено у табл. 2.5.

Як видно за статтею 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм» відображаються витрати, проведені в процесі виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом. Важливо відстежувати, щоб сюди не були включені: витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів, за КЕКВ: 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів).

Таблиця 2.5 - Порядок розкриття інформації за статтями витрат за обмінними та необмінними операціями розділу I «Фінансовий результат діяльності» Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

Назва статті	Код рядка	Перелік інформації статті	Нормативно-правова база
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	<p>Відображаються витрати, проведені під час виконання: програм за загальним фондом; програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконуються коштом інших надходжень. Враховується залишок на субрахунках:</p> <p>а) 8011 «Витрати на оплату праці» б) 8012 «Відрахування на соціальні заходи» за КЕКВ: в) 8013 «Матеріальні витрати» за КЕКВ:</p> <p>Мова йде про залишок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року відображається проведенням дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та кредит субрахунків: 8011 «Витрати на оплату праці»; 8012 «Відрахування на соціальні заходи»; 8013 «Матеріальні витрати»; 8014 «Амортизація».</p>	<p>НП(С)БОДС 135 «Витрати» п. 17 Методичних рекомендацій № 1170 п.2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333</p>
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	<p>Відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг, відображених на субрахунках:</p> <p>а) 8111 «Витрати на оплату праці» ; б) 8112 «Відрахування на соціальні заходи»: в) 8113 «Матеріальні витрати» 8114 «Амортизація»; д) 8115 «Інші витрати».</p> <p>Залишок витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року відображається проведенням дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» кредит субрахунків: 8111 «Витрати на оплату праці»; 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; 8113 «Матеріальні витрати»; 8114 «Амортизація»; 8115 «Інші витрати».</p>	
Інші витрати за обмінними операціями	2250	<p>Відображаються витрати, які не показані у статтях за рядками 2210-2240. Сума витрат на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» списується проведенням: дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», кредит субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Також у цій статті наводиться інформація про витрати, які віднесені до ендмаумент-фонду, крім коштів, призначених на придбання необоротних активів</p>	

Продовження таблиці 2.5

Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300	Показуються обсяги витрат наданими трансфертами, відображені на субрахунках 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення» (за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії»); 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» (за виключенням витрат, які провели за КЕКВ 2720). Враховується обсяг витрат, списаних в останній день звітного кварталу або року проведенням дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та Кредитом субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».	НП(С)БОДС 135 «Витрати» п. 17 Методичних рекомендацій № 1170 . 2 розд II Порядку № 307 Інструкція №333
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображається інформація про інші витрати за необмінними операціями), наводиться сума витрат, яка обліковується на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: а) 2250 «Видатки на відрядження»; б) 2800 «Інші поточні видатки», зокрема: втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; суми знецінення (уцінки) необоротних активів; списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації. Відображається підсумок витрат, списаних в останній день кварталу або року проведенням дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та Кредитом субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».	

Джерело: побудовано автором на основі [29;37].

За статтею 2220 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати, пов'язані з наданням освітніх послуг. Сюди не включаються витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів за КЕКВ: 2210, 2240, 2260, оскільки сума цих витрат відображають у складі незавершених капітальних інвестицій за рядком 1030 Активу Балансу ф. № 1-дс.

Окремо слід звернути увагу на статті витрат за необмінними операціями. Так за статтею 2300 «Трансферти» відображаються витрати за наданими трансфертами, за КЕКВ: 2600 «Поточні трансферти»; 2700 «Соціальне забезпечення», 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії», які обліковуються на субрахунку 8011 «Витрати на оплату праці» і уключаються до статті витрат за обмінними операціями «Витрати на виконання бюджетних програм».

За статтею 2310 «Інші витрати за необмінними операціями» відображаються суми інших витрат за необмінними операціями за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки». У цій статті показуються втрати від списаної дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, цю заборгованість списують за дебетом субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Основним показником Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) є показник профіциту/дефіциту за звітний період, який розраховується як різниця між доходами та витратами та відображається за рядком 2390.

Важливу інформацію несе також Звіт про рух грошових коштів (Додаток В), який подається за річний період.

До звіту включено три розділи, у яких фіксується інформація про рух грошових коштів за такими напрямками діяльності:

- в результаті операційної діяльності;
- в результаті інвестиційної діяльності;
- в результаті фінансової діяльності.

Додатково в звіті наводяться дані про рух грошових коштів, які отримані від фону соціального страхування на виплату матеріального забезпечення застрахованим особам за листами тимчасової непрацевдатності тощо. Надходження за такими коштами відображаються в першому розділі за кодом рядка 3090, відповідно витрати - за кодом рядка 3180.

Оскільки Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради є державною установою та фінансується за рахунок коштів державного бюджету, за загальним фондом відсутні такі показники, як залишок коштів на початок та на кінець періоду. Така інформація можлива лише стосовно коштів спеціального фонду, які надходять як плата за послуги.

У Звіті про власний капітал (Додаток Г) наводяться залишки на початок та кінець року, а також інформація щодо змін у власному капіталі протягом звітного року. Це може бути інформація не тільки щодо придбання і вилучення активів, а й до прикладу змін пов'язаних зі змінами в обліковій політиці, виправленні помилок минулих періодів, дооцінки чи уцінки активів.

Суму відповідності порівняння показників звіту про власний капітал з показниками інших форм фінансової звітності наведено у табл. 2.6.

Якщо в статті Балансу «Внесений капітал» (код рядка 1400) відображається загальна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на початок та кінець звітного періоду, то в одноіменній графі Звіту про власний капітал наводиться інформація щодо конкретних дій, що вплинули на відповідні зміни протягом року.

Таблиця 2.6 - Схема порівняння показників Звіту про власний капітал

Рядок звіту	Форми і графи для звіряння показників
Рядок 4000, графи 3 - 8	Форма № 1-дс рядки 1400-1450, графа 3, відповідно (з урахуванням вписуваних граф)
Рядок 4090, графи 3 - 8	Форма № 1-дс (на 31 грудня звітного року), рядки 1400 - 1450, графа 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням вписуваних рядків)
Рядок 4200, графа 5	Форма № 2-дс, рядок 2390, графа 3
Рядок 4310, графи 3-9	Форма № 1-дс, рядки 1400 - 1495, графа 4 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків)
Рядок 4310, графи 3-9	Форма № 4-дс, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300, графи 3 - 10 відповідно (з урахуванням вписуваних граф)

Джерело: побудовано автором на основі [29].

Також у балансі наводиться зі Звіту про фінансові результати, а саме вказується профіцит чи дефіцит за звітний період.

Також до складу річної фінансової звітності включаються Примітки до фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977 [56]

Примітки до фінансової звітності деталізують інформацію в частині всіх проведених фінансово-господарських операцій, а також її зміну протягом року за всіма субрахунками суб'єкта державного сектору.

По суті у примітках має детально розкриватись детальна інформація за статтями, які наведено у перших двох формах фінансової звітності, як це видно на рис. 2.1.

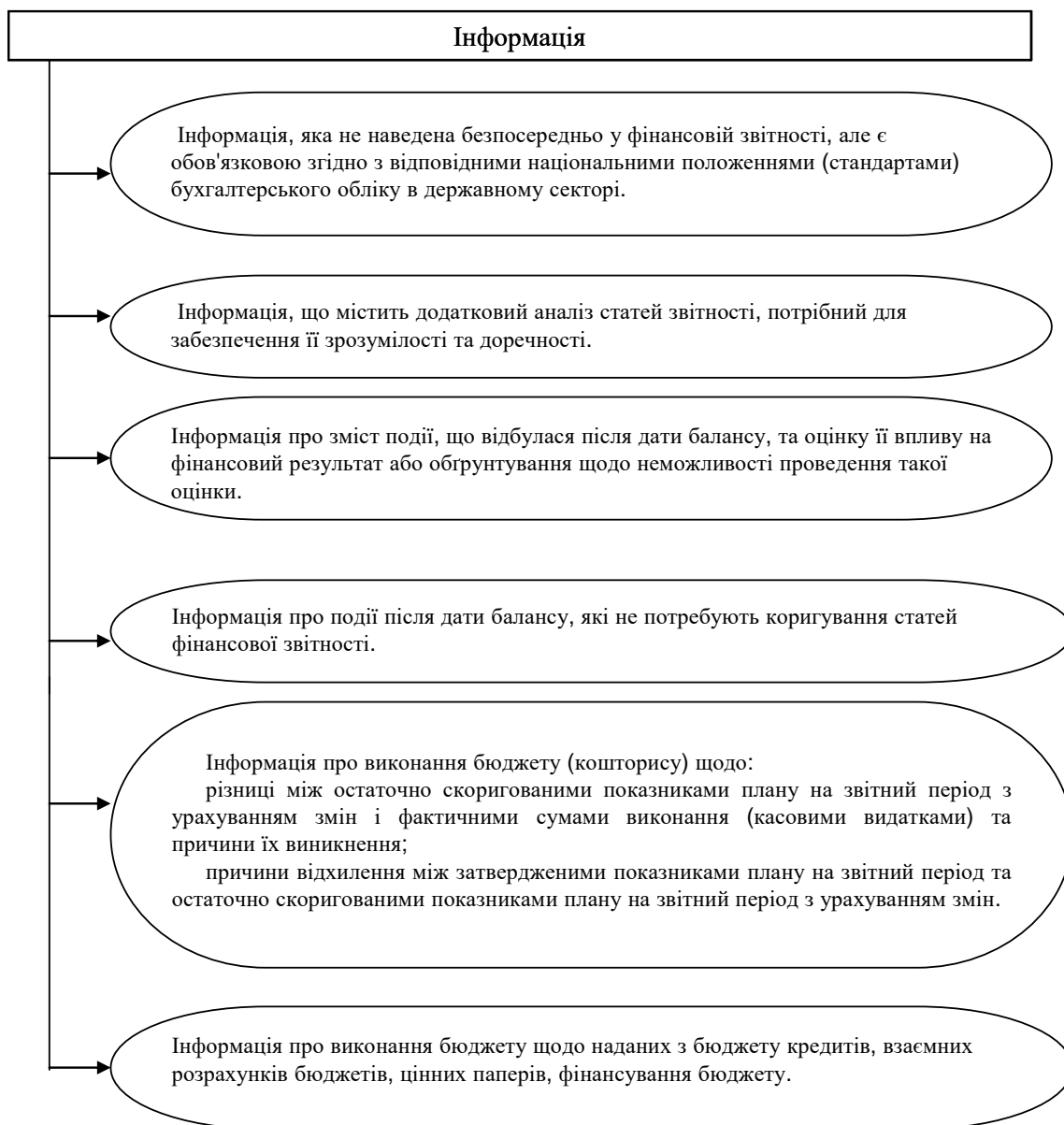


Рисунок. 2.1. Інформація, яка наводиться у примітках до фінансової звітності

Джерело: побудовано автором на основі [56]

Примітки до фінансової звітності включають такі розділи:

- I. Основні засоби;
- II. Нематеріальні активи;
- III. Капітальні інвестиції;
- IV. Виробничі запаси;
- V. Фінансові інвестиції;
- VI. Зобов'язання;
- VII. Дебіторська заборгованість;

- VIII. Доходи та витрати;
 IX. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей;
 X. Будівельні контракти;
 XI. Біологічні активи;
 XII. Розшифровка позабалансових рахунків.

Порівняння показників Приміток з показниками інших форм звітності наведено у табл.2.7.

Таблиця 2.7. - Порівняння показників Приміток до фінансової звітності з іншими формами фінансової звітності

Рядок звіту	Форми і графи для звіряння показників
Рядок 010, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядки 1011 і 1012 графа 3
Рядок 010, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1011 і 1012 графа 4
Рядок 180, графи 3 і 4	Форма № 1-дс, рядки 1001 плюс 1011 і рядки 1002 плюс 1012 графа 3 відповідно
Рядок 180, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1001 плюс 1011 і рядки 1002 плюс 1012 графа 4 відповідно
Сума рядків 020-170, графи 3 і 15	Форма № 1-дс, рядок 1001, графи 3 і 4
Рядок 260, графи 3 і 4	Рядок 260, графи 3 і 4 Форма № 1-дс, рядки 1021 1022 графа 3
Рядок 260, графи 15 і 16	Форма № 1-дс, рядки 1021 і 1022 графа 4
Рядок 350, графа 3	Форма № 1-дс, рядок 1030, графа
Рядок 350, графа 5	Форма № 1-дс, рядок 1030, графа 4
Рядок 500, графа 6	Форма № 1-дс, рядок 1050 плюс рядок 1060 графа 4
Рядок 580, графа 6	Форма № 1-дс, рядок 1155, графа 4
Рядок 600, графа 4	Форма № 1-дс, сума рядків 1500-1520, графа 4
Рядок 660, графа 3	Форма № 1-дс, сума рядків 1120-1150, графа 4
Рядок 1140, графа 3 мінус графа 4 плюс графа 12	Форма № 1-дс, рядок 1040, графа 3
Рядок 1150, графа 3 плюс графа 12	Форма № 1-дс рядок 1090 графа 3
Рядок 1150 графа 10 плюс графа 16	Форма № 1-дс рядок 1090 графа 4

Джерело: побудовано автором на основі [29]

Робота з підготовки до складання фінансової звітності, яка розпочинається з обробки даних бухгалтерського обліку, які відображались протягом звітного періоду в регістрах бухгалтерського та аналітичного обліку поділяється на кілька етапів.

На першому проводиться узагальнення показників бухгалтерського обліку та підбиття підсумків всіх фінансово-господарських операцій, здійснених суб'єктами державного сектору, зміст яких відображено на рахунках бухгалтерського обліку протягом періоду за який подається звіт.

На другому етапі дані про фінансово-господарські операції заносяться до меморіальних ордерів та проводиться закриття рахунків доходів та витрат. Ці дії потрібні для визначення фінансового результату за звітний період. За обліковою процедурою складається меморіальний ордер № 17, в якому відображаються проведення за субрахунками доходів (7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511) та витрат (8011, 8111, 8012, 8112, 8013, 8113, 8014, 8114, 8115, 8211, 8212, 8311, 8411, 8511) на субрахунок 5511.

Фінансова звітність подається за всіма формами, відповідно до періодичності. За відсутності показників в графах проставляються прочерки. Суми в такій звітності проставляються без копійок за правилами заокруглення.

Дані фінансової звітності не розмежовуються на показники загального та спеціального фондів, а наводяться загальною сумою.

Відповідно до Порядку № 307 звіт подається контролюючим органам за загальними графіками подачі звітності, в період визначений такими органами для всіх розпорядників та одержувачів коштів. Обсяг звітів визначається відповідно до звітного періоду.

Для суб'єктів державного сектору, які знаходяться на стадії ліквідації або перестають працювати з тих чи інших причин законодавчо закріплено інші вимоги. Такі установи подають звіти в річному обсязі, незалежно від звітного періоду. У цьому випадку графа «залишок на кінець звітного періоду» не заповнюється.

У разі зміни головного розпорядника коштів, або іншого суб'єкта під відомством якого знаходилась установа законодавством закріплено такі вимоги для подання звітності: органам, з-під відомства якого вилучається установа подається ліквідаційна звітність, а установою, під відомство якої переходить така установа подається звітність як для новоствореного суб'єкта.

Аналіз порядку складання та подання фінансової звітності вказує на позитивні зміни вітчизняного законодавства великою мірою пов'язані з реформуванням бухгалтерського обліку. Передовсім це підвищує доступність та зрозумілість інформації для ширшого кола її користувачів.

2.2. Бюджетна звітність установ державного сектору

Питання складання бюджетної звітності регулюються Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування від 24.01.2012 № 44 (далі-Порядок № 44). Порядок визначає форми, які необхідно подати до органів Державної казначейської служби тільки, які складаються Управлінням. Обов'язково до звіту додають супровідний лист [39].

Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради подає бюджетну звітність у формах, наведених у табл. 2.8

При складанні бюджетної звітності за формами: № 2 – Звіт про надходження та використання коштів загального фонду; № 4 – Звіт про надходження і використання коштів спеціального фонду; та № 7 – Звіт про заборгованість за бюджетними коштами, обов'язково потрібно вказувати номер, вид бюджету (державний або місцевий бюджет), коди класифікації видатків та кредитування бюджету, їх назви.

Таблиця 2.8. - Форми бюджетної звітності, які подаються Управлінням освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради

Форма звіту	Періодичність	Орган, якому подається звітність
Бюджетна звітність		
Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д.2м)	Квартальна, річна	Органи Державної казначейської служби; головний розпорядник коштів Міністерство освіти і науки України (після візування органів ДКСУ).
Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1 д, 4-1м)	Квартальна, річна	
Пояснювальна записка	Квартальна, річна	
Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках	Річна	
Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України	Річна	
Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків	Річна	

Джерело: побудовано автором на основі [39]

Якщо подається місячна бюджетна звітність за формою № 7, додатково зазначається фонд (загальний чи спеціальний) бюджету, за яким складено відповідний звіт.

У графах бюджетної звітності наводиться така інформація:

- ✓ Затверджено на звітний рік – кошторисні призначення, затверджені на звітний рік;
- ✓ Затверджено на звітний період – кошторисні призначення на період, за який подається звіт (I – III квартали звітного періоду);
- ✓ Надійшло коштів за звітний період (рік) – обсяг грошових коштів, які поступили на реєстраційний рахунок Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради за звітний період;
- ✓ Касові за звітний період – сума перерахованих грошових коштів із реєстраційного рахунку;
- ✓ Залишок на кінець звітного періоду – сума грошових коштів на реєстраційному рахунку, на які було взято фінансові зобов'язання, але які не було перераховано з реєстраційного рахунка в звітному періоді.

Для формування показників бюджетної звітності інформація береться з таких джерел:

- ❖ Документів, якими встановлено кошторисні призначення установи на відповідний рік, з урахуванням змін та помісячний план асигнувань – по загальному фонду. По спеціальному фонду – зведення показників спеціального фонду;
- ❖ Банківських виписок про надходження та витрачання коштів на реєстраційних та спеціальних-реєстраційних рахунках;
- ❖ Книги аналітичного обліку отриманих асигнувань та книга аналітичного обліку касових видатків;
- ❖ Даних меморіальних ордерів та книги «Журнал-головна» за формами, затвердженими в законодавчому порядку.

Необхідно відмітити, що звітність про надходження та використання коштів спеціального фонду кошторису бюджетної установи фонду комбінована: у ній відображаються як інтервальні показники діяльності установи (суми надходжень, касових та фактичних видатків), так і моментні

показники на певну дату - залишок коштів, кошторисні призначення та має наступну структуру:

- показники затвердженого кошторису за спеціальним фондом на звітну дату з урахуванням змін на звітний період ;
- показники залишків на початок та кінець звітного періоду , отриманих та перерахованих за звітний період ;
- показники нарахованих доходів спеціального фонду бюджетною установою за звітний період ;
- показники отриманих коштів спеціального фонду бюджетною установою за звітний період ;
- показники касових та фактичних видатків за спеціальним фондом кошторису бюджетної установи за звітний період (рік) [69].

Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради, відповідно до законодавства має право отримувати плату за послуги, які воно надає згідно з основною діяльністю. З огляду на це, до пакету бюджетної звітності крім звіту про використання коштів за формою № 2 д, подається звіт за формою № 4-1 д.

Алгоритм заповнення звіту не відрізняється від заповнення звіту, складеного за загальним фондом. Втім, додатково вказуються графи, де проставляються суми надходжень грошових коштів на спеціальний-реєстраційний рахунок та залишок на кінець звітного періоду.

За наявності кредиторської або дебіторської заборгованості Управлінням освіти подається звіт за формою № 7 д. Алгоритм заповнення звіту наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9 - Алгоритм заповнення звіту № 7 - Звіт про заборгованість за бюджетними коштами

Графа	Коментар
Графа 4	наводиться сума дебіторської заборгованості, що відповідає даним графи «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього» річної бюджетної звітності за формою за попередній звітний рік;

Продовження таблиці 2.9

Графа 5	відображається сума дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки;
Графа 6	із загальної суми дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості з простроченим терміном, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату;
Графа 7	наводиться сума дебіторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку
Графа 8	наводиться сума кредиторської заборгованості, що відповідає даним графи «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього» річної бюджетної звітності за попередній звітний період
Графа 9	відображається сума кредиторської заборгованості, що виникла на звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках
Графа 10	із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої прострочено, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги;
Графа 11	із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої не настав;
Графа 12	наводиться сума кредиторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку.
Графа 13	відображаються суми бюджетних фінансових зобов'язань, які зареєстровані протягом звітного періоду в органі Казначейства та залишились не оплаченими на кінець звітного періоду.

Джерело: побудовано автором на основі [39]

Дані по всіх формах бюджетній звітності наводяться в гривнях з копійками.

Обов'язково до пакету квартальної або річної звітності додається Пояснювальна записка.

У Пояснювальній записці зазначаються та описуються:

- динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої, за розрахунками з бюджетом на звітну дату порівняно із заборгованістю на початок звітного року та причини її збільшення або зменшення;
- причини виникнення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, зазначеної у рядках «Інше». Довідки про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення та довідки про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- причини наявності простроченої кредиторської заборгованості за кодами економічної класифікації видатків 2110, 2270;
- причини наявності кредиторської заборгованості за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства, зазначеної у Довідці про дебіторську та кредиторську заборгованість, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та підстави для її зменшення (списання у зв'язку із закінченням строку позовної давності, за рішенням суду тощо) (у річній бюджетній звітності);
- причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України, законом про

Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет, та вжиті заходи;

- інформація про дебіторську та кредиторську заборгованість за бюджетними програмами, бюджетні призначення за якими законом про Державний бюджет України на звітний рік не затверджувались, відомості щодо відображення цієї заборгованості за бюджетними програмами звітного року та причини, з яких це відображення не проведене;
- інформація про загальні суми відкритих асигнувань, касових видатків та наданих кредитів, невикористаних відкритих асигнувань, причини невикористання відкритих асигнувань;
- дата та місце складання протоколу про порушення бюджетного законодавства, складеного органами Казначейства, та порушення бюджетного законодавства, що стало підставою для складання такого протоколу;
- у зведеній бюджетній звітності наводиться інформація про ліквідовані, приєднані, створені структурні одиниці;
- розшифровка поточних рахунків, підстави їх наявності в установах банків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів;
- інформація про стан рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- інше (пояснення причин відхилення показників «на початок звітного року» квартальної бюджетної звітності від аналогічних показників «на кінець звітного (періоду) року» річної бюджетної звітності за минулий рік, інформація про повноту включення до зведеної бюджетної звітності показників бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що включені до мережі, у тому числі такі, що знаходяться на тимчасово окупованій

території та на території проведення антитерористичної операції тощо).

Всі інші форми бюджетної звітності відповідно до Порядку 44 заповнюються за наявності інформації для наведення показників.

На відміну від інших фінансових документів, бюджетна звітність візується лише керівником установи та головним бухгалтером, або особою, на яку покладено виконання таких функцій, без проставлення печатки установи. За відсутності підписів таких осіб бюджетна звітність є недійсною і не береться до розгляду органами Казначейської служби.

Протягом останніх років проводиться активна робота щодо впровадження системи електронного подання звітності з використанням електронного цифрового підпису.

Досліджуючи порядок формування бюджетної звітності варто звернути увагу на таке: на відміну від інформації фінансових звітів, інформація, бюджетних звітів містить дані про планування кошторису та його виконання. Для відображення такої інформації, розпорядники бюджетних коштів наводять дані про касові видатки, які повністю відображаються в бюджетній звітності. Беручи до уваги, що Джерело: побудовано автором на основі м даних для відображення фінансових результатів економічної діяльності розпорядників бюджетних коштів з реалізації бюджетних програм, включаючи інформацію про фактичні витрати є показники фінансової звітності отриманої методом нарахування, то слід наголосити для керівництва установи такі показники є достовірнішими, ніж показники, бюджетної звітності.

2.3. Бюджетне планування і інформація звітності у системі аудиту ефективного використання бюджетних коштів

Планування та формування державного та місцевих бюджету проводиться на основі програмно-цільового методу (далі - ПЦМ). Щодо місцевих бюджетів, то запровадження ПЦМ визнано однією із стратегічних цілей держави.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу (рис.2.2).

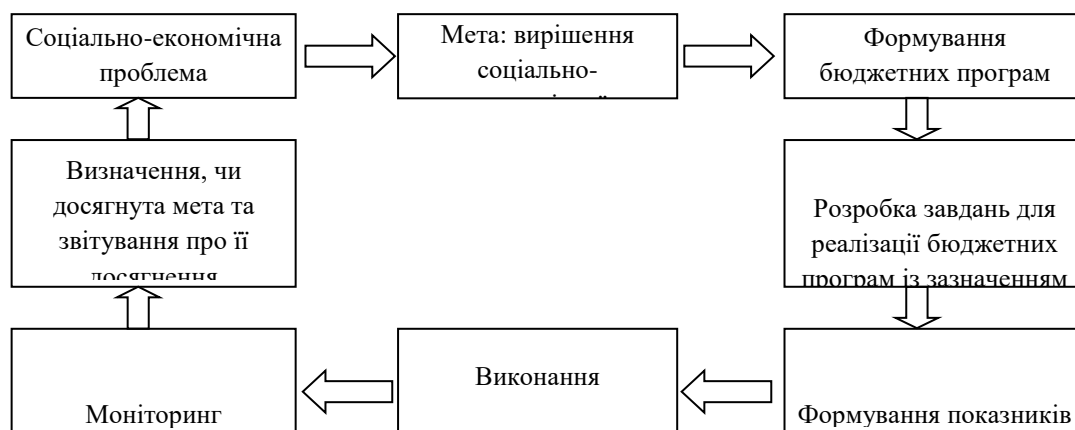


Рисунок 2.2. - Модель бюджетного процесу за ПЦМ

Джерело: побудовано автором на основі [5]

Мета запровадження ПЦМ визначена розпорядженням Кабінету міністрів України від 14.09.2002 року № 538-р «Про схвалення концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» [59]. Вона полягає у встановленні безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Згідно Концепції запровадження ПЦМ у бюджетному процесі спрямоване на:

- забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;

- забезпечення за результатами виконання бюджету здійснення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань, а також проведення аналізу причин неефективного виконання бюджетних програм;

- упорядкування організації діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування і виконання бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником бюджетних коштів відповідальними виконавцями бюджетних програм;

- посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;

- підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів.

Формування державного бюджету та місцевих бюджетів проводиться на основі ПЦМ.

В українській практиці поняття «програма» має низку спеціальних тлумачень, на основі яких доцільно провести загальну класифікацію програм:

- програми економічного та соціального розвитку України є доку- ментом, що визначають цілі та пріоритети соціально-економічного розвитку й описують засоби і шляхи їх досягнення. Ці програми є однорічними, їх формування регламентоване законодавчо:

- програми діяльності Уряду – сукупність основних цілей та завдань, які уряд має вирішити в коротко- та середньостроковій перспективі;

- державні цільові програми – комплекс взаємопов'язаних завдань та заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць [42];

- місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку
- комплекс цілей та завдань, показників соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці, запланованих заходів для їх досягнення і реалізації [41].

Зокрема, у ст. 2 Бюджетного кодексу України визначено: «Бюджетна програма – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [5].

Бюджетні програми слід відрізняти від інших програм. Розглянемо ієрархічний зв'язок прогнозних і програмних документів економічного й соціального розвитку та бюджетних програм (рис.2.3)



Рисунок 2.3. - Ієрархічний зв'язок стратегічних документів економічного і соціального розвитку та бюджетних програм

Джерело: побудовано автором на основі [4]

Період, на який розробляється цільова програма, залежить від специфіки поставлених завдань.

Процес опрацювання та виконання бюджетної програми можна умовно поділити на чотири етапи: планування, затвердження, виконання та аналіз виконання програми. Аналіз виконання програми включає моніторинг та оцінку.

Бюджетні програми затверджуються щорічно лише в межах наявного бюджету. Крім того, відповідно до статті 21 Бюджетного кодексу України, виконавчі органи Ради міністрів АРК, місцеві державні адміністрації та відповідні місцеві ради складають і схвалюють прогнози місцевих бюджетів на наступні за плановим два бюджетні періоди. Якщо головний розпорядник бюджетних коштів є виконавцем конкретної цільової програми, він повинен забезпечити виконання завдань, визначених цією цільовою програмою, у межах відповідної бюджетної програми.

Основою для складання та організації виконання бюджетного плану є визначення головної мети діяльності установи, що є необхідним критерієм для уникнення дублювання діяльності декількох установ головного розпорядника бюджетних коштів.

Бюджетний план складається з частин (варіантів) і має такі елементи:

- мета бюджетної програми;
- назва бюджетної програми;
- завдання бюджетної програми (одне або більше для кожної програми);
- результативні показники виконання бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності, якості) [43]

Ці показники є важливим інструментом механізму планування та виконання програмно-цільового методу і, більше того, його головною особливістю. За своїм місцем у системі управління місцевими бюджетами

вони уособлюють елементи результативності програмно-цільового методу і є своєрідним загальним індикатором успішності виконання програм. Для дотримання принципу повної вимірності бюджетних програм результативні показники мають бути вимірними та підлягати кількісній оцінці.

Для дотримання принципу цілісності програми, результативні показники повинні відповідати цілям і завданням, що виконуються в рамках програми. Водночас, оскільки показники ефективності є системними інструментами, вони не повинні вимірювати ефективність окремих заходів або акцентувати увагу на результатах короткострокової діяльності.

Відповідно до постатейного (традиційного) підходу, кожна витрата характеризується лише її грошовим еквівалентом, тоді як програмно-цільовий підхід має дві характеристики: грошовий та якісний еквіваленти, як показано в табл. 2.10.

Таблиця 2.10 - Еквіваленти вимірювання бюджетних програм

Категорія	Одиниця вимірювання
Бюджетна програма	<i>Тис. грн.</i>
Завдання бюджетної програми	<i>Тис. грн.</i>
Результативний показник 1	<i>Одиниць</i>
Результативний показник 2	<i>%</i>
Результативний показник 3	<i>Грн. / споживача</i>
Результативний показник	<i>.....</i>

Джерело: побудовано автором на основі [58]

При встановленні показника результативності, важливо розуміти, що за умови відсутності об'єктивних, чітко вимірюваних даних про його виконання програма може вважатися невиконаною в тій частині, яка характеризується зазначеним показником.

Для того, щоб ясно уявити значення результативних показників, сформулюємо їх функції у процесі управління місцевими бюджетами:

- звітна функція: індикація рівня результативності використання бюджетних коштів;

- моніторингова функція: порівняння результатів виконання програми у динаміці;
- аналітична функція: аналіз виконання програми в розрізі бюджетних періодів та в розрізі територіально окремих виконавців;
- управлінська функція: окреслення змін, які відбуваються у групі споживачів бюджетних послуг, у проблематиці, у ході виконання програми;
- демократизаційна функція: оприлюднення показників результативності забезпечує прозорість та відкритість механізмів бюджетної політики, полегшує доступ громадськості до інформації щодо бюджетних витрат.

На території Обухівської міської ради реалізацію державної політики в галузі освіти, організацію та надання освітніх послуг здійснює Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради.

Відповідно до положень частини 1 статті 22 Бюджетного кодексу України від 08 липня 2010 року № 2456-УІ (зі змінами) (далі - Бюджетний кодекс України) за обсягом наданих прав Управління освіти є розпорядником бюджетних коштів [5].

На сьогодні мережа Управління освіти для якісного забезпечення права громадян України на здобуття різних рівнів освіти та максимального задоволення їх освітніх потреб є такою: всього 20 закладів освіти:

- мережа закладів загальної середньої освіти налічує 8 закладів;
- мережа закладів дошкільної освіти налічує 8 закладів;
- мережа закладів позашкільної освіти налічує 4 заклади.

Управління освіти забезпечує у межах своїх повноважень захист прав і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у галузі освіти на території Обухівської міської ради.

Основним завданням Управління освіти є:

- реалізація державної політики у сфері освіти, наукової, науково-технічної, інноваційної діяльності, трансферу технологій, інтелектуальної власності;
- забезпечення розвитку системи освіти з метою формування гармонійно

розвиненої, соціально активної творчої особистості;

- визначення потреби в закладах освіти та подання пропозицій щодо удосконалення їх мережі відповідно до соціально-економічних і культурно-освітніх потреб за наявності необхідної матеріально-технічної, науково-методичної бази, педагогічних кадрів;

- створення умов для здобуття громадянами повної загальної середньої освіти відповідно до потреб особистості та її індивідуальних здібностей і можливостей, реалізації їх права відповідно до законів України на здобуття вищої освіти.

На даний момент в Управлінні освіти затверджені такі бюджетні програми:

КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами»;

КПКВК 0611010 «Надання дошкільної освіти».

КПКВК 0611090 Надання позашкільної освіти закладами позашкільної освіти, заходи із позашкільної роботи із дітьми

КПКВК 061115 Методичне забезпечення діяльності закладів освіти

КПКВК 0611161 Забезпечення діяльності інших закладів у сфері освіти

КПКВК 0611162 Інші програми та заходи у сфері освіти

КПКВК 0611170 Забезпечення діяльності інклюзивно-ресурсних центрів

КПКВК 0613140 Оздоровлення та відпочинок дітей (крім заходів з оздоровлення дітей, що здійснюються за рахунок коштів на оздоровлення громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи).

Головним органом, відповідальним за управління рухом коштів за бюджетною програмою, є Рахункова палата України, завданням якої є організація та контроль за своєчасним виконанням видаткової частини державного бюджету. Рахункова палата здійснює контрольні-аналітичні процедури в рамках попереднього, поточного та наступного контролю за виконанням бюджетної програми державної допомоги. Таким чином,

попередній контроль здійснюється на етапі формування плану бюджетної підтримки, поточний контроль - під час виконання плану, а пост-контроль - після надання адміністратором звіту про виконання плану.

Аудити проводяться не лише на завершальному етапі, але й на підготовчому та ключовому етапах. Завдання контролю на кожному етапі відрізняються. Так, на підготовчому етапі перевіряється документація, що обґрунтовує потребу в бюджетних коштах на виконання конкретної бюджетної програми та своєчасність їх розподілу.

Адже якщо бюджетні асигнування не виділені вчасно, бюджетні кошти стають непридатними для використання, що призводить до повернення бюджетних коштів до державного бюджету. Метою контролю на основному етапі є перевірка своєчасності та повноти бухгалтерських записів і комерційних операцій, здійснених для виконання програми бюджетної підтримки. Аудит також охоплює операції з постачальниками та банками, а також рух оборотних і необоротних активів, придбаних за бюджетні кошти. На цьому етапі важливо перевірити законність отримання коштів державної допомоги. Важливо класифікувати бюджетні видатки за напрямками надання - дотації, субсидії та капітальні трансфери, що має свої особливості відображення в обліку [15].

На етапі звітування про виконання бюджетної програми здійснюється оцінка результативних показників програми підтримки, а також управління цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Паспорти бюджетних програм використовуються для моніторингу, оцінки та контролю ефективності бюджетних програм і цільового використання бюджетних коштів. Передбачено, що одним із напрямів аналізу виконання бюджетної програми є визначення відповідності результативних показників поставленим завданням.

Результативні показники поділяють на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості (табл. 2.4)

Таблиця 2.4 - Результативні показники виконання бюджетних програм у сфері освіти

Назва показника	Ознака одиниці вимірювання
Показник затрат	Одиниця вимірювання завжди подається в абсолютному вираженні – шт. од., од., м. кв., м.куб.
Показник продукту	Одиниця вимірювання завжди подається в абсолютному вираженні – ос., учнів, м.куб., м. кв., ліжко-днів
Показник ефективності	Одиниця вимірювання завжди подається в відносних величинах – грн. /л-день, шт. од. вчителів / 1 учня (навантаження), грн / м. кв. ремонту
Показник якості	Одиниця вимірювання завжди подається в відносних величинах – % зниження захворюваності, темп зростання показника порівняно з іншим періодом

Джерело: побудовано автором на основі [43]

Показники затрат – це показники, що визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми.

Показники продукту використовуються для оцінки досягнення поставленої мети. Показниками продукту є, зокрема, обсяг виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт на виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами) тощо.

Показники якості є сукупністю властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (виробленні товарів, виконанні робіт) споживачам зарахунок коштів бюджетної програми.

Показники ефективності залежно від завдань, виконання яких забезпечує реалізацію бюджетної програми, можуть визначатись як:

- витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність);

- відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність);
- досягнення визначеного результату (результативність).

Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608 [43].

Відповідно до положень наказу оцінка ефективності бюджетних програм:

- передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів;
- здійснюється за усіма бюджетними програмами, крім бюджетних програм, за якими не складаються паспорти бюджетних програм;
- проводиться на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів, звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

Крім Методичних рекомендацій, описаних вище, враховуючи те, що на рівні місцевих бюджетів одна програма може виконуватися різними розпорядниками коштів, Мінфіном розроблено Методику здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів (надіслано місцевим фінансовим органам листом Мінфіну від 19.09.2013 № 31-05110-14-5/27486). Така методика дає можливість співставити ефективність використання коштів різними розпорядниками за однією бюджетною програмою [28].

При цьому, аналіз бюджетної програми базується на основі середніх індексів виконання результативних показників бюджетної програми. Для їх розрахунку використовуються показники ефективності та якості (разом по загальному та спеціальному фондах), що характеризують виконання бюджетної програми.

Таким чином, можна узагальнити переваги застосування ПЦМ при складанні, виконанні бюджетних програм та оцінки ефективності використання бюджетних коштів:

- встановлення системи планування та виконання бюджету, орієнтованої не на утримання бюджетних установ, а на досягнення стратегічних цілей у найбільш ефективніший спосіб;
- забезпечення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання;
- забезпечення можливості відстежити ефективність і результативність використання бюджетних коштів шляхом врахування інформації, що міститься у бюджетних запитах, паспортах бюджетних програм, звітах про їх виконання;
- наявність об'єктивної, прозорої інформації для прийняття виважених управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.

3.1. Можливості аналізу у формуванні інформаційної бази аудиту ефективності .

Інформаційне забезпечення аудиту ефективності слід розглядати як єдність систем планування, нормування обліку, аналізу та нормативно-правового регулювання, взаємодіючих та поєднаних через інформаційні потоки в процесі формування та передачі оперативної та якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень у системі управління бюджетними ресурсами. Основу інформаційної системи підприємств, установ, організацій складають потоки облікової (бухгалтерської та управлінської) інформації. Враховуючи, що реалізація процедур аудиту ефективності є складним і трудомістким процесом обробки економічної інформації, виникає питання вибору необхідної та достатньої інформації для вирішення завдань аудиту. Мова йде про обґрунтування саме величини (параметрів) інформаційних потоків для здійснення процедур аудиту.

У загальному розумінні параметризація – елемент системного аналізу об'єкта (процесу), сутність якого полягає у виокремленні суттєвих факторів впливу, їх опису та кількісній або якісній оцінці отриманих параметрів зв'язку. Як правило, параметризація не може бути виконана на основі конкретно визначених процедур і багато в чому базується на досвіді та інтуїції дослідника. Досить часто для створення повноцінної моделі доводиться замінювати й уточнювати перелік діючих параметрів, а також постійно коригувати їх оцінки. До того ж, по мірі розвитку досліджуваного процесу одні параметри можуть втрачати свою вагу, а інші – навпаки, набувати [24].

Процес параметризації, переважно, є тривалим і безперервним. Параметризація інформаційно-аналітичних потоків для цілей аудиту ефективності проводиться на основі всієї наявної інформації, яка прямо чи

опосередковано характеризує об'єкт аудиторської перевірки та учасників процесу. Оскільки, як було зазначено вище, параметризація являє собою динамічний процес, то визначаються типові параметри та потоки інформації, важливі, необхідні та достатні для пошуку аргументів щодо забезпечення отримання достатньої кількості необхідних аудиторських доказів.

Під параметризацією інформаційних потоків мають на увазі визначення основних якісних характеристик, вихідних даних та вимог до облікової інформації та її трансформацію в інформаційний потік. Для аудиту важливим є кількість потоків, їх інтенсивність та структура, які визначаються індивідуальними особливостями функціонування підприємства, установи, організації та їх галузевою приналежністю. Для досягнення основної мети аудиту ефективності – формування об'єктивної думки про достовірність бухгалтерської та бюджетної звітності – аудитор повинен забезпечити отримання достатньої кількості необхідних аудиторських доказів, які мають бути параметризовані та відображені в інформаційних потоках. Для проведення аудиту ефективності інформаційні потоки фінансового обліку повинні характеризуватися такими вимогами:

- виникнення – відображені в обліку господарські операції та події фактично мали місце і відносяться до діяльності суб'єкта аудиту;
- повнота – всі господарські операції та події, які повинні бути відображені в обліку, були відображені;
- точність – суми та інші дані, пов'язані з відображенням в обліку господарських операцій та подій, були відображені належним чином;
- віднесення до відповідного періоду – господарські операції та події були відображені у відповідному обліковому періоді;
- класифікація – господарські операції та події були відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- існування – відображені в обліку активи, зобов'язання і капітал фактично існують;

- права і зобов'язання – суб'єкт аудиту володіє правами або контролює права на відображені активи, а відображені зобов'язання є дійсними зобов'язаннями суб'єкта аудиту;
- оцінка і розподіл – активи, зобов'язання і капітал включені у фінансову звітність у відповідних сумах, і будь-які результуючі оцінки та коригування за розподілом вартості відображені правильно;
- зрозумілість – фінансова інформація представлена і описана правильно, а факти та події відображені у зрозумілій формі.

Інформаційне забезпечення аудиту ефективності слід розглядати як єдність систем планування, обліку, аналізу та регулювання, які взаємодіють і поєднуються за допомогою інформаційних потоків у процесі формування та передачі оперативної та якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності управлінських рішень у системі управління бюджетними ресурсами. Основу інформаційної системи підприємства, установи чи організації складають облікові (обліково-контрольні) інформаційні потоки. Здійснення процедур аудиту ефективності є складним і трудомістким процесом обробки економічної інформації, що робить проблематичним відбір необхідної та достатньої інформації для вирішення аудиторського завдання. Для цього необхідно продемонструвати значення (параметри) інформаційних потоків для виконання аудиторських процедур.

У загальному розумінні параметризація - це елемент системного аналізу об'єкта (процесу), суть якого полягає у виявленні ключових факторів впливу, їх описі та кількісному або якісному визначенні параметрів результуючого зв'язку. Як правило, параметризація не може ґрунтуватися на спеціально визначених процедурах і значною мірою базується на досвіді та інтуїції дослідника. У багатьох випадках для створення повноцінної моделі необхідно замінити або уточнити наявний перелік параметрів і постійно коригувати їхні оцінки. Крім того, з розвитком досліджуваного процесу деякі ваги параметрів втрачаються, а інші збільшуються [66].

Процес параметризації, як правило, є довготривалим і безперервним. Параметризація інформаційно-аналітичних потоків для цілей аудиту ефективності здійснюється на основі всієї наявної інформації, яка прямо чи опосередковано характеризує об'єкт аудиту та учасників процесу. Як зазначалося вище, параметризація є динамічним процесом і тому важлива для пошуку аргументів, що забезпечують отримання необхідної та достатньої кількості аудиторських доказів, а також для визначення необхідних і достатніх типових параметрів та інформаційних потоків.

Параметризація інформаційних потоків означає визначення основних якісних характеристик, вихідних даних і вимог до облікової інформації та перетворення їх в інформаційні потоки. Кількість потоків, їх інтенсивність та структура є важливими для аудиту, і вони визначаються індивідуальними особливостями підприємства, установи, організації та їх галузевими функціями. Для формування об'єктивної думки про достовірність фінансової та бюджетної звітності, що є основною метою аудиту ефективності, аудитор повинен отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів, які повинні бути параметризовані та відображені в інформаційних потоках. Для проведення аудиту ефективності інформаційні потоки у фінансовій звітності повинні відповідати наступним вимогам

- виникнення - господарські операції та події, відображені у звітності, дійсно мали місце і стосуються діяльності об'єкта аудиту;
- повнота - всі господарські операції та події, що підлягають відображенню у фінансовій звітності, були відображені в обліку; та
- точність - суми та інші дані, що стосуються відображення в обліку господарських операцій та подій, були належним чином зареєстровані; та
- віднесення до відповідних періодів - господарські операції та події визнаються у відповідному звітному періоді; та
- класифікація - господарські операції та події визнаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;

- існування - активи, зобов'язання та власний капітал, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, дійсно існують.

- права та зобов'язання - суб'єкт перевірки має права або контроль над визнаними активами, а визнані зобов'язання є дійсними зобов'язаннями суб'єкта перевірки;

- оцінка та розподіл - активи, зобов'язання та власний капітал включені у фінансову звітність у відповідних сумах, а коригування оцінки та розподілу витрат, що виникли в результаті цього, відображені належним чином;

- зрозумілість - фінансова інформація правильно представлена та описана, а факти та події відображені у зрозумілій формі.

Параметризація інформаційних потоків дозволить правильно визначити основні напрями запланованої перевірки та перелік аудиторських процедур і необхідну кількість доказів по кожному фактору фінансово-господарської діяльності, що перевіряється.

Інформаційний потік обліково-аналітичної інформації для аудиту ефективності використання бюджетних коштів формується завдяки бюджетній звітності та показникам виконання бюджетних програм.

Водночас базові положення щодо методики аудиту ефективності повинні розроблятися суб'єктом перевірки. Відповідні кроки у вітчизняній практиці бюджетного контролю вже зроблено. Це стосується опрацювання методичних рекомендацій щодо проведення органами державної аудиторської служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [70].

Методика оцінки ефективності використання державних коштів базується на системі показників і критеріїв оцінки, які узагальнюються у трьох групах:

- група А «Показники якості управління бюджетними витратами» – характеризують ресурсне забезпечення адміністративної й управлінської діяльності органу виконавчої влади (органу місцевої адміністрації), відповідального за розроблення і реалізацію державної політики в певній галузі, а також ступінь використання сучасних методів управління

державними і муніципальними фінансами в умовах реформування бюджетного процесу;

група Б «Показники безпосередніх результатів» – характеризують обсяг і якість державних (муніципальних) послуг, наданих органом виконавчої влади (органом місцевої адміністрації), відповідальним за розроблення та реалізацію державної політики в певній галузі, і підвідомчим йому розпорядникам й отримувачам бюджетних коштів, зовнішнім споживачам (населенню);

група В «Показники кінцевих результатів» – характеризують ефект (соціально значимі результати) для зовнішніх споживачів (населення) від державних (муніципальних) послуг, які надані органом виконавчої влади (органом місцевої адміністрації), відповідальним за розроблення та реалізацію державної політики в певній галузі, і підвідомчим йому розпорядникам й отримувачам бюджетних коштів [67].

Зауважимо, всі критерії мають узагальнюватися у трьох базових групах: показниках результативності; показниках економності та показниках продуктивності. Це дасть змогу максимально повно та достовірно дати відповідь на питання щодо ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит ефективності, згідно з рекомендаціями INTOSAI, організовується у порядку, який передбачає послідовну реалізацію чотирьох етапів: планування, проведення, звітність, подальша діяльність (рис. 3.1).

По суті, ці етапи зіставні з проведенням інших видів аудиту в державному секторі, зокрема фінансового. Важлива роль відводиться останньому етапу, на якому актуалізується необхідність відслідковування аудитором того, наскільки надані рекомендації втілюються в практику та приносять корисний ефект.



Рисунок 3.1. - Порядок проведення аудиту ефективності відповідно до рекомендацій INTOSAI

Джерело: побудовано автором на основі [81]

Нерідко аудиторський процес завершується формуванням звіту за результатами. Четвертий етап аудиту ефективності дає змогу накопичувати досвід щодо успішності заходів із поліпшення діяльності суб'єктів державного сектору та враховувати вади під час проведення аудиту в майбутньому.

Узагальненні завдання та зміст кожного з етапів аудиту ефективності представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 - Послідовність аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Етап	Зміст	Завдання
Етап 1. Планування	Вибір тем аудиту з урахуванням стратегічних орієнтирів суб'єктів аудиту	Отримання корисних результатів від проведення аудиту
	Дослідження історії питання і первинної інформації, необхідної для забезпечення належної оцінки проблеми та ризиків, можливих джерел доказів тощо	Накопичення достатніх знань щодо предмету аудиту

Продовження таблиці 3.1

	Встановлення цілей аудиту, питань для перевірки, критеріїв оцінки, предмету і методології аудиту	Створення повного уявлення про загальний план аудиту для оцінки його можливих наслідків, а також вибір найбільш ефективних методів збору аудиторських доказів
	Планування необхідних дій, встановлення вимог до персоналу, розрахунок вартості аудиту, встановлення термінів ключових етапів аудиту	Завершення підготовчих робіт до безпосереднього проведення аудиту
Етап 2. Проведення	Збір достатнього обсягу аудиторських доказів	Аргументація подальших рекомендацій відповідно до предмету, цілей і питань аудиту
	Аналіз отриманих даних: поєднання і порівняння даних із різних джерел, розроблення попередніх висновків, формування результатів для побудови гіпотез тощо	Виконання підготовчих робіт для складання звіту за результатами перевірки
Етап 3. Звітність	Узагальнення інформації про: цілі аудиту; питання і відповіді на них аудиту; предмет перевірки; критерії, методологію перевірки; джерела даних та будь-які обмеження щодо їх використання; результати аудиторських досліджень	Формування повного, переконливого, своєчасного, зрозумілого і збалансованого звіту
	Надання конструктивних, логічних і обґрунтованих рекомендацій для об'єктів, у сфері відповідальності і компетентності яких знаходиться їх реалізація	Сприяння ліквідації слабких місць або проблем, виявлених у ході аудиту
	Публікація звітів за результатами перевірки	Забезпечення доступності звітів для широкого загалу для інформування громадськості і підвищення довіри до роботи органів аудиту
Етап 4. Подальша діяльність	Дослідження аудиторами заходів щодо усунення зауважень, які враховані об'єктом аудиту на основі результатів аудиту ефективності	Забезпечення зворотного зв'язку для розуміння додаткової користі, яку приносить аудит ефективності для певної предметної сфери

Джерело: побудовано автором на основі [77]

Для дослідження функціоналу аудиту ефективності доречно навести перелік основних проблем, які можуть виникати під час його здійснення, виходячи з базових ознак цього типу аудиту (табл. 3.2). Передусім важливо актуалізувати пріоритетність коригувально-дорадчої функції аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Її зміст полягає у напрацюванні рекомендацій, спрямованих на вдосконалення процесу прийняття рішень розпорядниками бюджетних коштів для підвищення ефективності їх використання. Аудит ефективності покликаний усунути формалізований підхід, який укорінився в бюджетній системі України коли основним завданням є цільове використання коштів, тоді як на корисність отриманого від цього продукту звертається мало уваги.

Таблиця 3.2 - Проблеми, які можуть виникати під час здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Характеристика	Проблема
Відсутність чітких критеріїв, стандартизованої методики для оцінки ефективності	Суб'єктивізм дослідження та значний вплив оціночних суджень аудитора
Рекомендаційний характер звіту	Значний ризик того, що результати аудиту не будуть прийнятими до уваги розпорядниками бюджетних коштів
Використання переважно аналітичних процедур зі значною часткою інтелектомістких робіт	Підвищені вимоги до кваліфікації та практичного досвіду перевіряючих
Ускладненість автоматизації та низький рівень шаблонізації й формалізації аудиторських процедур через унікальність вирішуваних завдань	Додаткові затрати часу на проведення аудиту
Використання під час перевірки значної частки дискусійних, непрямих доказів	Незначна цінність висновків аудитора для врегулювання різного роду конфліктів та спорів господарського характеру
Об'єктом перевірки є будь-яка інформація, корисна для прийняття управлінських рішень	Удорожчання процедур, пов'язаних із пошуком та обробкою значних масивів неструктурованої інформації

Джерело: побудовано автором на основі : [79]

У сучасних економічних реаліях, від жорсткого контролю у формі ревізій та перевірок держава переходить до нефіскальних форм контролю, метою яких

є не стільки встановлення порушень, скільки запобігання їм та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки [48].

За такого підходу підвищується роль аудиту ефективності як засобу забезпечення прозорості (в аспекті міри обізнаності заінтересованих осіб щодо результатів різних видів діяльності органів управління) і підзвітності (в аспекті вдосконалення нормативної бази в частині ефективності управлінських рішень) бюджетного процесу, на що вказано у стандарті ISSAI 300 [82].

За більш ніж сорокарічний період свого становлення у світовій практиці аудит ефективності використання бюджетних коштів набув ознак корисного інструмента виявлення й усунення проблем, які перешкоджають досягненню установами та організаціями державного сектору запланованих цілей.

У сучасних економічних реаліях держава відходить від жорсткого контролю у вигляді ревізій та перевірок у бік нефіскальних форм контролю, спрямованих на попередження порушень та підвищення ефективності управління в державному секторі економіки, а не на доведення порушень [77].

Такий підхід, викладений у стандарті ISSAI 300, як засіб забезпечення прозорості (з точки зору ступеня поінформованості зацікавлених сторін про результати різних видів діяльності державних органів) та підзвітності (з точки зору вдосконалення нормативно-правової бази з точки зору ефективності прийняття управлінських рішень) бюджетного процесу. Посилює роль аудиту ефективності в бюджетному процесі

Розвиваючись протягом більш ніж 40 років у світовій практиці, аудит ефективності використання бюджетних коштів набув репутації корисного інструменту для виявлення та усунення проблем, які заважають установам та організаціям державного сектору досягати своїх цілей.

3.2. Узагальнення результатів аналізу через розрахунок показників ефективності використання бюджетних коштів.

В процесі аналізу діяльності Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради встановлено, що найбільша частина фінансування проводилась за бюджетними програмами, спрямованими на забезпечення надання послуг із загальної середньої освіти в денних загальноосвітніх навчальних закладах та надання послуг з дошкільної освіти закладами дошкільної освіти.

Фінансування цієї бюджетної програми спрямованої на забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти в періоді, що охоплений державним фінансовим аудитом, здійснювалось у 2020 - 2022 роках за КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою, дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами» (далі - КПКВК 0611020 або Програма 0611020) за загальним та спеціальним фондом з кількох джерел фінансування: коштів освітньої субвенції, субвенцій з державного та обласного бюджетів, коштів місцевих бюджетів, додаткової дотації з місцевого бюджету, та інших джерел.

На виконання Програми 0611020 на 2020-2022 роки Управлінню освіти затверджено бюджетних призначень за загальним та спеціальним фондами на загальну суму 169359,45 тис. грн та фактично спрямовано коштів в сумі 167901,17 тис. гривень (табл.3.3).

Так, рівень фактичного надходження бюджетних коштів від затвердженого становив у 2020 році 89,67%, у 2021 році - 105,87%, у 2022 році - 97,62 %, у тому числі за загальним фондом надійшло коштів у 2020 році 99,14%, у 2021 році - 99,26%, у 2022 році - 99,03 %. За спеціальним фондом рівень фактичного надходження від затвердженого склав у 2020 році 148,93 %, у 2021 році - 165,92 %, у 2022 році - 76,79 %.

Таблиця 3.3 - Фінансування бюджетних програм за КПКВК 0611020 Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради за 2020-2022р.р.

Період	КПКВК	Джерело: побудовано автором на основі фінансування	Показник		
			Затверджено тис. грн.	Касові видатки тис. грн.	% виконання плану
2020	0611020	Загальний фонд	49120,04	48698,81	99,14
		Спеціальний фонд	2166,11	3225,95	148,93
		Всього	51286,15	45 986,2	89,67
2021	0611020	Загальний фонд	56960,51	56537,51	99,26
		Спеціальний фонд	2714,07	4503,12	165,92
		Всього	59674,58	63 177,6	105,87
2022	0611020	Загальний фонд	63278,9	62664,85	99,03
		Спеціальний фонд	4289,31	3293,80	76,79
		Всього	67568,21	65958,65	97,62
ВСЬОГО:		Загальний фонд	169359,45	167901,17	99,14
		Спеціальний фонд	9169,49	11022,87	120,21
		Всього	178528,94	178924,04	100,22

Джерело: побудовано автором на основі [35]

Як видно, з табл. 3.3, загальний запланований обсяг бюджетних призначень за бюджетними програмами за КПКВК 0611020 у 2020 - 2022 роках мав тенденцію до збільшення.

Проведений аналіз фінансування загальноосвітніх навчальних закладів Управління освіти за 2020 - 2022 роки свідчить, що найбільшу питому вагу в загальній сумі складають кошти освітньої субвенції з державного бюджету, які були спрямовані на оплату праці з нарахуваннями педагогічним працівникам у сумі 106 626,84 тис. грн або 59,58 % від загальної суми фінансування. Кошти місцевого бюджету на поточні та капітальні видатки навчальних закладів склали – 48 086,1 тис. грн або 26,88%, додаткова дотація з місцевого бюджету на харчування дітей закладів загальної середньої освіти – 6 620,55 тис. грн або 3,70 %, субвенція з державного та місцевого бюджету для забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» - 4 459,59 тис. грн або 2,49 %, субвенція з обласного бюджету на оновлення матеріально-технічної бази та поточні видатки – 1 012,5 тис. грн або 0,57 %, субвенція з державного бюджету на оновлення матеріально-

технічної бази - 599,8 тис. грн або 0,34 %, державна підтримка особам з особливими освітніми потребам - 495,79 тис. грн або 0,28%.

Управлінням освіти протягом 2020 - 2022 років по загальному фонду здійснено видатків на загальну середню освіту в загальній сумі 167 901,17 тис. грн. (табл.3.4)

Таблиця 3.4 - Аналіз фінансування загальноосвітніх навчальних закладів
Управління освіти за 2020 - 2022 роки

КЕКВ	Показник	Видано та класифіковано коштів				%
		2020	2021	2022	Всього	
надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами						
ВСЬОГО:		48698,81	56537,51	62664,85	167901,17	100
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату					83,57
2111	Заробітна плата	32192,95	37811,21	44616,65	114620,81	68,27
2120	Нарахування на оплату праці	7233,01	8454,44	10000,60	25688,05	15,30
2200	Використання товарів і послуг					7,43
2210	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1565,02	1631,65	1425,55	4622,22	2,75
2220	Медикаменти та перев'язувальні матеріали	32,40	32,05	377,47	441,92	0,26
2230	Продукти харчування	1612,43	2187,81	1380,29	5180,53	3,09
2240	Оплата послуг (крім комунальних)	587,82	520,06	713,53	1821,41	1,08
2250	Видатки на відрядження	143,98	224,29	48,91	417,18	0,25
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв					8,85
2271	Оплата теплопостачання	4009,50	3889,90	2996,85	10896,25	6,49
2272	Оплата водопостачання та водовідведення	179,59	246,76	209,10	635,45	0,38
2273	Оплата електроенергії	720,34	910,89	684,19	2315,42	1,38
2274	Оплата природного газу	51,98	44,83	50,97	147,78	0,09
2275	Оплата інших енергоносіїв та комунальних послуг	285,63	489,86	77,01	852,50	0,51
2280	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм					0,02
2282	Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	8,39	15,47	14,43	38,29	0,02
2700	Соціальне забезпеченіє					0,13
2730	Інші виплати населенню	72,90	74,53	58,39	205,82	0,12
2800	Інші поточні видатки	2,87	3,76	10,91	17,54	0,01

Джерело: побудовано автором на основі [35]

Протягом періоду 2020 - 2022 років за напрямками видатків з надання загальної середньої освіти по загальному фонду найбільшу питому вагу займають видатки на заробітну плату з нарахуваннями, що склали 140 308,86 тис. грн, або 83,57 % загальної суми видатків на середню освіту, видатки на оплату комунальних послуг та енергоносіїв – 14 847,40 тис. грн, або 8,85 % від всіх видатків по загальному фонду, видатки на придбання предметів та матеріалів – 4 622,22 або 2,75 %, видатки на придбання продуктів харчування – 5 180,53 тис. грн, або 3,09 %, видатки на оплату послуг (крім комунальних) – 1 821,41 тис. грн, або 1,08 %, інші видатки (на придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів, на відрядження, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм не віднесені до заходів розвитку, інші виплати населенню та інші поточні видатки) – 1 120,75 тис. грн, або 0,66 %.

Підсумок такий: фінансування сфери загальної середньої освіти Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради за рахунок коштів із різних джерел постійно збільшується. Основна частка коштів, виділених по загальному фонду, спрямовується на виплату заробітної плати працівникам закладів загальної середньої освіти. Значно менша частка коштів використовується на поновлення матеріально-технічної бази, оснащення шкіл методичним і демонстраційним матеріалом, що не повною мірою сприяє реалізації мети загальної середньої освіти, забезпечення всебічного розвитку людини як особистості та підвищенню рівня освітніх послуг і якості навчання.

Для аналізу результативних показників бюджетної програми КПКВК 0611020 (2020 - 2022 роки) використано дані паспортів бюджетних програм та звітів про виконання паспортів бюджетних програм, інформацію бюджетної та фінансової звітності управління за 2020 - 2022 роки.

Мета бюджетної програми - забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти.

Завдання бюджетних програм за КПКВК 0611020 за всіма паспортами полягає у забезпеченні надання відповідних послуг денними закладами загальної середньої освіти.

Оцінку ефективності бюджетної програми, у тому числі ефективності надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти, проведено з урахуванням результативних показників бюджетної програми у розрізі завдань, які характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми.

Паспортом бюджетної програми місцевого бюджету на 2020 рік (зі змінами) за КПКВК 0611020 затверджено обсяг бюджетних призначень в сумі 51 286,1 тис. грн, у тому числі по загальному фонду – 49 120,0 тис. грн та по спеціальному фонду – 2 166,1 тис. гривень.

За аналогічним паспортом бюджетної програми місцевого бюджету на 2021 рік (зі змінами) за КПКВК 0611020 затверджено обсяг бюджетних призначень в сумі 59 674,6 тис. грн, у тому числі по загальному фонду – 56 960,5 тис. грн та по спеціальному фонду – 2 714,1 тис. гривень.

Крім того, за паспортом бюджетної програми місцевого бюджету на 2022 рік (зі змінами) за КПКВК 0611020 затверджено обсяг бюджетних призначень в сумі 67 568,2 тис. грн, у тому числі по загальному фонду – 63 278,9 тис. грн та по спеціальному фонду – 4 289,3 тис. гривень .

Обсяги та структуру ресурсів визначають показники затрат. Вони характеризують структуру витрат бюджетної програми та можуть стосуватися штатної чисельності працівників бюджетної установи, у тому числі залучених до надання публічних послуг, кількості осіб, які мають право на отримання публічних послуг, розміру виплат, встановлених нормативно-правовими актами, кількості обладнання, площі будівель, які потребують обслуговування (ремонт, реконструкції, реставрації), загального обсягу робіт, які необхідно виконати у поточному та наступних роках (загальна потреба), загальної вартості інвестиційних проектів (проектів будівництва).

Інформація про виконання бюджетних програм за КПКВК 0611020 в частині затрат наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 - Інформація про виконання бюджетних програм в частині
затрат

Показник	Од.	2020 рік			2021 рік			2022 рік		
		План	факт	%	план	факт	%	план	факт	%
1. Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти										
Кількість закладів (за ступенями шкіл) I ст..	од.	1	1	100	-					
Кількість класів (за ступенями шкіл) I ст..	од.	4	4	100		-				
Кількість груп дошкільного підрозділу (за ступенями шкіл) I ст..	од	3	3	100						
Кількість закладів (за ступенями шкіл) I-II ст..	од	2	2	100	2	2	100	2	2	100
Кількість класів (за ступенями шкіл) I- II ст..	од	15	15	100	14	14	100	14	14	100
Кількість груп дошкільного підрозділу (за ступенями шкіл) I-II ст.					1	1	100	1	1	100
Кількість закладів (за ступенями шкіл) I-III ст..	од	6	6	100	6	6	100	6	6	100
Кількість класів (за ступенями шкіл) I- III ст..	од	102	102	100	107	107	100	107	107	100
Кількість груп дошкільного підрозділу (за ступенями шкіл) I-III ст..	од	3	3	100	6	6	100	6	6	100
Кількість закладів (за ступенями шкіл) II-III ст..	од.							1	0	0
Кількість класів (за ступенями шкіл) II- III ст..	од							3	0	0
Усього середньорічне число ставок/штатних одиниць, у тому числі:	од.	446,91	446,91	100	476,5	459,3	96,39	498,98	476,49	95,49
педагогічного персоналу	од	266,71	266,71	100	282,3	272,1	96,39	297,03	287,21	96,69
адмінперсоналу (за умови оплати віднесених до педагогічного персоналу)	од	37,25	37,25	100	37,5	37,0	98,67	37,0	37,0	100
спеціалістів	од	22,25	22,25	100	24,5	22,5	91,84	24,5	22,5	91,84
робітників	од.	120,7	120,7	100	132,2	127,7	96,60	140,45	129,78	92,40

Джерело: побудовано автором на основі [35]

По завданню «Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти» у 2020 та 2022 роках включено 13 показників затрат, у 2019 році - 11 показників.

В процесі аналізу встановлено, що по даному завданню показники затрат по більшості показників виконано в повному обсязі.

Фактичні значення показників затрат «Кількість закладів (за ступенями шкіл) I ст.», «Кількість класів (за ступенями шкіл) I ст.» та «Кількість груп дошкільного підрозділу (за ступенями шкіл) I ст.», включених до паспорта бюджетної програми на 2018 рік на 100 % відповідають запланованому рівню цих показників. У 2020 - 2022 роках дані показники до паспортів не включались.

У 2021 та 2022 роках до паспортів бюджетних програм було включено показник «Кількість груп дошкільного підрозділу (за ступенями шкіл) I-II ст.», його фактичне значення також відповідає запланованому.

Фактичні значення показників «Кількість закладів (за ступенями шкіл) II-III ст.» та «Кількість класів (за ступенями шкіл) II-III ст.», включених до паспорта у 2022 році - не наводяться. Це пояснюється тим, що у мережі Відділу освіти заклади даного типу відсутні, що свідчить про недоцільність включення цього показника до паспорта бюджетної програми.

Загалом середньорічне число ставок/штатних одиниць порівняно з плановим виконано на 96,39 % у 2021 році, та на 95,49 % у 2022 році, зокрема у розрізі персоналу: педагогічного - зменшилось на 3,61 % у 2021 році, та на 3,31 % у 2022 році, адмінперсоналу (за умови оплати віднесених до педагогічного персоналу) - зменшилось на 1,33 % у 2019 році, спеціалістів - зменшилось на 8,16 % як у 2021 так і у 2022 році, робітників - зменшилось на 3,40 % у 2021 році, та на 7,60 % у 2022 році.

Слід зазначити, що за показниками, наведеними у табл. 3.4, можливо оцінити витрати на заробітну плату. Показник числа учнів більшою мірою характеризує продукт діяльності закладів освіти.

Крім того, для якісного аналізу слід запровадити і інші показники для розрахунку витрат, зокрема на: продукти харчування, оплату комунальних послуг та енергоносіїв, придбання предметів, матеріалів, обладнання та

інвентарю, придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальні ремонти.

Показники продукту характеризують результати діяльності головного розпорядника за відповідний бюджетний період у межах бюджетної програми. Вони можуть відображати обсяг виробленої продукції, наданих публічних послуг, чи виконаних робіт, кількість осіб, яким надано публічні послуги.

Інформація про виконання бюджетних програм за КПКВК 0611020 в частині продукту наведена в табл.3.5.

Таблиця 3.5 - Інформація про виконання бюджетних програм в частині продукту

Показник	Од. в-у	2020 рік			2021 рік			2022 рік		
		План	факт	%	план	факт I	%	план	факт	%
1. Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах										
загальної середньої освіти										
Кількість осіб з числа дітей-сиріт та дітей позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні	осіб									
Кількість дітей, що відвідують заклади загальної середньої освіти	осіб				2290	2297	100,37	2340	2311	98,76
З них діти дошкільних підрозділів	осіб							86	108	125,58
Кількість дітей, батьки яких вносять плату за харчування дітей в закладах загальної середньої освіти осіб	осіб				1212	689	56,85	1255	1255	100
З них: діти дошкільних підрозділів, батьки яких вносять плату за	осіб							69	69	100

Джерело: побудовано автором на основі [35]

По завданню «Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти» передбачено п'ять показників продукту за 2020-2022 роки. Показник «Кількість- осіб з числа

дітей-сиріт та дітей позбавлених батьківського піклування, яким буде виплачуватися одноразова грошова допомога при працевлаштуванні», включеного до паспортів бюджетних програм на 2020 та 2021 роки, не підтверджений статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Фактично на дану мету кошти не планувались та фінансування не здійснювалось.

Показник «Кількість дітей, що відвідують заклади загальної середньої освіти» порівняно з плановим у 2021 році збільшився на 0,37 %, тобто виконано на 100,37 %, а у 2022 році зменшився на 1,24 %, тобто виконано на 98,76 відсотків. Крім того, показник «Кількість дітей з дошкільних підрозділів», включений до паспорта на 2022 рік виконано на 125,58 відсотків. Перевиконання даних показників пояснюється збільшенням кількості вихованців у дошкільних підрозділах та НВК. Показник «Діти дошкільних підрозділів, батьки яких вносять плату за харчування дітей в закладах загальної середньої освіти» виконано на 100 %, а показник «Кількість дітей, батьки яких вносять плату за харчування дітей в закладах загальної середньої освіти» у 2021 році порівняно з плановим зменшився на 43,15%, тобто виконання склало 56,85 %. У 2022 році фактичний рівень показників склав 100 відсотків запланованого.. Відхилення між фактичними та затвердженими значеннями показників пояснюється, зменшенням кількості дітей, батьки яких вносять плату за харчування дітей в ЗЗСО за рахунок збільшення кількості сімей, які мають пільги. Розбіжностей між затвердженими та досягнутими значеннями показників продукту не встановлено.

Показники ефективності характеризують економність при витрачанні бюджетних коштів, що визначається співвідношенням між одержаним продуктом і витраченими ресурсами на одиницю та визначаються як витрати ресурсів на одиницю показника продукту, або як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до витраченого обсягу ресурсів.

Інформація про виконання бюджетних програм за КПКВК 0611020 в частині ефективності наведена у табл.3.6

Таблиця 3.6 - Інформація про виконання бюджетних програм в частині ефективності

Показник	Од.	2020 рік			2021 рік			2022 рік		
		План	факт	%	план	факт	%	план	факт	%
1. Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти										
Середні витрати на 1 учня середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО (у тому числі з дошкільними підрозділами (відділеннями, групами) середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО середні витрати на 1 дитину дошкільний підрозділ Дітодні відвідування дітьми, які отримують освіту в ЗЗСО (у тому числі з дошкільними підрозділами (відділеннями, групами) навчальних закладів) з них дітодні відвідування	тис. грн	21,7	21,5	99,08	23,90	23,23	97,20			
	грн							28895	25839	89,42
	грн							28587	28510	99,73
	грн							36986	29128	78,75
	грн									
	дн							206309	100200	48,57
								9590	10400	108,45

Джерело: побудовано автором на основі [35]

До показників ефективності паспорту бюджетної програми на 2020 та 2021 рік був віднесено тільки один показник «Середні витрати на 1 учня», який було виконано порівняно з плановим на 99,08 % у 2020 році, та на 97,20 % у 2021 році. В подальшому до паспорту на 2020 рік внесено ряд показників: «Середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО (у тому числі з

дошкільними підрозділами (відділеннями, групами)», значення якого порівняно з плановим зафіксовано на рівні 89,42 % планового. За показником «Середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО», досягнуто значення на рівні 99,73% планового, а за показником «Середні витрати на 1 дитину дошкільного підрозділу» - 78,75 % порівняно з плановим. Відхилення між плановими та фактичними значеннями показників пояснюється тим, що за рахунок зменшення середньорічної кількості вихованців, пов'язаної зі зміною кількості учнів, збільшились середні витрати на 1 дитину.

Також, значення показника «Відвідування дітьми, які отримують освіту в ЗЗСО (у тому числі з дошкільними підрозділами (відділеннями, групами) навчальних закладів)» зафіксовано на рівні 48,57 % планового, а показник «діто-дні відвідування навчальних закладів дітьми дошкільного віку» навпаки виконано на рівні планового. Відхилення значення даного показника пояснюється відображенням інформації щодо діто-днів відвідування без врахування днів хвороб дітей. Розбіжностей між затвердженими та досягнутими значеннями показників затрат не встановлено.

Показники якості характеризують динаміку досягнення мети та виконання завдань бюджетної програми, відповідність створеного продукту установленим стандартам (нормативам), рівень реалізації інвестиційних проектів (за весь період з початку реалізації цих проектів), виконання робіт, ступінь готовності об'єктів будівництва, якість створеного продукту; рівень задоволеності користувачів публічними послугами відповідно до їх призначення, рівень забезпечення публічними послугами осіб, які мають на них право; висвітлювати послаблення негативних, чи посилення позитивних тенденцій в економіці (відповідній сфері діяльності), корисність для суспільства від реалізації бюджетної програми, в тому числі забезпечення гендерної рівності. Показники, що характеризують рівень освоєння бюджетних коштів, недоцільно включати до складу показників якості.

Інформація про виконання бюджетних програм за КПКВК 0611020 в частині якості наведена в табл.3.7.

Таблиця 3.7 - Інформація про виконання бюджетних програм в частині якості

Показник	Од. в-у	2020 рік			2021 рік			2022 рік		
		План	факт	%	план	факт	%	план	факт I	%
1. Забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах										
загальної середньої освіти										
Кількість днів відвідування	дн	164	164	100%	167	167	100%			
Кількість фактичних днів відвідування Відсоток днів	Дн	158	158	100%	167	167	100%	-	-	-
Відвідування навчальних закладів дітьми дошкільного віку										
Кількість фактичних днів відвідування навчальних закладів	відс.	96	96	100%	100	100	100%	-	-	-
учнями	дн							113	113	100%
Кількість фактичних днів відвідування навчальних закладів дітьми	дн							177	177	100%
Відсоток днів відвідування навчальних закладів учнями	%							68	68	100%
Відсоток днів відвідування навчальних закладів дітьми дошкільного віку	%							71	71	100%

Джерело: побудовано автором на основі [35]

Як видно з таблиці, фактичні значення всіх показників якості у 2020, 2021 та 2022 роках відповідають плановим.

Оскільки показники якості характеризують динаміку досягнення мети, то включені до паспорту бюджетної програми показники якості «кількість фактичних днів відвідування навчальних закладів» та «відсоток днів відвідування навчальних закладів» недоцільно включати до паспорту, оскільки вони не характеризують якість надання послуг загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами.

Розбіжностей між затвердженими та досягнутими значеннями показників витрат не встановлено.

Загалом в процесі аналізу результативних показників затрат, продукту, ефективності та якості бюджетних програм по КПКВК 0611020 за 2020 - 2022 роки з'ясовано, що досягнення визначених планом результативних показників програм Управлінням освіти забезпечено. Проте обрані показники не відповідають Загальним вимогам 1536 [62], а тому слабо характеризують рівень виконання завдання із забезпечення надання послуг з повної загальної середньої освіти в денних закладах загальної середньої освіти.

Проведений аналіз виконання паспортів бюджетних програм по КПКВК 0611020 засвідчив, що фінансування сфери освіти за рахунок коштів різних джерел з року в рік постійно збільшується.

Найбільша питома вага коштів, виділених на виконання програми по КПКВК 0611020 впродовж досліджуваного періоду в основному спрямована на видатки споживання: виплату заробітної плати, нарахування на оплату праці, проведення харчування учнів, оплату комунальних послуг і енергоносіїв, тощо, які склали 173 948,54 тис. грн, або 97,22 % фінансування.

На видатки розвитку: придбання обладнання і предметів довгострокового користування, проведення капітальних ремонтів, реконструкцій, впродовж досліджуваного періоду за програмою спрямовано коштів у сумі 4 975,5 тис. грн, або 2,78 % фінансування.

Низький рівень спрямування видатків розвитку на загальну середню освіту не забезпечує розвитку галузі, поновлення матеріально-технічної бази, а також не в повній мірі сприяє реалізації мети загальної середньої освіти, спрямованої на всебічний розвиток людини як особистості та підвищенню рівня освітніх послуг і якості навчання.

За результатами аналізу аудиту виконання бюджетної програми КПКВК 0611020 за 2020 - 2022 роки зроблено висновки, що у межах своїх повноважень Управління освіти забезпечується реалізація політики у сфері освіти, у тому числі концепції створення нової української школи, розвитку дошкільної, загальної середньої освіти. Разом з цим, за результатами проведеного аудиту

визначено ряд факторів, які заважають Управлінню освіти здійснювати ефективну реалізацію бюджетних програм, зокрема:

По-перше, проведений аналіз показників діяльності Управління освіти засвідчив про наявність в громаді навчальних закладів, які використовуються не на повну потужність, з низькою наповнюваністю класів, що призводить до значних витрат бюджетних коштів на їх утримання в розрахунку на одного учня.

Оптимізація мережі навчальних закладів Управління освіти шляхом ліквідації 1-го закладу загальної середньої освіти та 1-го закладу дошкільної освіти з низьким відсотком наповнюваності, та пониження ступеню 1-го закладу загальної середньої освіти, через малокомплектні класи, сприятиме удосконаленню освітнього процесу, підвищенню ефективності та якості надання освітніх послуг. Водночас надасть можливість скоротити бюджетні видатки.

Здійснення витрат на оплату праці працівників закладів з низьким відсотком наповнюваності та закладу з малокомплектними класами, утримання відповідних приміщень призвело до неефективного використання бюджетних коштів на загальну суму 9135,43 грн, в тому числі за 2020 рік - 2697,39 тис. грн, за 2021 рік - 3056,40 тис. грн, за 2022 рік - 3381,64 тис. гривень. Не проведення належної оптимізації мережі навчальних закладів може мати наслідком понесення неефективних витрат у 2023 році в загальній сумі щонайменше 4060,98 тис. гривень.

По-друге, місцевими органами влади створено умови для функціонування додаткових класів, що утримуються внаслідок не доведення до передбаченої формулою розподілу освітньої субвенції чисельності учнів по закладах, які фінансуються з обласного бюджету за рахунок освітньої субвенції, утримання яких в свою чергу вимагало додаткових бюджетних асигнувань у період з 01.01.2020 по 31.12.2022 та призвело до додаткових витрат розрахунково на суму 12 327,0 тис. гривень.

Не доведення до передбаченої Формулою розподілу освітньої субвенції чисельності учнів у закладах загальної середньої освіти у 2023 році може мати наслідком понесення неефективних витрат на оплату праці педагогічних працівників щонайменше на загальну суму 3 909,0 тис. гривень.

По-третє, при невикористанні можливостей належного матеріального забезпечення педагогічного складу станом на 01.01.2020 та 01.01.2022 залишки коштів освітньої субвенції в загальній сумі 229,90 тис. гри, направлено на придбання меблів, дидактичного матеріалу для початкової школи, що свідчить про неефективне використання бюджетних коштів, в той час як такі видатки проводяться коштом субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на забезпечення якісної, сучасної та доступної загальної середньої освіти «Нова українська школа» на засадах співфінансування.

3.3. Врахування ризик-орієнтованого методу у процесі вдосконалення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Процес ризик-орієнтованого планування діяльності у процесі аудиту ефективності використання бюджетних коштів передбачає удосконалення системи внутрішнього аудиту, зокрема відбір підрозділом внутрішнього аудиту важливих та актуальних об'єктів аудиту та визначення пріоритетності їх дослідження є процесом ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту ефективності використання бюджетних коштів. розпочинатися з вивчення діяльності державного органу.

Знання стратегії (пріоритетів) та цілей діяльності державного органу необхідно підрозділу внутрішнього аудиту для чіткого розуміння важливих та актуальних сфер (напрямів) діяльності, правильності формування думки про ризики у діяльності державного органу, визначення необхідних ресурсів на здійснення діяльності з внутрішнього аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Під час планування діяльності з внутрішнього аудиту враховується запроваджена в установі система управління ризиками

(включаючи рівень ризику, встановлений керівництвом для різних напрямів сфер діяльності). Якщо в установі не запроваджено систему управління ризиками відповідно до вимог основних засад внутрішнього контролю, підрозділ внутрішнього аудиту самостійно проводить оцінку ризиків з урахуванням думки керівника установи та після консультацій з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей.

В рамках ризик-орієнтованого планування підрозділ внутрішнього аудиту повинен спочатку ідентифікувати та оцінити ризики з об'єктів аудиту ефективності використання бюджетних коштів, надалі – визначити потенційні для дослідження об'єкти аудиту, встановити пріоритетність їх дослідження за допомогою факторів відбору та визначити частоту здійснення планових аудитів щодо кожного об'єкта аудиту [61].

Застосування ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта аудиту під час планування діяльності з внутрішнього аудиту допомагає ефективніше розподіляти обмежені ресурси підрозділу внутрішнього аудиту ефективності використання бюджетних коштів та вирішує проблему підрозділу внутрішнього аудиту – як при обмежених ресурсах, відібрати об'єкти аудиту, які становлять ризик для досягнення мети та цілей діяльності державного органу. При цьому, ресурси, потреба в яких була визначена, повинні бути достатніми та адекватними, а також ефективно використовуватись при виконанні плану діяльності з внутрішнього аудиту.

Вимоги щодо здійснення керівником підрозділу внутрішнього аудиту планування діяльності з внутрішнього аудиту із застосуванням ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта аудиту передбачені Стандартом 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту». Аналогічні вимоги містяться у МСВА (стандарти 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту», 2010 «Планування», 2020 «Надання інформації та затвердження», 2030 «Управління ресурсами»). Процес формування плану діяльності з

внутрішнього аудиту на підставі результатів оцінки ризиків та ризик-орієнтованого відбору об'єктів аудиту включає п'ять послідовних етапів:

- визначення обсягу аудиту (охоплення аудитом ефективності використання бюджетних коштів);

- ідентифікація ризиків у сфері аудиту ефективності використання бюджетних коштів (у тому числі підхід до ідентифікації ризиків там, де в діяльності органу впроваджені системи управління ризиками відповідно до вимог основних принципів внутрішнього контролю, і там, де такі системи не впроваджені на послідовній та структурованій основі);

- оцінка ризиків за впливом (визначення фінансового та нефінансового впливу на установу у разі настання ризику) та ймовірністю (визначення ймовірності настання ризику);

- визначення пріоритетних об'єктів аудиту для включення до плану внутрішнього аудиту (з використанням набору факторів відбору) та частоти проведення запланованих внутрішніх аудитів за кожним об'єктом аудиту;

- розробка плану за результатами оцінки ризиків та відбору об'єктів аудиту з урахуванням ризиків;

- актуалізація плану, в тому числі визначення ресурсів, необхідних підрозділу внутрішнього аудиту для виконання запланованих заходів;

- розробка плану внутрішнього аудиту за результатами оцінки ризиків та відбору об'єктів аудиту з урахуванням ризиків.

Підходи до організації, здійснення та документування ризик-орієнтованого планування внутрішніх аудитів ефективності використання бюджетних коштів має бути визначений у внутрішній документації з внутрішнього аудиту.

Важливим етапом процесу аудиту ефективності використання бюджетних коштів є ідентифікація ризиків. Метою цього етапу є забезпечення належного розуміння працівниками підрозділу внутрішнього аудиту ризиків у процесі проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. При плануванні діяльності з внутрішнього аудиту підрозділ внутрішнього аудиту

повинен враховувати систему управління ризиками - діяльність керівництва та працівників органу з ідентифікації та оцінки ризиків, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків, а також виявлення нових або змінених ризиків [7].

Під час визначення ризиків підрозділом внутрішнього аудиту, зокрема:

- враховується широкий спектр фінансових/нефінансових відомостей, а саме: інформація про типові/системні порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх внутрішніх аудитів;
- повідомлення структурних підрозділів/підприємств, установ та організацій про проблемні питання та ризики у їх діяльності;
- інформація зі ЗМІ, інтернету, скарг, звернень державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів;
- інформація щодо звітності (зокрема, із фінансової та бюджетної звітності, звітів про виконання паспорту бюджетної програми, звітів про виконання фінансових планів державних підприємств);
- здійснюється аналіз документальних джерел таких як: нормативно-правові акти, які регулюють діяльність установи; стратегічні плани діяльності, річні, піврічні, квартальні плани діяльності установи; внутрішні документи (наприклад, положення про структурні підрозділи, в яких визначено завдання та функції, права та обов'язки працівників, порядки та регламенти, які визначають відповідні функції/процеси/процедури);
- щорічні звіти про діяльність установи;
- звіти за результатами проведення попередніх внутрішніх аудитів;
- акти/звіти зовнішніх контрольних заходів (ревізій, перевірок, державних фінансових аудитів), проведених зовнішніми контролюючими органами.

Після проведеної підрозділом внутрішнього аудиту роботи щодо виявлення ризиків стосовно кожного об'єкта аудиту у просторі аудиту ефективності використання бюджетних коштів ідентифікуються події (зовнішні та внутрішні), що можуть вплинути на досягнення установою визначених цілей та які, залежно від впливу, поділяються на можливості (позитивний вплив на досягнення установою визначених цілей) та ризики (негативний вплив на досягнення установою визначених цілей)

В табл. 3.8 представлено класифікацію подій, що можуть створювати ризики.

Таблиця 3.8 - Класифікація подій, що можуть створювати ризики в процесі аудиту використання бюджетних коштів

Операційні	ІТ та зв'язок	Нормативно - правові	Фінансові	Кадрові	Репутаційні
невиконання	знищення	недотримання	відсутність	втрата	негативна
функцій,	найбільш	вимог	грошових	кваліфікованих	інформація від
процесів,	важливих	законодавства,	коштів на	працівників	державних
операцій	облікових	судові позови,	здійснення	(плинність	органів,
	записів або відсутність до них	порушення контрактів (угод)	операцій	кадрів, звільнення, вихід на пенсію)	правоохоронних органів
відсутність/	недоступні	відсутність,	наявність	не здійснення	втрата довіри зі
недостатність контролю	або недостовірні дані,	суперечність або нечітка регламентація	фактів нецільового та неефективного	заходів з навчання та підвищення	сторони зацікавлених сторін через
за реалізацією	несанкціо-	положень	о	кваліфікації	операційні

Продовження таблиці 3.8

процесу, операції	новий виток чутливої інформації	законодавства	використання державних ресурсів	персоналу	недоліки
-------------------	---------------------------------	---------------	---------------------------------	-----------	----------

втрата	вірусні атаки	неналежна	зменшення	наявність	негативне
матеріально-технічного обладнання	на основне програмне забезпечення	претензійна-позовна діяльність	фінансування	вакансії впродовж тривалого часу	висвітлення діяльності установи у ЗМІ
	я				
	відсутність інтернету, телефонного зв'язку	зупинення важливої діяльності	наявність фактів корупції та шахрайства, штрафів, пені,		незадоволення працівників (скарги, звернення, у тому числі на гарячі телефонні лінії)
			втрата коштів чи активів		

Джерело: побудовано автором на основі [61]

Під час ідентифікації та формулювання ризиків доцільно дотримуватися наступних рекомендацій:

- слід уникати визначення ризиків, які не мають впливу на цілі;
- слід уникати визначення ризиків, які є зворотним формулюванням цілей;
- не слід визначати ризики як наслідки подій;
- слід враховувати причину виникнення ризику та можливий його вплив на цілі (причинно-наслідковий зв'язок).

Ризики, які не визначають причин та наслідків їх виникнення, загалом непридатні для правильного відбору пріоритетних об'єктів аудиту, визначення тематики внутрішнього аудиту тощо. Водночас формулювання ризиків у причинно-наслідковому зв'язку достатньо чітко описує суть ризику та не потребує будь-яких пояснень. Найбільш простий спосіб встановлення причинно-наслідкових зв'язків є проведення консультацій з особами, відповідальними за процес та пов'язані з ними ризики, або особами, якими було сформульовано такий ризик.

В табл. 3.9 представлені приклади формулювання ризиків (правильне позначено – ✓, неправильне – X).

Таблиця 3.9 - Приклади формулювання ризиків в процесі аудиту ефективності використання бюджетних коштів

Назва процесу: захист інформації в інформаційних системах (ІТ-безпека) Ціль процесу: забезпечення захисту персональних даних фізичних осіб, розміщених у базі даних		
Формулювання ризику		Пояснення
Дані фізичних осіб будуть незахищені	X	Ризик сформульований як зворотний від цілі
Виток персональних даних фізичних осіб	X	Відсутній причинно-наслідковий зв'язок. Виток даних фізичних осіб - це наслідок у разі матеріалізації ризику, а не сам ризик
Виникнення помилок у роботі бази даних	X	Ризик не має впливу на ціль
Розкриття даних третім особам внаслідок несанкціонованого доступу до бази даних, що призведе до витоку персональних даних	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема шляхом застосування додаткових заходів захисту інформації
Зміна або знищення даних внаслідок хакерських та вірусних атак, що призведе до втрати цілісності персональних даних	✓	Це ризик, яким можна керувати, зокрема шляхом застосування більш досконалих технологій та процедур реагування на загрози, а також навчання персоналу
Неавторизоване управління базою даних внаслідок надання доступу до даних іншим суб'єктам відносин, пов'язаних із персональними даними, що може призвести до втрати конфіденційної інформації	✓	Це ризик, який можна зменшити, зокрема шляхом створення додаткових умов для захисту інформації

Джерело: побудовано автором на основі [9]

Після ідентифікації ризиків, потрібно здійснити оцінку ризиків щодо впливу (визначає фінансові та нефінансові наслідки для установи у випадку настання ризику) та ймовірності (передбачає можливість виникнення ризику).

Для оцінки впливу може бути розроблено багато критеріїв, але бажано обмежитися трьома або чотирма найбільш важливими, зокрема, використовуються наступні критерії для оцінки впливу:

- фінансовий вплив (фінансові наслідки для установи у випадку виникнення ризику);
- репутаційний вплив (вплив на репутацію установи, керівника цієї установи з точки зору міжнародних рейтингів, донорів тощо);

- операційний вплив (ступінь впливу ризику на реалізацію установою завдань та функцій, досягнення нею цілей);
- кадровий вплив (неочікувана втрата ключових спеціалістів може істотно вплинути на виконання установою завдань та функцій, досягнення нею цілей).

Щодо кожного критерію впливу визначається рівень (низький, середній, високий та дуже високий), що дозволяє визначати бали ризикам уніфікованим способом. Рівень ризику визначається за допомогою присвоєння ризикам відповідних балів.

На прикладі представлено визначення балів для чотирьох критеріїв впливу (табл.3.10).

Таблиця 3.10 - Порядок визначення балів для чотирьох критеріїв

Приклади визначення рівнів (балів) для критеріїв впливу				
Рівень (бал)	Фінансовий вплив	Кадровий вплив	Операційний вплив	Репутаційний вплив
Низький (1)	Фінансово-матеріальний вплив нижче 100 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до затримки у роботі цього підрозділу	Обмежене або мінімальне зниження спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за одним напрямом діяльності. Швидке відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або суттєве порушення вимог законодавства) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на місцевому рівні. Період відновлення довіри є коротким

Продовження таблиці 3.9

Середній (2)	Фінансово-матеріальний впливище 100 тис. грн, але нижче 500 тис. грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) деяких ключових працівників у одному підрозділі може призвести до суттєвих збоїв у роботі цього підрозділу	Суттєве зниження/втрата спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за одним/декількома напрямками діяльності. Швидке відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або несистемні факти шахрайства/корупції у невеликих масштабах) можуть призвести до зниження довіри з боку громадськості на центральному рівні. Період відновлення довіри є коротким або помірним
Високий (3)	Фінансово-матеріальний вплив вище 500 тис. грн, але нижче 1 млн грн	Незапланована відсутність (хвороба тощо) більшості ключових працівників у одному підрозділі може призвести до значних збоїв у роботі цього підрозділу	Значне зниження/втрата спроможностей може заважати продовженню виконання завдань та функцій за двома і більше напрямками діяльності. Повільне відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або системні факти шахрайства/корупції) можуть призвести до різкого зниження довіри з боку громадськості або важливих партнерів на центральному та міжнародному рівні. Період відновлення довіри є помірним
Дуже високий (4)	Значний фінансово-матеріальний вплив вище 1 млн грн	Серйозні травми, загибель працівника	Відсутність можливості продовжувати звично виконувати завдання та функції. Повсюдний збій за всіма напрямками діяльності. Суттєва втрата спроможностей. Повільне відновлення у роботі	Некомпетентність (неналежне управління або існування фактів шахрайства/корупції у великих масштабах) може призвести до втрати довіри з боку громадськості та важливих партнерів на центральному та міжнародному рівні. Період відновлення довіри є тривалим

Джерело: побудовано автором на основі [61]

За допомогою оцінки ймовірності визначаються можливості, що подія, яка створює ризик, відбудеться протягом певного часу. Критерії оцінки ймовірності часто схожі між собою (прикладі критеріїв ймовірності наводяться у табл.3.11

Таблиця 3.11 - Критерії оцінки ймовірності

Рівень	Критерії ймовірності настання ризику	Бал
Рідко/майже не можливо	Ймовірність виникнення дуже низька (0-24 %)	1
Малоймовірно	Ймовірність виникнення віддалена (25-50 %)	2
Можливо	Ймовірність виникнення ризику впродовж 1-2 років (51-74 %)	3
Часто/очікується	Ризик існує або очікується (75-100 %)	4

Джерело: побудовано автором на основі [61]

Після визначення відповідних критеріїв для оцінки впливу та ймовірності їх слід застосовувати до всіх ідентифікованих ризиків (включаючи залишкові ризики, які були незалежно виявлені підрозділом внутрішнього аудиту, але не були ідентифіковані особами, відповідальними за корпоративне управління).

Оцінка впливу та оцінка ймовірності (скоринг) може здійснюватися за допомогою різних методів, включаючи:

- визначення середнього значення на основі індивідуальних письмових оцінок різних внутрішніх аудиторів;
- колективна оцінка ризиків на основі думки кожного внутрішнього аудитора, загального обговорення та узгодження балів, присвоєних ризикам. наприклад, колективна оцінка ризиків може проводитися на робочих зустрічах або нарадах у підрозділі внутрішнього аудиту;
- незалежно від методу оцінки ризиків, різне сприйняття ризиків працівниками;
- відсутність схильності іти до ризику, або навпаки, активно беруть на себе ризики.

Загальна оцінка ризику (загальний бал) визначається шляхом множення оцінки впливу та оцінки ймовірності, як це наведено у таблиці «Матриця оцінки ризиків» (табл.3.12)

Таблиця 3.12 - Матриця оцінки ризиків аудиту ефективності бюджетних коштів

Матриця оцінки ризиків						
Рівень (бал)			ЙМОВІРНІСТЬ			
			Рідко/майже не можливо	Малоймовірно	Можливо	Часто/ очікується
			1	2	3	4
ВПЛИВ	Низький	1	Низький (а) (1)	Низький (а) (2)	Низький (а) (3)	Середній (я) (4)
	Середній	2	Низький (а) (2)	Середній (я) (4)	Середній (я) (6)	Високий (а) (8)
	Високий	3	Низький (а) (3)	Середній (я) (6)	Високий (а) (9)	Дуже високий (а) (12)
	Дуже високий	4	Середній (я) (4)	Високий (а) (8)	Дуже високий (а) (12)	Дуже високий (а) (16)

Джерело: побудовано автором на основі [61]

У таблиці матриці оцінки ризиків ризики з балами 1-3 вважаються "низькими" (на цьому рівні ризик вважається прийнятним і позначається синім кольором), ризики з балами 4-6 вважаються "середніми" (жовтий колір), а ризики з балами 8-16 - "високими" (червоний/рожевий колір).

У той же час, не рекомендується визначати бали лише математично. Ризики слід оцінювати та визначати бали відповідно до визначених критеріїв оцінки впливу та оцінки ймовірності. Зазвичай використовується трирівнева система оцінювання, але цей метод може переоцінити ризик за "середньою" шкалою. У прикладі матриці оцінки ризиків використовується чотирирівнева шкала оцінювання. Водночас, відділ внутрішнього аудиту повинен обрати систему оцінки ризиків, яка найбільше підходить саме йому.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження за темою кваліфікаційної магістерської роботи на тему: «Звітність установ державного сектора як інформаційна база аудиту ефективності використання бюджетних коштів» зроблено такі наступні висновки і узагальнення:

1. Діяльність установ державного сектору у процесі розвитку соціально-орієнтованої економіки набуває високої актуальності. Особливості функціонування бюджетних установ, пов'язані зі сферою надання послуг, підкреслюють їх роль та значимість у системі державних фінансів. Їх специфічні ознаки покладаються в основу класифікації бюджетних установ з урахуванням напрямів їх надання послуг; джерел формування і доходів їх використання.

2. Динаміка доходів державного бюджету України та, зокрема динаміка доходів у розрізі загального та спеціального фондів, проаналізована за період 2018-2022 р.р.. Не дивлячись на складні економічні умови функціонування, доходи загального та спеціального фонду бюджету мали позитивну динаміку та в 2022 р. порівняно з 2018 р. збільшилися на 267 932 тис. грн. В процесі аналізу динаміки видатків бюджету за функціональною класифікацією, виявлено тенденцію щодо збільшення витрат за рахунок коштів загального фонду на охорону здоров'я, освіти, духовний та фізичний розвиток, соціальний захист та соціальне забезпечення населення за аналізований період.

2. Основною передумовою розвитку державного аудиту у вітчизняній практиці управління бюджетними ресурсами, віднесено розбудову ефективної системи державного фінансового аудиту на центральному, регіональному та місцевому рівнях як складової загальної системи управління бюджетними фінансами загалом та системи державного фінансового контролю зокрема є одним із пріоритетів реформ України.

3. В процесі розгляду питань, що підтверджують необхідність проведення аудиту ефективності бюджетних коштів, окреслено цілі та завдання аудиту ефективності, узагальнено зміст процедур у розрізі трьох основних етапів організації аудиту ефективності. На першому етапі мають аналізуватись ступінь досягнення суб'єктом господарювання мети та виконання планових показників, виокремлюватись ризикові операції, оцінюватись ризики. На другому етапі важлива увага відводиться дотриманню бюджетними установами обмежуючих параметрів використання бюджетних коштів і державного майна, правильності формування доходів, витрат та результатів діяльності. Третій етап стосується обговорення проекту аудиторського звіту з посадовими особами суб'єкта господарювання та підписання аудиторського звіту.

4. За даними аудиторських звітів Державної аудиторської служби України найчастішими порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються: нецільове витрачання бюджетних коштів на оплату завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права або через завищення відповідних розрахунків; незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності; недоотримання фінансових ресурсів унаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування); порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів; недотримання законодавства під час проведення державних закупівель.

5. Формування фінансової та бюджетної звітності Управлінням освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради відбувається з дотриманням норм і правил, встановлених Національними положеннями та Наказами Міністерства фінансів України, органами Державної казначейської служби України для суб'єктів державного сектору. При складанні звітності Управління освіти використовує методичні рекомендації цих органів в частині

формування звітності. Звітність подається з дотримання графіків, визначених законодавством та встановлених відповідними органами.

6. У процесі дослідження детально розглянуто порядок формування показників фінансової звітності та приміток до неї Управління освіти. Проаналізовано зміст інформації за статтями Балансу (форма № 1-дс), Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіту про власний капіталу (форма № 4-дс) та Приміток до фінансової звітності (форма № 5-дс). Описано механізм перевірки відповідності показників Приміток до фінансової звітності з показниками інших форм фінансової звітності.

7. Детально досліджено порядок складання форм бюджетної звітності, які подаються Управлінням освіти, а саме: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д.2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1 д, 4-1м); Пояснювальну записку; Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках; Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України; Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках.

8. Визначено, що суб'єкти державного фінансового контролю та цільова спрямованість їх контрольної діяльності покладаються в основу аудиторської діяльності. Зовнішній державний аудит здійснюють органи зовнішнього фінансового контролю (в Україні – це Рахункова палата України), а внутрішній державний аудит - спеціалізованими органами (в Україні – це Державна аудиторська служба, її територіальні органи.

9. Процес бюджетного планування розглянуто в контексті формування інформації відповідно до потреб аудиту ефективного використання бюджетних коштів. Планування та формування державного та місцевих

бюджету проводиться на основі програмно-цільового методу (далі- ПЦМ). Аудит ефективності використання бюджетних коштів здійснюється на підставі даних виконання бюджетних програм, а саме результативних показників виконання бюджетної програми (затрат, продукту, ефективності, якості). На даний момент в Управлінні освіти затверджені такі бюджетні програми:

КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами»;

КПКВК 0611010 «Надання дошкільної освіти».

КПКВК 0611090 Надання позашкільної освіти закладами позашкільної освіти, заходи із позашкільної роботи із дітьми

КПКВК 061115 Методичне забезпечення діяльності закладів освіти

КПКВК 0611161 Забезпечення діяльності інших закладів у сфері освіти

КПКВК 0611162 Інші програми та заходи у сфері освіти

КПКВК 0611170 Забезпечення діяльності інклюзивно-ресурсних центрів

КПКВК 0613140 Оздоровлення та відпочинок дітей (крім заходів з оздоровлення дітей, що здійснюються за рахунок коштів на оздоровлення громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи).

10. Обґрунтовані можливості аналізу у формуванні інформаційної бази аудиту ефективності, зокрема інформаційне забезпечення аудиту ефективності розглядається як єдність систем планування, нормування обліку, аналізу та нормативно-правового регулювання, взаємодіючих та поєднаних через інформаційні потоки в процесі формування та передачі оперативної та якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Основу інформаційної системи бюджетних установ складають потоки облікової (бухгалтерської та управлінської) інформації. Запропоновано здійснювати процес обробки економічної інформації, шляхом визначення параметризації інформаційних потоків для здійснення процедур аудиту з виокремленням показників: групи А

«Показники якості управління бюджетними витратами»; групи Б «Показники безпосередніх результатів»; групи В «Показники кінцевих результатів».

11. Проведено аналіз видатків Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради за даними КПКВК 0611020 «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т.ч. школою-дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами». Встановлено на виконання програми 0611020 на 2020-2022 роки Управлінням освіти затверджено бюджетних призначень за загальним та спеціальним фондами на загальну суму 169 359,45 тис. грн та фактично спрямовано коштів в сумі 167 901,17 тис. грн. По загальному фонду здійснено видатків на загальну середню освіту в загальній сумі 167 901,17 тис. грн.

12 В процесі аналізу результативних показників бюджетної програми КПКВК 0611020 за даними паспортів бюджетних програм та звітів про виконання, фінансової звітності за 2020 - 2022 роки, встановлено: показники затрат виконано в повному обсязі, тобто на всі 100 %; за показниками продукту виявлено відхилення між фактичними та затвердженими показниками, що пояснюється зменшенням кількості дітей, батьки яких вносять плату за харчування дітей в ЗЗСО за рахунок збільшення сімей, які мають пільги; до показників ефективності віднесено низку показників: «Середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО, який у порівнянні з плановим було виконано на 89,42 %; показник «Середні витрати на 1 дитину, яка отримує освіту в ЗЗСО», виконано порівняно з плановим на 99,73%, де відхилення між плановими та фактичними показниками пояснюється тим, що за рахунок зменшення середньорічної кількості вихованців, пов'язаної зі зміною кількості учнів, зросли середні витрати на 1 дитину. Показники якості виконані у 2020, 2021 та 2022 роках на 100 %. За ними розраховують: кількість фактичних днів відвідування навчальних закладів дітьми, відсоток днів відвідування навчальних закладів учнями, відсоток днів відвідування навчальних закладів дітьми дошкільного віку. Обґрунтовано недоцільність

включення кількості фактичних днів відвідування навчальних закладів та відсотка днів відвідування навчальних закладів.

13. Сучасна практика діяльності бюджетних установ свідчить про необхідність врахування ризик-орієнтованого методу у процесі вдосконалення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Процес ризик-орієнтованого планування діяльності у процесі аудиту ефективності використання бюджетних коштів передбачає удосконалення системи внутрішнього аудиту. Застосування ризик-орієнтованого підходу до оцінки об'єкта аудиту під час планування діяльності внутрішнього аудиту сприятиме обґрунтуванню напрямів обмежених ресурсів. У процесі внутрішнього аудиту важливо для перевірок відбирати об'єкти раціонального та цільового розподілу, які становлять ризик для досягнення мети та цілей діяльності державного органу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми фінансового управління: глобальні тенденції і національна практика (колективна монографія). ДННУ “Акад. фін. управління”, Київ. 2018. 496 с.
2. Аналіз чинної нормативної бази системи контролю за використанням публічних фінансів в Україні. URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf.
3. Бариніна – Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС. Фінансовий контроль. 2015. № 6. С. 913.
4. Белец Ж. Механізм застосування аудиту ефективності як складової програмно-цільового методу формування бюджету. Державне управління та місцеве самоврядування. 2018. Вип. 1(20). С. 116–124.
5. Бюджетний Кодекс України від 21.06.01 р. № 2542-III - URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>
6. Ващенко І.В. Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. 2018. № 102. С. 47–50.
7. Внутрішній аудит в державному управлінні: слабка ланка чи запорука ефективного використання публічних ресурсів. URL: https://ukr.lb.ua/blog/yulia_slobodianyuk/399024_vnutrishniy_audit_derzhavnomu.html
8. Гордєєва Т.А., Петришина О.В. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2020. № 3. Т. 3. С. 32–34.
9. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. № 10. С. 35–44

10. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. URL:: <http://zakon.rada.gov.ua>

11. Грицишен Д.О., Назаренко Т.П. Дослідження аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю в Україні. Технологічний аудит та резерви виробництва. 2018. Том 4.№ 4(42). С. 25–30.

12. Дідик А., Лемішовський В. Бюджетні установи: облік та оподаткування, кадри та зарплата, звітність. Навчальний посібник. – Київ:ТОВ «Видавнича група «Бухгалтери Укоаїни», 2019. – 652 с.

13. Долбнєва Д.В. Адаптація зарубіжного досвіду проведення аудиту ефективності до умов України. Сучасні шляхи забезпечення стабільного економічного розвитку : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25–26 листопада 2021 р. Дніпро : НГУ, 2021. С. 87–90

14. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм. Світ фінансів. 2019. Вип. 2(3). С. 50–60.

15. Жук В.М. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку та контролю. Жук В.М. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку та контролю підтримки розвитку сільських територій / Збірник наукових праць - Серія: Облік і фінанси. Луцьк, 2011. Вип. 8 (29). С. 142—151

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996 URL:<http://zakon.rada.gov.ua>

17. Закон України «Про Рахункову палату» від 02 липня 2015 року № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

18. Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету за наказом Мінфіна від 12.03.2012 № 333 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>

19. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності: монографія / Т.І. Єфименко, В.М. Жук, Л.Г. Ловінська. К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2018. 400 с.

20. Калиневич Г. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю в системі освіти. Ефективність державного управління. 2017. Вип. 1 (50). Ч. 2. С. 241–249.

21. Коваль П.Ф., Кисленко А.Є., Корнієнко Т.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: Навч. посіб. Національна академія держ. податкової служби України. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2018. 250 с.

22. Колтик О., Мазярчук В., Слиш Н. Ефективність використання міжбюджетних трансфертів: основні порушення. URL: https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/727/U-LEAD_budget.pdf

23. Коновалов Л.С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні. Державне будівництво. 2020. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2020_2_19

24. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія. Рівне: УДУВГП, 2020. 233 с.

25. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика / Економічний аналіз. 2018. Вип. 2 (18). С. 361–369

26. Лемішовський. В. Л. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник / В. І. Лемішовський. – 3-е вид., дон., і перероб. – Львів : Інтелект-Захід. 2016. – 765 с

27. Лень В.С. Облік в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Київ:Каравела, 2017. – 564с.

28. Методика здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів (надіслано місцевим фінансовим органам листом Мінфіну від 19.09.2013 № 31-05110-14-5/27486) URL: https://www.ibser.org.ua/sites/default/files/metodyka_zdiysnennya_porivnyalnogo_analizu.pdf

29. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Мінфіну від 28.12.2017 № 1170 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1170201-17#Text>

30. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі URL: www.minfin.gov.ua

31. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. Черні- гів: Десна Поліграф, 2016. 560 с.

32. Овчарова Н.В. Проблеми та перспективи фінансового забезпечення бюджетних установ / Актуальні проблеми економіки. 2016. № 7. С. 230–237.

33. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

34. Офіційний сайт Міністерства фінансів України URL: <https://www.mof.gov.ua/uk>

35. Офіційний сайт Управління освіти виконавчого комітету Обухівської міської ради URL: <https://obcity.gov.ua/2021/03/03/upravlinnya-osviti/>

36. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 2013 р. № 1203 - URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

37. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 р. № 307 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

38. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі 29.12.2015 № 1219 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

39. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування від 24.01.2012 № 44 - URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

40. Про бюджетну класифікацію від 14.01.2011 № 11 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0011201-11>

41. Про державне прогнозування та розроблення програм економічно- го і соціального розвитку України : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1602-14>

42. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 р. № 1621-IV URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1621-15>

43. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. URL: zakon.rada.gov.ua/

44. Про затвердження Інструкції про статус та особливості участі у бюджетному процесі відповідальних виконавців бюджетних програм місцевих бюджетів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1103-14#n18>.

45. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Наказ Головкин України від 15.12.2005 № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05>

46. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 URL:<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>

47. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 N 1629 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

48. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

49. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ

Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

50. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

51. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 № 419 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

52. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.07.2004 № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>

53. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм від 29 серпня 2018 р. № 692 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>

54. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: наказ Мінфіну від 28.02.2002 р. №228 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>

55. Про затвердження Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>

56. Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977– URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1539-17>

57. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України : від 16.10.2012 № 5463-VI // Верховна Рада України. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

58. Про результативні показники бюджетної програми: наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 URL: zakon.rada.gov.ua

59. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text>

60. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України №158 від 24.05.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.

61. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту: Методичний посібник. 2022. 194 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/дод_%209%20.

62. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 25 квітня 2018 року № 282-р «Про перерозподіл деяких видатків державного бюджету, передбачених Міністерству освіти і науки на 2022 рік. URL: <https://mon.gov.ua/ua/news/pro-pererozpodil-deyakih-vidatkiv-peredbachenih-mon-rishennyu-uryadu>

63. Савчук Н.В. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери України та шляхи їх вирішення / Науковий вісник НЛТУ України. 2012. № 1. С. 381–384

64. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація / К. : КНЕУ, 2013. 243 с.

65. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / Формування ринкової економіки. 2020. № 23. С. 470–486

66. Сидорчук А.А. Вітчизняна практика оцінки ефективності використання коштів місцевого бюджету. Інфраструктура ринку. 2018. Вип. 25. С. 765–770.

67. Сподарник В.М., Хотнянська Н.Ю. Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю в Україні. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». 2022. Спецвип. 29. Ч. 1. С. 338–343.

68. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на період до 2025 року: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

69. Сушко Н.І. Облік і звітність бюджетних установ: практичний посібник 2018. 284 с. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/576/>

70. Слободяник Ю.Б.. Державний аудит ефективності: проблема визначення критеріїв 2018. С.166-168. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/33106/1/166.PDF>

71. Слободяник Ю. Б., Галас О. М. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка» : збірник наукових праць. 2020. Випуск 1(13). С. 212-221.

72. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 № 1219 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16/para4#n4>.

73. Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Наука й економіка. 2017. № 2. С. 99–106

74. Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / Збірник наукових праць ЧДТУ. 2019. Вип. 21. С. 112–116.

75. Фінансова система України : навч. посіб. / М.І. Карлін. – К. : Знання, 2014. 324 с
76. Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». 2021. № 2. С. 115–119..
77. Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контр олю, його суть та необхідність упровадження в Україні. Економіка і суспільство. 2022. Вип. 10. С. 827–831
78. Черничук Л.В., Маниліч М.І. Облік у бюджетних установах: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. Чернівці: Книги-XXI, 2019. 400 с.
79. Шевчук О.А. Контроль ефективності використання бюджетних коштів. Економіка. Управління. Інновації. 2017. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_32
80. Шокіна Ю.О. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Управління розвитком. 2012. № 3. С. 120–124
81. International Standards of Supreme Audit Institutions URL : <http://www.issai.org/introduction>
82. ISSAI 300 «Основоположні принципи аудиту ефективності». URL: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>

ДОДАТКИ

Додаток А

		Дата (рік, місяць, число)	2022	01	01
Установа	<u>Управління освіти виконавчого комітету</u>	за ЄДРПОУ	37361483		
Територія	<u>Обухівської міської ради</u>	за	5610300000		
Організаційно-правова форма господарювання	<u>Обухів</u>	КОАТUU	420		
управління	<u>Орган місцевого самоврядування</u>	за КОПФГ	11085		
Вид економічної діяльності	<u>Міністерство освіти і науки України</u>	за КОДУ	84.12		
Одиниця виміру: грн	<u>Державне управління загального характеру</u>	за КВЕД			
Періодичність: річна					

БАЛАНС
на 01 січня 2023 року

Форма №1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000	10,350,375	25,719,336
первісна вартість	1001	33,419,589	50,915,371
знос	1002	23,069,214	25,196,035
Інвестиційна нерухомість:	1010	-	-
первісна вартість	1011	-	-
знос	1012	-	-
Нематеріальні активи:	1020	-	-
первісна вартість	1021	-	-
накопичена амортизація	1022	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1030	3,199,679	2,510,347
Довгострокові біологічні активи:	1040	-	-
первісна вартість	1041	-	-
накопичена амортизація	1042	-	-
Запаси	1050	1,405,724	1,219,932
Виробництво	1060	-	-
Поточні біологічні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	14,955,778	29,449,615
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції, у тому числі:	1110	-	-
цінні папери, крім акцій	1111	-	-
акції та інші форми участі в капіталі	1112	-	-
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	1120	-	-
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	-	-

за виданими авансами	1135	-	-
за розрахунками із соціального страхування	1140	-	65,804
за внутрішніми розрахунками	1145	-	-
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	6,614	6,614
Поточні фінансові інвестиції	1155	-	-
<i>Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових національній валюті, у тому числі в:</i>	1160	608,641	925,406
касі	1161	-	-
казначействі	1162	608,641	925,406
установах банків	1163	-	-
дорозі	1164	-	-
іноземній валюті	1165	-	-
<i>Кошти бюджетів та інших клієнтів на:</i>			
єдиному казначейському рахунку	1170	-	-
<i>рахунках в установах банків, у тому числі в:</i>	1175	-	-
національній валюті	1176	-	-
іноземній валюті	1177	-	-
Інші фінансові активи	1180	-	-
Усього за розділом II	1195	615,255	997,824
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	-	-
БАЛАНС	1300	15,571,033	30,447,439

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	11,588,722	29,206,036
Капітал у дооцінках	1410	-	-
Фінансовий результат	1420	707,803	-1,428,160
Капітал у підприємствах	1430	-	-
Резерви	1440	-	-
Цільове фінансування	1450	3,199,679	2,510,347
Усього за розділом I	1495	15,496,204	30,288,223
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
<i>Довгострокові зобов'язання:</i>			
за цінними паперами	1500	-	-
за кредитами	1510	-	-
інші довгострокові зобов'язання	1520	-	-
поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	-	-
<i>Поточні зобов'язання:</i>			
за платежами до бюджету	1540	-	11,896
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	-	-
за кредитами	1550	-	-
за одержаними авансами	1555	-	-
за розрахунками з оплати праці	1560	-	53,908
за розрахунками із соціального страхування	1565	-	-
за внутрішніми розрахунками	1570	-	-
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	74,829	93,412
за цінними паперами	1576	-	-
Усього за розділом II	1595	74,829	159,216

III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	-	-
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	-	-
БАЛАНС	1800	15,571,033	30,447,439

-
Керівник (посадова особа)

-
Нетребба ВВ

-
Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

-
Грановська СА

Додаток Б

	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
		2022	01	01
Установа	за <u>Управління освіти виконавчого комітету</u> <u>Обухівської міської ради</u>	37361483		
Територія	за <u>Обухів</u>	5610300000		
Організаційно-правова форма господарювання	за <u>КОПФТ</u>	420		
управління	за <u>КОДУ</u> <u>Міністерство освіти і науки України</u>	11085		
Вид економічної діяльності	за <u>КВЕД</u> <u>Державне управління загального характеру</u>	84.12		
Одиниця виміру: грн				
Періодичність: річна				

ЗВІТ
ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
за 2022 рік

Форма №2-дс

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
ДОХОДИ			
<i>Доходи від обмінних операцій</i>		-	-
Бюджетні асигнування	2010	103,836,139	88,410,277
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	1,877,906	1,051,635
Доходи від продажу активів	2030	19,435	5,387
Фінансові доходи	2040	-	-
Інші доходи від обмінних операцій	2050	146,300	88,085
Усього доходів від обмінних операцій	2080	105,879,780	89,555,384
<i>Доходи від необмінних операцій</i>			
Податкові надходження	2090	-	-
Неподаткові надходження	2100	-	-
Трансферти	2110	-	-
Надходження до державних цільових фондів	2120	-	-
Інші доходи від необмінних операцій	2130	233,595	331,050
Усього доходів від необмінних операцій	2170	233,595	331,050
Усього доходів	2200	106,113,375	89,886,434
ВИТРАТИ			
<i>Витрати за обмінними операціями</i>		-	-
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	105,574,070	89,073,683
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	2,004,422	1,271,608
Витрати з продажу активів	2230	-	-

Фінансові витрати	2240	-	-
Інші витрати за обмінними операціями	2250	212,505	144,803

Усього витрат за обмінними операціями	2290	107,790,997	90,490,094
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300	-	-
Інші витрати за необмінними операціями	2310	534,212	84,330
Усього витрат за необмінними операціями	2340	534,212	84,330
Усього витрат	2380	108,325,209	90,574,424
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	-2,211,834	-687,990

II. ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ) ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	2420	736,656	577,262
Оборона	2430	-	-
Громадський порядок, безпека та судова влада	2440	-	-
Економічна діяльність	2450	-	-
Охорона навколишнього природного середовища	2460	-	-
Житлово-комунальне господарство	2470	-	-
Охорона здоров'я	2480	-	-
Духовний та фізичний розвиток	2490	2,842,917	1,477,387
Освіта	2500	104,745,636	88,519,775
Соціальний захист та соціальне забезпечення	2510	-	-
УСЬОГО:	2520	108,325,209	90,574,424

III. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ)

Стаття	Код рядка	Загальний фонд			Спеціальний фонд		
		план на звітний рік	фактична сума виконання за звітний період	різниця (графа 4 мінус графа 3)	план на звітний рік із урахуванням змін	фактична сума виконання за звітний період	різниця (графа 7 мінус графа 6)
1	2	3	4	5	6	7	8
ДОХОДИ							
Податкові надходження	2530	-	-	-	-	-	-
Неподаткові надходження	2540	-	-	-	-	-	-
Доходи від власності та підприємницької діяльності	2541	-	-	-	-	-	-
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	2542	-	-	-	-	-	-
Інші неподаткові надходження	2543	-	-	-	-	-	-
Власні надходження бюджетних установ	2544	-	-	-	-	-	-
Доходи від операцій з капіталом	2550	-	-	-	-	-	-
Офіційні трансферти, з них:	2560	-	-	-	-	-	-
від органів державного управління	2561	-	-	-	-	-	-
Цільові фонди	2570	-	-	-	-	-	-
Надходження державних цільових фондів	2580	-	-	-	-	-	-
Надходження Пенсійного фонду України	2581	-	-	-	-	-	-

Надходження Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	2582	-	-	-	-	-	-
Надходження Фонду соціального страхування України	2583	-	-	-	-	-	-
Інші надходження	2590	-	-	-	-	-	-
Усього доходів	2600	-	-	-	-	-	-
ВИТРАТИ							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2610	-	-	-	-	-	-
Використання товарів і послуг	2620	-	-	-	-	-	-
Обслуговування торгових підприємств	2630	-	-	-	-	-	-
Поточні трансферти, з них:	2640	-	-	-	-	-	-
органам державного управління інших рівнів	2641	-	-	-	-	-	-
Соціальне забезпечення	2650	-	-	-	-	-	-
Інші поточні видатки	2660	-	-	-	-	-	-
Нерозподілені видатки	2670	-	-	-	-	-	-
Придбання основного капіталу	2680	-	-	-	-	-	-
Капітальні трансферти, з них:	2690	-	-	-	-	-	-
органам державного управління інших рівнів	2691	-	-	-	-	-	-
Внутрішнє кредитування	2700	-	-	-	-	-	-
Зовнішнє кредитування	2710	-	-	-	-	-	-
Усього витрат	2780	-	-	-	-	-	-
профцит/дефіцит за звітний період	2790	-	-	-	-	-	-

IV. ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820	69,965,158	59,969,934
Відрахування на соціальні заходи	2830	15,464,555	13,264,158
Матеріальні витрати	2840	21,007,165	15,801,800
Амортизація	2850	1,141,614	1,309,399
Інші витрати	2860	212,505	144,803
Усього	2890	107,790,997	90,490,094

-	-	-	-
-	-	-	-
Керівник (посадова особа)	-	<u>Нетреба ВВ</u>	-
-	-	-	-
Головний бухгалтер (спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби)	-	<u>Грановська СА</u>	-
-	-	-	-
-	-	-	-

Додаток В

		КОДИ		
		2022	01	01
Установа	<u>Управління освіти виконавчого комітету</u>	за ЄДРПОУ		
Територія	<u>Обухівської міської ради</u>	37361483		
Організаційно-правова форма господарювання	<u>Обухів</u>	за КОАТUU		
управління	<u>Орган місцевого самоврядування</u>	5610300000		
	<u>Міністерство освіти і науки України</u>	за КОПФГ		
		420		
		за КОДУ		
		11085		
		за КВЕД		
		84.12		

Вид економічної діяльності Державне управління загального характеру

Одиниця виміру: грн

Періодичність: річна

Звіт
про рух грошових коштів
за 2022 рік

Форма №3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:		-	-
бюджетні асигнування	3000	103,836,139	88,410,277
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	1,896,490	1,051,635
надходження від продажу активів	3010	19,435	5,387
інші надходження від обмінних операцій	3015	146,300	88,085
Надходження від необмінних операцій:		-	-
податкові надходження	3020	-	-
неподаткові надходження	3025	-	-
трансферти, з них:	3030	-	-
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	-	-
надходження до державних цільових фондів	3040	-	-
інші надходження від необмінних операцій	3045	239,325	331,051
надходження грошових коштів за внутрішніми операціями	3050	-	-
Інші надходження	3090	1,122,773	930,596
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	107,260,462	90,817,031
Витрати за обмінними операціями:		-	-
витрати на виконання бюджетних програм	3100	103,242,790	88,357,477
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	1,787,089	1,215,523
		-	-
витрати з продажу активів	3115	-	-
інші витрати за обмінними операціями	3120	212,505	144,803
Витрати за необмінними операціями:		-	-

кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	-	-
інші витрати за необхідними операціями	3130	545,672	84,333
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями	3135	-	-
Інші витрати	3180	1,122,773	930,596
Усього витрат від операційної діяльності	3190	106,910,829	90,732,732
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	349,633	84,299
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від продажу:		-	-
фінансових інвестицій	3200	-	-
основних засобів	3205	-	-
інвестиційної нерухомості	3210	-	-
нематеріальних активів	3215	-	-
незавершених капітальних інвестицій	3220	-	-
довгострокових біологічних активів	3225	-	-
Надходження цільового фінансування	3230	4,646,592	2,800,424
Інші надходження	3235	-	-
Усього надходжень від інвестиційної діяльності	3240	4,646,592	2,800,424
Витрати на придбання:		-	-
фінансових інвестицій	3245	-	-
основних засобів	3250	4,191,520	2,370,834
інвестиційної нерухомості	3255	-	-
нематеріальних активів	3260	-	-
незавершених капітальних інвестицій	3265	480,178	429,590
довгострокових біологічних активів	3270	-	-
Інші витрати	3285	-	-
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	4,671,698	2,800,424
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	-25,106	-
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:		-	-
повернення кредитів	3300	-	-
отримання позик	3305	-	-
отримання відсотків (роялті)	3310	-	-
Інші надходження	3340	-	-
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	-	-
Витрати на:		-	-
надання кредитів	3350	-	-
погашення позик	3355	-	-
сплату відсотків	3360	-	-
Інші витрати	3380	-	-
Коригування	3385	-	-
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	-	-
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-	-
Чистий рух коштів за звітний період	3400	324,527	84,299
Залишок коштів на початок року	3405	608,641	524,342
Залишок коштів отриманий	3410	-	-
Залишок коштів перерахований	3415	7,762	-
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420	-	-
Залишок коштів на кінець року	3425	925,406	608,641

* Надходження в натуральній формі

* Витрати в натуральній формі

-

-

-

-

-

-

-

Керівник (посадова особа)

Нетреба ВВ

-

-

-

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

Грановська СА

-

-

-

-

-

-

-

Додаток Г

		КОДИ		
Дата (рік, місяць, число)		2022	01	01
Установа	<u>Управління освіти виконавчого комітету</u>	за ЄДРПОУ 37361483		
Територія	<u>Обухівської міської ради</u>	за КОАТUU 5610300000		
Організаційно-правова форма господарювання	<u>Обухів</u>	за КОПФГ 420		
управління	<u>Орган місцевого самоврядування</u>	за КОДУ 11085		
Вид економічної діяльності	<u>Міністерство освіти і науки України</u>	за КВЕД 84.12		
Одиниця виміру: грн	<u>Державне управління загального характеру</u>			
Періодичність: річна				

Звіт
про власний капітал
за 2022 рік

Форма №4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємствах	Резерви	Цільове фінансування	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на початок року	4000	11,588,722	-	707,803	-	-	3,199,679	15,496,204
<i>Коригування:</i>								
Зміна облікової політики	4010	-	-	-	-	-	-	-
Виправлення помилок	4020	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни	4030	-	-	-	-	-	-	-
Скоригований залишок на початок року	4090	11,588,722	-	707,803	-	-	3,199,679	15,496,204
<i>Переоцінка активів:</i>								
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100	-	-	-	-	-	-	-
Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних	4110	-	-	-	-	-	-	-
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120	-	-	-	-	-	-	-
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних	4130	-	-	-	-	-	-	-
Профіцит /дефіцит за звітний період	4200	-	-	#####	-	-	-	-2,211,834
Збільшення капіталу в підприємствах	4210	-	-	-	-	-	-	-
Зменшення капіталу в підприємствах	4220	-	-	-	-	-	-	-
Інші зміни в капіталі	4290	17,617,314	-	75,871	-	-	-689,332	17,003,853
Разом змін у капіталі	4300	17,617,314	-	#####	-	-	-689,332	14,792,019

Залишок на кінець року	4310	29,206,036	-	-1,428,160	-	-	2,510,347	30,288,223
------------------------	------	------------	---	------------	---	---	-----------	------------

Керівник (посадова особа)

Нетреба ВВ

-
Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

-

-

Грановська СА

-
-

-
-

-

Ім'я користувача:
Податкового менеджменту та фінансового монітори...

ID перевірки:
1015990357

Дата перевірки:
11.12.2023 07:25:14 EET

Тип перевірки:
Doc vs Internet + Library

Дата звіту:
11.12.2023 07:29:43 EET

ID користувача:
100005754

Назва документа: Кіщук А.М. Звітність установ державного сектора як інформаційна база аудиту ефективно...

Кількість сторінок: 113 Кількість слів: 18191 Кількість символів: 147202 Розмір файлу: 2.26 MB ID файлу: 1015672749

Виявлено модифікації тексту (можуть впливати на відсоток схожості)

25.5% Схожість

Найбільша схожість: 2.81% з Інтернет-джерелом (<http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/1464/1/%d0%97%>)

24.2% Джерела з Інтернету 642 Сторінка 115

13.2% Джерела з Бібліотеки 302 Сторінка 130

5.94% Цитат

Цитати 11 Сторінка 131

Не знайдено жодних посилань

0% Вилучень

Немає вилучених джерел

Модифікації

Виявлено модифікації тексту. Детальна інформація доступна в онлайн-звіті.

Замінені символи 30

Підозріле форматування 30 сторінок

Кіщук А.М.

студентка 6-го курсу факультету обліку
та податкового менеджменту
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана

Кіндрацька Л.М.

науковий керівник, д.е.н., професор кафедри
податкового менеджменту та фінансового
моніторингу Київського національного
економічного університету імені Вадима Гетьмана

РИЗИК-ОРІЄНТОВАНИЙ МЕТОД У ПРОЦЕСІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Ризик-орієнтований підхід у процесі аудиту ефективності використання бюджетних коштів передбачає удосконалення системи внутрішнього аудиту, зокрема відбір підрозділом внутрішнього аудиту важливих та актуальних об'єктів аудиту та визначення пріоритетності їх дослідження.

Важливим етапом процесу аудиту ефективності використання бюджетних коштів є ідентифікація ризиків. Метою цього етапу є забезпечення належного розуміння працівниками підрозділу внутрішнього аудиту ризиків у процесі проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. При плануванні діяльності з внутрішнього аудиту підрозділ внутрішнього аудиту повинен враховувати систему управління ризиками - діяльність керівництва та працівників органу з ідентифікації та оцінки ризиків, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків, а також виявлення нових або змінених ризиків [7].

В процесі роботи підрозділом внутрішнього аудиту щодо виявлення ризиків стосовно кожного об'єкта аудиту у просторі аудиту ефективності використання бюджетних коштів ідентифікуються події (зовнішні та внутрішні), що можуть вплинути на досягнення установою визначених цілей та які, залежно від впливу, поділяються на можливості (позитивний вплив на досягнення установою визначених цілей) та ризики (негативний вплив на досягнення установою визначених цілей).

Тому, доцільним є визначення класифікації подій, що можуть створювати ризики, результати узагальнено в табл. 1

Таблиця 1 - Класифікація подій, що можуть створювати ризики в процесі аудиту використання бюджетних коштів

Операційні події	ІТ та зв'язок	Нормативно - правові події	Фінансові події	Кадрові події	Репутаційні події
невиконання функцій, процесів, операцій	знищення найбільш важливих облікових записів або відсутність до них доступу	недотримання вимог законодавства, судові позови, порушення контрактів(угод)	відсутність грошових коштів на здійснення операцій	втрата кваліфікованих працівників (плинність кадрів, звільнення, вихід на пенсію)	негативна інформація від державних органів, правоохоронних органів
відсутність/недостатність контролю за реалізацією процесу, операції	недоступні або недостовірні дані несанкціонованого витоку чутливої інформації	відсутність, суперечність або нечітка регламентація положень законодавства	наявність фактів нецільового та неефективного використання державних ресурсів	не здійснення заходів з навчання та підвищення кваліфікації персоналу	втрата довіри зі сторони зацікавлених сторін через операційні недоліки
втрата матеріально-технічного обладнання	вірусні атаки на основне програмне забезпечення відсутність інтернету, телефонного зв'язку	неналежна претензійна позовна діяльність зупинення важливої діяльності	зменшення фінансування наявність фактів корупції та шахрайства, штрафів, пені, втрата коштів чи активів	наявність вакансії впродовж тривалого часу	негативне висвітлення діяльності установи у ЗМІ незадоволення працівників (скарги, звернення, у тому числі на гарячі телефонні лінії)

Джерело: побудовано автором на основі [61]

Під час ідентифікації та формулювання ризиків доцільно дотримуватися наступних рекомендацій:

- слід уникати визначення ризиків, які не мають впливу на цілі;
- слід уникати визначення ризиків, які є зворотним формулюванням цілей;

- не слід визначати ризики як наслідки подій;
- слід враховувати причину виникнення ризику та можливий його вплив на цілі (причинно-наслідковий зв'язок).

Ризики, які не визначають причин та наслідків їх виникнення, загалом непридатні для правильного відбору пріоритетних об'єктів аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Таким чином, визначена класифікація подій дозволить виявляти ризики стосовно кожного об'єкта аудиту у процесі проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів, ідентифікувати їх (зовнішні та внутрішні), які впливатимуть на досягнення установою визначених цілей.

Список використаних джерел

1. Внутрішній аудит в державному управлінні: слабка ланка чи запорука ефективного використання публічних ресурсів. URL: https://ukr.lb.ua/blog/yulia_slobodianyuk/399024_vnutrishniy_audit_derzhavnomu.html

2. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту: Методичний посібник. 2022. 194 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/дод_%209%20.