

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**« Кошторисне фінансування установ
державного сектору »**

Студентки 2 курсу 2м групи

спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та страхування»

спеціалізації «Державні фінанси»

Яківни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми,
д.е.н., професор

Завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Братунець Еліни

Канєва
Тетяна Володимирівна

Макогон
Валентина Дмитрівна

Чугунов Ігор Якович

Київ 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методологічні засади кошторисного фінансування установ державного сектору.....	5
1.1. Кошторис, його сутність та значення в системі управління установ державного сектору.....	5
1.2. Правове регулювання планування, контролю та виконання кошторису.....	12
РОЗДІЛ 2. Облік, як основне інформаційне джерело для планування кошторису установ державного сектору.....	16
2.1. Облік доходів установ державного сектору.....	16
2.2. Облік видатків установ державного сектору.....	20
2.3. Облік результатів виконання кошторису установ державного сектору.....	28
РОЗДІЛ 3. Методика аналізу та контролю виконання кошторису установ державного сектору.....	32
3.1. Аналіз виконання кошторису установ державного сектору.....	32
3.2. Контроль виконання кошторису установ державного сектору.....	43
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Проблема кошторисного фінансування установ державного сектору є однією з найбільш значущих в теорії та практиці державних фінансів в Україні.

Особливість функціонування бюджетних установ визначається тим, що їх діяльність здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, вони являються суб'єктами бюджетної системи України і є неприбутковими. А загалом діяльність установ державного сектору може бути визначена як діяльність із виконання кошторису бюджетної установи.

Від рівня та обсягів фінансування установ державного сектору залежить успішне виконання поставлених перед ними завдань та виконання ними законодавчо встановлених функцій.

Значний вклад в теорію та методологію бюджетного планування в частині кошторисного фінансування установ державного сектору внесли О.І. Барановський, С.А. Буковинський, О.Д. Василик, І.І. Гейдор, І.І. Дьяков, Н.І. Деркач, А.О. Єпіфанов, В.І. Кравченко, Н.А. Кузьменко, І.О. Мітюков, В.М. Опарін, К.В. Павлюк, В.М. Радіонова, В.М. Федосов, С.І. Юрій та інші.

Відаючи належне науковим напрацюванням вчених щодо пошуку нових підходів до формування кошторисів установ державного сектору в умовах стрімких ринкових перетворень та обмеженості фінансових ресурсів це питання потребує подальшого науково-практичного дослідження. Що і зумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її актуальність та цільову спрямованість. Питання щодо вдосконалення системи фінансової підтримки залишається важливим, особливо якщо криза в країні впливає на бюджетний сектор.

Питання формування і виконання кошторису безпосередньо впливають і на стан обліку бюджетних установ, тому ця тема набула актуальності в сучасних умовах трансформації до міжнародних стандартів, коли перед обліком в установах державного сектору постає низка специфічних проблем,

які неможливо розв'язати без ефективної організації бухгалтерського обліку та дотриманням вимог чинного законодавства України.

Реалізація мети роботи зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- розкрити загальну методику та основні проблеми при формуванні та виконанні кошторису;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання формування кошторису бюджетних установ, обліку та аналізу результатів виконання;
- обґрунтувати необхідність дотримання законодавства та впровадження нових нормативно-правових актів, які б регулювали питання складання та виконання кошторису;
- надати організаційно-економічну характеристику бюджетної установи
- розкрити загальну методику аналізу виконання кошторису установи державного сектору;
- визначити умови підвищення ефективності управління бюджетними коштами.

Об'єктом дослідження є кошторис державної установи Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва та процес його складання і виконання.

Предметом дослідження є організація та методологія складання кошторису бюджетної установи, система обліку та аналізу його виконання.

Суб'єктом дослідження обрано Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва Національної академії медичних наук України.

При визначенні основних теоретичних висновків застосовуються принципи логіки, історизму, використовуються методи економічного, філософського, статистичного й математичного аналізів.

Практична цінність дослідження полягає у науково-практичному обґрунтуванні вдосконалення механізму формування та виконання кошторису в Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва.

РОЗДІЛ 1. Теоретико-методологічні засади кошторисного фінансування установ державного сектору

1.1. Кошторис, його сутність та значення в системі управління установ державного сектору.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.02. №228: кошторис бюджетних установ є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. [15]

Виділяють наступні види кошторисів:

- індивідуальні кошториси – це кошториси, які складаються бюджетними установами. Причому незалежно від того, веде бюджетна організація облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, індивідуальний кошторис та план асигнувань складаються за кожною виконуваною нею функцією;
- зведені кошториси – це зведення показників індивідуальних кошторисів розпорядників коштів бюджету нижчого рівня за функціональною класифікацією, що складаються головним розпорядником, розпорядником вищого рівня для подання їх Міністерству фінансів України, місцевим фінансовим органам. Зведені кошториси не затверджуються.

Вважаємо, що слушною є думка Макух Т. О., згідно з якою кошторисне фінансування – це «... спрямування грошових коштів, акумульованих із різних джерел фінансування, на покриття потреб бюджетних установ та виконання основних функціональних завдань» [39, с.3] Кошторис є основним плановим документом установ державного сектору, який визначає обсяг і спрямування коштів для виконання цими установами своїх функцій та

досягнення цілей, визначених на бюджетний період, надає повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків.

Процес кошторисного фінансування установ державного сектору у системі казначейського обслуговування Зведеного бюджету України тісно переплетений із самим бюджетним процесом. Схема процесу кошторисного фінансування бюджетної установи представлена на рис. 1.1[50, с.164]



Рис. 1.1 Процес кошторисного фінансування бюджетної установи

Водночас кошторисне фінансування як метод фінансового забезпечення установ державного сектору із дотриманням принципів бюджетного фінансування має як переваги, так і недоліки [39, с. 6; 21, с. 99]. Серед переваг кошторисного фінансування установ державного сектору зазначимо забезпечення відповідності доходної та видаткової частини кошторису бюджетних установ, тобто фінансування планових витрат бюджетної

установи відбувається в повному обсязі. Окрім того, кошторисне фінансування установ державного сектору передбачає жорсткий та постійний контроль за використанням фінансових ресурсів цих установ. Проте воно не позбавлене недоліків, пов'язаних з відсутністю достатніх стимулів для раціонального і ефективного функціонування та взаємозв'язку між рівнем кошторисного фінансування бюджетної установи та результатами її діяльності. Тобто де-факто здійснюється фінансове забезпечення лише мережі бюджетних установ, а не наданих ними послуг для задоволення суспільних потреб. Окрім того, Бюджетним кодексом України закріплено зв'язок джерел надходження коштів спеціального фонду з напрямками їх використання, тому бюджетна установа не може на власний розсуд розпоряджатися коштами від надання платних (договірних) послуг, тобто де-юре регламентовано обмежену фінансову автономію бюджетних установ.

Кошторис складається всіма установами державного сектору на календарний рік і затверджується в установленому порядку.

Фінансування бюджетних організацій здійснюється з дотриманням таких основних принципів:

- витрати установи державного сектору визначаються економічним планом тієї адміністративно-територіальної одиниці, де знаходиться ця установа;
- фінансування здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом установи державного сектору;
- при фінансуванні слід обов'язково дотримуватися принципу цільового використання бюджетних коштів;
- фінансування має забезпечувати максимальну ефективність використання;
- систематичний контроль за фінансовою діяльністю установ державного сектору проводиться вищими за рівнем організаціями та фінансовими органами, зокрема Державною казначейською службою України.

Дотримання зазначених вище принципів бюджетного фінансування сприяє зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни бюджетними організаціями, а також підвищенню ефективності використання бюджетних коштів [38, 40].

Установі державного сектору, щоб виконувати свої функції, визначені положенням чи статутом передусім потрібен план, що визначає доходи, які вона має отримати протягом бюджетного періоду, та відповідні видатки, які будуть проведені для здійснення нею своїх повноважень.

Кошторис і є таким плановим документом бюджетної установи. Так, виділення коштів з бюджету на утримання бюджетних організацій здійснюється лише за наявності затвердженого кошторису установи державного сектору та плану асигнувань.

Отже, основні вимоги щодо порядку складання, розгляду, затвердження і виконання кошторисів установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів бюджету, встановлено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228. В даній Постанові вказано, що кошторис установ бюджетного сектору має дві складові (Рис.1.2) [15].

Кошторис установ державного сектору має такі складові частини:

загальний фонд,

який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

спеціальний фонд,

який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Рис. 1.2 Складові кошторису установ державного сектору

Таким чином, кошторис затверджують за загальним і спеціальним фондом на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

Слід мати на увазі, що здійснення витрат, не передбачених кошторисом, не допускається, оскільки затверджений кошторис бюджетної установи є граничним рівнем витрат, які може здійснювати установа за тією чи іншою статтею витрат за рахунок бюджетних коштів.

При цьому здійснення витрат без затверджених в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, помісячних планів використання бюджетних коштів і планів використання бюджетних коштів припиняється через 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів. Після закінчення цього терміну органи Державної казначейської служби України (далі ДКСУ) та фінансові органи проводять операції щодо здійснення витрат лише відповідно до затверджених кошторисів і планів асигнувань.

З Рис. 1.3 видно, що кошториси бувають різних видів.



Рис. 1.3. Види кошторисів бюджетних установ

Індивідуальний кошторис складає кожна бюджетна організація і надає безпосередньо своїй організації вищого рівня. При цьому індивідуальні кошториси складають усі бюджетні установи незалежно від того, ведуть вони облік самостійно чи обслуговуються в централізованій бухгалтерії щодо кожної з виконуваних функцій.

Зважаючи на цю вимогу, установи державного сектору, які ведуть облік самостійно, індивідуальні кошториси подають своїй організації вищого рівня, а установи, що обслуговуються в централізованій бухгалтерії, індивідуальні кошториси подають безпосередньо централізованій бухгалтерії.

Зведені кошториси є зведенням показників індивідуальних кошторисів, які складаються головним розпорядником бюджетних коштів для подання Міністерству фінансів, місцевим фінансовим органам та органам ДКСУ.

Кошторис на централізовані заходи складається міністерством, відомством, органом виконавчої влади або місцевого самоврядування для фінансування витрат на разові заходи (наприклад, наради, конференції та інші заходи). При цьому асигнування до кошторису на централізовані заходи включаються лише в тому разі, якщо проведення таких заходів за рахунок коштів відповідного бюджету не суперечить законодавству України.

До централізованих заходів належать заходи щодо організації та здійснення безпосередньо апаратом головного розпорядника або апаратом уповноваженого ним розпорядника нижчого рівня або уповноваженою ним установою закупівель товарів, робіт і послуг у межах реалізації затверджених в установленому порядку державних цільових програм, а також загальнодержавних заходів програмного характеру з метою забезпечення необхідними товарами, роботами, послугами установ системи головного розпорядника чи співвиконавців відповідних державних цільових програм[15].

Враховуючи, що форма кошторису на проведення централізованих заходів не затверджена нормативними актами, зазначені кошториси складаються у довільній формі, однак мають містити перелік витрат, які забезпечують виконання цього централізованого заходу з обов'язковим визначенням кількісних і вартісних показників по кожному виду витрат.

Отже, кошториси на проведення централізованих заходів обов'язково подаються до органів Державної казначейської служби України для виконання контрольних повноважень.

Кошториси, плани асигнувань і штатні розписи затверджуються керівником установи, уповноваженої затверджувати такі документи, підпис якого скріплюється гербовою печаткою, із зазначенням дати.

Суми, що виділяються з бюджету на утримання установ, мають безвідплатний характер, тобто поверненню не підлягають. Ці суми надходять у повне розпорядження бюджетних організацій і використовуються на покриття витрат, передбачених кошторисом. За використання бюджетних коштів організація не виплачує будь-яких відсотків.

Фінансування установ державного сектору здійснюється шляхом перерахування бюджетних коштів на реєстраційні рахунки бюджетних установ, організацій відкритих в органах Державного казначейства, відповідно до взятих ними зареєстрованих зобов'язань [25].

Фінансово-правові відносини за кошторисно-бюджетного фінансування виникають з моменту затвердження кошторису бюджетної установи розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, оскільки згідно з чинним законодавством бюджетним установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів і планів асигнувань. Саме у цьому вбачається правове значення кошторису як індивідуального фінансово-планового акта, який хоч і не встановлює правових норм, але спрямований на їх виконання і конкретизує ту чи іншу правову норму у розрізі конкретних правовідносин.

Правове значення кошторису полягає у тому, що він визначає права і обов'язки керівника бюджетної установи щодо цільового використання бюджетних коштів, а також обов'язки фінансових органів щодо надання цих коштів та їх контролю. Асигнування, що передбачені кошторисами, надаються розпорядникам бюджетних коштів.

За Інформація ДКС України щодо кількості установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, кількість установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету 12937, в т.ч. розпорядників 11672 та одержувачів 1265, кількість установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів 59 582, в т.ч. розпорядників 36 858 та одержувачів 22 724. Загальна чисельність установ, що утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів 72519 (Додаток Г)

1.2. Правове регулювання планування, контролю та виконання кошторису.

Основними документами, згідно яких здійснюється планування, формування та складання кошторису є постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.02. № 228 та бюджетний кодекс України, який був прийнятий у 2001 р., а з 01.01.2011 набув чинності новий Бюджетний кодекс [2].

Установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій, складають та затверджують відповідно з бюджетними призначеннями, які встановлені Законом України «Про Державний бюджет» [4, 5].

Бюджетний кодекс в

Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи відображено на рис. 1.5.

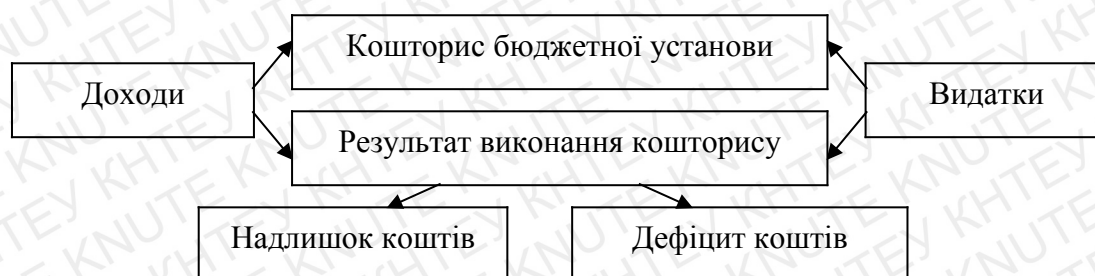


Рис. 1.5. Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік в установах державного сектору, який забезпечує інформацією необхідною для планування та складання кошторису в бюджетній установі, є Бюджетний кодекс України і Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Згідно зі ст. 6 цього Закону порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів і бюджетів установ регулюється Державною казначейською службою України, у складі якої є Управління методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності. Управління, здійснюючи повсякденне, поточне методологічне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах, розробляє план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, типову кореспонденцію рахунків (субрахунків), форми реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, інструкції з обліку наявності та використання бюджетних коштів, валютних операцій, необоротних активів, запасів, інвентаризації та списання матеріальних цінностей, форми звітності. Така суворя регламентація методології обліку забезпечує його єдність, порівняння показників різних галузей невиробничої сфери, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів [6].

Суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі є Міністерство фінансів, що забезпечує проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку, розпорядники бюджетних коштів, ДКСУ та державні цільові фонди, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.

Під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство, організація, установа для складання та подання фінансової звітності. У цьому формулюванні, наведеному згідно зі статтею 1 Закону «Про бухгалтерський облік

та фінансову звітність в Україні», не йде мова про організацію бухгалтерського обліку, а отже, і про організаційні заходи. Проте проходження облікової інформації від етапу первинного обліку до підсумкового і остаточне формування якісної достовірної звітної інформації неможливі без визначення кола організаційних заходів щодо системи бухгалтерського обліку. Таким чином, в економічному просторі підприємства маємо умовний поділ облікової політики на дві частини - методологічну та організаційну. До методологічної складової облікової політики слід відносити все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку. Отже, ідеться про принципи, методи й процедури. Всі принципи вітчизняного бухгалтерського обліку визначено статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Первинною складовою облікової політики є принципи, які відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються як «базові концепції, які кладуться в основу відображення в обліку і звітності господарської діяльності» суб'єкта господарювання.

Організаційна складова облікової політики регулює в повному обсязі механізм організації бухгалтерського обліку в кожній конкретній установі. Облікова політика установи є основою внутрішнього регулювання обліку, і щоб вона набула нормативного статусу, її формалізують у вигляді наказу про облікову політику. Наказ про облікову політику установи розробляє та складає її головний бухгалтер, а затверджує керівник до кінця звітного року. Затверджений наказ набуває чинності з 1 січня нового календарного року.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в бюджетних установах, на відміну від чинного нормативного забезпечення, мають урахувати вимоги міжнародних стандартів обліку для урядових організацій і передбачати варіантність, альтернативність вирішення певних облікових процесів. Тоді кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, зможе вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який

забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів.

Аналізуючи законодавство України у частині складання та виконання кошторису, були розглянуті проблеми, що виникають при використанні бюджетних коштів, питання відповідальності та заходи впливу до суб'єктів господарювання за порушення бюджетного законодавства.

Нормативним документом, який регулює порядок складання, розгляду, затвердження і виконання кошторисів установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів бюджету є Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» зі змінами та доповненнями від 28.02.02 №228. Фінансування установ без затверженого в установленому порядку кошторису забороняється.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що правові засади регулювання складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ визначені Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України та регулюються низкою нормативно-правових документів.

РОЗДІЛ 2. Облік, як основне інформаційне джерело для планування кошторису установ державного сектору.

2.1. Облік доходів установ державного сектору

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються правові принципи регулювання, організації та ведення обліку і складання фінансової звітності, поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від організаційно-правових форм та форм власності [6].

Бухгалтерський облік є складовою частиною процесу управління, впорядкованою системою збору, класифікації, накопичення, реєстрації й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та рух шляхом суцільного, безперервного і документального відображення всіх господарських операцій. Бухгалтерський облік повинен забезпечувати безперервне отримання інформацій про всі сфери господарської діяльності та суспільного життя.

Фінансова звітність – це узагальнена інформація, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів установи і потрібна зацікавленим особам (користувачам) для прийняття рішень. Вона повинна бути достовірною [48].

За дотриманням правил бюджетної дисципліни і правильну організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності несуть відповідальність директор установи і головний бухгалтер. Вони в своїх діях керуються законами України, нормативними актами, відомчими наказами, методичними вказівками і інструктивними листами.

Бухгалтерський облік та організація обліку виконання кошторису ведеться на підставі розробленого єдиного класифікатора облікових

номенклатур за всіма синтетичними і аналітичними рахунками. Кодування первинних документів (інформації) здійснюється у жорсткій відповідності до структури і коду, наведених в класифікаторах облікових номенклатур. В обов'язки бухгалтерії, закріплені посадовими інструкціями, входить обов'язки, що відображені на Рис. 2.3 [64].

Обов'язки бухгалтерії Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва
забезпечення правильної організації бухгалтерського обліку
здійснення попереднього контролю за своєчасним і правильним оформленням документів і відповідністю здійснюваних операцій чинному законодавству
облік надходження матеріальних активів
облік зберігання матеріальних активів
своєчасне нарахування амортизації основних засобів
участь у проведенні інвентаризації грошових коштів, розрахунків і матеріальних цінностей, своєчасне і правильне визначення результатів інвентаризації і відображення їх в обліку
проведення інструктажу матеріально-відповідальних осіб з питань обліку і збереження цінностей
складання і подання у встановлені строки бухгалтерської звітності
здійснення контролю за збереженням основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів та інших матеріальних цінностей в місцях їх зберігання і експлуатації
систематизований облік положень інструкцій, методичних вказівок з питань обліку і звітності, інших нормативних документів, що відносяться до компетенції бухгалтерських відділів
збереження бухгалтерських документів, реєстрів обліку, електронних форм, кошторисів, розрахунків до них, інших документів, а також передача їх в архів за встановленим порядком
широке застосування сучасних засобів обчислювальної техніки при виконанні обліково-обчислювальних робіт

Рис. 2.3 Обов'язки бухгалтерії Інституту громадського здоров'я
ім. О.М. Марзеєва

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на доходи загального фонду та доходи спеціального

фонду. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним Кодексом та законом про Державний бюджет України. Загальний фонд містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій. На рівні бюджетних установ доходи загального фонду - це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання.

Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Бюджетне асигнування - повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [53].

Первинними документами щодо отримання бюджетних асигнувань є виписки з реєстраційних та особових рахунків з органів Державного казначейства України.

Для обліку асигнувань планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено 2313 «Реєстраційні рахунки» та 7011 «Бюджетні асигнування». Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством, відображається в обліку за дебетом 2313 «Реєстраційні рахунки» і кредитом 7011 «Бюджетні асигнування». Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році, відображаються в обліку за дебетом 7011 «Бюджетні асигнування» і кредитом 2313 «Реєстраційні рахунки».

Синтетичний облік надходження грошових коштів загального фонду відображається в бухгалтерському регістрі - меморіальному ордері 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України в установах банків» форми 381 (бюджет). Меморіальні ордери складаються за кожним рахунком окремо:

особовим, реєстраційним. Якщо установі відкрито декілька особових, реєстраційних рахунків меморіальні ордери ведуться за кожним рахунком окремо з присвоєнням номерів відповідно 2 - 1, 2 - 2, 2 - 3. Характеристику аналітичного обліку доходів загального фонду відображено в табл. 2.1 [35].

Таблиця 2.1

Характеристика аналітичного обліку доходів загального фонду

№ За/п	Форма аналітичного обліку	Характеристика форми
1	Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань	Використовується для аналітичного обліку отриманих асигнувань. Картка ведеться в розрізі КЕКВ окремо за кожним КПКВ. Картка відкривається на рік.
2	Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам	Використовується в бюджетних установах та централізованих бухгалтеріях для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня. Ведеться в розрізі КЕКВ. Книга відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. За кожним КПКВ відкривається окрема книга.
3	Книга обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань	Призначена для реєстрації угод, укладених бюджетними установами у будь-якій формі, і контролю за відповідністю прийнятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Книга відкривається на рік на підставі затвердженого кошторису доходів і видатків установи в розрізі КЕКВ, для кожного КПКВ відводяться окремі сторінки. Протягом року кошторисні призначення можуть корегуватися з урахуванням змін, що вносяться у порядку, встановленому чинним законодавством України.

Схему облікового процесу доходів загального фонду відображено на Рис. 2.6.

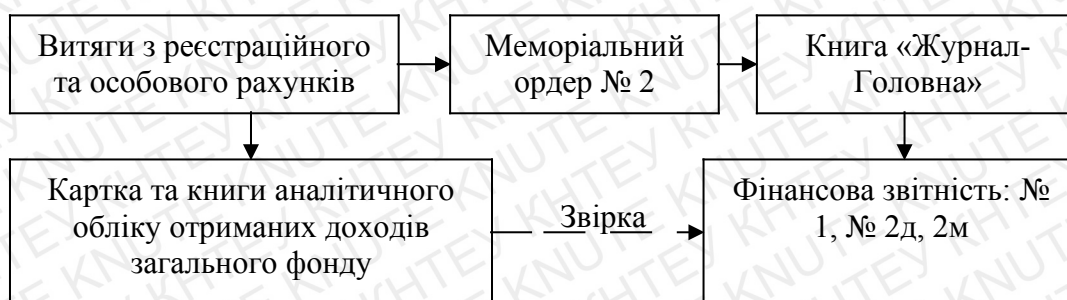


Рис. 2.6 Схема облікового процесу доходів загального фонду бюджетної установи

2.2. Облік видатків установ державного сектору

Установами та організаціями державного сектору вважаються такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного або місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису, як головного планового та фінансового документу.

Тобто, як уже зазначалося доходами бюджетних установ є суми надходжень до бюджетної установи, одержаних із загального і спеціального фондів бюджету для виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ.

Розглянемо облік видатків ДУ «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва». Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. Однак за цими видатками неможливо визначити фактичне використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені. Касові видатки показують суму асигнувань, які одержала і витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Повернення грошових коштів на рахунки проводиться до відновлення, тобто зменшення касових видатків.

Касові видатки - усі суми, проведені органом Державної казначейської служби або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і у формі безготівкової оплати рахунків. Під касовими видатками розуміють суми, отримані установами з реєстраційних або поточних рахунків для використання.

Фактичні видатки - це дійсні витрати коштів бюджетної установи, оформленими відповідними первинними документами і здійсненні за

рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені. До них належать видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою та стипендіями. Їхній облік дає змогу контролювати хід виконання кошторису установою загалом та дотримання встановлених норм видатків за окремими кодами економічної класифікації. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, тому під час виконання планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Такий розподіл видатків як об'єктів обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів, при цьому облік касових видатків забезпечує інформацією про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату, а облік фактичних видатків дає змогу контролювати як перебіг фактичного виконання кошторису видатків установ загалом, так і дотримання встановлених норм за окремими статтями й структурними підрозділами.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. У сучасних умовах фактичні видатки часто перевищують касові, бо не завжди фінансування з бюджету дає змогу вчасно погасити заборгованість із заробітної плати, за енергоносії та інші господарські витрати бюджетних установ. Якщо частина грошових коштів на рахунках у банку чи казначействі скеровується на поповнення запасів матеріалів, рахується в розрахунках (дебіторська заборгованість), залишається невитраченою у вигляді підзвітних сум і готівки в касі або використовується на погашення кредиторської заборгованості, що виникла раніше, фактичні видатки менші за касові.

Якщо касові і фактичні видатки збігаються в часі, вони називаються прямими видатками.

Фактичні видатки за КЕКВ 2111,2112,2120 як правило, випереджають касові. Це пов'язано з тим, що нарахування заробітної плати, стипендії та

внесків на соціальне страхування здійснює раніше, ніж перерахування платежів і отримання грошових коштів до каси для виплати.

Касові видатки приблизно відповідатимуть у часі фактичним у разі придбання основних засобів та нематеріальних активів, оскільки вартість придбання зазначених активів одразу списують на фактичні видатки (під час формування фонду необоротних активів). Якщо кошти, отриманні з банку чи казначейства, витрачені за прямим призначенням відповідно до кошторису (наприклад, видатки за електроенергію, газ, воду, телефон, поточний ремонт та інші послуги), то фактичні видатки збігаються з касовими [53].

За іншими кодами економічної класифікації видатків бюджету касові видатки найчастіше випереджають фактичні. Так, під час придбання господарських товарів, медикаментів, продуктів харчування, бензину спочатку, звичайно оплачується рахунок постачальника (касові видатки), потім - оприбутковуються оплачені цінності, а вже потім - їх списують (фактичні видатки).

Якщо фактичні видатки перевищують касові, це свідчить або про погашення дебіторської заборгованості на початок звітного періоду, або про виникнення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду через отримання товарів, робіт, послуг без попередньої оплати. Крім того, перевищення фактичних видатків над касовими за статтями видатків на придбання продуктів харчування, медикаментів, канцтоварів, видатків на утримання автотранспорту, капітальний ремонт може бути наслідком списання у поточному звітному періоді майна, придбаного у попередньому звітному періоді.

Якщо касові видатки перевищують фактичні, це свідчить про погашення кредиторської заборгованості, наявної на початок звітного періоду, або про виникнення дебіторської заборгованості наприкінці звітного періоду в результаті попередньої оплати.

Касові та фактичні видатки установи є окремими етапами руху бюджетних коштів та об'єктами бухгалтерського обліку. Суми видатків

відображають за кожним із рахунків бухгалтерського обліку один раз, а за КЕКВ - двічі (за фактичними та касовими видатками). Це необхідно для організації аналітичного обліку фактичних і касових видатків.

Касові та фактичні видатки пов'язані між собою. Тому розподіл і одночасний взаємозв'язок дають змогу, аналізуючи видатки одержати повну інформацію щодо використання бюджетних коштів і здійснювати своєчасний контроль за їх цільовим використанням.

Облік касових видатків ведеться на синтетичних рахунках 2313 «Реєстраційні рахунки» у розрізі відповідних субрахунків. За кредитом цих субрахунків відображають здійснені касові видатки бюджетних установ, тобто суми, отримані з рахунків у органах ДКУ готівкою або перераховані у безготівковому порядку. Первинними документами щодо проведення касових видатків є виписки з особових, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКСУ.

Бухгалтерські записи щодо збільшення чи відновлення касових видатків виконуються на підставі виписок із реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків і прикладених до них документів у накопичувальних відомостях - меморіальних ордерах.

Синтетичний облік касових видатків відображається:

- за загальним фондом - у меморіальному ордері 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державної казначейської служби України (установах банків)» форми 381 (бюджет);
- за спеціальним фондом - у меморіальному ордері 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в Державної казначейської служби України (установах банків)» форми 382 (бюджет).

Схему облікового процесу касових видатків відображено на Рис. 2.8.





Рис. 2.8 Схема облікового процесу касових видатків

Аналітичний облік касових видатків ведеться у розрізі поточних чи реєстраційних рахунків у розрізі кодів функціональної та економічної класифікації. Касові видатки накопичуються за кредитом цих рахунків, а за дебетом записуються суми, спрямовані на відновлення касових видатків, суми фінансування, що надійшли. Характеристику аналітичного обліку касових видатків відображено в табл. 2.4 [53].

Таблиця 2.4

Характеристика аналітичного обліку касових видатків

№ З/п	Форма аналітичного обліку	Характеристика форми
1	Картка аналітичного обліку касових видатків	Використовується для аналітичного обліку касових видатків у бюджетних установах та централізованих бухгалтеріях. Картка ведеться в розрізі КЕКВ. За кожним КПКВ, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі карти за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними установами. Картка відкривається щомісячно та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки органу ДКСУ (установи банку). Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці картки.

Використання субрахунків 8011, 8012, 8013 у Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва відповідає вимогам наказу Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі». Зокрема, їх використовують і в обліку операцій з грошовими коштами, і в обліку розрахунків із заробітної плати та операцій з погашення заборгованості із заробітної плати, обліку операцій з необоротними активами, запасами тощо.

Однак незмінним є принцип, згідно з яким за дебетом цих рахунків відображають списання понесених витрат на фактичні видатки, а за кредитом

відображають зменшення (поновлення) витрат у разі відшкодування касових видатків відповідно до чинного законодавства.

Наприкінці року в останній день грудня здійснені протягом року фактичні видатки списуються заключними оборотами на результат виконання кошторису.

Для аналітичного обліку фактичних видатків бюджетних установ призначено спеціальну «Картку аналітичного обліку фактичних видатків» типової форми, затвердженої наказом ДКСУ від 06.10.2000 року №100, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.10.2000 року за №747/4968 одночасно з формою картки обліку касових видатків зі змінами та доповненнями від 21.06.2005.

Схему облікового процесу фактичних видатків відображено на Рис. 2.9.

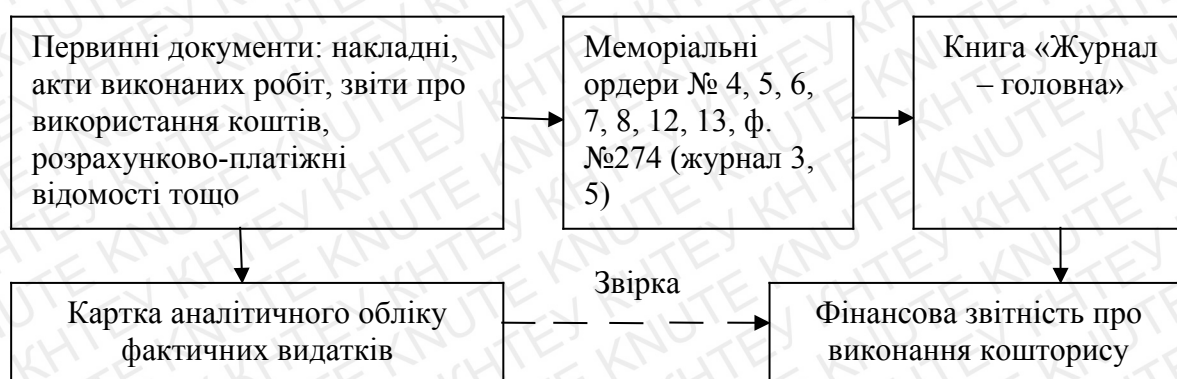


Рис. 2.9 Схема облікового процесу фактичних видатків

Характеристику аналітичного обліку фактичних видатків відображено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Характеристика аналітичного обліку фактичних видатків

№ З/п	Форма аналітичного обліку	Характеристика форми
1	Картка аналітичного обліку фактичних видатки	Використовується бюджетними установами та централізованими бухгалтеріями для аналітичного обліку фактичних видатків. Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в

	розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуючими установами. Записи про суми фактичних видатків установи здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних видатків записуються на зворотному боці картки.
--	--

Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів та продуктів харчування тощо, шляхом попередньої оплати у випадках передбачених законодавством, також перерахування до Державного бюджету України податків і зборів відповідно до законодавства відображаються в обліку за кредитом 2313 «Реєстраційні рахунки»

Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали не придатними. Також списання запасів внаслідок нестачі, у т.ч. в межах установлених норм, а також нестач і витрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за рахунками з внутрівідомчої передачі запасів відображається в обліку, як списання понесених витрат за дебетом 8013 «Матеріальні витрати».

Проте до фактичних видатків загального фонду не можна зарахувати усі видатки бюджетної установи. Це пов'язано, насамперед, з обмеженістю коштів державного та місцевого бюджетів. Саме тому такі установи повинні визначати способи для забезпечення інших видатків. Надходження матеріальних і грошових цінностей з джерел, не пов'язаних з фінансуванням із загального фонду бюджету відповідного рівня, є доходами спеціального фонду. Ці доходи, як і видатки, що будуть здійсненні за їхній рахунок, також повинні бути передбаченні в кошторисі.

Розподіл видатків на касові та фактичні, їх облік та аналіз дасть змогу посилити контроль над витрачанням бюджетних коштів, підвищити економію за рахунок зменшення витрат, покращити процедуру планування

майбутніх витрат та аналізу видатків минулих років за окремими видами класифікації.

Отже, доходами бюджетних установ є суми надходжень до бюджетної установи, одержаних із загального і спеціального фондів бюджету для виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ.

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним Кодексом та законом про Державний бюджет України.

Загальний фонд містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій. Єдиним джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Бюджетні організації під час здійснення своєї діяльності можуть одержувати у своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, а й з інших джерел. На рівні бюджетних установ доходами спеціального фонду бюджетної установи є власні надходження бюджетних установ, які мають цільове спрямування та доходи за іншими надходженнями спеціального фонду

Касові і фактичні видатки є окремими етапами руху бюджетних коштів та об'єктами бухгалтерського обліку, але плануються і обліковуються за єдиною номенклатурою видатків.

У процесі реформування бюджетної класифікації видатків необхідно враховувати як міжнародну практику обліку діяльності державного сектора, так і економічні та соціальні реалії стану та розвитку України.

2.3. Облік результату виконання кошторису установ державного

Фінансовий результат бюджетної установи являє собою результат від надання профільних і непрофільних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи за спеціальним фондом за результатами бюджетного року.

З метою відображення на рахунках бухгалтерського обліку фінансовий результат поділяється на результат виконання кошторису за загальним фондом та результат виконання кошторису за спеціальним фондом.

Таким чином, усі доходи і видатки загального і спеціального фондів завершальними оборотами наприкінці кожного місяця списують на результати виконання кошторису. Крім того, на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів та матеріалів, а також таких, що отримані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці. Також на результати фінансової діяльності наприкінці кварталу відносять депонентську та кредиторську заборгованість, термін позовної давності яких минули, та безнадійну до стягнення дебіторську заборгованість.

Не списують на результати фінансової діяльності витрати виробничих (навчальних майстерень, підсобних господарств, за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незавершеними або завершеними, але не зданими роботами.

Результат виконання кошторису бюджетної установи - це сума одержана в результаті закриття рахунків при підсумовуванні всіх отриманих доходів і всіх проведених видатків, передбачених кошторисом і підтверджених відповідними первинними документами.

Облік результатів кошторису за загальним і спеціальним фондами та відображення його на синтетичних та аналітичних рахунках бухгалтерського обліку [28].

Для визначення результату виконання кошторису бюджетних установ як для загальним, так і спеціальним фондами за результатами року призначено рахунок 55 «Фінансовий результат», характеристику субрахунків якого відображено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Характеристика субрахунків до рахунку 55 «Фінансовий результат»

№ 3/ п	Субрахунок		Характеристика субрахунку
	номер	назва	
1	5511	Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду	Використовується для визначення результату установи від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи, як за загальним, так і за спеціальним фондами, за результатами року.

Кореспонденцію рахунків по списанню заключними оборотами доходів та видатків установ за звітний рік відображено в табл. 2.8.

Рахунок 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» є пасивними.

Методика визначення фінансового результату наступна: доходи порівнюються з витратами на рахунку 5511, а сума перевищення обліковується як залишок на рахунку 5511

Залишок на рахунку 5511 на кінець року обраховується розрахунковим способом, може бути як кредитовим, так і дебетовим але завжди відображається в пасиві балансу у вигляді додаткового чи від'ємного сальдо. Наприклад, результат переоцінок (курсів різниці) може впливати як на збільшення доходів бюджетної установи, так і на збільшення видатків. Списання депонентської та кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув, збільшує доходи, а списана безнадійна до стягнення дебіторська заборгованість із простроченими строками позовної давності збільшує видатки.

Таблиця 2.8

Кореспонденція рахунків по списанню заключними оборотами доходів та видатків установ за звітний рік

№ З/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання отриманих за поточний рік асигнування з загального фонду бюджету	7011	5511
2	Списання отриманих за поточний рік доходів спеціального фонду бюджету	7111, 7211, 7311, 7411, 7511	5511
3	Списання видатків поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду бюджету	1411,1414,1415	8011, 8012, 8013, 8014, 8511
4	Списання видатків поточного року, проведені за рахунок коштів спеціального фонду бюджету	5511	8011,8012,8013, 8014, 8211,8212, 8311, 8411, 8511
5	Списання вартості переоцінених запасів та матеріалів: дооцінка уцінка	5311, 5511	5511, 5311
6	Списання нарахованих курсових різниць: додатній результат, від'ємний результат	5312, 5511	5511, 5312
7	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення терміну позовної давності	5511	2115, 2111,2113,2117
8	Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6415,6211	5511
9	Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412	5511

Непрофінансовані та невикористані асигнування за вказаними видатками свідчать про наявність кредиторської та дебіторської заборгованості установи, що відображено у звітності ф. 7д, 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами».

Бюджетні установи та організації України, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, здійснюють виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік, який відображається в Балансі (форма

№1). Визначений фінансовий результат надає прозорості фінансовій звітності про виконання кошторису.

Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису установи складається з двох етапів:

1) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року.

Вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків;

2) відображення фінансового результату в річному балансі установи.

Звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

РОЗДІЛ 3. Методика аналізу та контролю виконання кошторису установ державного сектору

3.1. Аналіз виконання кошторису установ державного сектору

Однією з установ, на яку покладені обов'язки здійснення заходів щодо розвитку медицини та гігієни в Україні є «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва».

ДУ «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва» є ланкою структури Національної академії медичних наук України. Інститут громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва створено на базі Українського наукового гігієнічного центру Міністерства охорони здоров'я України на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 07.08.2000 р. №232 та у відповідності до наказу міністерства охорони здоров'я та АМН України від 10.08.2000 р. за № 195а/39, наказу АМН України від 29.09.2000 р. за № 51.

Державна установа «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України» є державною науковою неприбутковою установою, яка керується у своїй діяльності чинним законодавством України, нормативними актами НАМН України, статутом Державної установи «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України» і фінансується з державного бюджету [62].

Одним з основних показників ефективності роботи бюджетної установи є виконання у звітному році планових показників надходжень та видатків загального та спеціального фондів. Для проведення цього аналізу необхідно порівняти фактичні показники надходжень та видатків із плановими. У табл. 3.1 відображені показники виконання кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва за 2016-2018 рр. Джерелами інформації для проведення аналізу є дані кошторису за 2016-2018 рр. (Додатки А, Б, В).

Таблиця 3.1

Планові та фактичні показники виконання кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва у 2016-2018 рр.

Показник	2016			2017			2018		
	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення, %	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення, %	План, тис. грн.	Факт, тис. грн.	Відхилення, %
Загальний фонд									
надходження	8549,7	8785,2	2,8	6776,6	6875	1,5	11970	12450	4
видатки	8549,7	8785,2	2,8	6776,6	6875	1,5	11970	12450	4
Спеціальний фонд									
надходження	12000,0	22676	89	24831,3	32578	31,2	24831,3	33051	33,1
видатки	12000,0	22676	89	24831,3	32578	31,2	24831,3	33051	33,1

Відповідно до зазначених даних видно, що протягом 2016-2018 рр. планові показники виконувались. Фактичні видатки та надходження до загального фонду у 2016 р. перевищили планові на 2,8%, у 2017 р. на 1,5%, то 2018 перевищення становило 9,2%.

Проте найбільше перевищували фактичні показники планові щодо надходжень та видатків спеціального фонду. Якщо у 2016 р. фактичне виконання спеціального фонду відносно планового становило для надходжень і видатків 89%, то 2017 р. становило 31,2% та у 2018 році – 33,1%.

В цілому фактичні показники виконання надходжень і видатків порівнянні і з плановими за досліджуваний період мали тенденцію до зростання, як загального, так і спеціального фонду.

На основі розрахованих даних можна дійти висновку, що протягом 2016-2018 рр. кошторис досліджуваної організації стовідсотково виконувався. Це свідчить про високий рівень ефективності роботи Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва.

Згідно із зазначеними даними фактичні надходження та видатки загального фонду постійно перевищували планові. Враховуючи їх динаміку можна прогнозувати ефективну діяльність у середньостроковому періоді часу.

Проте для того щоб упевнитися у темпах приросту та стабільності зростання надходжень та видатків необхідно дослідити рівень їх абсолютного приросту та темпи його зростання. Ці дані відображені у табл. 3.2

Таблиця 3.2

Динаміка надходжень (видатків) загального фонду кошторису
Державної установи «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва»
Національної академії медичних наук України у 2016- 2018 рр.

Показник	2016			2017			2018		
	Обсяг, тис. грн.	Абсолютне відхилення,	Темп приросту %	Обсяг, тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп спаду %	Обсяг, тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп приросту, %
Надходження (видатки) загального фонду	8549,7	-	-	6776,6	-1773,1	-20,7	11970	+5193,4	76,6

Обсяги надходжень та видатків загального фонду спадали у 2017 р., порівняно з 2016 р. (темп спадання – 20,7%), а в 2018 р. порівняно з 2017 р. навпаки зростали (темп зростання становив 76,6%)

Надходження та видатки спеціального фонду протягом 2016-2018 рр. відбувались іншим чином. Дані щодо їх обсягів та абсолютного приросту відображені у табл. 3.3

Таблиця 3.3

Надходження(видатки) спеціального фонду кошторису
Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва, 2016- 2018 рр.

(тис. грн.)

Показник	Роки					
	2016		2017		2018	
	Обсяг	Абсолютний приріст	Обсяг.	Абсолютний приріст	Обсяг	Абсолютний приріст
Доходи(видатки) спеціального фонду	12000,0	-	24831,3	12831,3	24831,3	-

Відповідно до зазначених даних надходження та видатки протягом досліджуваного періоду спочатку зростали у 2017 р. в порівнянні з 2016 р. на 12831,3 тис. грн., а у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. залишились без змін.

Облік результатів виконання кошторису Державної установи «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» Національної академії медичних наук України проводиться вчасно та в повному обсязі. Про це свідчать данні квартальної та річної фінансової звітності даної організації. Для підвищення ефективності обліку, відстеження обсягів надходжень та видатків складаються плани та звітність з обліку асигнувань та видатків, де зазначаються щомісячні відповідні показники. Також складаються квартальні фінансові звіти. Обов'язки зі складання та подання фінансової звітності покладені на фінансовий відділ та бухгалтерію. В цілому застосовувана система обліку та звітності забезпечує детальне відстеження напрямків

тенденцій та ефективності виконання кошторису, дає можливість вчасно відслідковувати наявні відхилення, вчасно на них реагувати та усувати.

Одними з основних показників оцінки ефективності роботи та фінансового стану підприємства або організації є надходження та видатки, які здійснюються ним протягом окремого звітного періоду та у динаміці за декілька звітних періодів. Надання узагальненої оцінки ефективності діяльності будь-якого підприємства (у тому числі і державного) потребує детального дослідження обсягів та структури його надходжень, визначити обсяги, структуру, динаміку та напрямки здійснення його видатків (проектною та економічною класифікацією).

Для дослідження динаміки надходжень та видатків бюджетної установи, необхідно проаналізувати темпи їх приросту. Темпи приросту показників надходжень та видатків загального та спеціального фондів Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва відображені графічно (Рис. 3.1)

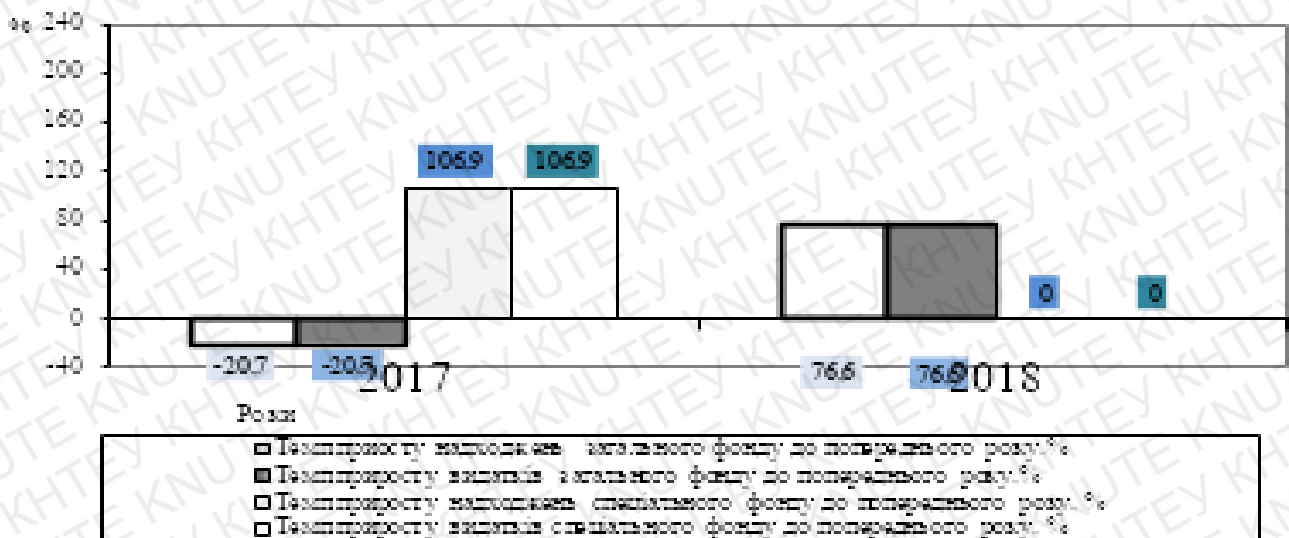


Рис. 3.1. Динаміка надходжень та видатків “Інституту гігієни та медичної екології ім. Марзєєва” у 2016-2018 роках

Згідно з розрахованими даними, можна дійти висновку, що протягом 2016-2018 рр. показники надходжень та видатків мали тенденцію до зростання та стабільності. Лише щодо темпів приросту надходжень загального фонду у 2017 р. порівняно з 2016 р. спостерігається негативна

тенденція (у 2017 р. порівняно з 2016 р. зменшилися на 20,7%) Найбільший темп приросту мали надходження та видатки спеціального фонду. У 2017 р. в порівнянні з 2016 р. ці показники зросли на 106,9%.

Для оцінки ефективності діяльності Державної установи «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» Національної академії медичних наук України та аналізу обліку надходжень та видатків, окрім характеристики динаміки, необхідно дослідити їх структуру, джерела надходжень та напрямки використання коштів.

Згідно із звітними даними (додатки А, Б, В) джерелами надходжень досліджуваної установи надходження до загального та спеціального фонду кошторису. У табл. 3.4 проаналізовано питому вагу доходів бюджету з загального та спеціального фондів.

Таблиця 3.4

Структура надходжень кошторису Державної установи «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» Національної академії медичних наук України, у 2016-2018 рр., (%)

Показник	Роки		
	2016	2017	2018
Загальні надходження у тому числі	100	100	100
надходження з загального фонду	41,6	21,4	32,5
надходження зі спеціального фонду	58,4	78,6	67,5

Дана структура бюджету Інституту відображена за допомогою таких діаграм (Рис. 3.2, 3.3):

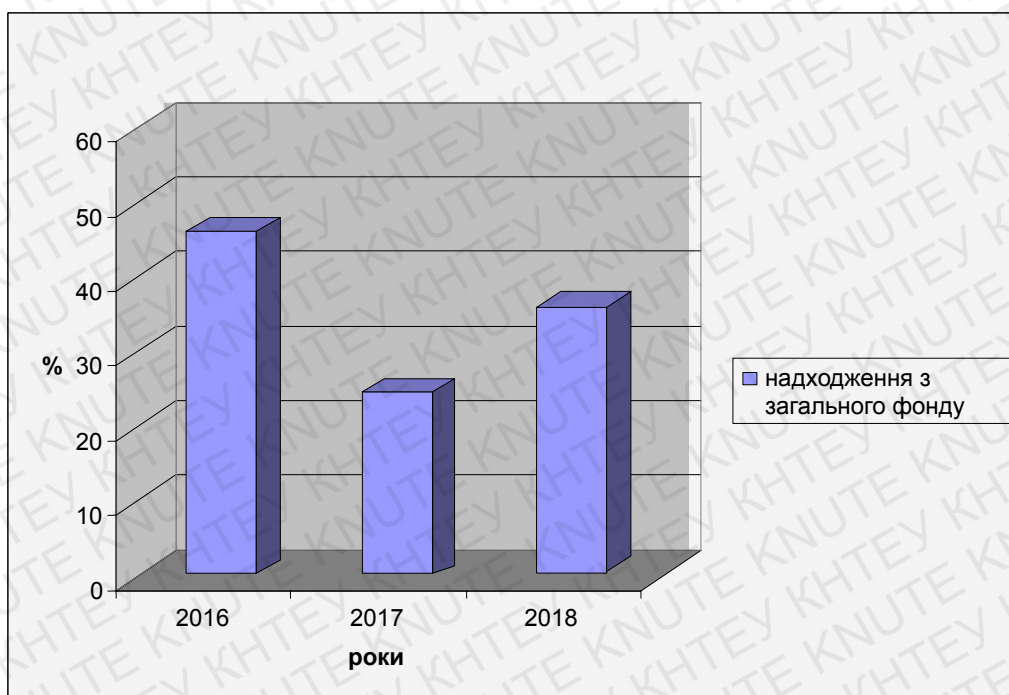


Рис. 3.2 Структура надходжень бюджету «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» з загального фонду

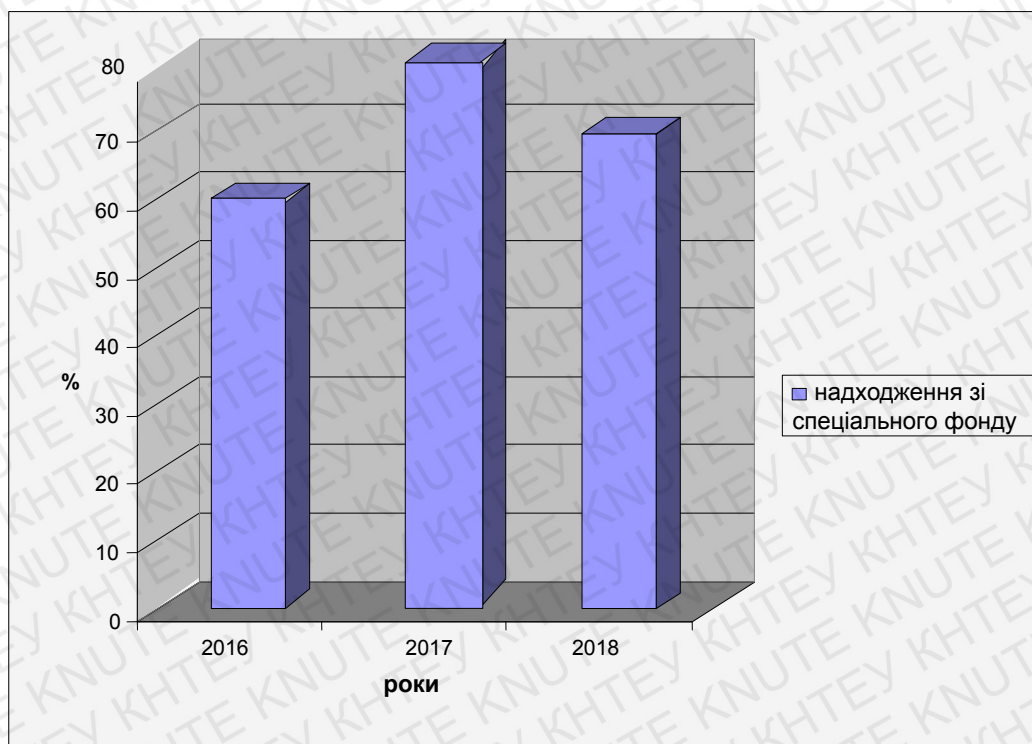


Рис. 3.3 Структура надходжень бюджету «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» зі спеціального фонду

За даними зазначеними у табл. 3.4 та з рис. 3.2 і 3.3 видно, що протягом 2016-2018 рр. основним джерелом надходжень бюджету були надходження зі спеціального фонду, які встановили 58,4%, 78,6% та 67,5% відповідно.

Видатки Державної установи «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» Національної академії медичних наук України розподіляються за економічною класифікацією на поточні та капітальні. На основі даних, зазначених у додатках А, Б, В можна розрахувати структуру та темпи приросту поточних та капітальних видатків.

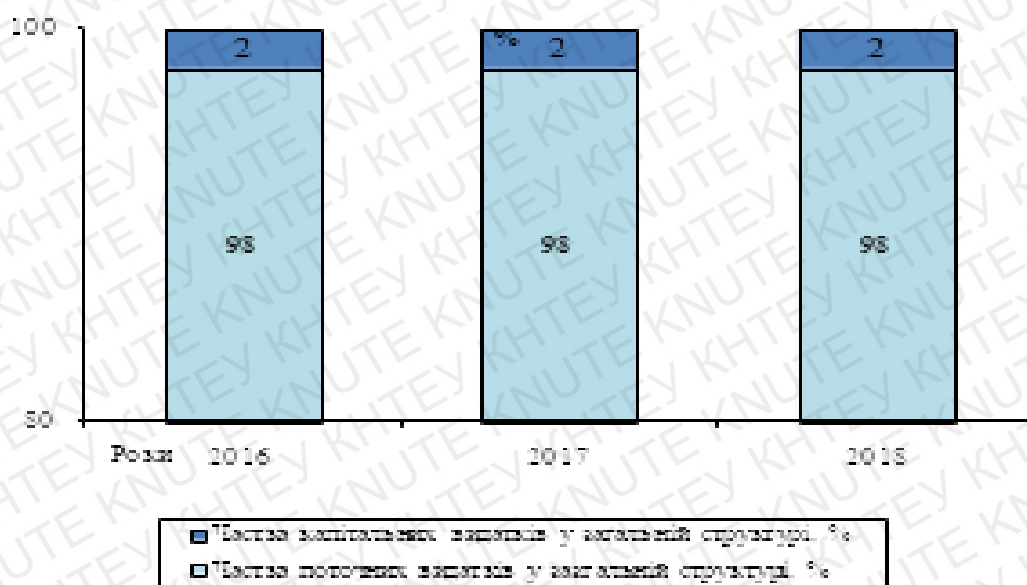


Рис. 3.6. Структура поточних та капітальних видатків «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» у розрізі економічної класифікації

Згідно з розрахованими даними (Рис. 3.6) протягом 2016-2018 рр. у структурі видатків переважали поточні видатки. Проте у 2017 р. відбулися зміни: значно зросло фінансування капітальних видатків. У загальній структурі всіх років частка капітальних видатків перевищила частку поточних і склала 53

В цілому обсяги поточних та капітальних видатків за 2009-2011 рр. мали тенденцію до зростання. Їх обсяги та значення абсолютного приросту до попереднього року відображені у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Динаміка поточних та капітальних видатків Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва у 2016-2018 р. р.

(тис. грн.)

Показник	Роки					
	2016		2017		2018	
	Обсяг	Абсолютний приріст (+; -)	Обсяг	Абсолютний приріст (+; -)	Обсяг	Абсолютний приріст (+; -)
Поточні видатки	11765	-	24331	+12566	24331	0
Капітальні видатки	235	-	500	+165	500	0
Разом	12000	-	24831	+12831	24831	0

Згідно з даними зазначеними у Табл. 3.7 можна дійти висновку, що протягом досліджуваного періоду поточні видатки збільшувались (у 2017 р. порівняно з 2016 р. вони збільшились (на 12566 тис. грн.), а у 2018 р. не змінились порівняно з 2017 р. У той же час обсяги капітальних видатків також значно зросли у 2017 р.(на 12831 тис. грн.), а у 2018 р. залишились без змін. Для детального та глибокого аналізу змін поточних та капітальних видатків необхідно визначити та проаналізувати їх динаміку, порівнявши темпи приросту цих видатків за кожен рік до попереднього року. Дані щодо темпів приросту відображені у Табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз показників приросту поточних та капітальних видатків
«Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» у 20016-2018 рр.

(у %)

Показник	Роки	
	2017/2016	2018/2017
Темп приросту поточних видатків	+106,8	0
Темп приросту капітальних видатків	+70,2	0

Розраховані дані свідчать про те, що капітальні видатки протягом 2016-2018 рр. мали тенденцію до зростання, у 2017 р. вони в порівнянні з 2016 р. зросли на 70,2%. Поточні видатки (або видатки споживання) також зростали у 2017 р. порівняно з 2016 р. їх темп приросту становив (+106,8%), а у 2018 р. порівняно з 2017 р. залишились на тому ж рівні, що і у 2017 р. Зростання капітальних видатків свідчить про розширення обсягів фінансування наукових розробок у медичній сфері, переоснащення медичних закладів, їх розширення та покращення умови роботи і якості надання медичних послуг, підвищення їх стандартів. Збереження таких тенденцій в майбутньому надасть можливість підвищити рівень медичних послуг та зробить медицину України сучасною, що відповідатиме всім вимогам та стандартам, що діють у економічно розвинутих країнах світу.

У цьому розрізі важливим є аналіз напрямків здійснення поточних та капітальних видатків, тобто дослідження їх програмної класифікації. Аналіз програмної класифікації видатків дає можливість визначити, що саме є пріоритетним у здійсненні фінансування, які його напрямки визначальні. Це надасть можливість дослідити тенденції розвитку діяльності бюджетної установи і скоригувати напрямки програмного фінансування у майбутньому.

Для дослідження напрямків здійснення поточних та капітальних видатків (тобто програмної структури видатків) і аналізу їх часток у загальній структурі видатків та тенденцій їх змін потрібно дослідити структуру поточних та капітальних видатків Інституту громадського здоров'я ім. О.М.

Марзєєва протягом 2016-2018 рр. за напрямками їх здійснення. В цілому у структурі поточних видатків виділяють лише видатки на дослідження і розробки, державного (регіонального) значення та видатки на трансферти установам та організаціям. Виходячи з цього можемо дослідити їх структуру. Джерелом даних для розрахунку показників структури є звітні дані зазначені у додатках А, Б, та В. Дані щодо напрямків та структури поточних видатків відображені у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Структура поточних видатків Інституту громадського здоров'я
ім. О.М. Марзєєва у 2016-2018 р. р.

(у %)

Показник	Роки		
	2016	2017	2018
Поточні видатки: у тому числі	100	100	100
дослідження і розробки, державного (регіонального) значення	98	98	98
видатки на трансферти (установам, організаціям)	2	2	2

За розрахованими даними видно, що у структурі поточних видатків найбільшу питому вагу мають видатки, що здійснюються на проведення досліджень і розробок державного (регіонального) значення. І наявною є їх стабільність.

Що ж стосується структури капітальних видатків, то протягом досліджуваного періоду вони стовідсотково спрямовувалися на фінансування капітальних трансфертів. Тобто відбувалося фінансування підрозділів підпорядкованих Державній установі «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» Національної академії медичних наук України. Це свідчить

про надання субсидій та субвенцій відповідним установам на здійснення досліджень та розробок у медицині.

Отже, проведені дослідження довело, що діяльність Державної установи «Інститут гігієни та медичної екології ім. Марзєєва» Національної академії медичних наук України у 2016-2018 рр. була високо ефективною. Про це свідчить аналіз виконання планових показників надходжень та видатків, динаміка надходжень та видатків, аналіз їх структури та динаміки видатків у розрізі видатків на фундаментальні та прикладні дослідження.

Основне призначення загального фонду кошторису бюджетної установи «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» полягає у забезпеченні поточної діяльності. Спеціальний фонд кошторису призначений для забезпечення видатків розвитку.

В цілому загальні тенденції діяльності «Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» є позитивними і їх подальше збереження сприятиме розвитку вітчизняної медичної науки та практичної медицини. Це, в свою чергу, є основою для підвищення якості життя населення України та прискорення темпів її соціально-економічного розвитку.

3.2. Контроль виконання кошторису установ державного сектору

Установи та організації державного сектору забезпечують виконання покладених на державу функцій через задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Головним плановим документом, що визначає обсяг і спрямування коштів на виконання функціональних обов'язків бюджетної установи та досягнення її цілей, є кошторис. Саме тому контроль формування і виконання кошторису є одним з головних напрямів дослідження розподілу та використання коштів будь-якої бюджетної установи, що сприяє ефективному управлінню руху бюджетних коштів.

Протягом тривалого часу майже вся бюджетна система України перебувала в дуже скрутних умовах, що було спричинено рядом негативних

факторів, а саме: дефіцитом обсягу затверджених бюджетних асигнувань та відсутністю гарантій отримання коштів у затверджених обсягах. За таких умов у попередні роки помітно впала адміністративна дисципліна при розробці та при затвердженні кошторисів доходів та видатків. На етапі планування не опрацьовувалися за всіма чинними регламентами економічні показники, які мали бути покладені і в основу бюджетних запитів, і в основу кошторисів доходів та видатків [31].

У зв'язку з цим виникає необхідність удосконалення контролю в бюджетних установах, у тому числі прийомів і способів перевірки правильності складання та виконання кошторисів бюджетних установ.

Контроль виконання кошторису передбачає з'ясування відповідності проведення бюджетною установою своєї діяльності межах затверджених асигнувань, встановлення та з'ясування при - чин відхилень.

Організація контролю формування і виконання кошторису бюджетної установи - це сукупність заходів, спрямованих на перевірку обґрунтованості кожної статті кошторису, а також встановлення дотримання бюджетною установою затверджених обсягів асигнувань і з'ясування причин їх відхилення з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів.

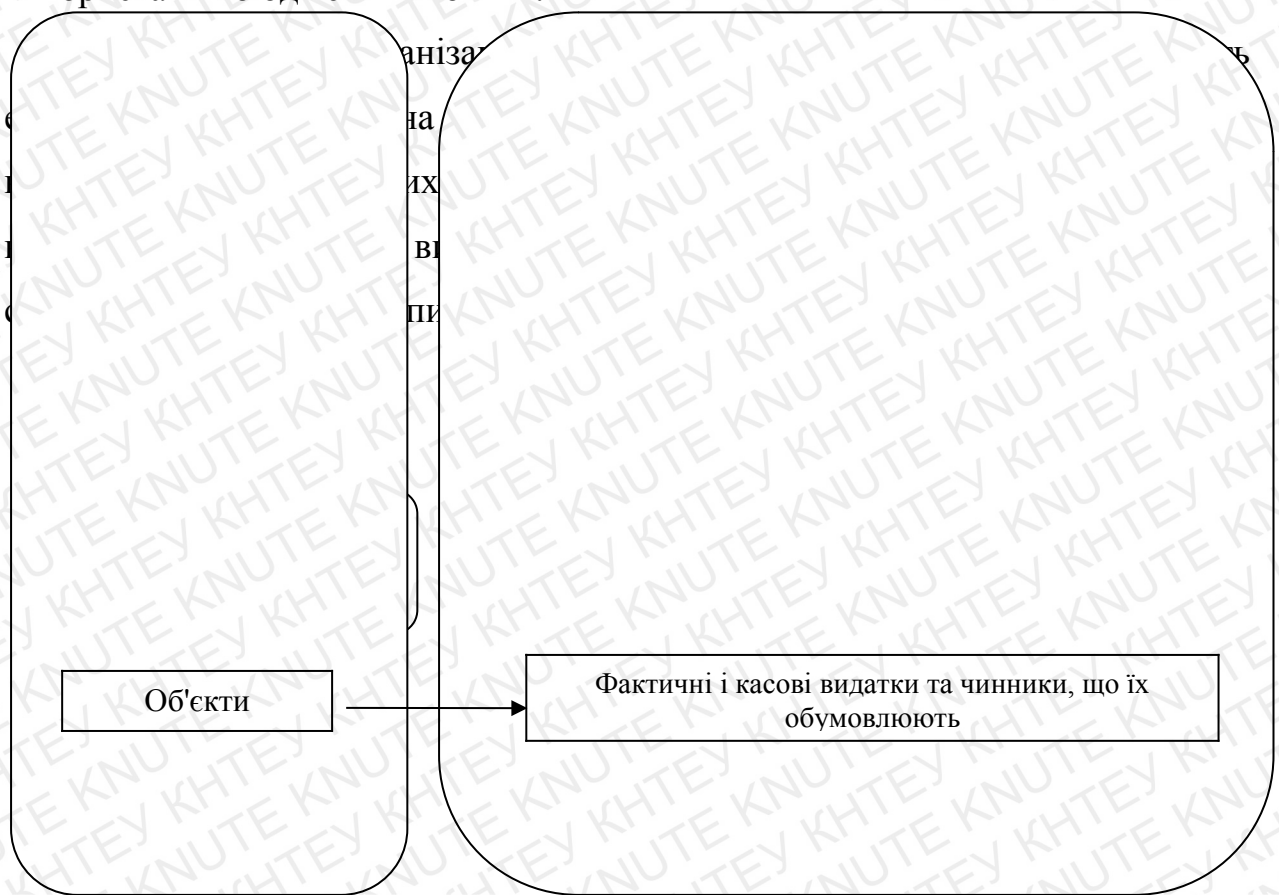




Рис. 3.7 Організаційні засади контролю формування і виконання кошторису бюджетної установи

Для забезпечення ефективного використання бюджетних коштів необхідний постійний державний фінансовий контроль. Державний фінансовий контроль здійснюється низкою державних органів і все частіше виходить за межі традиційної ролі перевірки дотримання нормативів та фінансової ревізії і комплексного аналізу економічних наслідків використання державних коштів. Його мета полягає у сприянні загальному керівництву видатками, забезпечуючи ефективне використання бюджетних коштів [55].

Бюджетним кодексом визначені повноваження органів, відповідальних за контроль в частині дотримання бюджетного законодавства.

Одним з повноважень Рахункової палати є здійснення контролю за «ефективністю використання та управління коштами Державного бюджету України»[2, с. 110], органи Державної аудиторської служби України мають контролювати «цільове та ефективне використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів»[2, с. 113]. На практиці контроль за

ефективністю зводиться лише до контролю за відповідністю та дотриманням певних процедур бюджетного процесу.

За вчинення бюджетних правопорушень застосовуються заходи бюджетно-правової відповідальності.

Стаття 116 Бюджетного Кодексу дає визначення порушення бюджетного законодавства. У процесі складання та виконання кошторису самими поширеними порушеннями бюджетного процесу є: включення недостовірних даних до бюджетних запитів, порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання, невідповідність платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням, нецільове використання коштів. У відповідності до здійсненого порушення бюджетного законодавства передбачені заходи впливу [2, с. 117; с. 118], які являють собою попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства, зупинення операцій з бюджетними коштами, призупинення бюджетних асигнувань, зменшення бюджетних асигнувань. Рішення про застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства приймається Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, органами Державної контрольно-ревізійною службою. Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність [2, ст 121].

Нормативними документами, які регламентують казначейське обслуговування розпорядників бюджетних коштів, передбачено, що при взятті на облік кошторисів органи Державної казначейської служби України контролюють відповідність показників кошторисів показникам розпису, які обліковуються в органах Державної казначейської служби України на відповідних рахунках. Здійснення контролю органами ДКСУ щодо відповідності даних, які містяться у кошторисах та документах про реєстрацію зобов'язань, показникам, які містяться у розрахунках до

кошторисів, не передбачено. Відповідальність за достовірність даних показників кошторисів несуть розпорядники бюджетних коштів.

Державна аудиторська служба України відповідно до покладених на неї функцій здійснює контроль за виконанням кошторисів бюджетних установ, які фінансується через систему ДКСУ. При цьому перевіряється відповідність кошторисних призначень показникам розрахунків за кодами економічної класифікації кошторису. Далі піддається ревізії фактичне витрачання коштів за кодами економічної класифікації, одержаних через систему Державної казначейської служби [26].

Належне складання та виконання кошторису бюджету вимагає дотримання таких принципів [44]:

- використання аналітичної інформації при розробці планів видатків і оцінці результатів виконання кошторису бюджету;
- відповідності зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами;
- моніторингу видатків у процесі виконання бюджету на основі чітко визначених цілей фінансування;
- вчасності та достовірності звітності.

В основу виконання бюджету необхідно закласти стратегію досягнення цілей та завдань, що вимірюються показниками результативності.

Керівник бюджетної установи відповідає за організацію ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю, яка передбачає дотримання вимог цілеспрямованого, ефективного і економного управління функціями кожного структурного підрозділу [2, ст.26], проте згаданий пункт не має чітких критеріїв ефективності чи неефективності функціонування.

Ефективність використання бюджетних коштів набуває особливого значення при обмеженості державних ресурсів, тому вдосконалення контролю виконання кошторису у бюджетній установі є досить актуальним.

Напрями вдосконалення контролю виконання кошторису як у бюджетній установі, так і в органах державного аудиту зображено на рис. 3.8.

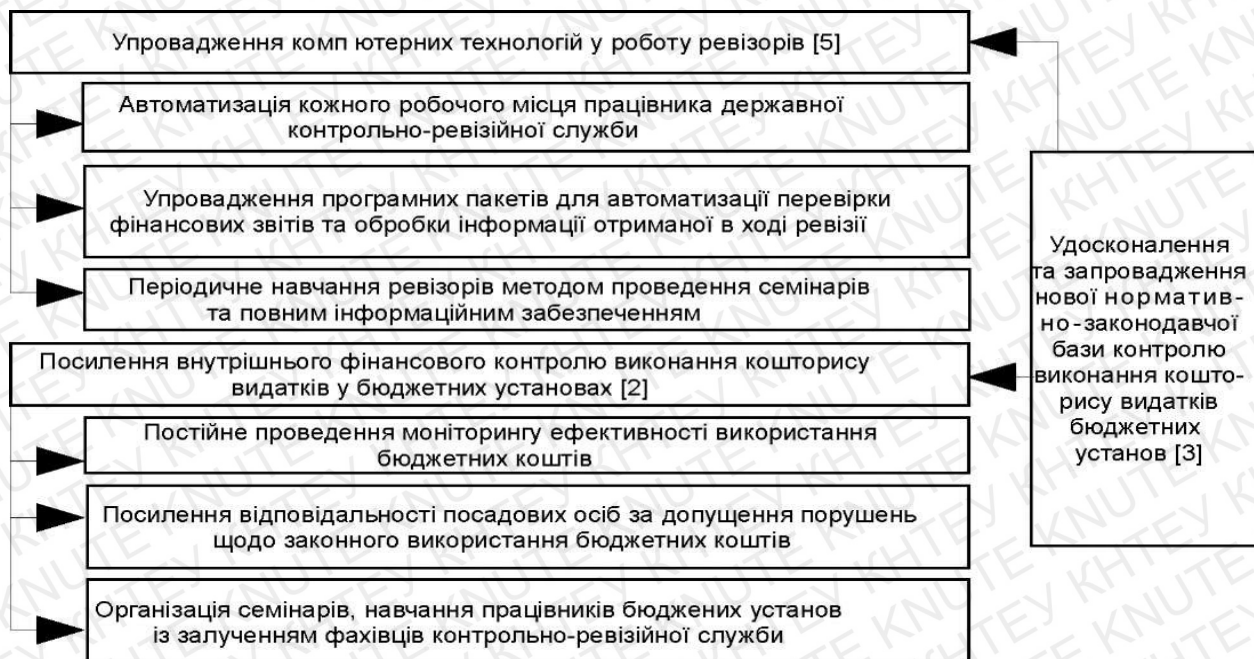


Рис. 3.8 Напрями вдосконалення контролю виконання кошторису на утримання бюджетної установи

Таким чином, упровадження вищезазначених шляхів вдосконалення контролю виконання кошторису видатків на утримання бюджетної установи дозволить більш ефективно витратити державні кошти, а також не допускати порушень у діяльності бюджетної установи.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Установі державного сектору, щоб виконувати свої функції, визначені положенням чи статутом, передусім потрібен план, що визначає доходи,

які вона має отримати протягом бюджетного періоду, та відповідні видатки, які будуть проведені для здійснення нею своїх повноважень. Кошторис і є таким плановим документом бюджетної установи. Так, виділення коштів з бюджету на утримання бюджетних організацій здійснюється лише за наявності затвердженого кошторису бюджетної установи та плану асигнувань.

Правове значення кошторису полягає у тому, що він визначає права і обов'язки керівника бюджетної установи щодо цільового використання бюджетних коштів, а також обов'язки фінансових органів щодо надання цих коштів та їх контролю. Асигнування, що передбачені кошторисами, надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Фінансування бюджетних установ здійснюється за дотриманням відповідних принципів через щорічне складання планових документів - кошторису та плану асигнувань. Кошторис може бути індивідуальним, зведеним та на централізовані заходи. Основними принципами є: максимальна ефективність використання коштів, безоплатність, безвідплатність, цільове використання, фінансування здійснюється в межах встановлених асигнувань. Фінансування з державного та місцевого бюджетів здійснюється через органи Державної казначейської служби (ДКСУ) в процесі виконання відповідних функцій з використанням системи Єдиного казначейського рахунку через систему електронних платежів НБУ, яка сприяє ефективному управлінню фінансовими ресурсами держави. Крім того, правові засади регулювання складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ визначені Кабінетом Міністрів України та Міністерством фінансів України.

Об'єктом дослідження є кошторис Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва, що є бюджетною установою і має відповідну організаційно-економічну структуру. Інститут громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва підпорядковується Національній академії медичних наук України (НАМНУ), тому є розпорядником коштів нижчого рівня. Основні

питання організації обліку закріплені в наказі про облікову політику установи. Бухгалтерія складає звіти за основними податками і платежами до Державної податкової інспекції та до Пенсійного фонду України, а також до Державної казначейської служби та до вищестоящої організації - НАМНУ.

В роботі досліджено організацію обліку видатків установи. Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. Касові видатки показують суму асигнувань, які одержала і витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Фактичні видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, тому під час виконання планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумах асигнувань за кошторисом.

Порівняльний аналіз касових і фактичних видатків та фінансування можна здійснювати у встановлені строки шляхом порівняння органів казначейства про касові видатки та звітності установи, про фактичні видатки між собою та із затвердженим кошторисом. Такі перспективи стають доволі реальними при впровадженні в бюджетних установах автоматизованого обліку видатків з використанням персональних новітніх програм.

Проведено аналіз показників кошторису та аналіз статей балансу, що дало змогу встановити відповідність надходження та втрачання бюджетних коштів. В діяльності установи відбувалися відповідні зміни за рахунок дії внутрішніх і зовнішніх факторів, таких як: зміна цін на медикаменти, продукти харчування, транспортні послуги, послуги зв'язку, зміну розміру фонду оплати праці, зменшення або збільшення кількості відряджень, зміна добових та інше. В цілому загальні тенденції діяльності «Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва» є позитивними і їх подальше збереження сприятиме розвитку вітчизняної медичної науки та практичної медицини. Це, в свою чергу, є основою для підвищення якості життя

населення України та прискорення темпів її соціально-економічного розвитку.

На сьогодні, в складних умовах, що склалися в економіці України та в умовах реформування та модернізації національної системи бухгалтерського обліку, контроль виконання кошторису має на меті, в першу чергу, недопущення неправомірного та неефективного використання бюджетних коштів. На підставі проведеного дослідження теоретичних та практичних аспектів складання та виконання кошторису бюджетної установи були запропоновані конкретні шляхи удосконалення.

З метою удосконалення форм контролю надходжень та видатків пропонуємо постійно проводити внутрішній аудит, що є направленим на здійснення заходів щодо попередження порушень та їх виправлення. В штаті установи пропонуємо ввести посаду внутрішнього аудитора, діяльність якого повинна регламентуватися посадовою інструкцією. При проведенні такого внутрішнього та зовнішнього аудиту є важливим оцінити систему внутрішнього контролю. Отже, перелічені напрями дозволять забезпечити належне формування та виконання кошторису, ефективно використання фінансових ресурсів, покращити стан організації обліку, підвищити ефективність діяльності установи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. Затверджена ВРУ 28.06.96 №254/96-ВР // Відомості ВРУ. – 1996. - №30.
2. Бюджетний кодекс України № 2456 – VI від 08. 07. 2010 // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2010, N50-51 від 24.12.2010, ст. 572
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI
4. Закон України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» від 07.12.2017 № 2246-VIII.
5. Закон України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» від 28.02.2019 № 2696-VIII.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.
7. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII, зі змінами та доповненнями від 23.12.2010.
8. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.03 р. № 755-ГУ, зі змінами та доповненнями.
9. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 № 44 зі змінами до нього від 07.02.2017 № 44.
10. Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін та доповнень до бюджетної класифікації» від 28.12.2018 № 1176.
11. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 28.02.2017 № 307, зі змінами і доповненнями від 29.11.2017 № 976, від 27.11.2018 № 939.
12. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного

бухгалтера бюджетної установи» від 21.02.2011 № 214 зі змінами та доповненнями від 18.07.2014 № 764.

13. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219.

14. Наказ «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» 22.06.2012 № 758 зі змінами та доповненнями від 05.02.2018 № 110.

15. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 № 228, зі змінами та доповненнями.

16. Розпорядження Кабінету міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» від 20 червня 2018 р. № 437-р.

17. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» від 26.01.2011 № 59.

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» від 24.12.2010 № 1629 з доповненнями.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 24.12.2010 № 1629, зі змінами та доповненнями.

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010 № 1629, зі змінами та доповненнями.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 135 «Витрати» від 18.05.2012 № 568, зі змінами та доповненнями.

22. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М. та ін. Контроль і ревізія: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - 3-тє вид., доп. і перероб. - Житомир : ПП "Рута", 2006. - 544 с.

23. Хмелюк А.В., Ломонос А.Ю., Фабриченко Т.В. Аналіз діяльності неприбуткових організацій: методологічний аспект. — К. : Дніпровський державний технічний університет, 2018. — 58 с.

24. Гула Г. Складання та виконання кошторисів розпорядниками бюджетних коштів // Казна України – 2009. – №6. – С. 17-18.

25. Гуцалюк Л. Облік фінансування бюджетних установ [Текст] / Л. Гуцалюк // Галицький економічний вісник. – 2010. - № 3(28). – с.191-196.

26. Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатрий М. М. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. – К: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

27. Гуцалюк Л. Про аналіз кошторису бюджетної установи [Текст] / Л. Гуцалюк // Фінансовий контроль. – 2009. - № 6. – с.51-53.

28. Матросова, В. О. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису [Текст]/ В. О. Матросова О. В. Хижняк // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Вип. 3. – С. 92-95.

29. Дрижакова Г.В. Вдосконалення бухгалтерського обліку бюджетних установ // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (3 грудня 2010 р.) / Луцький національний технічний університет. - Луцьк, 2010. - С. 176-178.

30. Дугієнко Н.О., Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання [Текст] / Н.О. Дугієнко, А.В. Спахі // Інноваційна економіка. - 2010. - №1. - С.93-97.

31. Дудчик В.В., Фірстенко В.В. Перевірка правильності складання кошторису бюджетної установи: методика і завдання // Фінансовий контроль. – 2007. – № 1. – С. 58-63.
32. Канєва Т.В., Шевченко С.О. Облік основних засобів державного сектора України: стан і перспективи // Казна України - 2011. - № 1. – С. 3-7.
33. Коровяковский Д.Г. Смета: ее роль и правовое значение // "Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях", № 2, январь 2008 г.
34. Костюкова О.В. Організація обліку фінансових результатів органів державного сектора // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №6. – С. 163-171.
35. Краївська І.А., Новицька Н.В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: Конспект лекцій у схемах і таблицях. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 60с.
36. Левицька С.О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору України // Вісник КНТЕУ. – 2010. – №2. – С. 54-57.
37. Лістрова, С. Складаємо та виконуємо кошториси за оновленими правилами // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №21. – С. 52-54.
38. Ліщинська Л.Б. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи / Національна бібліотека імені Вернадського. – 2010 – 65с.
39. Макух Т. О. Теоретичні аспекти кошторисного фінансування [Електронний ресурс]/ Т. О. Макух. – Режим доступу: [http://univerua.rv.ua/VNS1-2011/Makuh%20T. O.pdf](http://univerua.rv.ua/VNS1-2011/Makuh%20T.%20O.pdf)
40. Матвєєва В. Усе про облік і оподаткування бюджетних організацій [Текст] / В.Матвєєва, С.Замазій, Я.Клиженко. - Х. : Фактор, 2009. - 656 с. - ISBN 978-966-312-965-5.
41. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ [Текст] : навч. посіб. / Т.Г. Мельник . - К. : Кондор, 2009. -411 с,- ISBN 978- 966-351-261-7

42. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік в бюджетних установах.- Навчальний посібник, К.-2011, 379 с.
43. Молдован О. Реформа державних фінансів: заробляти навчилися, витратити — ще ні // Дзеркало тижня. Україна - 21 жовтня 2011 - №38.
44. Норд Г.Л. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ [Текст]/ Г. Л. Норд, Н. О. Руденко // Наукові праці. – 2011. – Вип. 149. – Т. 161. – С. 61-66.
45. Панченко О. В. аспірантка Науково-дослідного фінансового інституту Міністерства фінансів України, директор ТОВ “Інвест Консалтинг”. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади в Україні. Бюджетна політика. Наукові праці НДФІ 1 (42), 2008
46. Прохорова. О.С. Загальні підходи до планування, обліку та контролю власних надходжень бюджетних установ [Текст] / О.С. Прохорова // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. - 2010. - №5. - С. 137-141.
47. Прохорова О. С. Кошторис бюджетної установи: історія розвитку, порядок та перевірка правильності складання // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2009. – № 2(6). – С. 119-123
48. Романченко Ю.О. Облік у бюджетних установах: стан та перспективи розвитку [Текст] // Бухгалтерський облік. - 2011. - №2. - С. 40-42.
49. Соловійова В. Складання та подання розпорядниками та одержувачами кошторисів і планів використання бюджетних коштів // Казна України – 2011. – №5. – С. 16-18.
50. Рак, Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету [Текст] / Галина Вікторівна Рак // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо- поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 17. – № 1. – С. 160-166. – ISSN 1993-0259.

51. Сушко Н. Кроки на шляху реформування бухгалтерського обліку в державному секторі // Баланс-бюджет №33 від 15.08.2011, с.23-29
52. Ткачук, Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи [Текст] / Н.М. Ткачук, В.О. Кравчук // Наука й економіка. - 2010. - №2(18). - С. 99-105.
53. Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ// Збірник наукових праць ЧДТУ –2009. – № 21. – С. 112-116.
54. Чорнуцький С. Складання кошторису та внесення змін до нього // Бюджет –2009. – № 22. – С. 42-43.
55. Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І . Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях. Навч. посіб. -К.: Центр учбової літератури, 2011. - 440 с.
56. Шевчук А.О. Кошторис - основний плановий документ бюджетної установи // Баланс- Бюджет. - 2009. - №3. - С. 13-17.
57. Канєва Т., Думікян А., 2017 ISSN 1727-9313. ВІСНИК КНТЕУ. 2017. № 1
58. Яблонська Г. В. Удосконалення контролю виконання кошторису видатків на утримання бюджетної установи //Управління розвитком, . – 2011. – №19(116). – С. 84-86
59. Бюджетний Моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-вересень 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/558/>
60. Деркач І. Законодавче врегулювання складання, виконання бюджету та контроль за використанням бюджетних коштів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conf-cv.at.ua/forum/55-553-1>
61. Лушин С. И., Слепов В. А. Государственные и муниципальные финансы : Учебник – М.: Экономистъ, 2007. – 763 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.e-college.ru/xbooks/xbook107/book/index/index.html?go=part-006*page.htm]

62. Методика внутрішнього державного фінансового контролю в державних вищих навчальних закладах [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.

63. Міністерство фінансів Республіки Молдови [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.mf.gov.md/ru/about>

64. Медикопортал Гігієна та медична екологія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.health.gov.ua/www.nsf>

65. Облік виконання бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vuzlib.net/bmt/7.htm>

66. Основи обліку у бюджетних організаціях та установах - конспект лекцій (УДПСУ) [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/664/4/>

67. Офіційний сайт Бюджетного Комітету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua>

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

69. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень (ІБСЕД) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/map/>

70. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

71. Офіційний сайт Національної академії медичних наук України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.amnu.gov.ua>

72. Правове регулювання бухгалтерського обліку та особливості його організації в бюджетних установах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uareferat.com/Правове_регулювання_бухгалтерського_обліку_та_особливості_його_організації_в_бюджетних_установах

73. Сайт для бюджетних установ України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://kazna.ucoz.ua/>