**Юлія Нікіфорчук**

**(Вінниця, Україна)**

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

В умовах бюджетного дефіциту та жорсткого обмеження фінансових ресурсів держави контроль за їх цільовим та ефективним використанням набуває особливого значення. Нестабільна політична ситуація в Україні, можливість та наявна практика неоднозначного трактування законодавчих актів, недосконалість нормативно-правового забезпечення певних напрямів діяльності є сприятливим підґрунтям для різного роду зловживань в сфері використання бюджетних коштів. Попередження, виявлення та ліквідацію таких порушень покликана забезпечувати система державного фінансового контролю та аналізу. Особливої уваги в складі цієї системи потребує контроль господарської діяльності бюджетних установ, оскільки функціонування чисельної їх кількості в Україні у нових економічних умовах вимагає збалансованого, цільового та максимально ефективного використання фінансових ресурсів.

Фінансування бюджетних установ обумовлює необхідність застосування уніфікованої методики обліку та аналізу використання бюджетних коштів. Це, у свою чергу, потребує комплексного вивчення ефективності реалізації бюджетних асигнувань на забезпечення господарської діяльності юридичних осіб – одержувачів бюджетних коштів у рамках затвердженого кошторису. Обсяг передбачуваних витрат згідно з кошторисами закріплюється в бюджетах, які приймаються на відповідних рівнях.

Проблеми облікового забезпечення аналізу і контролю фінансового забезпечення бюджетних установ посідають чільне місце у працях таких вітчизняних науковців, як БуковинськийС.А., КириленкоО.П., ОпарінВ.М., ПавлюкК.В., РоманенкоО.Р.,СафоноваЛ.Д., ЧечулінаО.О., ЮрійС.І., Боголіб Т.М.та інші.

Доходи, видатки та витрати бюджетних установ – це самостійні об’єкти обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв’язку, оскільки зв’язок між ними має причинно-наслідковий характер. У загальній системі бухгалтерського обліку саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, про що, до речі, свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису. Для обліку коштів загального фонду на початок нового бюджетного періоду в казначействі відкривається реєстраційний рахунок. Факти зарахування коштів на цей рахунок підтверджують платіжними дорученнями та виписками з рахунка, в яких обов’язково вказуються відправник коштів, одержувач, коди рахунків та період, за який надійшли асигнування та інші реквізити [1, с. 185].

Основою ефективного функціонування будь-якої організації є належне фінансове забезпечення, однак більшість установ бюджетної сфери в Україні не мають власних джерел надходжень, а, отже, здійснює свою діяльність за рахунок коштів, отриманих із державного (місцевого) бюджету. До найбільш характерних особливостей кошторисного фінансування, на нашу думку, можна віднести:

1) виключність бюджетних джерел фінансування – установа може фінансуватися лише з одного, державного або місцевого, бюджету (за винятком видатків, пов’язаних із фінансуванням надзвичайних заходів (стихійних лих, наслідків катастроф тощо);

2) обмеженість джерел фінансування – бюджетні установи фінансуються у межах встановлених норм та нормативів, сума кошторисних надходжень встановляється на бюджетний період (рік) і фінансується за відповідним графіком; зміна обсягів фінансування у межах призначень потребує затвердження вищестоящої організації;

3) відносна автономія позабюджетних джерел фінансування – джерела надходжень спеціального фонду кошторису жорстко регламентовані:

а) кошти від надання установою платних послуг (перелік і тарифи затверджуються вищестоящим органом або централізовано);

б) кошти від ведення господарської діяльності або надання в оренду майна, яким розпоряджається установа (перелік видів діяльності, об’єктів, умов і термінів передачі майна також жорстко регламентовано);

в) добровільні внески – пожертви, дарунки, гранти (найбільш спірне і найменш прозоре джерело фінансових ресурсів);

4) цільовий характер фінансування – виділені (отримані) кошти можуть бути спрямовані виключно на цілі, передбачені кошторисом; при цьому, в окремих випадках установі може бути надане право перерозподілукоштів між окремими статтями, але у межахзатвердженої загальної суми [2].

Для обліку асигнувань бюджетні установи використовують 321 рахунок «Реєстраційний рахунок». Для обліку доходів за загальним фондом призначено рахунок 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та на інші заходи». Основними первинними документами з обліку надходжень і використання бюджетних асигнувань є акти, договори, угоди, контракти, платіжні доручення, квитанції, виписки зрахунків. Облік доходів спеціального фонду здійснюється на рахунку 71 «Доходи спеціального фонду» і 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт». Кошти надходять на рахунки 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» та 324 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень», які є активними. На основі первинних документів заповнюється меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначействі України (установах банків)».

Облік операцій з нарахування доходів спеціального фонду ведеться в меморіальному ордері № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ». На основі цих ордерів формується книга «Журнал-головна», що ведеться за субрахунками, на рахунках за минулий рік.

Цільове та ефективне використання фінансових ресурсів бюджетних установ здійснюється шляхом внутрішнього та зовнішнього контролю. Функції внутрішніх та зовнішніх контрольних органів проілюстровано на рис. 1.1.

Функціївнутрішніх та зовнішніхконтрольнихорганів

Внутрішній контроль

Зовнішній контроль

Бухгалтерська служба підприємства

Дотримання фінансово-бюджетної, кошторисної дисципліни

Збереження й цільове використання бюджетних коштів і коштів державних та цільових фондів

Державна казначейська служба

Відповідність кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету

Відповідність взятих розпорядниками бюджетних зобов’язань відповідним бюджетним асигнуванням

Державна фінансова інспекція України

Правильність визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов’язань

Цільове використання коштів державного і місцевих бюджетів

Рис. 1. Функції внутрішніх та зовнішніх контрольних органів

Одним із методів контролю за використанням бюджетних асигнувань є аналіз виконання кошторису бюджетної установи. Завдання аналізу конкретизуються у процесі вивчення видатків за окремими їх видами і спрямуваннями. Для цього слід вивчити склад і структуру видатків: видатки групуються за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету, потім визначається питома вага кожної групи видатків у їх загальній сумі й виконується їх порівняння з показниками кошторису і попереднього року.

Важливим елементом аналізу видатків бюджетної установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових (Кв) і фактичних видатків (Фв). Вони розраховуються за формулами, що унаочнюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

Кв = Зп + П – Зк(1)

де Зп– залишки коштів установи на початок року;

П – сума коштів, перерахованих за рік;

Зк– залишки грошових засобів установи на кінець року.

Фв = Кв – (ЗКп – ЗКк) + (ЗМп – ЗМк) + (ЗДп – ЗДк) + (ПОп – ПОк) (2)

або

Фв = Кв + (ЗКк – ЗКп) – (ЗМк – ЗМп) – (ЗДк – ЗДп) + (ПОк – ПОп) (3)

де ЗКп, ЗКк– заборгованість кредиторська на початок і кінець року;

ЗМп, ЗМк– залишки на рахунках матеріалів на початок і кінець року;

ЗДп, ЗДк– заборгованість дебіторська на початок і кінець року;

ПОп, ПОк– залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року.

Вивчення співвідношення між касовими та фактичними видатками здійснюється в цілому за кошторисом і за окремими його статтями з використанням даних звіту про виконання кошторису видатків (ф. № 2), балансу виконання кошторису видатків (ф. № 1), обліку касових і фактичних видатків за окремими статтями і видами [3, с. 43].

Важливий елемент організаційно-інформаційної моделі – методичне забезпечення аналізу діяльності бюджетної установи. Методичні прийоми обробки облікової інформації, використані в конкретній організаційно-інформаційній моделі аналізу, дозволяють здійснити загальний та факторний аналіз обсягу діяльності установи. Умовно їх поділяють на економіко-логічні та економіко-математичні методи аналізу.

Економіко-логічні методи застосовуються в загальному і факторному аналізі обсягу діяльності бюджетної установи, в загальному аналізі трудових і матеріальних ресурсів, а також в аналізі руху та ефективності використання ресурсів бюджетної установи.

Економіко-математичні методи спрямовані на визначення тенденцій розвитку бюджетної установи, прогнозування основних показників її діяльності. В аналізі результатів діяльності та ресурсного потенціалу бюджетної установи економіко-математичні методи використовуються здебільшого для розробки нормативів обслуговування контингенту (методи теорії масового обслуговування) та нормативів витрачання матеріальних ресурсів (методи лінійного програмування). За умови використання комп’ютерних технологій обробки інформації можна рекомендувати застосування економіко-математичних методів у стратегічному аналізі та прогнозуванні розвитку бюджетної установи (методи моделювання та регресійно-кореляційного аналізу)[4].

Узагальнення й реалізація результатів аналізу – необхідний етап завершення аналітичного дослідження. На цьому етапі розробляються альтернативні варіанти заходів щодо збільшення обсягу та розширення асортименту послуг, а також поліпшення їх якості на основі ефективного використання ресурсного потенціалу бюджетної установи. Реалізація результатів аналізу ґрунтується на створенні ефективної системи контролю за виконанням управлінських рішень, прийнятих для впровадження найкращого з розроблених аналітиками варіанту заходів щодо поліпшення діяльності установи.

В міжнародній практиці для відображення операцій в обліку їх показники повинні мати властивість зіставлення з метою забезпечення доступності та зрозумілості інформації у звітності внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Розглянувши аспекти бухгалтерського обліку в бюджетних установах, можна виділити такі проблемні напрямки, які виникають під час здійснення обліку, аналізу та контролю:

– виконання бюджетів за видатками відбувається через виділення асигнувань замість ефективнішої системи – погашення зобов’язань;

– недоліки у формулюванні облікових визначень, які б повністю враховували загальноекономічні позиції та облікові елементи;

Таким чином, усі вищенаведені недоліки впливають на організацію роботи працівників як бюджетних установ, так і Державної казначейської служби України, несвоєчасності надання облікової інформації до різних контролюючих органів, що призводить до зниження ефективності діяльності бюджетної установи в цілому, а також значно збільшує обсяги облікових робіт.

**Література:**

1. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2014. – №3(28). ‒ С.184-190.
2. Поверінна Т. Аналітичний облік асигнувань, касових і фактичних видатків бюджетних установ / Т. Поверінна // Баланс-бюджет: школа бухгалтера. – Режим доступу: <http://www.balance.ua>.
3. Сушко Н.І. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі: монографія / Н.І. Сушко, Л.В. Гізатуліна, О.П. Куценко. – К.: Аграрна наука, 2009. – 336 с.
4. Барабаш Н.С. Особливості застосування аналітичних методів у контролі розподілу й використання бюджетних ресурсів / Н.С. Барабаш, Т.А. Кумченко, І.І. Никончук// Фінансовий контроль. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

**Науковий керівник:**

ст. викладач Откаленко О.М.