

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Формування та виконання кошторису бюджетної установи»

Студентки 2 курсу, 1м групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні та муніципальні
фінанси»

Галабурди Анни
Станіславівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Канєва Тетяна
Володимирівна

Керівник освітньо-професійної програми
д.е.н., професор

Макогон Валентина
Дмитрівна

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

Чугунов Ігор Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ	6
1.1. Сутність та призначення кошторису як основного планово-фінансового документу установи державного сектору	6
1.2. Інституційні засади планування, контролю та виконання кошторису установ державного сектору	13
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ –ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО ДЛЯ ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ	17
2.1. Облік виконання кошторису	17
2.2. Аналіз виконання кошторису	24
2.3. Контроль виконання кошторису	31
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОШТОРИСНОГО ФІНАНСУВАННЯ В УКРАЇНІ	37
3.1. Зарубіжний досвід планування діяльності установ державного сектору	37
3.2. Проблеми та шляхи вдосконалення формування та виконання кошторисів установ державного сектору в Україні	40
ВИСНОВКИ	44
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47
ДОДАТКИ	56

ВСТУП

Стрімкі зміни, які на сьогоднішній день відбуваються в економіці України впливають на розвиток та удосконалення її бюджетної системи. Важливою складовою бюджетної системи є установи державного сектору. Діяльність установ державного сектору має широку галузь: соціальна сфера, сфера управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо. Однією із особливостей функціонування таких суб'єктів господарювання є те, що метою їх діяльності є надання від імені держави всім верствам населення якісних послуг, максимальний ефект від використання бюджетних коштів та досягнення тих показників, які передбачені основним планово-фінансовим документом установи державного сектору.

Варто зазначити, що актуальним завданням бюджетної політики у сфері управління діяльністю установ державного сектору полягає в удосконаленні механізму складання та виконання основних планово-фінансових документів – кошторисів. Адже забезпечення діяльності суб'єкта господарювання державного сектору відбувається за рахунок коштів бюджетів різного рівня. Для гарантування цільового та ефективного використання бюджетних коштів, особливе значення має налагодження системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Великий внесок у теорію та методологію бюджетного планування внесли С.А. Буковинський, О.Д. Василик, І.В. Запатріна, В.М. Опарін, К.В. Павлюк, В.М. Радіонова, В.М. Федосов, І.Я. Чугунов, С.І. Юрій та інші.

Питанню обліку та аналізу доходів та витрат кошторису бюджетних установ присвячені праці П.Й. Атамаса, В.І. Голікова, Р.Т. Джоги, І.А. Зіміної, Т.В. Канєвої, Н.І. Сушко, О.І. Сідень, І.Т. Ткаченко, С.О. Шевченко, М.В. Фатєєва та багато інших науковців.

Мета дослідження полягає у аналізі та розкритті методики складання кошторису, обліку, аналізу результатів його виконання, а також контроль за виконанням кошторису установи державного сектору.

Реалізація поставленої мети дослідження зумовила необхідність вирішення таких завдань:

- визначити сутність та роль кошторису у діяльності установи державного сектору;
- проаналізувати нормативно-правову базу процесу складання, виконання та контролю за виконанням кошторису установи державного сектору;
- розкрити методику складання кошторису та обліку його виконання;
- здійснити аналіз виконання кошторису установи державного сектору;
- визначити методику контролю за виконанням кошторису;
- визначити та охарактеризувати світовий досвід у плануванні діяльності установ державного сектору;
- розкрити проблеми та шляхи вдосконалення формування та виконання кошторисів установ державного сектору в Україні.

Об'єктом дослідження є процес складання та виконання кошторису установи державного сектору.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти формування кошторису у діяльності установи державного сектору.

Методи дослідження, які застосовувалися у процесі здійснення аналізу планування та виконання кошторису установи державного сектору, а саме структурно-логічного аналізу, системного і комплексного аналізу, порівняльного та економічного аналізу, аналізу та синтезу, аналогії та багатофакторного порівняльного аналізу, дедукції та індукції, економіко-статистичні методи та економіко-математичне прогнозування, за допомогою яких реалізувалися поставлені завдання, здійснено системний та комплексний підхід у дослідження порядку формування і виконання кошторисів установ державного сектору.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає у наступному:

- розглянуто та визначено сутність кошторису у процесі діяльності установи державного сектору;
- охарактеризовано нормативно-правову базу, яка регулює процес складання, затвердження та виконання кошторису;
- проаналізовано порядок обліку результатів та контроль за виконанням кошторису;
- досліджено досвід зарубіжних країн у процесі планування діяльності установ державного сектору;
- визначено основні проблеми формування та виконання кошторисів установ державного сектору в Україні.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо шляхів удосконалення процесу складання та виконання кошторисів установ державного сектору.

Структурно дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Сутність та призначення кошторису як основного планово-фінансового документу установи державного сектору

Установи державного сектору - одна з основних ланок функціонування бюджетної системи України. Метою діяльності таких установ є не отримання прибутку, а надання послуг суспільству, тобто виконання тих завдань, які покладені на них: Конституцією України, статутами установ/організації, положеннями про установ/організації. До таких установ відносять:

- Верховна Рада;
- Адміністрація Президента;
- міністерства і відомства;
- місцеві державні адміністрації;
- органи місцевого самоврядування (районні, районні у містах, міські, селищні, сільські ради);
- державні установи і організації, що фінансуються винятково з бюджетів усіх рівнів [5].

Бюджетна політика є основною частиною державного фінансового регулювання та високоефективним важелем економічного зростання країни. Установам державного сектору для реалізації поставлених завдань та цілей необхідні ресурси, які надаються із бюджетів різних рівнів: державний або місцевий. Кожна установа, для отримання коштів із відповідного бюджету для здійснення діяльності повинна скласти планово-фінансовий документ своєї діяльності, який регламентуватиме всі планові видатки та зазначатиме прогнозовані доходи. Саме таким документом, який підтвердить повноваження для розпорядження ресурсами, є кошторис.

Сутність кошторису визначається статтею 1 Бюджетного кодексу України. Кошторис - основний плановий фінансовий документ бюджетної

установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [5].

Кошторисно-бюджетне фінансування здійснюється на засадах принципів бюджетного фінансування. Виділяють такі принципи:

- принцип плановості означає, що виділення фінансових ресурсів відбувається згідно із затвердженим Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, кошторисами бюджетних установ. Видатки із місцевих бюджетів здійснюються згідно із ухваленим рішенням місцевих рад;
- принцип цільового використання – видатки із бюджетів різних рівнів повинні здійснюватися на чітко визначені призначення. Грошові кошти, які отримує бюджетна установа з бюджету чи інших джерел, необхідно спрямовувати лише на конкретні цілі, що зазначені у кошторисі;
- принцип безповоротності – кошти, що виділені на забезпечення державного управління, економічної сфери, оборони та інших суспільних потреб, не потребують відшкодування;
- принцип контрольованості – дозволяє оцінити та відслідкувати дії розпорядника бюджетних коштів, наскільки цілеспрямовано, ефективно та законно він спрямовує кошти.

Застосування проаналізованих принципів бюджетною установою сприяє виконанню покладених на неї зобов'язань, забезпеченню реалізації визначених цілей у кошторисі, наданню суспільних благ - ефективності бюджетного процесу. Бюджетна установа у своїй діяльності повинна прагнути до позитивної результативності та максимального ефекту від використання бюджетних коштів.

З метою ефективного державного контролю за користуванням бюджетними ресурсами державними установами, що утримуються з Державного і місцевих бюджетів, урядом було прийнято Постанову Кабінету

Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002р. №228 (далі – Постанова №228) [53].

У Постанові №228 зазначається, що кошторис установи державного сектору має такі складові частини:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою (далі - установа) 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 бюджету 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 [53].

Особливості функціонування установи та джерела отримання коштів зумовлюють особливості методики відображення об'єктів обліку на бухгалтерських рахунках та структуру звітності. Передбачається відокремлення в обліку та звітності доходів і витрат, грошових коштів, дебіторської та кредиторської заборгованості, запасів, необоротних активів, що отримані з різних джерел: загального та спеціального фонду [34, с.12].

План асигнувань загального фонду бюджету, план надання кредитів із загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів та помісячний план використання бюджетних коштів вищих навчальних закладів та наукових установ, закладів охорони здоров'я, які затверджуються разом із кошторисом, і зведення показників спеціального фонду кошторису є невід'ємними частинами кошторису [53].

Установа незалежно від того, чи веде вона бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду кошторису за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією), а вищі навчальні заклади та наукові установи, заклади охорони здоров'я також індивідуальні плани використання бюджетних коштів та індивідуальні помісячні плани використання бюджетних коштів [53].

Складають кошториси розпорядники бюджетних коштів. Відповідно до обсягів наданих повноважень розпорядники бюджетних коштів поділяються на:

- головних розпорядників бюджетних коштів - бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до статті 22 Бюджетного кодексу України отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень [5];
- розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня - розпорядник, який у своїй діяльності підпорядкований відповідному головному розпоряднику та (або) діяльність якого координується через нього [53].

Установи мають право отримувати бюджетні кошти лише при наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань та інших обов'язкових документів та витратити виділені бюджетні ресурси на цілі, які попередньо передбачені.

Проекти кошторисів розробляються усіма установами на наступний бюджетний рік. Однак, якщо установа була утворена не з початку року, то її кошторис розробляється, розглядається та затверджується з часу початку її функціонування до кінця бюджетного періоду.

Форма кошторису затверджується згідно наказу Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57 «Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету» [49].

У процесі складання кошторису здійснюється розрахунок показників, які детально обґрунтовують кожний код економічної класифікації видатків.

У частині надходжень проектів кошторисів зазначаються планові обсяги, які передбачається спрямувати на здійснення видатків бюджету та надання кредитів з бюджету із загального та спеціального фондів проектів відповідних бюджетів [53]. Для того, щоб визначити обсяги надходжень до спеціального фонду проекту кошторису бюджетної установи розраховують показники за джерелом доходів чи повернення кредитів до бюджету, які передбачаються на наступній рік.

Окрім бюджетних ресурсів загального фонду, які установа отримує отримувати з бюджетів різних рівнів, також існують і власні надходження – кошти спеціального фонду. Згідно зі статтею 1 Бюджетного кодексу України власні кошти бюджетних установ визначаються як надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності [5].

Розподіл власних надходжень бюджетних установ детальніше можна розглянути на таблиці 1, яку подано нижче.

Таблиця 1.1

Розподіл власних надходжень установи державного сектору

Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	Інші джерела власних надходжень бюджетних установ
1	2
<ul style="list-style-type: none"> - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; 	<ul style="list-style-type: none"> - благодійні внески, гранти та дарунки; - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів і т.д.;

Продовження табл.1.1

1	2
<ul style="list-style-type: none"> - плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України "Про оренду державного та комунального майна"; - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). 	<ul style="list-style-type: none"> - надходження, що отримують державні і комунальні заклади професійної (професійно-технічної), фахової передвищої та вищої освіти від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право та ін.

Джерело: складено за [5]

Попри наявність власних джерел фінансування, основним для таких установ залишається їх фінансове забезпечення з бюджетів різних рівнів: державного та місцевих. Щодо інших джерел, то вони виступають здебільшого додатковим джерелом доходів [22, с.237]. Звідси можна зробити висновок, що фінансовою основою для діяльності таких установ є забезпечення ресурсами із загального фонду.

У видатковій частині проекту кошторису бюджетної установи обсяг видатків зазначається за повною економічною класифікацією видатків бюджету та мають бути повністю обґрунтовані та деталізовані за видом та кількістю робіт чи послуг, зазначивши вартість за одиницю. Окремо слід зауважити, що економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування [50].

У таблиці 1.2 наведені дані про яка установ та організацій розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів була станом на 2018-2019 роки та зміну їх чисельності:

Таблиця 1.2

Кількість установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів [41]

Роки	Кількість установ (організацій)						Разом
	Державний бюджет	У тому числі		Місцеві бюджети	У тому числі		
		розпорядники	одержувачі		розпорядники	одержувачі	
2018	12917	11455	1462	59415	38204	21211	72332
2019	12941	11673	1268	59804	36825	22979	72745
Різниця	24	218	-194	389	-1379	1768	413

Аналізуючи дані видно, що у 2019 році зросла кількість установ за рахунок місцевих бюджетів, у яких зменшилась кількість розпорядників бюджетних коштів на 1379 установ з причини їх ліквідації та збільшилась кількість одержувачів бюджетних коштів на 1768 організацій у зв'язку з доданням їх до мережі розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році [41].

Мережа розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету у 2019 році сформована за 94 головними розпорядниками коштів державного бюджету та включає 13 443 розпорядників коштів державного бюджету та 801 одержувача коштів державного бюджету (всього 14 244) [41]. На рис.А.1 можна побачити, які розпорядники та одержувачі коштів державного бюджету у 2019 році мали найбільшу кількість установ та організацій (за відомствами).

Мережа розпорядників і одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році сформована 13 185 головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів за 49 відомствами та включає 23 300 розпорядників коштів місцевих бюджетів та 15 654 одержувачів коштів місцевих бюджетів (всього 38 954) [41].

На рисунку А.2 наведена кількість установ та організацій, включених до мережі розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році

(за відомствами). Таким чином, найбільшу кількість установ та організацій мають місцеві ради (12 841), а найменшу органи з питань інформаційної діяльності (368). Найбільшими адміністративно-територіальними одиницями за чисельністю установ та організацій включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Казначейства є Донецька область (5399), Дніпропетровська (4772) та Львівська (4249) області (рис.А.3).

1.2. Інституційні засади планування, контролю та виконання кошторису установ державного сектору

Кошторис є фінансово-правовим актом, що визначає права та обов'язки розпорядників бюджетних коштів і є підставою для контролю за напрямками використання виділених ресурсів.

На сьогоднішній складання, розрахунок, розгляд і затвердження кошторису регламентується Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002р. №228 [53].

Бюджетний кодекс України регламентує основні засади та принципи функціонування бюджетної системи України, бюджетний процес і міжбюджетні відносини між учасниками, відповідальність, яка передбачається за порушення бюджетного законодавства [5];

Закон України «Про державний бюджет» на відповідний рік, який затверджує загальний обсяг доходів та видатків державного бюджету, дефіцит державного бюджету, граничний обсяг державного боргу, розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, а також визначає розподіл видатків державного бюджету між органами державної влади та розподіл міжбюджетних трансфертів між місцевими бюджетами.

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" регулює правові засади організації, методології ведення

бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [17].

Наказ Міністерства фінансів України «Про паспорти бюджетних програм» від 29.12.2020 №1098. У даному нормативно-правовому документі затверджені правила складання паспортів бюджетних програм. У паспорті бюджетної програми необхідно чітко визначати мету, завдання, напрями використання бюджетних ресурсів та результативні показники виконання якої мають бути відповідними до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), та цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, формування та/або реалізацію якої забезпечує головний розпорядник [55].

Постанова Кабінету Міністрів України «Про ефективне використання державних коштів» від 11 жовтня 2016 № 710 постановляє правила і заходи щодо ефективного та раціонального використання державних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів, утворених органами державної влади підприємств, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету [48].

Питання бухгалтерського обліку за типами операцій регулюють такі нормативно-правові акти:

Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017р. № 148, регламентує порядок ведення касових операцій у національній валюті України, для юридичних осіб (крім банків) та їх відокремленими підрозділами незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, органів державної влади та органами місцевого самоврядування під час здійснення

ними діяльності з виробництва, реалізації, придбання товарів чи іншої господарської діяльності, фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність та фізичних осіб;

План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013;

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879;

Інструкція про складання і виконання розпису Державного бюджету України, затверджена наказом Мінфіну України від 28.01.2002 №57;

Порядок складання форм меморіальних ордерів та інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору, затверджений наказом Мінфіну України від 12.12.2017 №755;

Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом Мінфіну України від 24.12.2012 №1407;

Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом Мінфіну України від 23.08.2012 №938;

Інструкція про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах, затверджена постановою правління Національного банку України від 12.11.2003 №492;

Форми карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604;

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, що затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88.

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 № 44.

Питання трудових відносин, підвищення ефективності суспільного виробництва, оплати праці працівників бюджетних установ регламентуються згідно до Кодексу законів про працю України від 10.12.1971 №322-VII, Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР, Постановою Кабінету Міністрів України "Порядок обчислення середньої заробітної плати" від 08.02.1995 № 100, а також іншими нормативно-правовими актами, що визначають право на отримання соціальних гарантій.

Процес складання, розгляду та затвердження кошторису є дуже важливим та відповідальним. Органи Державної Казначейської служби здійснюють контроль та перевірку використання виділених установі фінансових ресурсів у суворій відповідності із затвердженими кошторисами.

Для здійснення контролю за відповідністю бюджетних асигнувань, визначених у кошторисах, планах асигнувань загального фонду бюджету, планах надання кредитів із загального фонду бюджету, планах спеціального фонду, зведенні показників спеціального фонду кошторису, планах використання бюджетних коштів, помісячних планах використання бюджетних коштів розпорядників бюджетним асигнуванням, затвердженим розписами відповідних бюджетів, органи Казначейства обліковують розподіли показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету, зведених планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду розпорядників бюджетних коштів у розрізі розпорядників нижчого рівня та одержувачів, показників планів використання бюджетних коштів, помісячних планів використання бюджетних коштів [53].

Таким чином, кошторис є основним фінансовим планом без якого така установа не може провадити свою діяльність. Процес складання, розгляду та затвердження кошторису регулюється великою кількістю нормативно-правових актів, які регламентують кожен етап та вид роботи, що здійснює бюджетна установа.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ –ІНФОРМАЦІЙНЕ ДЖЕРЕЛО ДЛЯ ФОРМУВАННЯ КОШТОРИСУ

2.1. Облік виконання кошторису

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначаються правові принципи регулювання, організації та ведення обліку і складання фінансової звітності [17]. Також відповідно до законодавства основною метою ведення бухгалтерського обліку бюджетних організацій є формування повної, достовірної та відкритої інформації про фінансовий стан, фінансові результати і рух грошових коштів, що надходять у розпорядження бюджетної установи.

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.

Облікова політика бюджетної установи провадиться за узгодженням з головним розпорядником бюджетних коштів або органом, до сфери управління якого належить установа [34].

Відповідно до Типового Положення «Про бухгалтерську службу бюджетної установи» визначаються завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи та повноваження її керівника [54].

Основними завданнями бухгалтерської служби є:

- 1). ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та складання звітності;
- 2). відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної

для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;

3). забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного та у повному обсязі відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;

4). забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

5). запобігання виникненню негативних явищ у фінансово господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.

Однією із найважливіших функцій, яку виконує облік у бюджетних установах, є контрольна.

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

Контроль повинен передбачати в першу чергу порядок перевірки:

- виконання постанов, розпоряджень і вказівок державних органів і вищих організацій;
- дотримання встановлених нормативів витрат;
- дотримання строків платежів;
- правильності і своєчасності приймання, і відпуску товарно-матеріальних цінностей;
- правильності витрачання фонду оплати праці (ФОП), дотримання встановлених штатів, посадових окладів, кошторисів витрат;
- збереження майна, ТМЦ, грошових коштів у місцях їх зберігання та використання;
- правильності здійснюваних під час обліку розрахунків.

У процесі виконання державного та місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Державна казначейська

служба України, яке діє у складі з Міністерством фінансів України, забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого у Національному банку України [34, с.50].

На єдиний казначейський рахунок зараховуються податки, збори та інші обов'язкові платежі. Відкриття та закриття рахунків установ державного сектору регулюється інструкціями Державної казначейської служби.

Казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;
- ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів з дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- здійснення інших операцій з бюджетними коштами [34, с.51].

Для установ державного сектору в територіальних відділеннях Державної казначейської служби відкриваються реєстраційні рахунки (на ім'я розпорядника бюджетних коштів) по обліку коштів загального та спеціального фондів. Необхідно попередньо укласти договір з органом Державної казначейської служби про обслуговування такого рахунку.

Для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду використовується меморіальний ордер №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [56]. Меморіальний ордер складається з 3 частин: дата виписки органу Казначейства (банку), дебет рахунку – відображається надходження коштів, кредит рахунку – витрачання. Підраховуються залишки на кінець місяця по дебету та кредиту, залишки на початок місяця та визначається сума оборотів за меморіальним ордером.

Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформлюються окремими меморіальними ордерами за видами валют [56].

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується форма меморіального ордера № 2-авт.

Облік доходів загального фонду установи бюджетного сектору здійснюється на рахунках Класу 7 «Доходи». Такі рахунки призначені для відображення інформації про доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт/послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи, доходи за необмінними операціями тощо.

Типова кореспонденція рахунків по обліку коштів загального фонду продемонстрована у таблиці Б.1. За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Усі видатки, які здійснює установа державного сектору з загального фонду, обліковуються відповідно до бюджетної класифікації визначеною Бюджетним кодексом та «Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету», затвердженої наказом Міністерством фінансів України від 12.03.2012 № 333.

Для обліку фактичних видатків загального фонду в установах державного сектору Планом рахунків бухгалтерського обліку призначений активний рахунок. Рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» призначений для обліку витрат, що пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних з виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого)

бюджету, за кредитом – відображаються суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету). Кореспонденцію рахунків по обліку видатків із загального фонду бюджету подано у таблиці Б.2 .

Касові та фактичні видатки обліковують та планують за єдиною економічною класифікацією видатків, попри те, що вони є окремими об'єктами бухгалтерського обліку. Таке розмежування видатків дає можливість державі вести контроль за використанням бюджетних коштів.

Прикладом відображення фактичних видатків можуть бути операції з нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим звітами про нарахуваннями коштів на відрядження або підзвіт, нарахування єдиного на соціального внеску на заробітну плату та інше [34,с.65].

Облік фактичних видатків спеціального фонду ведуться рахунки 81 «Витрати на виготовлення продукції(надання послуг, виконання робіт)», 82 «Витрати з продажу активів», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями» та 86 «Умовні витрати».

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться в "Картках аналітичного обліку фактичних видатків" за кожним кодом програмної та функціональної класифікації видатків, в розрізі кодів КЕКВ. Карточка відкривається на місяць і заповнюється на підставі меморіальних ордерів. Підсумки визначаються за місяць та з початку року з врахуванням відновлених видатків, та потім переносяться як залишки на початок місяця в відкриту Картку на наступний місяць [34,с.55].

Облік касових видатків здійснюється на рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках». Цей рахунок призначений для відображення інформації про наявність та рух грошових коштів в установах банків та органах Державної казначейської служби. Оскільки виписки з рахунків в Держказначействі

підтверджують касові видатки, то можна вважати, що синтетичний облік касових видатків ведеться в меморіальних ордерах № 2 - по загальному фонду та № 3 по спеціальному фонду, в яких ведеться облік грошових коштів на рахунках в казначействі [34,с.56].

Установи державного сектору у процесі своєї діяльності можуть отримувати у своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, але і з інших джерел – власні надходження.

Облік доходів спеціального фонду установи державного сектору передбачається на таких рахунках: 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» - призначено для відображення інформації про доходи від виконаної роботи та наданих послуг; 72 «Доходи від продажу активів» - відображається інформація про доходи від реалізації активів; 73 «Фінансові доходи» - такий рахунок використовується для відображення інформації про доходи від відсотків, отримані кошти за надання платних послуг (власні надходження суб'єкта) та інші; 74 «Інші доходи за обмінними операціями»; 75 «Доходи за необмінними операціями» - відображається інформація про доходи, отримані у вигляді благодійних внесків, кошти від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів тощо; 76 «Умовні доходи».

Планування доходів і видатків спеціального фонду здійснюється в тому ж кошторисі, що й бюджетних коштів загального фонду, а їх облік ведеться за єдиним планом рахунків і на єдиному балансі. Операції з коштами спеціального фонду оформляються тими ж первинними документами; щодо них діє та ж сама класифікація видатків, що й для коштів загального фонду бюджету. Але облік операцій з коштами спеціального фонду ведуть у бюджетних установах на окремих, спеціально призначених для цього рахунках [44, с.239].

Для обліку фінансового результату виконання кошторису планом рахунків призначений рахунок 55 «Фінансовий результат», де узагальнюється інформація результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору. У таблиці Б.3 наведено типову кореспонденцію рахунків

щодо відображення фінансового результату виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору. За кредитом рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів. За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів.

Усі доходи і видатки загального і спеціального фондів завершальними оборотами наприкінці року списують на результати виконання кошторису. 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. У таблиці 2.1 наведено схему, за якою обліковуються результати виконання кошторису головного розпорядника бюджетних коштів.

Таблиця 2.1

Облік результатів виконання кошторису

Відображення видатків	Клас 8 «Витрати»		Списання видатків	Рахунок 55 «Фінансовий результат»		Списання доходів	Клас 7 «Доходи»		Відображення доходів
	Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт	
→			→	Дт	Кт	←	Дт	Кт	←

Джерело: складено за [70]

Суб'єкти державного сектору на кінець останнього дня звітного періоду складають Баланс (форма № 1-дс) та Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс). Ці дві форми відносяться до проміжної звітності, яка охоплює певний період (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), та складаються наростаючим підсумком із початку звітного року.

Форма №2-дс форма містить 4 розділи: перший розділ – фінансовий результат діяльності, другий розділ – видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, третій розділ – виконання бюджету (кошторису), четвертий розділ – елементи витрат за обмінними операціями.

Усі наведені алгоритми бухгалтерських проведення, згідно чинного законодавства, відповідають веденню бухгалтерського обліку результатів виконання кошторису в Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України. Облік результатів виконання кошторису в установі 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.

Надання узагальненої оцінки ефективності діяльності установи державного сектору потребує детального дослідження обсягів та структури його надходжень, визначити обсяги, структуру, динаміку та напрямки здійснення його видатків.

2.2. Аналіз виконання кошторису

Для ефективного управління видатками, прийняття правильних стратегічних рішень у процесі діяльності установи державного сектору, необхідно здійснювати аналіз за виконанням кошторису бюджетної установи.

Джерелом аналізу виконання кошторису бюджетної установи є інформація, яка міститься у фінансовій звітності бюджетної установи, зокрема:

- 1). кошторис – основний плановий документ бюджетної установи;
- 2). звіт про фінансові результати (№2дс);
- 3). звіт про надходження та використання коштів загального фонду (№2д, №2м);
- 4). звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (№4-1д, №4-1м);
- 5). звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими, джерелами власних надходжень (№4-2д, №4-3м);
- 6). звіт про надходження і використання коштів інших надходжень спеціального фонду (№4-3д, №4-3м).

Аналіз виконання кошторису можна поділити на такі етапи:

- 1). визначення обсягів, затверджених кошторисом, касових, фактичних видатків (в цілому та за окремими видами);
- 2). аналіз співвідношення між затвердженими кошторисом, касовими, фактичними видатками (в цілому та за видами);
- 3). аналіз дотримання кошторисних призначень на основі порівняння касових та фактичних видатків;
- 4). визначення причин відхилення касових та фактичних видатків від кошторисних показників;
- 5). узагальнення результатів проведеного аналізу виконання кошторису;
- 6). розробка пропозицій за результатами проведеного аналізу.

Найважливішим етапом аналізу виконання кошторису кожної установи державного сектору є оцінка структури і динаміки її фінансування з поділом на загальний та спеціальний фонди. У таблиці 2.2, яку розміщено нижче, подано аналіз структури і динаміки фінансування на прикладі Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України у період 2017-2019 роки.

Таблиця 2.2

**Аналіз динаміки фінансування 2017-2019рр. Інституту
громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис. грн.**

Показники	2017	2018	2019	Відхилення		%	
				на 2018 р	на 2019 р	на 2018р	на 2019р
1	2	3	4	5	6	7	8
1.Загальний фонд	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
1.1. У % коштів всього	94%	94%	93%	- 0.01	- 0.00	-	-
2.Спеціальний фонд	9152	8534	9841	-618	1307	-6.75	15.32
2.1. У % до коштів всього, в тому числі	6%	6%	7%	0.01	0.00	-	-
2.2. Кошти, отримані як плата за послуги, що надаються БУ	5369	5563	5274	194	-289	3.61	-5.20
2.3.У % до спеціального фонду	59%	65%	54%	0.07	- 0.12	-	-
2.4. Кошти, отримані за іншими джерелами власних надходжень	2322	1992	2941	-330	949	-14.21	47.64
2.5.У % до спеціального фонду	25%	23%	30%	- 0.02	0.07	-	-
2.6. Інші надходження спеціального фонду	465	110	132	-355	22	-76.34	20.00
2.7. У % до спеціального фонду	5%	1%	1%	- 0.04	0.00	-	-
3.Кошти всього	160006	132000	142497	-28006	10497	-17.50	7.95

Із наведених даних можна зробити висновок, що змінився обсяг бюджетних асигнувань у 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 27388 тис. грн (18,16%) у сторону зменшення. Зменшення обсягу фінансування установи спричинило те, що асигнування з державного бюджету у 2018 році здійснювалися для виконання загальнодержавних програм із забезпечення громадської безпеки і національної оборони, надання пільг населенню та освіти. Проте, у 2019 році, порівняно з 2018, ситуація змінилася і загальний обсяг фінансування зріс на 9190 тис. грн. (7.44%). Це є досить позитивним

результатом, адже така ситуація демонструє те, що у 2019 році обсяг діяльності установи та її роль як установи державного сектору зросла.

Структура фінансування у 2017 та 2018 роках кошти загального фонду становила 94%, а спеціального 6%, але у 2019 році відбулися невеликі зміни (рис.2.1).

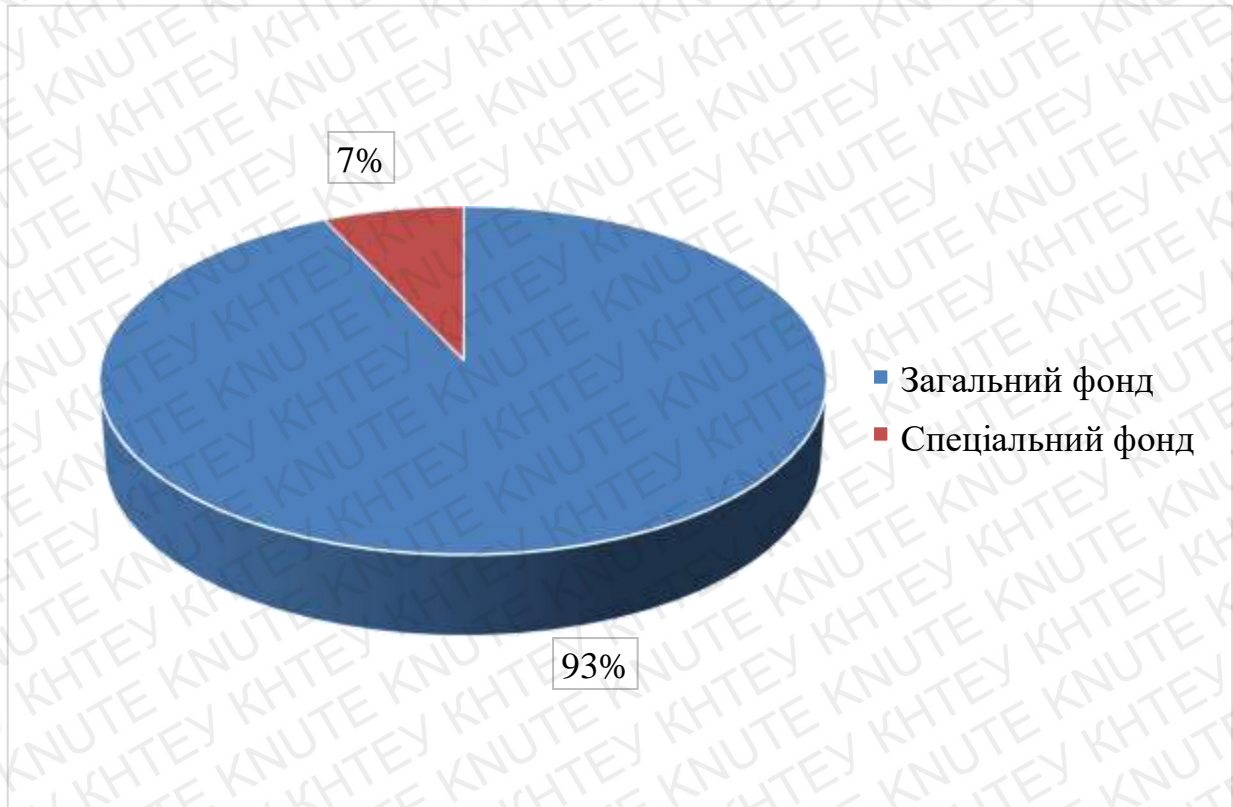


Рис. 2.1 Структура обсягу фінансування Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України у 2019 році, %

Структура спеціального фонду в 2019 році на 5% зменшилася величина коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами і на 48% збільшилася величина коштів, отримані за іншими джерелами власних надходжень.

Детальне відображення зміни обсягу фінансування спеціального фонду Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України зображено на рисунку 2.2.

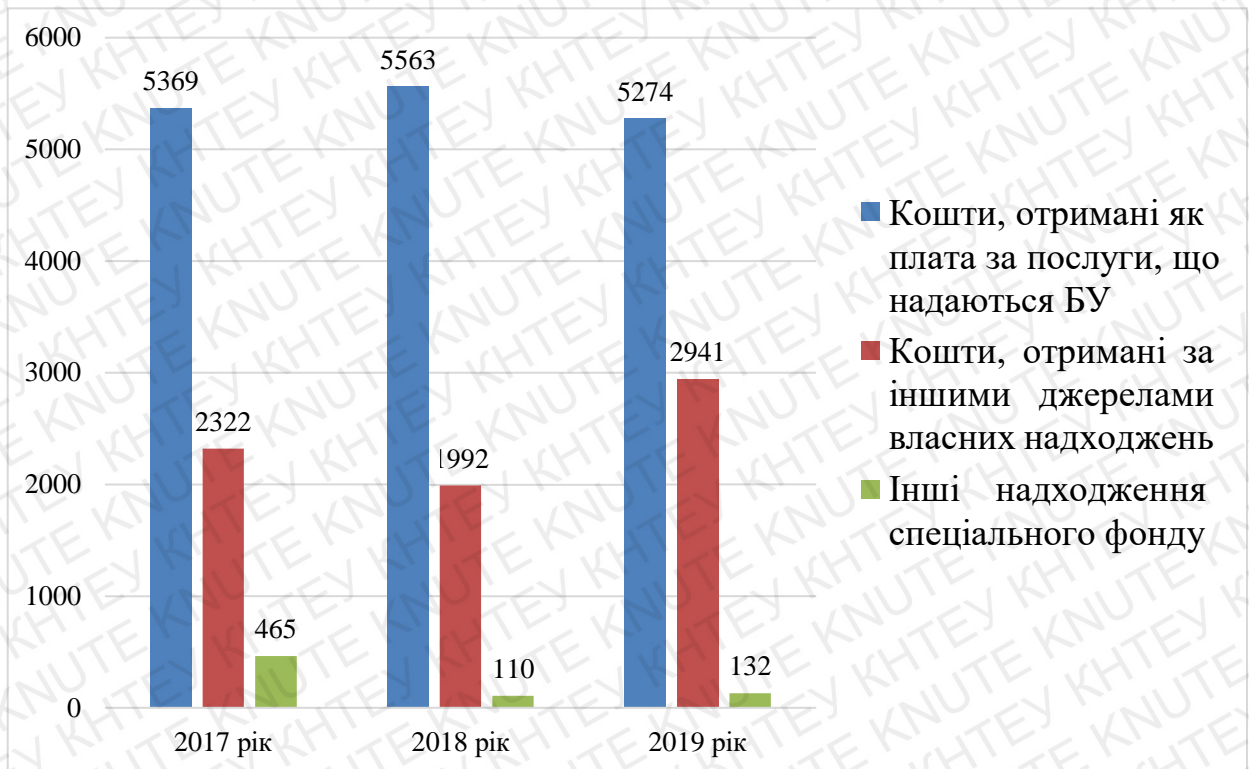


Рис. 2.2 Структура обсягу фінансування спеціального фонду Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2017- 2019 рр., тис. грн.

На рисунку 2.2 наведена інформація, яка свідчить про те, що найбільшу частку у структурі спеціального фонду установи становлять кошти, отримані як плата за послуги.

Для детального вивчення процесу виконання кошторису необхідно здійснити аналіз видатків установи державного сектору (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз динаміки видатків загального фонду 2017-2019рр., затверджених кошторисом Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, тис. грн.

Показники	2017	2018	2019	Відхилення		%	
				на 2018р	на 2019р	на 2018р	на 2019р
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Поточні видатки, в т.ч.:	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
– У % до всього	100%	100%	100%	0	0	-	-

Продовження таблиці 2.3

1.1. Оплата праці працівників БУ	87247	73265	73074	-13982	-191	-16.03	-0.26
1.1.1. У % до поточних видатків	58%	59%	55%	-0.1	-0.03	-	-
1.2.Нарахування на заробітну плату	19392	14288	14249	-5104	-39	-26.32	-0.27
1.2.1. У % до поточних видатків	13%	12%	11%	-0.03	-0.01	-	-
1.3. Придбання предметів постачання і матеріалів	33957	21318	29205	-12639	7887	-37.22	37.00
1.3.1.У % до поточних видатків	23%	17%	22%	-0.1	0.05	-	-
1.4. Видатки на відрядження	320	427	791	107	364	33.44	85.25
1.4.1. У % до поточних видатків	0%	0%	1%	0	0	-	-
1.5.Оплата комунальних послуг і енергоносіїв	9938	14168	15337	4230	1169	42.56	8.25
1.5.1. У % до поточних видатків	7%	11%	12%	0.04	0	-	-
2. Капітальні видатки, в т.ч.:	0	0	0	0	0	-	-
– У % до всього	0	0	0	0	0	-	-
3.Видатки всього	150854	123466	132656	-27388	9190		

Відповідно до наведених даних у таблиці 2.3, можна дійти висновку, що 2018 році в порівнянні з 2017 роком помітне зменшення загального обсягу поточних видатків на 27388 тис. грн., в основному за рахунок скорочення витрат на оплату праці, нарахування на оплату праці та придбання предметів постачання і матеріалів. Однак, у порівнянні аналогічних періодів 2019 та 2018 років, загальна сума видатків установи у 2019 році збільшилася на 9190 тис. грн., що відповідає сумі фінансування загального фонду.

Також для детального аналізу видатків загального фонду кошторису установи державного сектору Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, варто звернути увагу на структуру поточних видатків (рис.2.3).

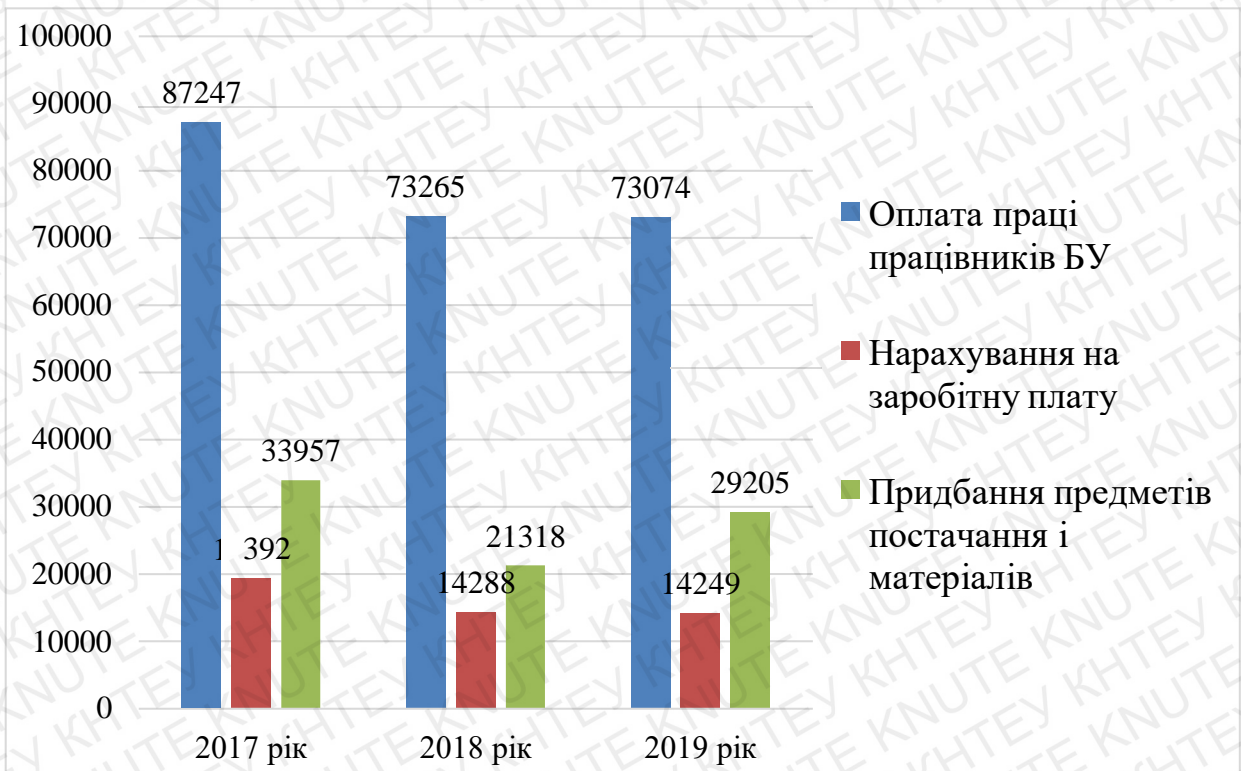


Рис.2.3 Структура поточних видатків загального фонду Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за 2017- 2019 тис. грн

Із наведеного рисунку 2.3. можна спостерігати, що найбільшу частку у поточних видатках загального фонду кошторису складає стаття «Оплата праці працівників установи». У 2018 році спостерігалось скорочення витрат на оплату праці на - 13 982 тис. грн., а у 2019 році навпаки – зростання на 191 тис. грн. Видатки на відрядження у 2018 році збільшилися на 107 тис. грн., а у 2019 році на – 364 тис. грн. Проте, якщо аналізувати у відсотковому співвідношенні збільшення витрат у порівнянні з 2018 роком, то у 2019 році найбільше зросли витрати за статтею «Видатки на відрядження» на 85,25%.

Відповідно до специфіки діяльності Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України, він проводить наукові дослідження у галузі медицини, які відповідно поділяються на фундаментальні (які пов'язані з теоретичні розробками, пошуком нових підходів до надання медичних послуг та лікування) та прикладні (їх сутність полягає у запровадженні у практичне використання прикладних досліджень). Фундаментальні дослідження

фінансують лише за рахунок загального фонду, а прикладні, як за рахунок загального, так і за рахунок спеціального фонду

Таким чином можна зробити висновок, що кошторис цілком виконується. Основне призначення загального фонду кошторису установи державного сектору Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України полягає у забезпеченні поточної діяльності та виконанню державних програм. Спеціальний фонд кошторису призначений для забезпечення видатків розвитку.

У цілому загальні тенденції діяльності Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзеєва НАМН України є позитивними і їх подальше збереження сприятиме розвитку вітчизняної медичної науки та практичної медицини. Установа має важливе значення для України, особливо в сучасних умовах, адже працівниками здійснюється дослідження навколишнього середовища, експертиза якості повітря та продукції, вивчення безпеки життєдіяльності дитячого населення, епідеміологічні дослідження та медичної інформатики, супровід загальнодержавних програм та міжнародних зв'язків.

2.3. Контроль виконання кошторису

Організація контролю за формуванням і виконанням кошторису установи державного сектору - це сукупність заходів, спрямованих на перевірку обґрунтованості кожної статті кошторису, а також перевірка дотримання установою державного сектору затверджених обсягів асигнувань і встановлення причин у разі наявності відхилень, з метою забезпечення законності і доцільності використання коштів, які надаються установі з бюджетів різних рівнів.

Контроль за виконанням установою державного сектору, покладених на неї обов'язків, є одним із найважливіших аспектів. Відповідно до ст.26 Бюджетного кодексу України контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного

управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками [5].

Контроль та аудит у бюджетному процесі забезпечує:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- 6) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету [5].

Постановою КМУ від 12 грудня 2018 р. № 1062 затверджено «Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів». Цим документом визначені принципи та елементи внутрішнього контролю, питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах і на підприємствах.

Розрізняють такі види контролю:

1. Попередній - здійснюється на етапі підготовки до формування показників кошторису.
2. Поточний – здійснюється працівниками бюджетної установи, Державною казначейською службою під час виконання фінансових операцій.
3. Фактичний – здійснюється органами Державного казначейства шляхом перевірки квартальної та річної звітності, внутрішнім аудитом, та зовнішніми контролюючими органами, зокрема, Державною аудиторською службою, Державною фіскальною службою, Рахунковою палатою України. Звітність

бюджетної установи оприлюднюється на веб-сайтах установи та у системі «Є-дата».

Слід виділити такі завдання фінансового контролю, які необхідно виконати у процесі контролю за виконанням кошторису установи державного сектору:

1. дати об'єктивну оцінку стану виконання кошторису установи державного сектору;
2. виявити порушення, які були допущені в господарсько-фінансовій діяльності установи щодо виконання чинних законодавчих актів, які регулюють: ефективність витрачання бюджетних коштів, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
3. розробити заходи для усунення виявлених порушень і недоліків.

У Постанові №228 зазначається, що Міністерство фінансів, Державна аудиторська служба, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи щороку у межах своєї компетенції після прийняття відповідних бюджетів перевіряють правильність складення, затвердження і внесення змін до кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів та складення зведення показників спеціального фонду кошторису.

У разі виявлення за результатами перевірок завищених асигнувань Міністерство фінансів, Міністерство фінансів Автономної Республіки Крим, місцеві фінансові органи готують пропозиції щодо зменшення їх обсягів шляхом внесення у встановленому законодавством порядку змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) або головні розпорядники подають Мінфіну, Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам пропозиції щодо перерозподілу таких обсягів чи здійснюють перерозподіл між

розпорядниками нижчого рівня в межах бюджетної програми на проведення інших пріоритетних заходів, що плануються розпорядниками, шляхом внесення змін у встановленому законодавством порядку до кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів [53].

Органами Казначейства здійснюється контроль при казначейському обслуговуванні державного бюджету за витратами, який здійснюється як на етапі відкриття рахунків розпорядникам бюджетних коштів, так і на етапах прийняття планових документів, реєстрації бюджетних зобов'язань та здійсненні платежів за дорученнями розпорядників за рахунок бюджетних коштів [35, с.33].

Варто наголосити, що здійснюється контроль за відповідністю розподілу показників зведених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, зведення показників спеціального фонду, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувачів), помісячних планів використання бюджетних коштів даним бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів органів Казначейства [53].

Зміни до кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету, плану надання кредитів із загального фонду бюджету та плану спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів (крім плану використання бюджетних коштів одержувача), помісячного плану використання бюджетних коштів вносяться у разі:

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

- передачі бюджетних призначень від одного головного розпорядника бюджетних коштів до іншого;
- прийняття рішення про зменшення бюджетних призначень головним розпорядникам на суму коштів, витрачених не за цільовим призначенням [53].

У 2019 році в Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України було здійснено внутрішню та зовнішню перевірку за діяльністю установи та виконанням кошторису. Метою перевірок було визначити: дотримання установою складеного кошторису; відповідність суми надходжень із загального фонду бюджету, зазначеним в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування; документальне підтвердження всіх видатки установи; забезпечення першочергово бюджетними коштами видатки на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установи.

У ході перевірок в Інституті громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України було встановлено і надано аудиторський висновок, що установа повністю і достовірно розкриває всю інформацію у своїй фінансовій звітності та її примірниках. Протягом року установа дотримувалася бюджетного законодавства та вірно здійснювала бухгалтерський облік. Свою діяльність установа державного сектору здійснювала в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань. Щорічно проводиться інвентаризація зі створенням інвентаризаційної комісії. За результатами склалися акти інвентаризації по окремим ділянкам обліку та на засіданні комісії був сформований протокол, у якому зазначаються всі нестачі та надлишки.

Таким чином можна зробити висновок, що для ефективного управління видатками, прийняття правильних управлінських рішень у процесі діяльності установи державного сектору, необхідно здійснювати постійний аналіз за виконанням кошторису бюджетної установи та постійний контроль.

Дотримання всіх законодавчих вимог, правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, впливає на підвищення ефективності

використання бюджетних коштів. Здійснення регулярного та детального контролю бюджетного фінансування сприятиме зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни бюджетними установами.

На сьогоднішній день урядом опрацьовується та розробляється безліч нормативно-правових актів, з метою удосконалення процесу контролю виконання кошторису як і в установі державного сектору, так і в органах державного фінансового контролю.

Проведений аналіз процесів складання та виконання основного планово-фінансового документу, а також провадження постійного контролю в установі державного сектору (на прикладі Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України) довів, що правильність і чіткість складання та виконання кошторису установи відіграє величезну роль в умовах жорсткої економії бюджетних коштів.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОШТОРИСНОГО ФІНАНСУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Зарубіжний досвід планування діяльності установ державного сектору

Стрімкий розвиток світових ринкових відносин впливає на структурні зміни в економіці держави. Бюджетний процес, ведення облікової політики, застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, визначення стратегічних векторів розвитку національної економіки потребує аналізу і врахування зарубіжного досвіду.

З метою забезпечення прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) було запроваджено Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) [86]. Україна почала удосконалювати свою систему обліку до МСФЗ з 1998 року згідно прийняття урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО [43].

У Франції за бюджетний процес відповідає Міністерство фінансів, до складу якого входять: Управління бюджету, яке відповідає за процедуру підготовки, затвердження і методологію виконання бюджету; Головне управління з обліку державних фінансів (Державне казначейство); дирекція Казначейства – агентство «Франц-Трезор» [61, с.147].

З метою забезпечення виконання бюджетів Головне управління з обліку державних фінансів здійснює збір державних податкових і неподаткових платежів, облік операцій за державним боргом, бухгалтерський облік операцій щодо доходів і видатків, зарахування відрахувань до фондів соціального страхування, а також контроль діяльності установ державного сектору.

Питання бухгалтерського обліку у Франції регулює Національна рада з бухгалтерії. Відповідно процес обліку регламентується такими законодавчими

актами: Комерційний кодекс, Трудовий кодекс, Загальний Податковий кодекс, Закон про бухгалтерський облік та декрет про його застосування.

Бухгалтерський облік усіма суб'єктами господарювання здійснюється за Спільним планом рахунків Франції. Розпорядники та одержувачі повинні представити бухгалтерам платіжні документи на отримання бюджетних коштів у відповідності з бюджетним розписом, після чого бухгалтери проводять обов'язкове детальне вивчення та контроль таких документів.

У Франції можливе ведення бухгалтерського обліку за 3 типами:

- класичний – облік здійснюється у таких облікових реєстрах як хронологічний журнал, головна книга та перевірочний баланс;
- централізований - аналітичний облік є окремим від синтетичного і розглядається в якості допоміжного;
- система ваучерів – роль допоміжних книг і журналів належить ваучерам.

У Франції з боку держави здійснюється досить жорсткий контроль за процесом користування державними коштами та виконанням бюджету.

Державним бухгалтерам у Франції належить відповідальна роль перед державою за правильність виконання відповідного бюджету, адже передбачається матеріальна відповідальність за надані збитки.

Наступною варто розглянути фінансову систему Німеччини. Вона складається з фінансів федерації (федеральний бюджет, спеціальні фонди, фінанси державних підприємств); фінанси у складі відповідного бюджету, спеціальних фондів, фінансів підприємств; місцеві фінанси (місцеві бюджети та фінанси комунальних підприємств).

Як і у Франції, уряд Німеччини вимагає чітке та суворе дотримання законодавства у сфері бухгалтерського обліку. Основними вимогами є повнота та відкритість наданої інформації до уряду щодо результатів діяльності, правильність здійснення і обліку господарських операцій та їх вчасний облік (у хронологічному порядку). Однією із суворих вимог німецької системи є те, що здійснювати виправлення у процесі обліку заборонено. Бухгалтерський

облік в установах державного сектору може здійснюватися касовим або методом нарахувань.

Контроль за виконанням бюджету здійснюють органи виконавчої та законодавчої влади. Проте, мають право долучатися до процесу перевірки і громадські інститути. Для прикладу, контроль щодо напрямів та ефективності користування бюджетними коштами здійснює «Союз платників податків».

У Великій Британії у процесі бухгалтерського обліку основною метою є достовірне і правильне відображення фінансового стану підприємства та його результатів. Звіт про рух грошових коштів є найважливішою частиною звітності установи. Одним із принципів бухгалтерського обліку в Великій Британії є метод нарахувань. Саме тому з метою покращення ефективності управління та виконання бюджету у 1995 році було започатковано реформу, яка мала на меті створити облікову систему за методом нарахувань.

Іспанія на державному та місцевому рівнях використовує касовий метод обліку. Порядок та принципи ведення обліку в Іспанії визначає Інститут бухгалтерів та аудиторів. Після того як країна вступила до ЄС, стандарти бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору почали адаптувати до міжнародних вимог, нові правила складання та подання фінансової звітності. Також уряд мав на меті покращити державний облік на основні принципів обліку, які діють для приватного сектору.

У США існує 2 види бухгалтерського обліку: управлінський та фінансовий. Контролер відповідає за організацію та функціонування системи обліку і зовнішньо-фінансової звітності, за складання операційних фінансових кошторисів, організовує фінансові звіти, вивчає та розробляє показники та форми звітності, рекомендує різні системи обліку витрат виробництва і доходів тощо. контролер безпосередньо не відповідає за фінансові кошториси, до складу бухгалтерії входить. Якщо контролер безпосередньо не відповідає за фінансові кошториси, до складу бухгалтерії входить директор або завідувач із фінансових питань. Під його керівництвом розробляють виробничий кошторис компанії, встановлюють форму цехових коштів і методи контролю

за їх використанням, ведуть спостереження за витрачанням кошторисів відповідно до затвердженого кошторису [28, с.33].

Відділ кошторисів проводить аналіз фінансових кошторисів і дає консультації при їх підготовці за асигнуваннями на будівництво та придбання основних засобів. Загальний облік здійснюється переважно у відділі загального обліку, де ведеться головна книга та допоміжні реєстри за операціями, що не обліковуються в інших відділах бухгалтерії. Відділ також складає зведену бухгалтерську звітність. Відділ податкового обліку займається питаннями, пов'язаними з платниками податків. Очолює його керуючий або адміністратор із питань фінансів, який підпорядкований Казначейству. При визначенні податкових зобов'язань фірми він тісно співпрацює із загальним і ревізійним відділами й отримує вказівки від контролера [28, с.33].

3.2. Проблеми та шляхи вдосконалення формування та виконання кошторисів установ державного сектору в Україні

Партнерство України із міжнародними організаціями, діяльність на світових ринках та конкурентоспроможної позиції на них - вимагають відкритої та прозорої інформації щодо економічного стану в державі, а також відповідності загальноприйнятих міжнародних стандартів.

Важливим етапом удосконалення системи державного управління фінансами України є розвиток механізму управління фінансами як на державному, так і на місцевому рівнях. З метою ефективного середньо- та довгострокового бюджетного планування необхідно здійснювати своєчасне і точне інформування про результати виконання бюджетів, контроль та аналіз шляхів використання бюджетних ресурсів.

Серед основних проблем розвитку формування та виконання кошторисів установ державного сектору варто виділити:

1. Використання різних програмних продуктів для здійснення облікових операцій у державному секторі, що унеможливило комплексну автоматизацію системи обліку;
2. Залишається невирішеним питання консолідації фінансової звітності в частині визначення структури та порядку формування загальної консолідованої фінансової звітності суб'єктів державного сектору[57];
3. Недостатній рівень координації між заходами з реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, державного фінансового контролю та зовнішнього аудиту;
4. Окремі нормативні акти з обліку та звітності виконання кошторисів і бюджетів, затверджені Держаним казначейством, потребують узгодження з міжнародними стандартами [69, с.37];
5. Виконання бюджетів за видатками здійснюється шляхом виділення асигнувань замість більш ефективної системи – погашення зобов'язань. Існує формальний облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, що не відповідає фактичному стану їх розрахунків. У Державного казначейства відсутні ефективні важелі впливу на стан розрахунків розпорядників бюджетних коштів [69, с.37].

Визначені недоліки в системі бухгалтерського обліку та звітності стали рушієм для реформ бухгалтерського обліку в державному секторі.

З метою вирішення проблем бухгалтерського обліку та звітності в установах державного сектору було прийнято Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами. Необхідно виділити такі отримані результати:

1. Було затверджено 20 національних положень (стандартів), які розроблені на основі міжнародних стандартів. Однак, за оцінками спеціалістів Світового банку ці стандарти мають бути уточнені.
2. Методичні рекомендації щодо їх застосування;

3. Форми фінансової звітності та порядок їх заповнення;
4. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи та інші.

Продовженням наступного етапу реформ у сфері бухгалтерського обліку було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Завданнями цієї Стратегії є:

- удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- підвищення прозорості та якості фінансової звітності;
- удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб;
- створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності суб'єктами державного сектору [57].

Одним із чинників, що може негативно впливати ефективність використання коштів бюджету зокрема та на збалансованість бюджетної системи в цілому, є тенденція до утворення державними установами у процесі управління ресурсами бюджету значних сум дебіторської та кредиторської заборгованостей, прострочення термінів їх з погашення. З метою недопущення відволікання коштів бюджету на утворення дебіторської заборгованості є доцільним запровадження обмежень щодо проведення попередньої оплати при закупівлі за бюджетні кошти [78, с.225].

Потребують подальшого опрацювання методологічні засади формування в обліку та звітності нових об'єктів обліку, які не були притаманні державному сектору, а саме – інвестиційна, операційна нерухомість. Нагальною потребою є розробка первинних документів по обліку таких об'єктів, порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку тощо [11, с.178].

Обов'язковим кроком для покращення процесу бухгалтерського обліку в установах державного сектору є вивчення зарубіжного досвіду країн з розвинутою економікою щодо підготовки інформації про надходження та використання коштів бюджетів за методом нарахування та визначення ризиків формування достовірності інформації.

Важливим елементом успішної реформи у веденні обліку діяльності суб'єкта господарювання державного сектору є забезпечення фахівцями відповідного рівня. Саме тому варто приділити увагу на підготовку, перепідготовку кадрового складу, чітко визначити кваліфікаційні вимоги. Необхідно постійно моніторити результати роботи працівників бухгалтерських служб та здійснювати свою діяльність у відповідності до міжнародних рекомендацій і вимог. Створити електронні платформи для навчання, запровадити нову модель організації бухгалтерських служб розпорядниками бюджетних коштів

Здійснивши аналіз міжнародного досвіду у веденні бухгалтерського обліку в установах державного сектору та визначивши основні недоліки в Україні, помітно, що потрібно й надалі розроблювати національні положення на основі міжнародних стандартів та їх переклад на українську мову.

У Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року зазначається, що до IV кварталу 2025 року планується забезпечити супроводження інтегрованої системи автоматизації ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі [57].

Саме тому можна дійти висновку, що кроки уряду спрямовані на процес розвитку, удосконалення здійснення обліку в установах державного сектору та їх відповідність до міжнародних стандартів.

ВИСНОВКИ

Для написання магістерської роботи було обрано тему: «Формування та виконання кошторису бюджетної установи».

Проведено дослідження по методиці складання, затвердження та виконання кошторису на прикладі Інституту громадського здоров'я ім. О.М. Марзєєва НАМН України за період 2018-2020рр.

Отже, проаналізувавши нормативно-правову базу та іншу необхідну документацію можна зробити висновок, що основою для ефективного функціонування установи державного сектору є чітке та правильне застосування вимог нормативних документів, які врегульовують цей процес.

Законодавство постійно удосконалюється, розробляється відповідно до міжнародних стандартів Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Державним казначейством України. Основним документом, який регулює порядок складання, затвердження та виконання кошторисів бюджетної установи є Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року №228 (з наступними змінами та доповненнями).

Для удосконалення процесу складання та виконання кошторису установи державного сектору, варто підвищити її оперативність і аналітичність методики. Для досягнення цього завдання необхідно процес документування здійснювати з урахуванням вимог сучасного програмного забезпечення. Обробка та систематизація первинних документів у спеціалізованих сучасних програмах дозволять швидко та ефективно обробляти інформацію на електронних носіях, зменшать людський фактор у допущенні помилок у документах. Необхідно ліквідувати невідповідність системи документації засобом автоматизації обліку, максимально спростити первинні документи та сполучити з електронними носіями, вибрати оптимальну періодичність їхнього заповнення.

Створення спеціальних програм для складання, розрахунку та виконання кошторису здійснюватиме збір інформації з метою прискорення цього процесу. Стадія розробки на паперових документах займає дуже багато часу.

Використання програмного забезпечення для автоматизації складання, виконання та розрахунку кошторису сприятиме технологічному процесу уведення й обробки економічних даних, скороченню документообігу та створенню масивів постійної інформації. Наприклад, якщо потрібно порівняти кошториси установи за різні роки, то програмне забезпечення це швидко відобразить у системі чи автоматично розрахує, а в паперових носіях потрібно вводити дані вручну і на що витратиться багато часу.

Окрім того, успішний процес удосконалення складання, затвердження та виконання кошторису неможливий без забезпечення установою державного сектору висококваліфікованих кадрів. Саме тому, потрібно здійснювати постійне навчання та підготовку працівників за міжнародними програмами, наголошувати і знайомити з останніми змінами до вимог і рекомендацій ведення бухгалтерського обліку.

Завершивши дослідження з теми магістерської роботи, можна зробити наступні пропозиції:

1. Скорочення великого обсягу документації при здійсненні розрахунків до бюджетного запиту, а саме недоцільність у них заповнення таких даних, як касові та фактичні видатки за попередні два роки та прогнозування на наступні три роки. Це є недоцільним при обрахунку витрат на один календарний рік. Такі розрахунки займають багато часу і є непрактичними.

2. На практиці доцільніше було б використовувати узагальнюючі коди економічної класифікації видатків, що б полегшило складання та розрахунок, а в подальшому і виконання кошторису бухгалтеру установи.

3. Сполучення карток аналітичного обліку касових витрат і карток аналітичного обліку фактичних витрат в одну книгу, наприклад книгу обліку касових і фактичних витрат, що дозволило б оперативно виявляти допущені

помилки в обліку витрат шляхом проведення що помісячного ув'язування касових і фактичних витрат і прискорило б складання місячної (відображаються тільки касові витрати) і квартальної звітності (відображаються як касові, так і фактичні витрати).

4. З метою удосконалення контролю за виконанням кошторису пропонуємо проводити внутрішній аудит, що є направленим на здійснення заходів щодо попередження порушень та їх виправлення. В штаті установи повинна бути посада внутрішнього аудитора, діяльність якого повинна регламентуватися посадовою інструкцією.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Доходи суб'єктів державного сектора: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація / О. В. Адамик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №1. – С. 29-36.
2. Актуальні питання подання бюджетної та фінансової звітності. Uteka. URL:<https://uteka.ua/ua/publication/budget-13-byudzhnet-buxgalterskij-uchet-otchetnost-i-kaznachejskoe-obsluzhivanie-52-aktualnye-voprosy-predstavleniya-byudzhnetnoj-i-finansovoj-otchetnosti>
3. Анікєєва А. В. Контроль формування і використання кошторису бюджетної установи // Управління розвитком. 2017. № 14. С. 142 – 144.
4. Бояр А. О. Напрями трансформації бюджетної системи України в умовах європейської інтеграції // Наукові праці НДФІ. 2012. №3. С. 134-137.
5. Бюджетний кодекс України із змінами та доповненнями. (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, №50-51, ст.572). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n458>
6. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія / І.Я. Чугунов, М.Д. Пасічний, Т.І. Крикун, І.П. Адаменко, В.Д. Макогон, С.І. Собчук; за заг. ред. І.Я. Чугунова. – К.: Глобус-Пресс, 2018. – 352 с.
7. Василик О. Д. Державні фінанси України : Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 608 с.
8. Видатки державного бюджету. Індекси. Мінфін. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/expense/>
9. Гізатуліна Л. Контрольні повноваження державного казначейства щодо дотримання учасниками бюджетного процесу/Л. Гізагуліна//Казна України. - 2011. -№1 (10).с.14
10. Гладка В. В. Взаємодія органів державного фінансового контролю у процесі казначейського обслуговування бюджетних коштів [Електронний

ресурс] / В. В. Гладка // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 100-107.

11. Горковенко І.В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: стан та перспективи реформування / І. В. Горковенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Херсон, 2014. – Вип. 9. Ч. 2 – С. 176-179.

12. Державна аудиторська служба. Офіційний сайт URL: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=38578&cat_id=38575

13. Державне фінансове регулювання економічних перетворень/ І.Я.Чугунов, А.В.Павелко, Т.В.Канєва та ін.; за заг.ред. А.А.Мазаракі. К.:Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2015. 376 с.

14. ДУ "ІНСТИТУТ ГРОМАДСЬКОГО ЗДОРОВ'Я ІМ. О.М. МАРЗЄЄВА НАМНУ": Офіційний сайт URL: <http://www.health.gov.ua>

15. Думікян А. К. Механізм фінансування бюджетних установ у країнах із розвинутою та трансформаційною економікою. Бізнес Інформ. 2017. № 8. С. 75–81.

16. Дяченко К. С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів // Економіка і суспільство. 2016. Вип. № 7. С. 739–748.

17. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

18. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання : монографія. Київ : Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. 528 с.

19. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації / В.Р.Сіденко, М.І.Скрипниченко, В.С.Пономаренко, І.Я.Чугунов та ін.; за ред. В.Р.Сіденка. К.: Київ.нац.торг.-екон.ун-т, 2017. 648 с.

20. Інформація щодо наданих органами ДКСУ розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів попереджень про неналежне виконання бюджетного законодавства / Державна казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/422939>

21. Казначейська система виконання бюджету / С. О. Булгакова, Л. В. Гізатуліна, Л. В. Єрмошенко, О. Т. Колодій ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К., 2005. - 560 с.
22. Канєва Т.В. Економічна сутність фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ / Т. В. Канєва, А. К. Думікян // Економічний вісник університету. - 2016. – Випуск 31(1). - С. 235-241.
23. Кашканов А. А. Аналіз витрат фінансової діяльності з урахуванням зміни їх структурних елементів / А. А. Кашканов // Вісник ДІАТ. – 2016. – No 1. – С. 9-14.
24. Ковтун Н. В. Удосконалення системи обліку і контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики НАН України) / Н. В. Ковтун, Я. А. Шнуренко / Економіка: реалії часу. – 2014. – No 5 (15). – С.96-102.
25. Кожушко О. В. Фактори впливу на стан організації ревізії виконання кошторису на утримання бюджетної установи // Інноваційна економіка. 2015. № 1. С. 231–238.
26. Кошторис бюджетної установи. Бюджетник. URL: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/46-skladamo-koshtoris-byudjetno-ustanovi>
27. Лістрова С. Порядки обслуговування держбюджету за видатками та казначейське обслуговування місцевих бюджетів : основні зміни та новації : коментар до наказів ДКУ від 30.12.09 р. №554 ти від 21.01.10 р. №17 // Все про бухгалтерський облік. 2010. №22. С. 30-32.
28. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – с.
29. Мажуліна М. О. Кошторис доходів і витрат бюджетної організації / М. О. Мажуліна, Т. В. Афанасієвська // Управління розвитком. – 2013. – No 1(141). – С. 14–16.
30. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В. Ф. Максимова // Бізнес Інформація // URL: <http://http://dSPACE.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2487/1/>.

31. Максutow С. М. Бухгалтерські проблеми обліку доходів. Доходи, яких ще немає / С. М. Максutow // Бізнес-Бухгалтерія. – 2014. – No 31/1.
32. Медвідь Н. Обслуговування місцевих бюджетів: історичні аспекти, переваги впровадження //Казна України. 2010. №6. С. 24-26
33. Методичні рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. No11.Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. Законодавство України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201>
34. Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Славкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
35. Н. І. Сушко Контроль як функція казначейського обслуговування державного бюджету України: сучасний стан та напрями удосконалення. Scientific Journal «Science Rise» №11/1(16)2015
36. Назарова К. О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: навчальний посібник / К. О. Назарова, Т. А. Кучменко // Київський національний торговельно-економічний ун-т. – Київ: КНТЕУ. – 2006. – 208 с.
37. Обиход К. О. Сутність і складові кошторису у державному секторі/ К. О. Обиход // Облік і фінанси. - 2015. - № 3. - С. 102-107. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_3_17
38. Облік у бюджетних установах: / за. ред. проф. В. Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2013. 264 с.
39. Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Українська класична школа публічних фінансів. Фінанси України. 2015. № 10. С. 7–31.
40. Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.
41. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL:<https://www.treasury.gov.ua/ua>
42. Офіційний сайт Державної служби статистики України URL:<http://www.ukrstat.gov.ua>

43. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>
44. Пантелєєв В. П. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник / В. П. Пантелєєв. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2016. – 280 с.
45. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. № 1203 // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. Законодавство України: [база даних]. URL: <https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161>
46. Податковий кодекс України. Офіційний Веб-сайт Верховної Ради України. Законодавство України: [база даних]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755>
47. Подолянчук О. А. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства / О. А. Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 3.
48. Про ефективне використання державних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2016 № 710. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2016-%D0%BF#Text>
49. Про затвердження документів, що застосовуються в процесів виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-02#Text>
50. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
51. Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2011 № 1223.
52. Про затвердження порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах

Державної казначейської служби України: наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309.

53. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова Кабінету міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

54. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету міністрів України від 26.01.2011 № 59.

55. Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2020 №1098. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03#Text>

56. Про Порядок складання форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 12.12.2017 №755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>

57. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження КМУ від 20 червня 2018 р. № 437-р URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>

58. Рак Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету // Економічний аналіз. 2014. Т. 17 (1). С. 160–166.

59. Ревенко Ю. В. Організація ревізії виконання кошторису на утримання бюджетної установи // Управління розвитком. 2014. № 12. С. 76–78.

60. Розпорядженням Кабінету Міністрів України «Деякі питання дистанційного обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів» від 15.11.2017р. № 816-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

61. Рудешко В.В. Зарубіжний досвід ведення бухгалтерського обліку виконання бюджету / В.В. Рудешко // Часопис Київського університету права – 2010. - №4. – С.146-149.

62. Савастеєва О. М. Функції органів Державної казначейської служби України щодо обслуговування кошторисів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів / О. М. Савастеєва // Наукові праці НДФІ. - 2012. - Вип. 1.

63. Садовська І.Б. Бухоблік та аудит / Бухгалтерський облік – Методика і техніка контролю за виконанням бюджетів і аналіз відхилень. URL: <https://westudents.com.ua/glavy/5885-243-metodika-tehnka-kontrolyu-za-vikonannyam-byudjetv-analz-vdhilen.html>

64. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. В. Свірко // Актуальні Проблеми Економіки. – 2014. – № 5. – С. 478-484

65. Ситнік Н. Формування й ведення єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів/ Ситнік Н. // Казна України - Київ 2011 - №6 (15)

66. Солдатенко О. До питання кошторисно-бюджетного фінансування // Віче. 2010. № 17. С. 30 – 32.

67. Стефанюк І. Невеликий коментар про нецільове використання бюджетних коштів / І. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2012. –№6. – С. 48-51.

68. Сушко Н.І. Казначейське обслуговування державного і місцевих бюджетів України: сучасний стан та реформування [Текст] : монографія / Н. І. Сушко ; Держ. навч.-наук. установа "Акад. фінанс. упр.". - Київ : ДННУ "Академія фінанс. упр.", 2017. - 364 с.

69. Т. Канєва, С. Шевченко. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т Канєва, С Шевченко//Вісник Київського національного торговельно-економічного університету – 2010. № 5. – С.33-40

70. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>

71. Ткаченко А.М. Дескриптивні моделі діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства / А. М. Ткаченко, О. П. Єлець // Економічний вісник Донбасу. – 2016. – № 4. – С. 149-151.

72. Ткачук Н. М. Фінансування бюджетних установ : теоретична сутність, форми і методи // Наука й економіка. 2015. № 2. С. 99 – 106.

73. Тридід О. М. Економіко–математичні моделі оцінки фінансового стану суб'єктів господарювання: монографія / О. М. Тридід, О. Г. Тижненко, Л. О. Тижненко. – Київ: Каравела: УБС НБУ, 2015. – 213 с.

74. Управління державним бюджетом України: підручник / колектив авторів [заг. редакція М.О. Азарова]. - К.: Зовнішня торгівля, 2010. - 816 с. - С. 510-546.

75. Фаріон А. І. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами: монографія / А. І. Фаріон. – Київ: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 290 с.

76. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ: Міжнародний науковий економічний журнал. – 2013. – №12. – С. 269-275.

77. Чечуліна О.О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів / О.О. Чечуліна // Фінанси України № 5. – 2007. – С. 35–36.

78. Чугунов І., Ігнатюк І. Формування видатків бюджету у системі соціально-економічного розвитку країни. Економічний вісник університету 1 (28), 217-226.

79. Чугунов І.Я. Теоретичні засади розвитку бюджетних відносин. Вісник КНТЕУ. 2011. № 4. С. 13–22.

80. Чугунов І.Я. Формування бюджетної політики економічного розвитку країни / І. Чугунов, С. Собчук // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2018. - № 3. - С. 103-116.

81. Шаповал А. С. Методика економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ // Молодий вчений. 2016. № 3. С. 234 – 238.

82. Шара Є. Ю., Андрієнко О.М., Жидєєв Л. І. Звітність бюджетних установ: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2019. – 360 с.
83. Шевчук В. О., Бондарук Т. Г., Мельничук Н. Ю. Механізм управління бюджетними ресурсами: проблеми та перспективи удосконалення // Облік і фінанси. 2016. № 3. С. 166 – 175.
84. Штимер Л. Т. Облікова система установ державного сектору економіки: проблеми та перспективи розвитку / Л. Т. Штимер // Науковий журнал «Економічний форум 1/2015». – 2015. – С. 278-283.
85. Яковишина Н. А. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи / Н. А. Яковишина, Є. В. Майданюк // URL: <http://www.rusnauka.com>
86. International Financial Reporting Standards (IFRS). URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А



Рис.1 Кількість установ та організацій, включених до мережі розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету у 2019 році (за відомствами) [41]

ДОДАТОК А

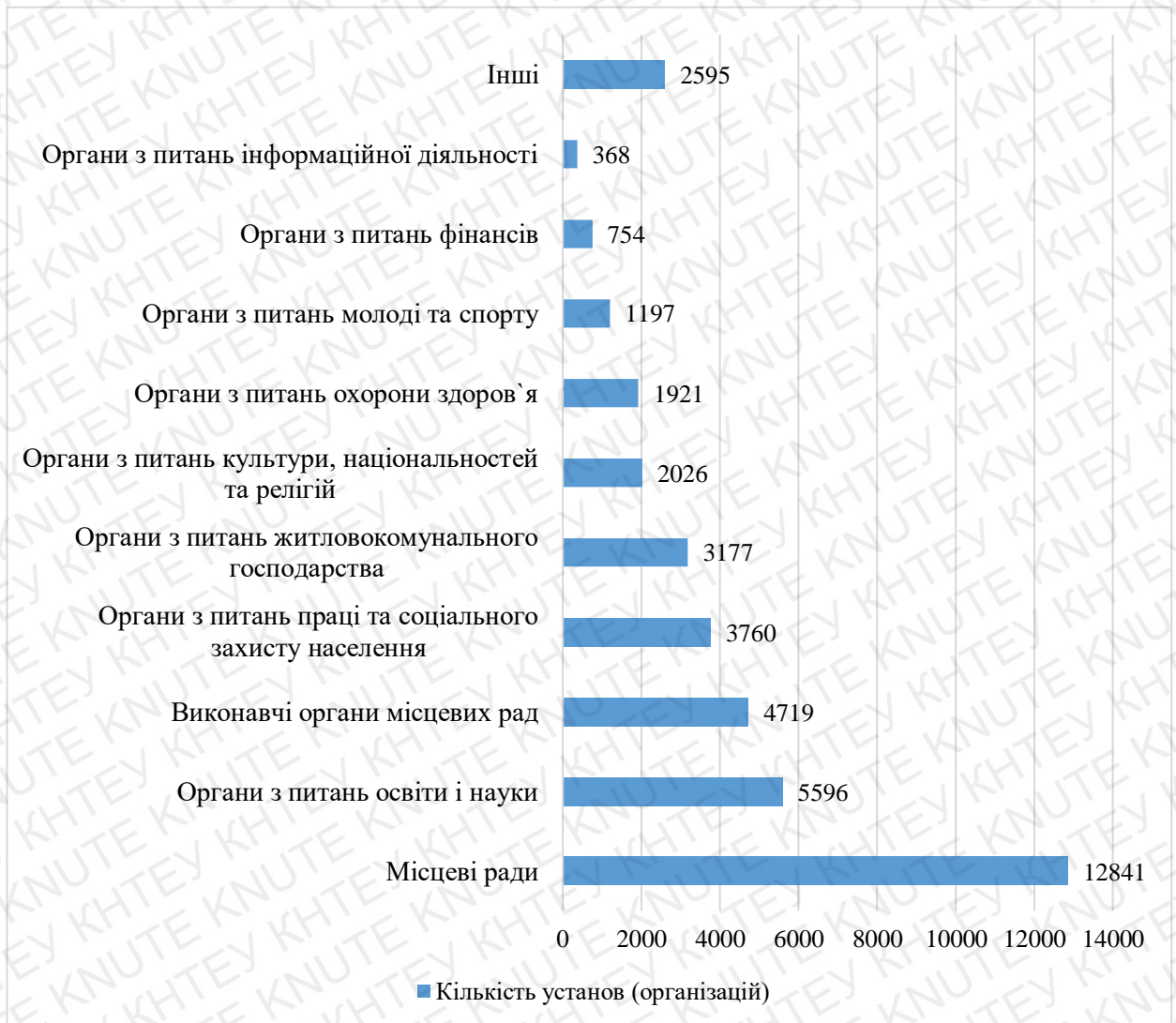


Рис.2 Кількість установ та організацій, включених до мережі розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів у 2019 році (за відомствами) [41]

ДОДАТОК А

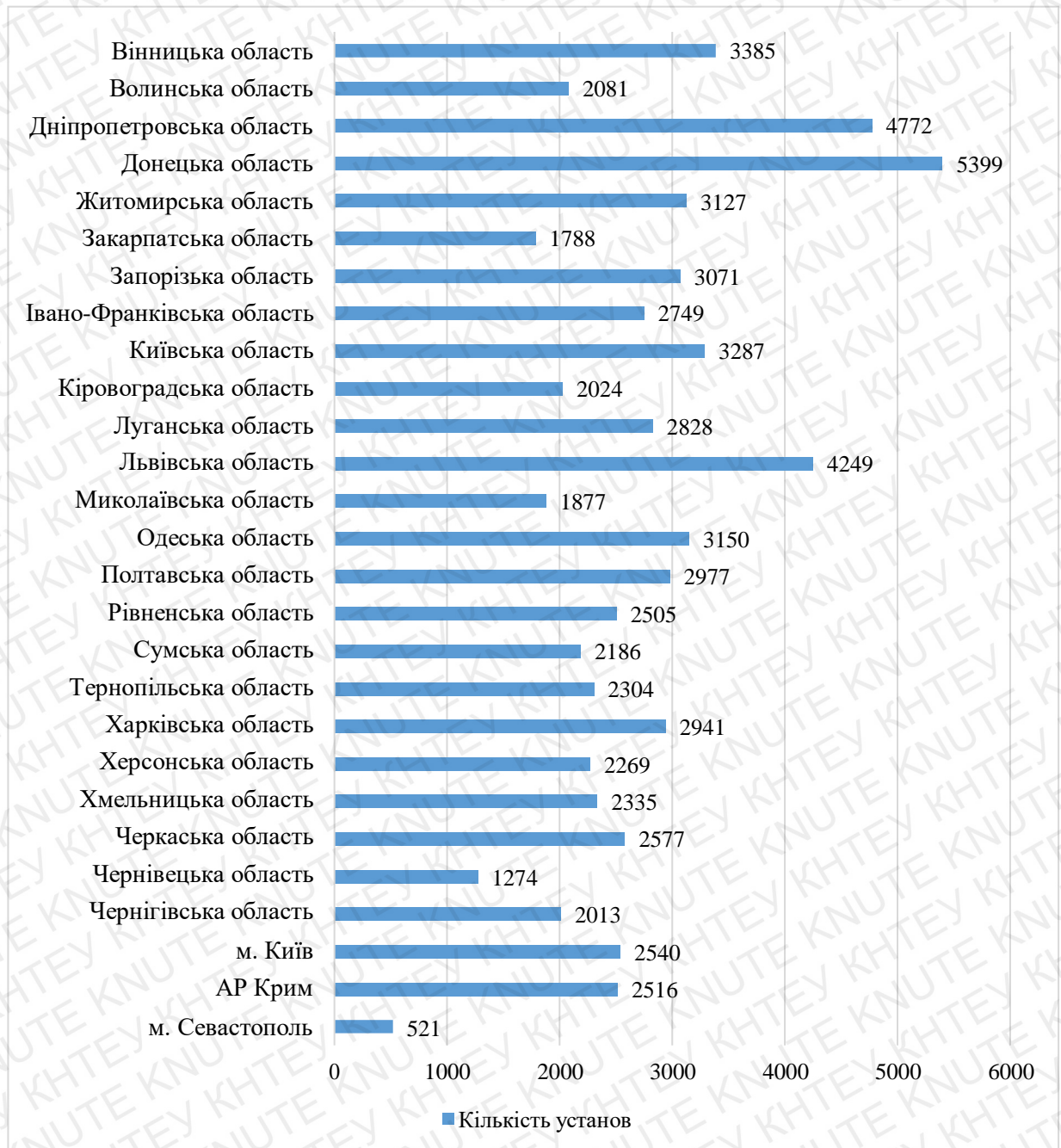


Рис.3 Кількість установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Казначейства за адміністративно-територіальними одиницями, станом на 2019 рік [41]

ДОДАТОК Б

Таблиця 1

Типова кореспонденція по обліку бюджетних асигнувань

№ з.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 54 «Цільове фінансування»
2.	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 54 «Цільове фінансування»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»

Джерело: складено за [70]

ДОДАТОК Б

Таблиця 2

Типова кореспонденція по відображенню обліку господарських операцій з видатків по загальному фонду

№ з.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Нарахована зарплата за рахунок коштів загального фонду	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2.	Проведено нарахування на заробітну плату ЄСВ	8012 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3.	Затверджено звіт про використання коштів наданих в підзвіт або на відрядження	8013 «Матеріальні витрати»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
4.	Списано матеріали, продукти харчування, медикаменти згідно актів на списання	8013 «Матеріальні витрати»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»
5.	Нарахована амортизація основних засобів	8014 «Амортизація»	1411 - 1414
6.	Відновлено видатки загального фонду бюджету	8011-8014	8111-8115
7.	Списано в кінці року видатки за загальним фондом на результат виконання кошторису(закриття рахунків витрат)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011-8014

Джерело: складено за [70]

ДОДАТОК Б

Таблиця 3

Типова кореспонденція рахунків щодо відображення фінансового результату виконання бюджету (кошторису)

№ з.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
2.	Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)

Джерело: складено за [70]

Додаток В

Аналіз загального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзеєва НАМНУ
2017-2019 роки, тис. грн.

Найменування	Код	2017 рік	2018 рік	2019 рік	зміна на: (грн)		приріст на: %	
					2018 рік	2019 рік	2018 рік	2019 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9
НАДХОДЖЕННЯ - усього	х	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
Надходження коштів із загального фонду бюджету	х	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ -усього	х	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
Поточні видатки	2000	150854	123466	132656	-27388	9190	-18.16	7.44
<i>Оплата праці</i>	2110	87247	73265	73074	-13982	-191	-16.03	-0.26
Заробітна плата	2111	87247	73265	73074	-13982	-191	-16.03	-0.26
<i>Нарахування на оплату праці</i>	2120	19392	14288	14249	-5104	-39	-26.32	-0.27
<i>Використання товарів і послуг</i>	2200	33957	21318	29205	-12639	7887	-37.22	37.00
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	17492	11740	16313	-5752	4573	-32.88	38.95
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	7384	4603	5384	-2781	781	-37.66	16.97
Продукти харчування	2230	4461	3135	4321	-1326	1186	-29.72	37.83
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	4506	2359	3341	-2147	982	-47.65	41.63

Додаток Г

Аналіз спеціального фонду кошторису Інституту громадського здоров'я ім. О. М. Марзєєва НАМНУ
2017-2019 роки, тис. грн

Найменування	Код	2017 рік	2018 рік	2019 рік	зміна на: (грн)		приріст на: %	
					2018 рік	2019 рік	2018 рік	2019 рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9
НАДХОДЖЕННЯ - усього	X	150854	123466	132656	-27388	9190	-22.18	6.93
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у т.ч.	X	9152	8534	9841	-618	1307	-7.24	13.28
надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	25010000	5369	5563	5274	194	-289	3.49	-5.48
плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	25010100	14881	15058	14794	177	-264	1.18	-1.78
надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	25010200	2322	1992	2941	-330	949	-16.57	32.27
плата за оренду майна бюджетних установ	25010300	6029	8260	10321	2231	2061	27.01	19.97
інші джерела власних надходжень бюджетних установ	25020000	465	110	132	-355	22	-322.73	16.67