

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Таліманчук Павло Сергійович

Облік і контроль виконання місцевих бюджетів /
Accounting and control of the local budgets

спеціальність: **8.03050901** – Облік і аудит
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в
державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконав студент групи ІТОДСм

Таліманчук П.С. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Н.Г. Мельник _____

Магістерську роботу допущено
до захисту «___» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

Зміст

	Стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. МІСЦЕВІ БЮДЖЕТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ	6
1.1 Економічний зміст та сутнісна характеристика виконання місцевих бюджетів	6
1.2 Сучасні підходи до формування місцевих бюджетів	13
1.3 Особливості та завдання організації обліку та контролю місцевих бюджетів	25
Висновки до розділу I	31
РОЗДІЛ II. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ	32
2.1 Облік операцій за доходами місцевого бюджету	32
2.2 Облік операцій за видатками місцевого бюджету	37
2.3 Облік інших операцій з виконання місцевого бюджету	44
2.4 Особливості формування звітності з виконання місцевого бюджету	55
Висновки до розділу II	60
РОЗДІЛ III. КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	61
3.1 Організаційні засади здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів	61
3.2 Контроль доходів, видатків і фінансових результатів виконання місцевих бюджетів	68
3.3 Аналіз формування і використання місцевих бюджетів	76
Висновки до розділу III	90
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94
ДОДАТКИ	108

ВСТУП

Актуальність теми. Процес соціально-економічної та політичної трансформації українського суспільства на шляху від держави з командно-адміністративною системою до демократичної супроводжується змінами у підходах до формування бюджету. За умов командної економіки бюджетний процес відбувався жорстко централізовано, а використання бюджетних коштів визначалося народногосподарськими цілями.

Місцеві бюджети формувалися строго ієрархічно від вищої до нижчої ланки бюджетної системи, не відіграючи активної самостійної ролі. В умовах демократії бюджет формується під дією механізму суспільного вибору та визначається чинниками не лише економічного, а й суспільно-політичного характеру. Прийняття бюджетних рішень спрямоване на задоволення індивідуальних потреб, а не колективних інтересів. Це і визначає вагому роль місцевих бюджетів в умовах демократії. Тракткування суті місцевих бюджетів сучасною вітчизняною наукою не враховує нових політико-інституційних та економічних реалій, що є однією з причин недостатньої ефективності розв'язання проблем функціонування бюджетної системи України.

Останнім часом питанням виконання місцевих бюджетів приділяється особлива увага вітчизняними науковцями, серед яких О.Д. Василик, І.О. Луніна, В.М. Опарін, К.В. Павлюк, Ю.В. Пасічник, С.І. Юрій, В.І. Стоян, Г.Б. Поляк, О.В. Врублевська, Н.М. Сивульська, О.М. Годін, І.В. Подпоріна, І. Конопльова, М.Л. Седова, Б.Ф. Іцкович, В.П. Яцюта та інші. Чимало вітчизняних науковців, серед яких: Пасічник Ю. В., Кириленко О. П., Фішер С. І. та інші, торкалися в своїх дослідженнях та публікаціях теми організації контролю за виконанням місцевого бюджету.

Слід зазначити, що наукові праці відомих економістів орієнтовані на виявлення загальних тенденцій функціонування місцевих бюджетів, їх формування та доцільності використання коштів. Детальнішого дослідження потребують питання висвітлення сутності виконання місцевих бюджетів. Водночас бракує наукових і практичних напрацювань щодо окреслення шляхів

зміцнення фінансової бази місцевих бюджетів, особливості ведення бухгалтерського обліку та організації контролю за виконанням місцевого бюджету.

Мета роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні сутності виконання місцевого бюджету та пошуку шляхів зміцнення його фінансової бази, виявленні проблемних моментів в обліку результату виконання бюджетів та організації контролю за виконанням видаткової та дохідної частин місцевого бюджету.

Досягнення мети дослідження зумовило необхідність вирішення таких основних завдань:

- систематизувати та узагальнити підходи до визначення категорій “бюджет” і “місцеві бюджети”;
- охарактеризувати бюджетний процес на місцевому рівні, визначити його особливості, які формують вимоги щодо дотримання демократичних процедур;
- провести аналіз та контроль джерел формування місцевих бюджетів, виявити їх зв’язок з діяльністю місцевої влади;
- охарактеризувати особливості обліку операцій з виконання місцевого бюджету;
- проаналізувати склад та структуру формування звітності з виконання місцевого бюджету, а також терміни її подання;
- розглянути організаційні засади здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів;
- провести аналіз процесів формування і використання місцевих бюджетів з метою виявлення основних факторів впливу на їх формування.

Об’єктом дослідження виступають процеси формування та використання коштів місцевих бюджетів, бухгалтерський облік, який супроводжують дані процеси, а також контроль за процесами формування та виконання місцевого бюджету.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та науково-практичні засади обліку і контролю виконання місцевого бюджету м. Тернополя.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, праці вітчизняних та зарубіжних вчених. У процесі дослідження використовувались наступні методи: порівняльний і статистичний аналізи, метод логічного узагальнення; індукції та дедукції, аналізу та синтезу; економіко-математичні.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів: результати дослідження дипломної роботи полягають в удосконаленні підходів щодо визначення, формування та виконання місцевих бюджетів, бухгалтерських та контрольних процесів та можуть бути використані в практичній діяльності бюджетних установ на місцевому рівні.

Обсяг та структура дипломної роботи: Магістерська робота складається з 107 сторінок тексту, 10 рисунків, 13 таблиць, містить 4 формули, 4 додатки та 129 використаних наукових джерел.

Апробація результатів роботи та публікації. Результати дослідження на тему «Особливості суб'єктів державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку» опубліковано у збірнику тез студентів кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг.

РОЗДІЛ І

МІСЦЕВІ БЮДЖЕТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

1.1 Економічний зміст та сутнісна характеристика виконання місцевих бюджетів

Етапи виконання місцевого бюджету є головними та найважливішими стадіями бюджетного процесу. Відповідно до Бюджетного кодексу України програма виконання місцевих бюджетів повинна бути забезпечена місцевими органами самоврядування. Від кінцевого результату ефективності функціонування місцевих органів, який тісно пов'язаний з якісним виконанням бюджетного процесу, та рівнем імплементації місцевого бюджету значно залежать якісні показники соціально-економічного розвитку території, стабільний, окреслений рівень соціального захисту населення, повне функціональне забезпечення фінансування пріоритетних галузей економіки.

Завдяки підходам структурного та аналітичного аналізу наукових теоретичних та практичних праць, як вітчизняних, так і зарубіжних фахівців щодо вивчення та практичного застосування місцевих бюджетів і, зокрема, бюджетного процесу, встановлено, що термін “виконання бюджету”, не зважаючи на його поширене застосування в теоретичній та практичній економічній літературі, законодавчих та нормативно-правових актах, однозначного визначення і тлумачення змістовного аспекту не має.

В наслідок цього, перед проведенням аналізу виконання місцевого бюджету, необхідно встановити, що розуміють під терміном “виконання бюджету”. Завдяки дослідженню процесу підходів щодо визначення виконання бюджету різними авторами (табл. 1.1) ми пропонуємо виокремити наступні класифікаційні ознаки [63]:

- 1) своєчасне та належне надходження доходів, що забезпечує фінансування бюджетних видатків;

- 2) діяльність керована нормативно-правовими актами та процес отримання доходів за різними джерелами та здійснення видатків;
- 3) присутність фінансово-грошових відносин при формуванні доходів і здійсненні видатків.

За результатами проведеного аналізу та порівняння різних підходів та дефініцій терміну “виконання бюджету”, які розглянуті в підходах праць науковців, можна узагальнити, що автори мають встановлений загальний підхід до визначення змісту виконання бюджету (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Дефініції поняття “виконання бюджету” [63]

Автор	Визначення
Юрій С.І., Стоян В.І., Мац М.Й. [55]	Під виконанням бюджетів слід розуміти забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому й за кожним джерелом зокрема, а також своєчасного, повного і безперервного фінансування передбачених бюджетами заходів.
Сивульська Н.М. [103]	Визначає систему виконання місцевих бюджетів як регламентовану нормативно-правовими актами діяльність, направлену на забезпечення отримання та витрачання бюджетних коштів у перманентному процесі зміни бюджетних циклів Автономної Республіки Крим, областей, міст, районів, сіл і селищ.
Крохина Ю.О.	Виконання бюджету означає повне та своєчасне надходження всіх передбачених по бюджету доходів і забезпечення фінансування всіх запланованих бюджетних видатків.
Годін О.М., Подпоріна І.В.	Виконання бюджету – процес отримання доходів і здійснення видатків, передбачених статтями затвердженого бюджету.
Акперов І.Г., Конопльова І.А., Головач С.П.	Виконання бюджету – це процес, який забезпечує повне та своєчасне надходження доходів у цілому й по кожному джерелу, а також фінансування організацій та установ у межах затверджених по бюджету сум протягом фінансового року.
Сєдова М.Л.	Виконання бюджету – центральна стадія бюджетного процесу, на якій відбувається реальне формування й використання фінансових ресурсів відповідних органів державної влади та місцевого самоврядування.
Грязнова А.Г.	Виконання бюджету – завершальна стадія бюджетного процесу, на якій здійснюється формування й використання бюджетного фонду.
Король О.А.	Виконання бюджету – це сукупність фінансово-грошових відносин при формуванні доходів і здійсненні видатків коштів державного фонду в межах бюджетних асигнувань, що виділяються на поточний фінансовий рік відповідно до фінансового плану держави.
Поляк Г.Б.	Виконання бюджету – це найважливіший етап бюджетного процесу, що включає дії з мобілізації та використання бюджетних коштів, у процесі виконання яких беруть участь органи виконавчої влади, фінансові й податкові органи, кредитні установи, юридичні та фізичні особи – платники податків до бюджету, одержувачі бюджетних коштів.

Відповідно до проведеного аналізу різних наукових теоретичних та практичних праць, можна узагальнити, що науковці та дослідники мають свої підходи до визначення терміну виконання бюджету, серед яких, основним визначенням є: сукупність покрокових дій, або процедур, які повинні бути зосереджені на процес забезпечення точної та завчасної мобілізації можливих доходів та фінансування закладених в бюджеті видатків на встановленій території в умовах чинного законодавства. В процесі виконання яких, можливо виявити наявні резерви та фінансові ресурси або встановити можливі способи та методи підвищення ступеня залученості додаткових доходів (способи підвищення оперативності мобілізації доходів) та виявити можливі шляхи ефективного використання бюджетних коштів [76].

Окрім вже встановлених визначень, термін “місцеві бюджети” визначає систему формування, розподілу і використання фінансових ресурсів з метою забезпечення місцевим самоврядуванням покладених на нього функцій та завдань, як власних, так і отриманих внаслідок делегації.

Саме завдяки виконання місцевого бюджету та використання інших ланок бюджетної системи, держава може реалізувати встановлену соціальну політику, ефективніше впливати на соціально-економічні відносини, а також забезпечувати фінансування таких бюджетно залежних сфер, як освіта, культура, охорона здоров'я, соціальний захист населення, а також житлово-комунальне господарство.

На даному етапі дипломного дослідження було б доцільно відзначити, що місцевий бюджет узагальнює собою систему організованих органами місцевого самоврядування заходів щодо соціального й економічного розвитку регіонів і складається з двох частин – дохідної та видаткової.

У відповідності із науковим визначенням, доходами бюджету є кошти, що надходять у постійне користування та здійснюються на безповоротній основі. Завдяки доходів забезпечується стабільність виконання бюджету та фінансування його видаткової частини. Величина видатків з місцевих бюджетів є основним напрямком впливу бюджету на економічні та соціальні процеси в

державі. Склад видатків відіграють важливу роль у становленні самостійності місцевих бюджетів.

Найважливіший показник у видатковій структурі загального фонду місцевого бюджету мають видатки спрямовані на соціальне страхування, а саме на сферу державного управління, управління освітою, медичні заклади та структуру соціального захисту, а також соціальне забезпечення. До даних фінансованих напрямків можна віднести також культурні заходи, мистецтво, фізичну культуру і спорт, тобто всі ті видатки, на виконання яких делегувала держава повноваження місцевому самоврядуванню. Проте, незначну частину становлять показники видатків на виконання інших законно визначених функцій.

Необхідно відзначити, що вагомий питомий рівень видатків на соціальну сферу свідчить про те, що органи місцевого самоврядування переважають виконання делегованих їм повноважень на противагу власним, які пов'язані зокрема із забезпеченням економічного розвитку місцевих територіальних громад, які на даний час потребують політики найбільшого сприяння. Відповідно такій тенденції триває соціалізація загального фонду місцевих бюджетів і переважно остання використовується на виконання делегованих державою функцій. Процес ефективності виконання бюджету на місцевому рівні в Україні залежить від наступних факторів:

1. Перший фактор – явна відсутність чіткого розмежування повноважень стосовно методики проведення контролю за процесом виконання місцевих бюджетів, а також низького рівня відповідальності за неповне виконання бюджетів між розпорядниками бюджетних коштів та державними органами влади на місцях.
2. Другий фактор – не результативне й нецільове використання бюджетних коштів.
3. Третій фактор – відсутність достовірної, своєчасної та деталізованої інформації про стан виконання місцевого бюджету, яка є необхідною для ефективного процесу прийняття рішень щодо управління бюджетним

процесом і приведення обсягів фактичних видатків бюджету у відповідність з наявними ресурсами.

4. Четвертий фактор – значний рівень невідповідності між показниками виконання місцевих бюджетів та соціально-економічного розвитку території.
5. П'ятий фактор – низька ефективність механізмів управління грошовими потоками бюджету.
6. Шостий фактор – незначний рівень ефективності системи управління зобов'язаннями розпорядників коштів бюджету.
7. Сьомий фактор – значний ступень відсутності дієздатної системи понесення відповідальності за невиконання бюджету, особливо стосовно його видаткової частини, внаслідок чого обсяг недофінансованих заходів за наявності бюджетних коштів щорічно зростає швидкими темпами.
8. Восьмий фактор – відсутність необхідної узгодженості бюджетних процедур між учасниками бюджетного процесу.
9. Дев'ятий фактор – недостатньо налагоджена система матеріального стимулювання у фінансовому апараті держави.

Узагальнюючи, можна стверджувати, що ефективність виконання бюджету зокрема залежить від чіткості його організації та логічності побудови етапів і взаємозв'язків між ними. Організаційні етапи бюджетного процесу в Україні, зокрема бюджетні процедури, пов'язані з процесом виконання бюджету, здійснюються відповідно до Бюджетного кодексу України.

Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи здійснюють функцію координації діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання місцевих бюджетів та здійснюють аналіз їх доходів. Міністерство фінансів України володіє одноосібним правом надавати відстрочки для сплати податків і зборів на умовах податкового кредиту за поданням органів стягнення. Державне казначейство України вповноважене обов'язками ведення бухгалтерського обліку доходів бюджетів і здійснення повернення коштів, що були помилково або надмірно зараховані до бюджетів [105].

Забезпечення дотримання чітко встановлених спрямувань виконання бюджету сприятиме ефективному і якісному процесу виконанню бюджету та раціональному і цільовому використанню бюджетних коштів (відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів бюджетному асигнуванню).

Для того щоб здійснити оцінку якості виконання місцевого бюджету необхідно провести сукупність таких напрямів аналізу фінансової діяльності органів місцевого самоврядування:

- 1) аналіз комплексу показників надходження доходів за їхніми окремими джерелами;
- 2) аналіз виконання планових показників видатків за напрямами фінансування.

У сучасній вітчизняній економічній та фінансовій практиці аналіз виконання місцевого бюджету становить послідовний комплекс проведених робіт, який зводиться до порівняння планових (або уточнених) та фактичних даних. План-факт аналізу виконання бюджету це найпростіший спосіб провести оцінку результатів роботи місцевих органів самоврядування.

Протягом поточного року, виконавчий орган, або міське фінансове управління може провести аналіз стану виконання місцевого бюджету, а саме за основним напрямом – аналіз відхилень. Відхилення фактичних даних від запланованих у звітах про виконання бюджетів може бути спричинена рядом факторів:

- недостатністю дохідних надходжень;
- збільшенням фактичних видатків.

Саме ці фактори часто є причиною виникнення заборгованості. Для утворення цілісності картини повинен бути проведений також аналіз відхилень порівняно з показниками попереднього року (оцінка показників у динаміці).

Виконання місцевого бюджету за доходами повинно включати наступні заходи:

- здійснення мобілізації надходження податків, зборів і обов'язкових платежів;

- розподілення їх за рівнями бюджетної системи відповідно до діючого законодавства.

Проте найбільш актуальною, протягом останнього часу, залишається проблема збалансування бюджетів усіх рівнів, а також забезпечення постійно зростаючих видатків відповідними доходами.

Доходи місцевого бюджету вважається джерелом, за рахунок якого здійснюється належне фінансування:

- першочергових заходів;
- пріоритетних програм подальшого розвитку;
- галузей соціально-культурної сфери;
- заходів соціального захисту населення тощо.

Рівень виконання дохідної частини місцевого бюджету виступає чинником своєчасності та повноти фінансування видатків місцевих органів влади.

Величина і цільова спрямованість місцевих видатків, які здійснюються органами місцевого самоврядування на потреби територіальних громад, визначаються видатковою частиною місцевих бюджетів. Від правильного формування видаткової частини місцевого бюджету, ефективного та раціонального її розподілу залежить ступень соціально-економічного розвитку території.

Видатки бюджету виступають ключовим інструментом розподілу державних благ з метою досягнення добробуту кожного громадянина суспільства. Процес розподілу й ефективного використання коштів бюджету за видатками групуються та систематизуються за певними економічними ознаками. Склад, структура та перелік видатків не можуть бути постійними, тому що вони залежать від конкретного економічного стану [103].

Фінансові ресурси, які спрямовуються на фінансування економічної, інвестиційної та інноваційної діяльності, сфер соціального захисту населення, а також на утримання органів управління та інші потреби, складають матеріальну

основу витратків бюджету. Показники виконання місцевого бюджету за витратками повинні аналізуватися методом порівняння затверджених показників витраткової частини бюджету з наявним обсягом касових витратків за відповідний бюджетний період.

У процесі виконання бюджету досить часто трапляються відхилення обсягів фактичного фінансування від запланованих показників, а отже постає потреба внесення відповідних змін. Постійне спостереження за витратками у процесі виконання бюджетів дозволяє певною мірою виправити допущені прорахунки і скоригувати плани фінансування відповідно до поточних потреб.

Виконання місцевого бюджету за витратками означає здійснення фінансування витратків, передбачених у бюджеті відповідно до бюджетного розпису.

1.2 Сучасні підходи до формування місцевих бюджетів

Виходячи з тематики нашого дослідження, необхідним є визначення тлумачення терміну “місцевий бюджет”, чому, за нашою думкою, передує окреслення категорії “бюджет”. У фінансовій та економічній літературі є чимало характеристик суті місцевого бюджету як основних фінансових категорій. В практиці країн з ринковою економікою бюджет прийнято розглядати не просто як фінансовий план, а як інструмент економічного планування, макроекономічної стабілізації і зростання [52].

Очевидно, на даний час найбільш прийнятним підходом до визначення мінімальних розмірів місцевих бюджетів має залишатися розрахунок їх витраткової частини шляхом планування витратків по кожній галузі та виду витрат, виходячи з показників потреб соціально-культурних установ, отримувачів соціальних допомог та інших показників з урахуванням особливостей економічного, соціального, природного й екологічного стану відповідних територій.

На нашу думку, законодавчо визначені нормативи відрахування вищих (державного) бюджетів для нижчестоящих (місцевих) приводить до обмеження прав самостійності місцевих органів самоврядування, що не дає змоги місцевим органам виконувати свої прямі обов'язки з розвитку економічно-соціальних питань їх територій. Відповідно потрібно розподілити і законодавчо закріпити питання, пов'язані зі створенням дохідної частини і виконанням видаткової частини місцевих бюджетів. При цьому слід урахувати територіальний розвиток економіки, області, району, міста, селища і села.

Значна невідповідність видаткової і дохідної частин місцевих бюджетів фінансується саме за рахунок вищих бюджетів (обласного, державного значення), зокрема:

- субвенцій;
- дотацій;
- взаємозаліків та позик.

Саме це знижує самодостатність органів місцевого самоврядування. Однак, місцеві бюджети все-таки отримують значну долю бюджетних коштів із державного бюджету для покриття своїх видатків, які, і в даному випадку, не покривають необхідних затрат території. Тому, на нашу думку, частину податків, які надходять до Державного бюджету, слід залишати на території їх поступлень. Першим підходом до формування місцевого бюджету є децентралізація та фінансова самостійність, яка забезпечує місцеве самоврядування:

1. Бюджетною та фінансовою самостійністю місцевих бюджетів.
2. Закріплює за місцевими бюджетами стабільні джерела доходів та розширення дохідної бази місцевих бюджетів.
3. Створює новий механізм бюджетного регулювання та вирівнювання.
4. Новою трансфертною політикою для посилення відповідальності профільних міністерств за реалізацію державної політики у відповідних галузях.

5. Децентралізацією видаткових повноважень та чіткий розподіл компетенцій, сформований за принципом субсидіарності.

Отже, на даний час, основним підходом щодо формування місцевих бюджетів є децентралізація повноважень у сфері управління місцевими фінансами. Враховуючи наявність значних розбіжностей у поглядах вітчизняних науковців щодо визначення видів децентралізації, в своїх дослідженнях вони одноставно підкреслюють, що ключова роль в реалізації політики децентралізації влади країни належить саме процесу, пов'язаному з розмежуванням функцій і повноважень між центральним та локальними рівнями влади у рамках забезпечення громадян країни суспільними благами та послугами, а також розмежування фінансових ресурсів в обсязі, достатньому для фінансування власних повноважень органів місцевого самоврядування. Як результат, органи місцевого самоврядування досягають достатнього рівня фінансової самостійності у вирішенні власних самоврядних повноважень.

Перший підхід в загальному демонструє ступінь залученості місцевої влади до процесів мобілізації фінансових ресурсів через податкову систему. Проте даний індекс не може враховувати відповідальності влади місцевих органів управління за надання суспільних благ за рахунок коштів, отриманих із зовнішніх джерел. У випадку, коли влада місцевого самоврядування виступає в ролі посередника центрального уряду (наприклад, державні адміністрації), вона не може бути фінансово автономною. Тому даний показник не може відображати децентралізацію видатків, так само як і централізовано акумульовані податки не можуть виявити справжньої децентралізації доходів. Наступним обмеженням є те, що він не враховує кількості органів місцевої влади, які беруть участь у розподілі видатків. За однакових інших умов більша кількість місцевих органів влади передбачатиме вищий ступінь фіскальної децентралізації.

Програмно-цільовий метод для місцевого бюджетного планування застосовується вже в практиці багатьох країн: США, держав Європи та СНД. Проте, навіть до цього часу не розроблено єдиної методики щодо його

використання, оскільки вона повністю залежить від специфікації національної бюджетної системи країни. При цьому необхідно відмітити, що більше ніж 90% місцевих бюджетів в Україні формуються за рахунок державних дотацій, а це в свою чергу вимагає постійного пошуку ефективного інструментарію для управління та здійснення контролю за місцевими фінансами. Вищевказана ситуація і створила певну необхідність здійснення поглибленого дослідження даного методу як засобу проведення реформи місцевих бюджетів в Україні [28].

Бюджетний процес насамперед представлений виробничою функцією, що створює причинно-наслідкові зв'язки між двома факторами – плановими результатами виконання бюджетної програми та фінансовими ресурсами місцевих органів влади, які спрямовуються для досягнення встановлених результатів на рівні місцевих органів влади. За умов використання постатейного методу у процесі формування та виконання бюджету необхідно зосередитися на ресурсних джерелах виробничої функції, не зважаючи на очікувані результати [28].

Цільовим підґрунтям програмно-цільового методу є посилення уваги на результати діяльності місцевого самоврядування, що дасть можливість збільшити дієздатність органів місцевого самоврядування. Програмно-цільовий метод формування місцевого бюджету також може сприяти можливості використовувати аналіз економічної ефективності та інші існуючі в національній практиці інструменти для здійснення оцінки [28].

Перед складанням місцевого бюджету з використанням програмно-цільового методу необхідно сформувати належну систему звітування та проведення оцінки діяльності користувачів бюджетних коштів, отже через цю причину цей метод є інструментарієм для забезпечення прозорості процесу та прийняття рішення на рівні місцевого бюджету.

Програмно-цільовий методу дає можливість законодавчим органам влади отримати якісне уявлення про те, які функції повинні виконуватися головними розпорядниками бюджетних коштів, яких результатів вони намагаються досягнути, якими методами, і в кінцевому результаті наскільки успішно вони це

будуть виконувати. Саме цей метод закладений в основу створення бюджетної політики та дає можливість приймати більш ефективні та раціональні фінансові рішення щодо рівня та структури видатків бюджету. Характеризуючи застосування програмно-цільового методу на місцевому рівні можна встановити наступні етапи такого процесу [28]:

1. Перший етап. Розроблення переліку найголовніших проблем. Спочатку визначається група проблем, встановлюється головна мета, яка досягається в процесі вирішення проблеми.
2. Другий етап. Розробка вихідного завдання для програми, яка направлена на усунення окреслених проблем. В даному завданні встановлюються цілі програми, обмеженість ресурсів, члени виконання програми та інша потрібна інформація. На даному етапі розраховуються параметри відповідно цілей програм та встановлюються завдання для їх реалізації за певними періодами.
3. Третій етап. Структуризація завдань та комплексних заходів з метою реалізації програми. Структура та види завдань для програми розробляється на основі побудованої ієрархії цілей. За кожним із завдань проводиться розроблення послідовності їх виконання.
4. Четвертий етап. Визначення основних показників та наявного фінансового ресурсного забезпечення програми. Цей етап встановлює витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, які необхідні для процесу реалізації програми. На цьому етапі здійснюється попередній підрахунок можливої ефективності реалізації програми.
5. П'ятий етап. Створення програмних документів та погоджених програми – це кінцевий етап процесу планування місцевого бюджету на основі описаного методу, слідуючим етапом є початок процесу виконання програми.

Протягом останніх трьох років в рамках проектів децентралізації місцевих бюджетів проводиться експеримент із впровадженням окремих

елементів програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів. Втілення даного методу на місцевому рівні передбачає ряд організаційних заходів [29]:

I – розроблення бюджетних програм для окремих місцевих рад, а також пілотних регіонів;

II – спостереження за виконанням затверджених бюджетних програм та моніторинг показників їх виконання;

III – коригування змін у програмному забезпеченні в напрямку обслуговування місцевих бюджетів за програмно-цільовим методом;

IV – підбір та розширення членів експерименту – здійснення навчання та підготовку представників фінансових органів управління, головних користувачів фінансових ресурсів місцевих бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, працівників територіальних органів казначейської служби.

Одночасно, для здійснення реформування місцевих бюджетів та отримання достатнього рівня фінансової спроможності органів місцевої влади важливим є поряд із застосуванням наявних методів планування ще й фінансові ресурси, що дадуть можливість забезпечити досягнення встановлених цілей та запланованих показників, визначених у процесі планування.

У регіонах України відзначається ряд проблем та складностей стосовно імплементації програмно-цільового методу. Згідно з новим Бюджетним кодексом було зроблено спробу поліпшити ситуацію із проблемами впровадження програмно-цільового методу. Проте, ще наявні та досить відчутні перешкоди нормативно-правового характеру. Незважаючи на процес децентралізації та делегування повноважень місцевим органам самоврядування, залишається відчутна проблема “двозначності”, що стосується розподілу повноважень, відповідальності за виробництво та надання послуг між різними рівнями влади [98].

Згідно Бюджетного кодексу України передбачено, що уряд має забезпечувати відшкодування місцевим самоврядуванням за понесені видатки, які виникають в результаті рішення центральної влади про перехід на

програмно-цільовий метод, проте дана процедура такої компенсації не визначена.

Отже, місцева влада знаходиться в стані обмеженості ресурсів, щоб втілити недофінансовані проекти. Іншою групою перешкод є неефективне здійснення бюджетної політики на місцевих рівнях. Зважаючи на те, що бюджети громад на даний час мають більше повноважень, методика, за яким здійснюється їх виконання, все ще залишається наслідком радянської спадщини. Існує відсутність певних вимірів результативності розподілу бюджетних коштів між різними складовими бюджетних програм.

Підводячи підсумки, необхідно зазначити, що головна ідеологія програмно-цільового методу полягає у відступленні від принципу “утримання” та поетапному переході до принципу “досягнення результатів”. Отже, необхідно чітко визначити кінцеві результати, яких планує досягнути територіальна громада.

Цей метод оптимізує ефективність та послідовність проведення бюджетних асигнувань, при тому, що рішення у сфері ефективності бюджетного процесу ґрунтується на певних чинниках таких як збільшення якості послуг та встановлення рівня їхньої корисності для громади. Новий формат бюджету є більш зрозумілим для громадян. Завдяки чому робота органів влади є більш прозорішою, а посадові чиновники стають більш відповідальними.

Чіткість та ясність бюджету, а також доступ до громадськості до його контролю – це основні фактори, що забезпечуватимуть бажану ефективність бюджетного процесу, що дозволить запобігати нецільовому використанню громадських ресурсів.

Покращення бюджетного процесу шляхом запровадження програмно-цільового методу надає місцевим органам влади змогу застосувати кошти на успішніші сфери, а також ефективно використовувати бюджетні кошти та провести часткове реформування місцевих бюджетів шляхом зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування, зростання впливовості системи

формування місцевих бюджетів, спрямовуючи їх на соціально-економічний розвиток та поліпшення громадського добробуту українського населення [101]. Запровадження даного методу є основною вимогою для країн-членів ЄС. Актуальність євроінтеграційних процесів в Україні також вимагають застосовувати його на місцевих рівнях.

Проте, згідно нашої позиції, імплементація, новітнього для економіки країни, методу бюджетного планування у бюджетну практику не може бути “панацеєю” від усіх проблемних аспектів. Інновація має бути використана каталізатором з метою пришвидшити досягнення встановлених на державному, регіональному чи територіальному рівні. Проте, будь-який метод та підхід формування та виконання місцевих бюджетів залежить від трьох факторів: доходів, видатків та повноважень місцевих органів влади. Розглянемо класифікацію видатків (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Ознаки класифікації видатків місцевих бюджетів
за Бюджетним кодексом України [14]

Ознаки класифікації	Критерії класифікації
Функціональна	За функціями, з виконанням яких пов'язані видатки
Економічна	За економічною характеристикою операцій, на проведення яких здійснюються видатки
Відомча	За ознакою головного розпорядника бюджетних коштів
Програмна	За бюджетними програмами

Програмна класифікація видатків місцевих бюджетів використовується в тому разі, коли бюджет формується за програмно-цільовим методом. Ознаки класифікації видатків місцевих бюджетів відображено в таблиці 1.3.

Функціональна класифікація характеризує склад видатків бюджету за галузями народного господарства та будується у відповідності до основних функцій держави або органів місцевого самоврядування (рис. 1.1).

Таблиця 1.3

Ознаки класифікації видатків місцевих бюджетів за функціональними ознаками [14]

За формами бюджетного фінансування	<ul style="list-style-type: none"> – кошторисне фінансування; – бюджетні інвестиції; – державні трансферти (дотації, субсидії, субвенції); – бюджетні кредити
За функціями місцевих органів влади (функціональна класифікація)	<ul style="list-style-type: none"> – загальнодержавні функції; – громадський порядок, безпека та судова влада; – економічна діяльність; – охорона навколишнього середовища; – житлово-комунальне господарство; – охорона здоров'я; – духовний та фізичний розвиток, освіта; – соціальний захист та соціальне забезпечення
За економічною характеристикою операцій (економічна класифікація)	<ul style="list-style-type: none"> – поточні видатки (заробітна плата робітників бюджетних установ, нарахування на заробітну плату, придбання матеріалів, плата послуг з утримання бюджетних установ, виплата процентів, поточні трансферти тощо); – видатки розвитку
За ознакою головного розпорядника бюджетних коштів	перелік головних розпорядників коштів за конкретним місцевим бюджетом
За бюджетними програмами	Перелік бюджетних програм головних розпорядників коштів місцевих бюджетів
За призначенням	<ul style="list-style-type: none"> – видатки загального фонду; – видатки спеціального фонду
Залежно від типу повноважень	<ul style="list-style-type: none"> – видатки на здійснення власних повноважень; – видатки на здійснення делегованих повноважень
Залежно від врахування при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів	<ul style="list-style-type: none"> – видатки, які враховується при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; – видатки, які не враховується при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів
За цільовим призначенням трансфертів	<ul style="list-style-type: none"> – видатки, які не мають цільового призначення (дотації на горизонтальне вирівнювання податкоспроможності територій, реверсні дотації, додаткові дотації); – видатки, які мають цільове призначення (освітні та медичні субвенції)

Відповідно до цих критеріїв видатки поділяються на три групи (рис. 1.2). Крім того, новим підходом у здійсненні видатків є перерозподіл коштів між місцевими бюджетами який розглянуто на рис. 1.3.



Рис. 1.1 Функціональна класифікація видатків місцевого бюджету [19]

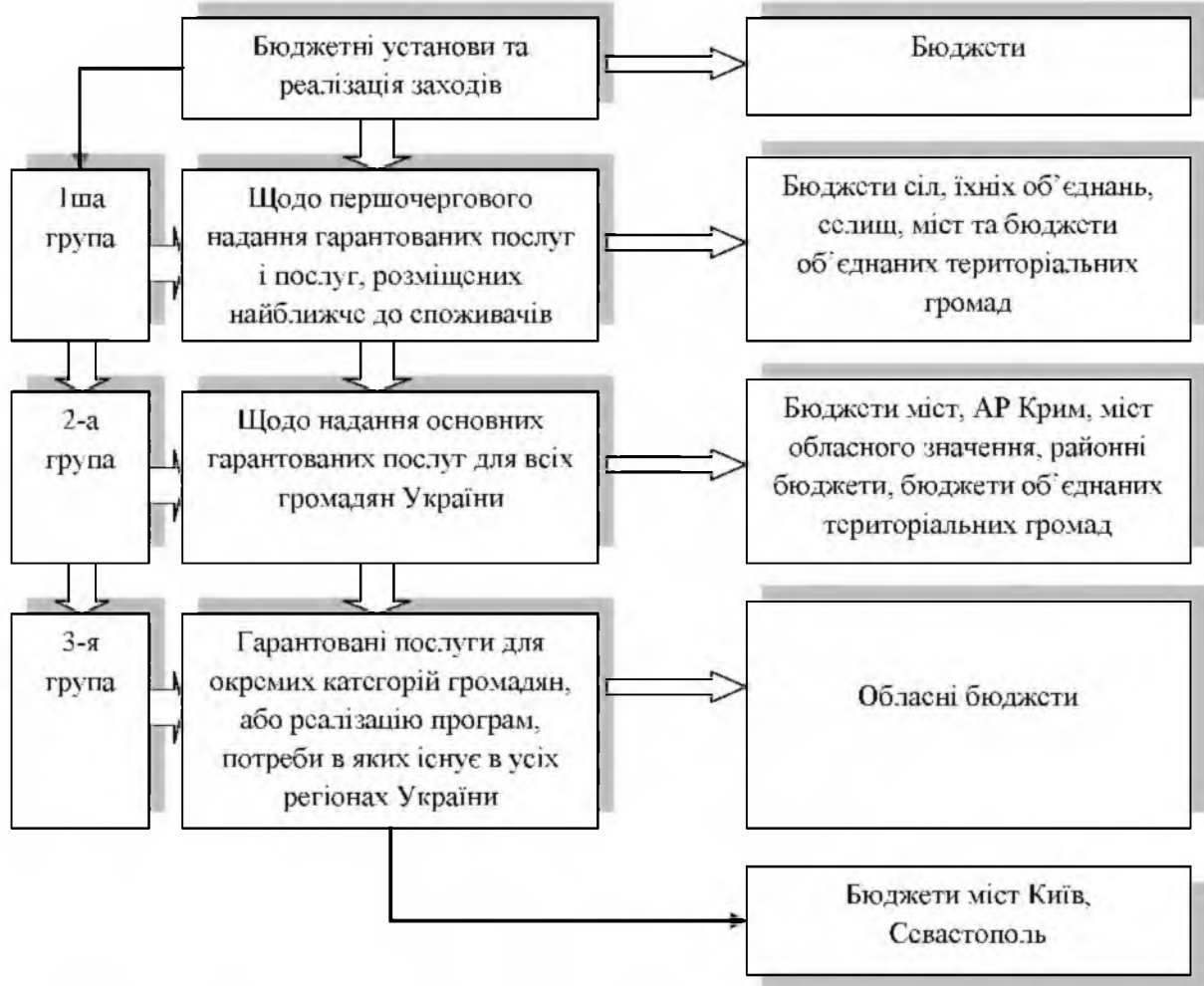


Рис. 1.2 Критерії розмежування видів видатків між місцевими бюджетами [19]

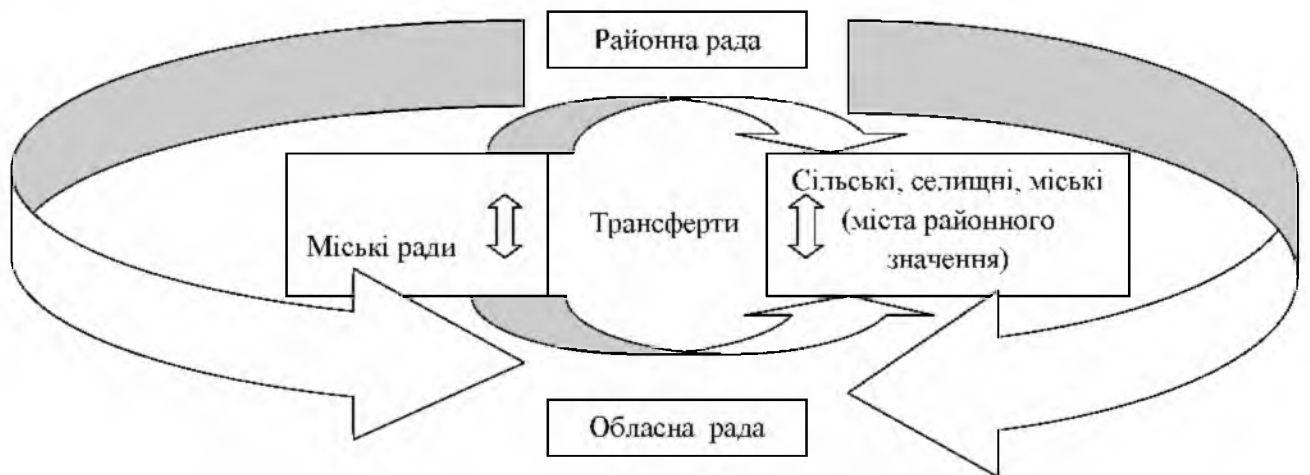


Рис. 1.3 Передавання коштів між місцевими бюджетами [19]

Аналізуючи стан надання міжбюджетних трансфертів за два місяці 2016 р., варто зазначити, що базова дотація, що надається місцевим бюджетам для

горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, становить лише 4 % (рис. 1.4).



Рис. 1.4 Міжбюджетні трансферти, надані місцевим бюджетам (жовтень-листопад 2016 р.) [101]

Отже, узагальнюючи наведене вище, пропонуємо систему класифікації доходів місцевих бюджетів в залежності від основних ознак (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Система класифікаційних ознак доходів місцевих бюджетів

Ознаки класифікації	Види доходів
За джерелами надходження	<ul style="list-style-type: none"> – частина вартості ВВП; – доходи від приватизації муніципальної власності; – доходи від майна (продажу, оренди), що належить місцевій владі; – інших муніципальних цінностей
За призначенням	<ul style="list-style-type: none"> – поточні доходи (доходи загального фонду); – на конкретно визначені цілі (доходи спеціального фонду)
За методами формування (мобілізації)	<ul style="list-style-type: none"> – податкові; – неподаткові; – міжбюджетні трансферти; – інші надходження
За формами залучення	<ul style="list-style-type: none"> – власні; – закріплені; – регулюючі
В залежності від типу повноважень	<ul style="list-style-type: none"> – доходи на здійснення власних повноважень; – доходи на здійснення делегованих повноважень
За участю у розрахунку міжбюджетних трансфертів	<ul style="list-style-type: none"> – доходи, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів; – доходи, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів;

1.3 Особливості та завдання організації обліку та контролю місцевих бюджетів

Організація та ведення обліку виконання бюджету у фінансових органах відіграє дуже важливе значення в організації роботи місцевого самоврядування. Даний процес покладений на відповідні служби, в залежності від рівня фінансового органу. Так, облік виконання Державного бюджету повинен здійснюватися Управлінням бухгалтерського обліку та звітності в складі центрального апарату Державної казначейської служби та відділами бухгалтерського обліку і звітності територіальних органів Державної казначейської служби. Облік виконання місцевих бюджетів повинен здійснюватися бухгалтерськими відділами, які входять до складу обласних, міських фінансових управлінь державних адміністрацій, а також бухгалтеріями районних, міських і районних у містах фінансових відділів.

Всі фінансові органи місцевого самоврядування належать до бюджетних установ. Крім обліку виконання бюджету вони також здійснюють бухгалтерський облік виконання своїх кошторисних видатків. Облік виконання бюджету і облік використання кошторису у фінансових органах чітко розмежовані між собою.

Організація бухгалтерського обліку виконання як державного так і місцевих бюджетів регламентується такими нормативно-правовими документами:

- Бюджетним кодексом України;
- Законом України про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік;
- Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевих бюджетів в органах ДКСУ;
- Планом рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів та Інструкцією про його застосування;
- Порядком казначейського обслуговування місцевих бюджетів;

- Інструкцією про відкриття аналітичних рахунків для обліку операцій з виконання бюджетів в системі ДКСУ;

- Положенням про єдиний казначейський рахунок.

В цілому бухгалтерський облік виконання бюджетів виступає основою інформаційної системи органів Державного казначейства, за допомогою якого здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому режимі.

Основними завданнями обліку виконання місцевого бюджету є повне, достовірне і своєчасне відображення процесу виконання місцевого бюджету. Дана інформація відіграє дуже важливе значення для управлінської діяльності в процесі виконання місцевого бюджету. Дуже важливим елементом при цьому виступає правильна організація обліку виконання місцевого бюджету. Організація обліку виконання місцевого бюджету повинна забезпечуватися [6]:

- первинними документами, якими оформляються операції щодо виконання бюджету;
- веденням облікових реєстрів, в яких відображаються ті чи інші операції і порядок ведення запису в них;
- веденням плану рахунків з обліку виконання місцевого бюджету.

Усі операції з виконання місцевого бюджету повинні бути оформлені в документальному порядку. Документи, в яких відображаються всі операції, називаються первинними, оскільки вони є вихідними для ведення обліку. Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (визначення наведено у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). Для бухгалтерських записів операцій з виконання бюджету у фінансовому органі основою є наступні належно оформлені документи:

1. Річний розпис місцевого бюджету з помісячною розбивкою.
2. Реєстр доходів, які надійшли до місцевого бюджету за відповідний період.

3. Довідка про надходження до місцевого бюджету.
4. Розпорядження на перерахування коштів на рахунки установ, організацій і підприємств.
5. Повідомлення по взаємних розрахунках.
6. Платіжні доручення на перерахування коштів із місцевого бюджету розпорядникам коштів.
7. Протокол взаєморозрахунків між розпорядником коштів та платником податків.
8. Періодична і річна звітність розпорядників коштів про використання виділених бюджетних коштів (про виконання кошторисів доходів і видатків по бюджету).
9. Виписки установ банків із рахунка для обліку доходів з додатками копій платіжних документів. Щоденна банківська звітність, місячна банківська звітність.

Документи, які надійшли в бухгалтерію повинні бути перевірені;

- за формою: наявність усіх реквізитів і підписів;
- за змістом: законність операції, правильність арифметичних розрахунків тощо.

Бухгалтерський облік операцій з виконання місцевих бюджетів ведеться в облікових реєстрах. Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [91].

На основі поточного обліку на початок кожного місяця складають баланс про виконання бюджету. Він складається з активу, який показує фінансові ресурси бюджету на певну дату, їх склад та розміщення, і пасиву, де відображаються джерела утворення ресурсів бюджету.

Баланс фінансового органу про виконання бюджету дає узагальнену інформацію про стан активів і пасивів місцевого бюджету за звітний період.

Облік фінансування і видатків місцевого бюджету ведеться на різних рахунках. Перерахування грошових коштів на рахунки по фінансуванню капітальних вкладень і розпорядникам коштів по державному і місцевим бюджетам характеризує рух грошових коштів і тому облік цих операцій ведеться на рахунках, по обліку грошових коштів. Використання перерахованих коштів характеризує видатки бюджету.

План рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів має таку структуру:

1. Балансові рахунки:

- Клас перший. Активи.
- Клас другий. Зобов'язання.
- Клас третій. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів.
- Клас четвертий. Розрахунки.

2. Рахунки доходів та видатків бюджету (бюджетні рахунки):

- Клас п'ятий. Результат виконання бюджету.
- Клас шостий. Доходи бюджету.
- Клас сьомий. Видатки бюджету.

3. Меморандні і позабалансові рахунки:

- Клас восьмий. Управлінський облік.
- Клас дев'ятий. Позабалансовий облік.

Кожен клас Плану рахунків розподілений на рахунки II порядку (двозначні – розділ); рахунки III порядку (трьохзначні – група); рахунки IV порядку (чотиризначні – балансовий рахунок).

Безпосередньо План рахунків містить три пов'язані частини: баланс, бюджетні рахунки (доходи і видатки), меморандні і позабалансові рахунки.

Метою проведення внутрішнього контролю є:

- отримання комплексної оцінки роботи органів влади та місцевого самоврядування;

- визначення спроможності органів місцевого самоврядування забезпечувати життєдіяльність усього господарства території;
- можливість ощадливо використовувати наявні фінансові ресурси;
- пошук додаткових джерел наповнення бюджету.

Досліджуваним об'єктом дипломної роботи є Тернопільська міська рада, а об'єктом міський бюджет Тернополя.

Необхідно зазначити, що Повноваження органів місцевого самоврядування не завжди реалізуються успішно. Досить часто за результатами проведеного контролю виявляються ряд недоліків під час формування та виконання бюджету, а також виникають порушення фінансової дисципліни й інші проблеми в забезпеченні життєдіяльності території.

На даний час існують проблеми пов'язані з недостатністю проведення внутрішнього контролю на місцевому рівні. Належним контролем не охоплено видатки місцевих бюджетів, які відображають винятково важливу їх роль у соціально-економічному житті суспільства. Структура видатків місцевих бюджетів має виключно соціальну спрямованість. Таке цільове використання коштів є закономірним, адже місцеві органи самоврядування покликані вирішувати локальні проблеми, які безпосередньо пов'язані з наданням різноманітних суспільних, в тому числі соціальних послуг, піднесенням рівня добробуту населення, створенням необхідних умов для його життєдіяльності.

Проте, абсолютні розміри коштів, які виділяються з місцевих бюджетів на утримання соціально-культурних об'єктів і на соціальні виплати, є недостатніми для задоволення потреб населення.

Система внутрішнього контролю Тернопільської міської ради на місцевому рівні повинна мати постійний характер та бути спрямованою не тільки на виявлення порушень та покарання винних осіб, а й на попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживанням у цій сфері.

Найважливішою проблемою недосконалої системи контролю місцевих органів самоврядування є недосконале законодавство. Оскільки відсутній єдиний базовий закон, який би чітко регламентував відносини об'єктів та

суб'єктів контролю на місцевому рівні. Контроль за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування, а також виконанням місцевого бюджету може здійснюватись лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені Конституцією України та законами України, і не повинен призводити до втручання у здійснення органами місцевого самоврядування наданим їм власних повноважень.

Основними порушеннями щодо планування та виконання місцевих бюджетів є:

1) планування та здійснення видатків, не віднесених відповідно до вимог Бюджетного кодексу України до видатків, що здійснюються з місцевих бюджетів відповідного рівня, а також проведення впродовж бюджетного періоду видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;

2) недотримання вимог бюджетної класифікації, здійснення видатків, сутність яких не відповідає напрямам, визначеним законодавством, меті, на виконання якої ці кошти виділяються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;

3) порушення норм бюджетного законодавства щодо зарахування окремих доходів до місцевих бюджетів відповідного рівня;

4) недотримання вимог законодавства в частині формування та використання коштів резервного фонду місцевих бюджетів;

5) затвердження в кошторисах установ видатків, не передбачених законодавством та не підтверджених відповідними розрахунками;

6) порушення законодавства з питань закупівель товарів, робіт та послуг за державні кошти;

7) недотримання законодавства з питань оплати праці;

8) завищення вартості та обсягів виконаних робіт із будівництва, реконструкції та капітального ремонту, інших послуг;

9) заниження в обліку вартості активів унаслідок неоприбуткування земельних ділянок, будівель, споруд, матеріальних цінностей

Висновки до розділу I

В першому розділі “Місцеві бюджети як об’єкт обліку та контролю” розглянуто та проаналізовано основні підходи різних науковців до визначення термінів “місцевий бюджет”, “фінансування місцевого бюджету”, “дохідна частина бюджету”, “видаткова частина бюджету”, “виконання місцевих бюджетів”. Основним етапом здійснення ефективного виконання місцевого бюджету є співставлення та збалансування видаткової та дохідної його частин.

Сутність місцевих бюджетів можна розглядати у різних аспектах: як організаційну форму (фінансовий план) мобілізації частини фінансових ресурсів у розпорядження місцевих органів самоврядування; як систему фінансових відносин, що складаються між місцевими та державними бюджетами, а також усередині сукупності місцевих бюджетів (економічна категорія); як правовий акт, згідно з яким виконавчі органи влади отримують легітимне право на розпорядження певними фондами грошових ресурсів.

Місцеві бюджети, як фінансовий план, складаються з дохідної та видаткової частин. Дослідження класифікації доходів місцевих бюджетів у нормативній та економічній літературі дало змогу автору визначити наступні ознаки класифікації: за джерелами надходження; за методами формування; за призначенням; за формами залучення; за участю у розрахунку міжбюджетних трансфертів; за бюджетною класифікацією; в залежності від типу повноважень, що дозволяє оцінити кожний вид надходження до місцевого бюджету з різних точок зору.

В цілому бухгалтерський облік виконання бюджетів є основою інформаційної системи органів Державної казначейської служби України, за допомогою якого здійснені операції відображаються за відповідними рахунками в автоматизованому режимі.

РОЗДІЛ II

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ВИКОНАННЯ МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ

2.1 Облік операцій за доходами місцевого бюджету

Доходи місцевих бюджетів як об'єктивна, економічна категорія – це сукупність економічних (фінансових) відносин, що виникають у суспільстві між місцевими органами влади і управлінням, з однієї сторони, фізичними та юридичними особами, державним бюджетом та усередині місцевих бюджетів – з іншої, з приводу розподілу та перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту (ВВП) в процесі формування централізованих бюджетних фондів фінансових ресурсів адміністративно-територіальних формувань.

Місцеві бюджети є фінансовою базою органів місцевого самоврядування та вирішальним фактором регіонального розвитку. Наявність місцевих бюджетів закріплює економічну самостійність місцевих органів самоврядування, активізує господарську діяльність та дає їм змогу розвивати інфраструктуру на підвідомчій території, розширювати економічний потенціал регіону, виявляти і використовувати резерви фінансових ресурсів, у кінцевому підсумку все це розширює можливості місцевих органів влади у більш повному задоволенні потреб населення.

Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності у секторі державного управління становить важливий елемент інфраструктури ринкової економіки, оскільки надає інформацію, необхідну для прийняття господарських рішень у приватному секторі та політичних – у державному.

Наявна в Україні нормативно-правова база забезпечує ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів, а також ведення обліку та складання звітності установами і організаціями, підприємствами та іншими юридичними особами усіх форм власності, які отримують кошти місцевих бюджетів.

Система бухгалтерського обліку виконання бюджетів включає в себе:

1. Бухгалтерський облік, який забезпечує своєчасне і повне відображення всіх операцій місцевих бюджетів та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін.
2. Бюджетний облік, який ведеться з метою накопичення даних про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення та фінансування бюджетів, а також підведення результатів виконання бюджетів.
3. Управлінський облік, який ведеться з метою забезпечення керівництва фінансових органів оперативною інформацією, яка використовується для планування, управління бюджетними коштами, оцінки і контролю їх використання.

Платежі до місцевих бюджетів, які є доходами загального фонду, зараховуються на рахунки, відкриті в ДКСУ за рахунком 3141 «Надходження до загального фонду місцевих бюджетів». Разом з тим, надходження та повернення коштів, які помилково або надміру зараховані до місцевих бюджетів водночас відображається на рахунках, які відкриті за рахунком 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету». Ці ж операції обов'язково відображаються на аналітичних рахунках позабалансового обліку, які призначені для обліку планових показників за доходами.

Залишок за кредитом рахунку 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» показує інформацію про надходження коштів (з врахуванням повернень платежів загального фонду місцевих бюджетів), з початку року наростаючим підсумком. Залишок за кредитом кожного рахунку, відкритого на рахунку 6121, відображає інформацію щодо надходження (з урахуванням повернень кожного виду доходів). За окремими рахунками місцевих бюджетів допускається негативний залишок, який свідчить про повернення платежів у поточному бюджетному періоді з даного рахунку (за рахунок надходжень до загального фонду). Негативний залишок за рахунком 6121 «Доходи загального фонду місцевого бюджету» в цілому не повинен бути.

Для повсякденного накопичення коштів загального фонду місцевих бюджетів в ДКС відкриваються аналітичні рахунки за балансовим рахунком

3142 «Кошти загального фонду місцевих бюджетів» для кожного місцевого бюджету, зокрема:

1. Для акумулювання коштів, які згідно з Бюджетним кодексом враховуються при визначенні розмірів міжбюджетних трансфертів;

2. Для акумулювання коштів, які відповідно з Бюджетним кодексом не враховуються при визначенні розмірів міжбюджетних трансфертів.

Кількість інших рахунків, які відкриваються в органах ДКС для накопичення коштів загального фонду місцевих бюджетів, залежить від рішення ради про відповідний місцевий бюджет та має забезпечити процес його виконання.

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219.

Розглянемо облік операцій за доходами місцевого бюджету.

1. Надходження доходів місцевого бюджету відображається за відповідними субрахунками [118]:
 - 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”;
 - 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”.

Водночас проводиться другий запис

- 1) 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”[118];
 - 2) 714 “Доходи місцевого бюджету від надання послуг”, 724 “Доходи місцевого бюджету від продажу”, 734 “Фінансові доходи місцевого бюджету”, 744 “Інші доходи за обмінними операціями місцевого бюджету”, 754 “Доходи за необмінними операціями місцевих бюджетів”
2. При поверненні помилково або надміру зарахованих до місцевого бюджету платежів, створюється відповідна кореспонденція субрахунків [118]:
 - 1) перший запис:
 - Д-т 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”;

– К-т 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”.

2) Другий запис:

– Д-т рахунків 714 “Доходи місцевого бюджету від надання послуг”, 724 “Доходи місцевого бюджету від продажу”, 734 “Фінансові доходи місцевого бюджету”, 744 “Інші доходи за обмінними операціями місцевого бюджету”, 754 “Доходи за необмінними операціями місцевих бюджетів”;

– К-т рахунків 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”.

– на суму отриманих доходів відновлення планових показників: Д-т 9262 “Поточний розпис доходів місцевих бюджетів”, 9264 “Поточний помісячний розпис доходів місцевих бюджетів”, К-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”.

3. Зарахування коштів до місцевого бюджету супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:

– Д-т 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”;

– К-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”.

4. При перерахуванні до загального фонду залишків коштів спеціального фонду, які втратили своє цільове призначення, операції супроводжуються наступними кореспонденціями рахунків [118]:

– Д-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”;

– К-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”.

Водночас проводиться другий запис

1) Д-т 5541 “Результат виконання місцевих бюджетів звітного періоду”;

2) К-т 4651 “Технічний рахунок”;

3) Д-т 4651 “Технічний рахунок”;

4) К-т 5541 “Результат виконання місцевих бюджетів звітного періоду”.

5. При надходженні коштів місцевого бюджету, які підлягають розподілу операція супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:

- Д-т 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”;
 - К-т 334 “Кошти місцевих бюджетів, які підлягають розподілу”;
 - Д-т 4341 “Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу”;
 - К-т 454 “Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу”.
6. Повернення помилково або надміру зарахованих до місцевого бюджету платежів, які підлягали розподіл супроводжуються наступною кореспонденцією рахунків [118]:
- 1) Перший запис:
 - Д-т 334 “Кошти місцевих бюджетів, які підлягають розподілу”;
 - К-т 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”.
 - 2) Другий запис:
 - 3) Д-т 454 “Накопичувальні рахунки для обліку надходжень до місцевих бюджетів, які підлягають розподілу”;
 - 4) К-т 4341 “Розрахунки місцевих бюджетів за коштами, які підлягають розподілу”.
7. При проведенні розподілу коштів місцевого бюджету виконуються наступні бухгалтерські операції [118]:
- Д-т 334 “Кошти місцевих бюджетів, які підлягають розподілу”;
 - К-т 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”.
- 1) Перший запис:
 - Д-т 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”;
 - К-т 714 “Доходи місцевого бюджету від надання послуг”, 724 “Доходи місцевого бюджету від продажу”, 734 “Фінансові доходи місцевого бюджету”, 744 “Інші доходи за обмінними операціями місцевого бюджету”, 754 “Доходи за необмінними операціями місцевих бюджетів”\$
 - 2) Другий запис – на суму отриманих доходів зменшення планових показників:

- Д-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”;
- К-т 9262 “Поточний розпис доходів місцевих бюджетів”, 9264 “Поточний помісячний розпис доходів місцевих бюджетів”.

2.2 Облік операцій за видатками місцевого бюджету

Для обліку операцій за видатками місцевих бюджетів органами ДКС використовуються відповідні рахунки класу 1 рахунків “Активи”, класу 3 рахунків “Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів”, класу 7 рахунків “Видатки бюджету”, класу 8 рахунків “Управлінський облік” та класу 9 рахунків “Позабалансовий облік”.

Особливістю обліку видатків є облік планових показників за видатками, який ведеться на підставі розписів державного і місцевих бюджетів, кошторисів розпорядників коштів бюджетів та невід’ємних складових до нього. Облік планових показників ведеться органами казначейства в розрізі кодів бюджетної класифікації за видатками та розпорядників (одержувачів) коштів бюджетів на відповідних рахунках класу 9 „Позабалансовий облік”. На підставі інформації поданої розпорядниками та одержувачами коштів бюджетів органи Державного казначейства на відповідних рахунках 9 класу реєструють зобов’язання розпорядників бюджетних коштів.

За фактом затвердження бюджетів місцеві фінансові органи складають на паперових та електронних носіях та направляють річний розпис асигнувань місцевих бюджетів та помісячний розпис асигнувань загального фонду місцевих бюджетів до органів ДКСУ, які реєструють їх на відповідних рахунках.

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій за видатками місцевого бюджету затверджено наказом Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219.

1. Виділення коштів місцевого бюджету розпорядникам коштів супроводжується наступною кореспонденцією субрахунків [118]:

- Д-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”;
- К-т 3441 “Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевих бюджетів”.

Водночас відбувається зменшення планових показників:

- 9293 "Поточний зведений розпис асигнувань місцевих бюджетів", 9297 "Поточний зведений помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів";
- 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”.

2. Проведення розподілу виділених бюджетних асигнувань та зарахування коштів на реєстраційні рахунки розпорядників та/або одержувачів коштів місцевих бюджетів, рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:

- Д-т 3441 “Особові рахунки розпорядників за коштами, отриманими із місцевих бюджетів”;
- К-т 3442 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів”, 3443 “Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів”, 3444 “Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів”.
- Д-т 9841 “Рахунок для обліку коштів, переданих органами Казначейства з державного бюджету місцевим бюджетам”;
- 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”.

1) Перший запис: Водночас зменшення зведених планових показників:

- Д-т 9143 «Поточні зведені бюджетні асигнування місцевих бюджетів», 9147 «Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів»;
- К-т 9921 «Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку».

2) Другий запис:

- Д-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”;
 - К-т 9731 “Рахунок для обліку коштів місцевих бюджетів, отриманих розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів на здійснення видатків”.
- 3) Третій запис: Водночас зменшення поточних планових показників.
- Д-т 9294 “Поточний розпис асигнувань місцевих бюджетів», 9298 «Поточний помісячний розпис асигнувань місцевих бюджетів”;
 - К-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”;
 - Д-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”;
 - К-т 9162 “Асигнування спеціального фонду місцевого бюджету на взяття бюджетних фінансових зобов’язань”.
3. Виділення коштів місцевого бюджету для здійснення оплати рахунків головними розпорядниками коштів відповідного місцевого бюджету, які не мають мережі підвідомчих установ супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:
- Д-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”;
 - К-т 3442 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів”, 3444 “Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів”.
4. Відображення суми платіжного доручення розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, отриманого органом Казначейства, для здійснення платежів за витратами супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:
- Д-т 936 “Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів місцевого бюджету, не оплачені”;
 - К-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”.
5. Відображення суми платіжного доручення, відкликаного розпорядником (одержувачем) бюджетних коштів місцевого бюджету супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:

- Д-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”;
- К-т 936 “Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів місцевого бюджету, не оплачені”.

6. Проведення оплати рахунків розпорядників або одержувачів бюджетних коштів [118]:

- Д-т 3442 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів”, 3443 “Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів”.
- К-т 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”.

1) Перший запис:

- Д-т 804 “Витрати місцевого бюджету”, 834 “Фінансові витрати місцевого бюджету”, 844 “Інші витрати за обмінними операціями місцевого бюджету”, 854 “Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету”;
- К-т 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”.

2) Другий запис. На суму проведеної оплати рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів зменшення:

- показників бюджетних асигнувань. Д-т 9144 “Поточні бюджетні асигнування місцевих бюджетів”, 9148 “Поточні помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів”; К-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”;
- бюджетних фінансових зобов'язань. Д-т 9342 “Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів звітного періоду”, 9343 “Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за попередньою оплатою та авансовими платежами з місцевих бюджетів звітного періоду”, К-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”.

3) Третій запис: суми платіжних доручень, поданих до органу Казначейства:

- Д-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”;
 - К-т 936 “Платіжні доручення розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів місцевого бюджету, не оплачені”.
7. Відновлення касових видатків, проведених у поточному році супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:
- Д-т 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”;
 - К-т 3442 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів”, 3443 “Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів”.
- 1) Другий запис:
- Д-т 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”;
 - К-т 804 “Витрати місцевого бюджету”, 834 “Фінансові витрати місцевого бюджету”, 844 “Інші витрати за обмінними операціями місцевого бюджету”, 854 “Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету”.
- 2) Третій запис: На суму відновлених касових видатків збільшення показників бюджетних асигнувань:
- Д-т 9921 “Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку”;
 - К-т 9144 “Поточні бюджетні асигнування місцевих бюджетів”, 9148 “Поточні помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів”, 9161 “Асигнування на взяття зобов'язань за коштами місцевих бюджетів”.
8. Відновлення касових видатків, проведених у минулих бюджетних періодах супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:
- Д-т 3442 “Реєстраційні рахунки розпорядників за коштами місцевих бюджетів”, 3443 “Рахунки одержувачів коштів за коштами місцевих бюджетів”;
 - К-т 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”.
9. При перерахуванні міжбюджетних трансфертів відбуваються наступні бухгалтерські проводки [118]:

- Д-т 3444 “Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів”;
- К-т 3241 “Кошти місцевих бюджетів”, 3231 “Кошти державного бюджету”, 3132 “Надходження до державного бюджету власних надходжень бюджетних установ”, 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”.

1) Водночас відбувається проведення другого запису:

- Д-т 854 “Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету”;
- К-т 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”;
- Д-т 9842 “Рахунок для обліку коштів, переданих з місцевого бюджету іншим місцевим бюджетам за міжбюджетними трансфертами”;
- К-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”.

10. Відновлення касових видатків, проведених у поточному році, у випадках їх можливого відновлення відповідно до законодавства супроводжується наступною кореспонденцією рахунків [118]:

- Д-т 3131 “Надходження до державного бюджету”, 3141 “Надходження до місцевих бюджетів”, 3132 “Надходження до державного бюджету власних надходжень бюджетних установ”, 2452 “Субрахунки єдиного казначейського рахунку”;
- К-т 3444 “Рахунки для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами за коштами місцевих бюджетів”.

Водночас проведення другого запису:

- Д-т 2343 “Кошти місцевих бюджетів на рахунках у Казначействі”;
- К-т 854 “Витрати за необмінними операціями місцевого бюджету”;
- Д-т 9911 “Контррахунок для активних рахунків позабалансового обліку”;
- К-т 9842 “Рахунок для обліку коштів, переданих з місцевого бюджету іншим місцевим бюджетам за міжбюджетними трансфертами”

В таблиці 2.1 відображена кореспонденція рахунків операцій пов'язаних з проведенням виплати готівкових коштів розпорядникам або одержувачам бюджетних коштів

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків операцій пов'язаних з проведенням виплати готівкових коштів розпорядникам або одержувачам бюджетних коштів [118]

№	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	Проведення виплати готівкових коштів розпорядникам або одержувачам бюджетних коштів	344 "Рахунки розпорядників та одержувачів за коштами місцевого бюджету"	2344 "Рахунки для виплати готівки розпорядникам бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету"
2	На суму проведеної оплати зменшення:		
	показників бюджетних асигнувань	9144 "Поточні бюджетні асигнування місцевих бюджетів", 9148 "Поточні помісячні бюджетні асигнування місцевих бюджетів"	9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку"
	бюджетних фінансових зобов'язань	9342 "Бюджетні фінансові зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за коштами місцевих бюджетів звітного періоду"	9921 "Контррахунок для пасивних рахунків позабалансового обліку"

Наступним етапом обліку видатків місцевого бюджету є операції з фіксації, групування та обробки даних про здійснення готівкових та безготівкових платежів органами ДКС на користь розпорядників коштів. Органи виконавчої влади здійснюють оплату видатків розпорядників коштів з їх рахунків, відкритих в органах ДКС. Здійснення видатків відбувається за оформленими відповідним чином і поданими до органу ДКС платіжними дорученнями та іншими документами розпорядників коштів, які приймаються до виконання за умов наявності зареєстрованих в органах ДКС зобов'язань та наявності залишків коштів на вказаних рахунках за відповідними КЕКВ, а також відповідності змісту операцій, вказаних у платіжному дорученні.

2.3 Облік інших операцій з виконання місцевого бюджету

До інших операцій з виконання місцевого бюджету належать:

- 1) Облік операцій за плановими показниками;
- 2) Облік операцій за бюджетними зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- 3) Облік операцій за власними надходженнями бюджетних установ;
- 4) Облік операцій з надання кредитів з місцевого бюджету та їх повернення;
- 5) Облік операцій з одержання та погашення позик на покриття тимчасових касових розривів за рахунок єдиного казначейського рахунку та позик, отриманих у фінансово-кредитних установах;
- 6) Облік операцій з цінними паперами;
- 7) Облік операцій щодо спрямування коштів загального фонду до бюджету розвитку місцевого бюджету;
- 8) Облік операцій з відображення заборгованості боржників перед місцевими бюджетами за кредитами (позиками), що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами;
- 9) Облік операцій за взаємними розрахунками між бюджетами;
- 10) Облік операцій з річного закриття рахунків

Облік операцій за плановими показниками ведеться за:

- 1) за доходами та поверненням кредитів місцевого бюджету;
- 2) за фінансуванням місцевого бюджету;
- 3) за видатками та наданням кредитів з місцевого бюджету
- 4) Введення показників за бюджетними асигнуваннями місцевого бюджету.

Кореспонденція субрахунків бухгалтерських операцій за плановими показниками відображено на (рис. 2.1) [118]



Рис. 2.1. Облік операцій за плановими показниками [118]

Облік операцій за бюджетними зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів мають наступну структуру:

- 1) відображення суми бюджетного зобов'язання, взятого розпорядником або одержувачем бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету;
 - за попередньою оплатою та авансовими платежами.
- 2) Відображення суми бюджетного фінансового зобов'язання, взятого розпорядником або одержувачем бюджетних коштів за коштами місцевого бюджету у звітному періоді (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Облік операцій за бюджетними зобов'язаннями розпорядників та одержувачів бюджетних коштів [118]

Облік операцій за власними надходженнями бюджетних установ представлені в таблиці 2.4

Таблиця 2.2

Облік операцій за власними надходженнями бюджетних установ [118]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	за дебетом	за кредитом
Надходження коштів, які відносяться до власних надходжень бюджетних установ:		
у національній валюті	2452	3442
	9921	9162
в іноземній валюті	2342	4441
	4442	3447
у натуральній формі	4242	3442
Водночас проведення другого запису	2343	7141, 7241, 7341, 7542, 7544
Повернення помилково або надміру зарахованих коштів на рахунки з обліку власних надходжень бюджетних установ:		
у національній валюті	3442	2452
	9162	9921
в іноземній валюті	3447	4442
	4441	2342
Водночас проведення другого запису	7141, 7241, 7341, 7542, 7544	2343
Відображення суми платіжного доручення розпорядника бюджетних коштів, отриманого органом Казначейства, для здійснення платежів за витратами	936	9911
Відображення суми платіжного доручення, відкликаного розпорядником бюджетних коштів	9911	936
Проведення оплати рахунків розпорядників бюджетних коштів за рахунок власних надходжень:		
у національній валюті	3442	2452
	9911	936
в іноземній валюті	3447	4442
	4441	2342
у натуральній формі	3442	4242
Водночас проведення другого запису	804, 834, 844, 854	2343
На суму проведеної оплати зменшення:		
поточних бюджетних асигнувань	9144	9921
бюджетних фінансових зобов'язань	9342, 9343,	9921

Облік операцій з надання кредитів з місцевого бюджету та їх повернення відображено в таблиці. 2.3.

Таблиця 2.3

Облік операцій з надання кредитів з місцевого бюджету та їх повернення

[118]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	за дебетом	за кредитом
Надання кредитів з рахунків розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів	3442, 3443	2452
Водночас проведення другого запису	8641	2343
Водночас відображення дебіторської заборгованості на суму наданих кредитів із місцевого бюджету	2041, 2140	4141
На суму наданих кредитів із місцевого бюджету зменшення:		
бюджетних асигнувань	9144, 9148	9921
бюджетних фінансових зобов'язань	9342, 9343	9921
Відображення суми пільги за кредитом, наданої відповідно до законодавства	4141	2041, 2140
Водночас проведення другого запису	5541	4651
Відображення суми нарахованих відсотків та штрафних санкцій	9921	9441, 9444
Відображення суми кредиту, повернутого на рахунок місцевого бюджету	2452	3143
	4141	2041, 2140
Водночас проведення другого запису	2343	7641
На суму кредиту, повернутого до місцевого бюджету, зменшення планових показників	9294, 9298	9921
Проведення у регламентованому режимі акумулювання коштів місцевого бюджету	3143	3241
Відображення заборгованості за короткостроковими кредитами, наданими з місцевого бюджету:		
позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації	2142	2140, 2141
Прострочної	2141	2140
яку визнано безнадійною до стягнення та іншу	2143	2140, 2141, 2142
Відображення заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими з місцевого бюджету:		
позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації	2043	2041
яку визнано безнадійною до стягнення та іншу	2044	2041, 2042, 2043
Списання заборгованості перед місцевим бюджетом за бюджетними кредитами (позиками) та/або фінансовою допомогою, наданими на поворотній основі	4141	204, 214
Водночас проведення другого запису	8542	4651
Списання заборгованості за нарахованими відсотками за користування бюджетними кредитами (позиками) та/або	9441, 9444	9921

Облік операцій з одержання та погашення позик на покриття тимчасових касових розривів за рахунок єдиного казначейського рахунку та позик, отриманих у фінансово-кредитних установах відображено в таблиці. 2.4.

Таблиця 2.4

Облік операцій з одержання та погашення позик на покриття тимчасових касових розривів за рахунок єдиного казначейського рахунку та позик, отриманих у фінансово-кредитних установах [118]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	за дебетом	за кредитом
Відображення суми отриманої позики	2452, 2150, 2151,	3144
Відображення зобов'язання місцевого бюджету	4142	604, 614, 664
Водночас проведення другого запису	2343	7642
На суму отриманої позики відображення планових показників	9272, 9274	9921
Відображення суми пролонгованої позики	2152	2150, 2151
Відображення суми простроченої заборгованості за позикою	2153	2150, 2151, 2152
Відображення суми коштів у іноземній валюті, залучених до місцевого бюджету	2341	4441
	4442	3144
Відображення зобов'язання місцевого бюджету	4142	604, 614,
На суму залучених коштів відображення планових показників	9272, 9274	9921
Зарахування коштів до місцевого бюджету	3144	3241
Спрямування коштів місцевого бюджету на погашення позики	3241	3446
Перерахування коштів місцевого бюджету погашення позики:		
у національній валюті	3446	4442
	4441	2341
На суму погашеної позики зменшення зобов'язання місцевого бюджету	604, 614, 664	4142
Водночас проведення другого запису	8642	2343
На суму погашеної позики відображення планових показників	9272, 9274	9921
На суму курсової різниці	4142	604, 614
	8441	4651
Або	604, 614	4142
	4651	7441

Облік операцій з цінними паперами відображено на рис. 2.3.

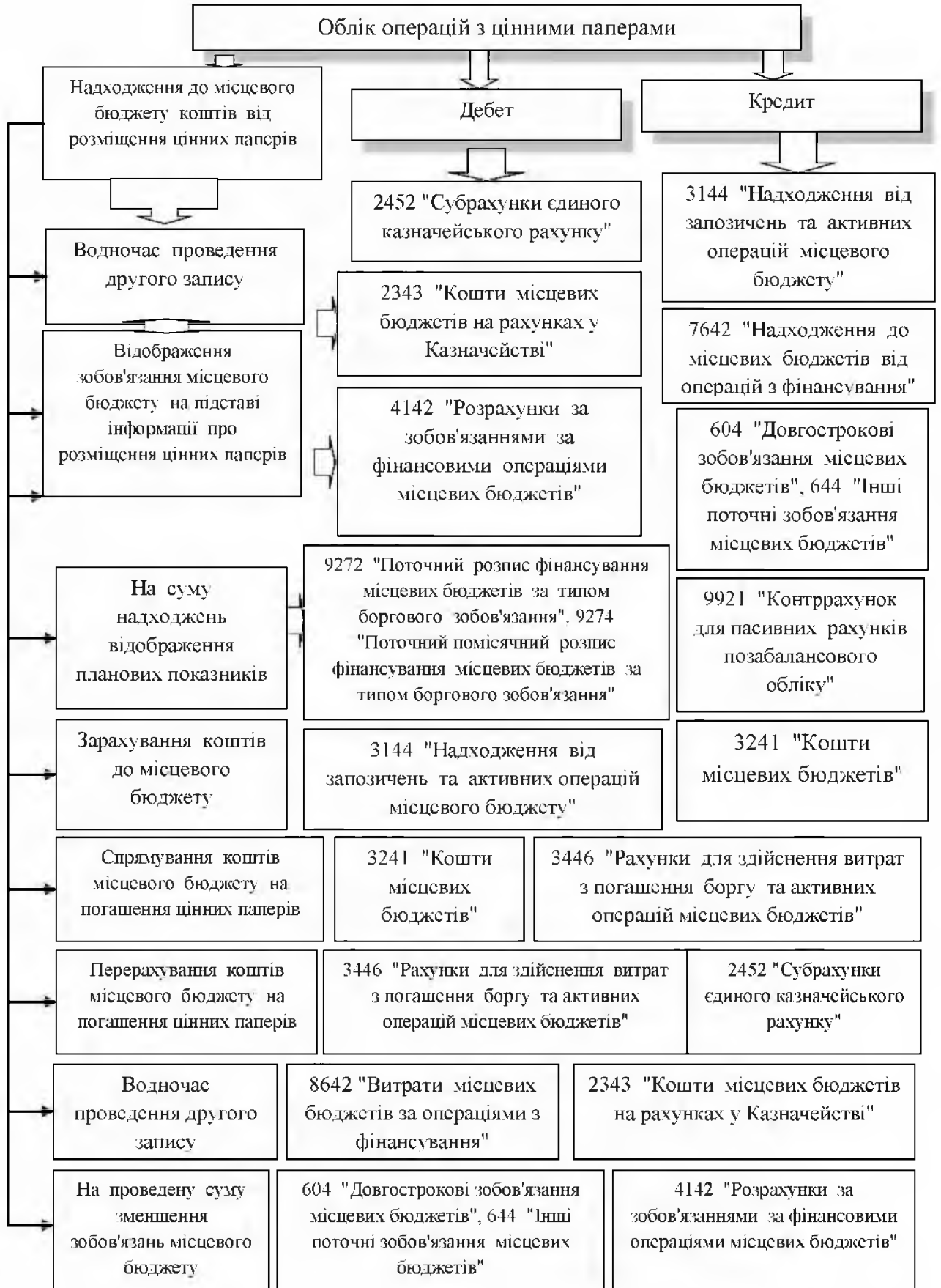


Рис. 2.3 Облік операцій з цінними паперами [118]

Облік операцій щодо спрямування коштів загального фонду до бюджету розвитку місцевого бюджету відображаються наступним чином (рис. 2.4)

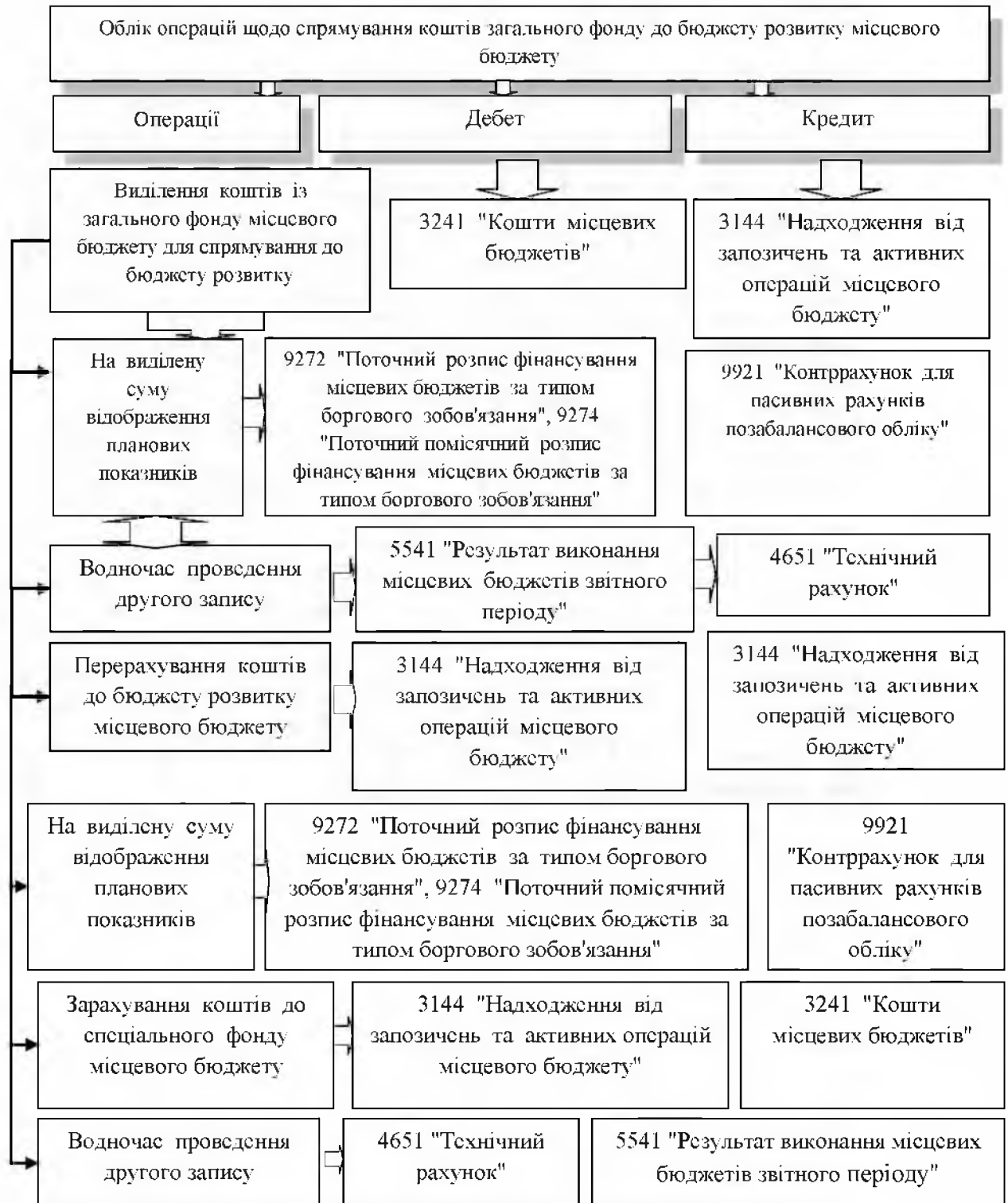


Рис. 2.4 Облік операцій щодо спрямування коштів загального фонду до бюджету розвитку місцевого бюджету [118]

Облікові операції з відображення заборгованості боржників перед місцевими бюджетами за кредитами (позиками), що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами відображено в таблицях 2.5, 2.6

Таблиця 2.5

Облік операцій з відображення заборгованості боржників перед місцевими бюджетами за кредитами (позиками), що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами [118]

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	за дебетом	за кредитом
Відображення боргових зобов'язань суб'єктів господарювання щодо отриманих та непогашених кредитів (позик), виконання яких забезпечено місцевими гарантіями:		
у національній валюті	9541	9911
в іноземній валюті	9542	9911
	9921	9443
Відображення коштів місцевого бюджету в іноземній валюті, перерахованих на виконання гарантійних зобов'язань за позичальників, що отримали кредити (позики) під місцеві гарантії	3241	4442
	4441	2342, 2341
Відображення в бухгалтерському обліку операцій за гарантіями, наданими місцевим бюджетом позичальникам	4241	3442, 3443
	9921	9731
Водночас проведення другого запису	3442, 3443	4241
Водночас проведення другого запису	8641	2343
Водночас проведення другого запису	2144, 2045	4141
Водночас зменшення планових показників	9144, 9148	9921
у разі здійснення витрат, пов'язаних із закупівлею іноземної валюти	3241	2452
Відображення коштів, перерахованих на виконання гарантійних зобов'язань за позичальників за результатами вступу в силу місцевих гарантій		
у національній валюті	9911	9541
в іноземній валюті	9911	9542
Нарахування відсотків та штрафних санкцій за кредитами, залученими під місцеві гарантії	9921	9442, 9445
Відображення суми коштів, що надійшли в рахунок оплати надання місцевих гарантій за іноземними кредитами	2452	3141
	2343	7441
	9443	9921
Відображення суми відшкодування коштів, витрачених місськими радами на виконання гарантійних зобов'язань, що надійшли від позичальників кредитів (позик), отриманих під місцеві гарантії	2452	3143
На суму відшкодування зменшення заборгованості за кредитами, наданими під місцеві гарантії	4141	204, 214
Водночас проведення другого запису	2343	7641
На суму відшкодування зменшення планових показників	9294, 9298	3141
Водночас проведення другого запису	2343	7341, 7534

Таблиця 2.6

Облік операцій з відображення заборгованості боржників перед місцевими бюджетами за кредитами (позиками), що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами

[118]

На суму отриманих коштів зменшення планових показників	9442, 9445	9921
Відображення заборгованості за короткостроковими кредитами, наданими під гарантійні зобов'язання:		
позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації	2146	2144, 2145
Простроченої	2145	2144
яку визнано безнадійною до стягнення та іншу	2147	2144, 2145, 2146
Відображення заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими під гарантійні зобов'язання:		
позичальників, стосовно яких проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті її ліквідації	2047	2045, 2046
Простроченої	2046	2045
яку визнано безнадійною до стягнення та іншу	2048	2045, 2046, 2047
Відображення суми курсової різниці:		
за кредитами, що надавались під гарантійні зобов'язання та розрахунками за операціями з кредитами місцевого бюджету	204, 214	4141
Або	4651	7441
	4141	204, 214
	8441	4651
за нарахованими відсотками за кредитами (позиками), залученими під місцеві гарантії	9921	9442
Або	9442	9921
за нарахованою платою за надання гарантій за іноземними кредитами	9921	9443
Або	9443	9921
за гарантіями, що надані позичальникам іноземних кредитів	9541	9911
Або	9911	9541
Списання заборгованості суб'єктів господарювання перед місцевим бюджетом за кредитами (позиками), залученими під місцеві гарантії	4141	204, 214
Водночас проведення другого запису	5541	4651
Або	4651	5541
Списання заборгованості суб'єктів господарювання перед місцевим бюджетом за нарахованими відсотками, штрафними санкціями, нарахованою платою за надані місцеві гарантії	9442, 9443, 9445	9921

Облік операцій за взаємними розрахунками між бюджетами здійснюється наступним чином (рис. 2.5):



Рис. 2.5 Облік операцій за взаємними розрахунками між бюджетами [118]

Дані операції здійснюються з метою обліку всіх операцій пов'язаних з виконанням місцевого бюджету.

2.4 Особливості формування звітності з виконання місцевого бюджету

Структура та порядок подання звітності про виконання місцевих бюджетів формується та визначається відповідно до вимог, встановлених щодо звітності про виконання Державного бюджету України у статтях 58-61 Бюджетного Кодексу України [11].

Державне казначейство України повинно складати та подавати відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами. Зведені показники звітності про виконання місцевих бюджетів одночасно подаються територіальними органами Державного казначейства України відповідно Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, фінансовим органам місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад на умовах, передбачених Бюджетним Кодексом України.

Органи, що контролюють справляння надходжень бюджету, подають місцевим фінансовим органам відповідні звіти, передбачені частиною третьою статті 59 та частиною третьою статті 60 Бюджетного Кодексу України.

Квартальний та річний звіти про виконання місцевого бюджету подаються до Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради Радою міністрів Автономної Республіки Крим, місцевою державною адміністрацією, виконавчим органом відповідної місцевої ради чи сільським головою (якщо відповідний виконавчий орган не створено згідно із законом) у двомісячний строк після завершення відповідного бюджетного періоду. Перевірка річного звіту здійснюється Рахунковою палатою Верховної Ради Автономної Республіки Крим (щодо використання органами виконавчої влади коштів бюджету Автономної Республіки Крим), комісією з питань бюджету Верховної Ради Автономної Республіки Крим, відповідної місцевої ради, після чого Верховна Рада Автономної Республіки Крим, відповідні місцеві ради затверджують річний звіт про виконання бюджету або приймають інше рішення з цього приводу.

Відповідно до Інструкції про складання звітності про виконання місцевих бюджетів – звітність про виконання місцевих бюджетів є:

- оперативною;
- місячною;
- квартальною;
- річною.

Місячні звіти та зведені звіти про виконання місцевих бюджетів складають відповідні органи Державного казначейства України й за підписом керівника органу Державного казначейства України та головного бухгалтера подають відповідно Міністерству фінансів Автономної Республіки Крим, відповідним фінансовим органам міських (міст районного значення), сільських, селищних рад та їх виконавчим органам не пізніше 25 числа місяця, наступного за звітним, а звіт про бюджетну заборгованість – не пізніше 15 числа другого місяця, наступного за звітним.

Відповідно до Наказу Державного казначейства України від 23.08.2012 № 938 “Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів” Державна казначейська служба України складає та подає відповідним місцевим фінансовим органам звітність про виконання місцевих бюджетів за встановленими формами та в порядку, встановленому ДКСУ, за погодженням з Міністерством фінансів України та Рахунковою палатою. Терміни подачі органами ДКС звітів фінансовим органам установлюються інструкціями про складання місячних, квартальних та річних звітів про виконання місцевих бюджетів, які затверджуються наказами ДКСУ.

Основним принципом складання форм фінансової звітності є використання економічних показників безпосередньо з баз даних Державного казначейства України. Згідно з цим принципом ДКСУ встановлює конкретні форми звітності на підставі значень економічних показників, які містяться в базах даних.

Місячний, квартальний і річний звіти та зведені звіти про виконання місцевих бюджетів складають відповідні органи ДКСУ і за підписом керівника

органу ДКСУ та головного бухгалтера подають відповідним фінансовим органам та/або міським (міст районного значення), сільським, селищним радам або їх виконавчим органам із дотриманням встановлених вимог щодо періодичності, структури та термінів подання такої звітності.

Органи Державного казначейства України подають звіти про виконання місцевих бюджетів Державному казначейству України. ДКСУ подає зведений звіт про виконання місцевих бюджетів Міністерству фінансів України за формами, погодженими з Міністерством фінансів.

Звіт про виконання місцевого бюджету розглядається відповідними представницькими органами за їх регламентами та затверджується Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідною місцевою радою, які в процесі розгляду можуть прийняти й інше рішення з цього приводу.

Фінансова (бухгалтерська) звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан бюджету та результати його виконання за звітний період.

Метою складання звітності про виконання місцевого бюджету є надання повної, достовірної, достатньої, неупередженої та своєчасної інформації про фінансовий стан державного сектору для прийняття економічних рішень, насамперед для раціонального розподілу і перерозподілу національного доходу, при цьому, якщо фінансові операції суб'єктів господарювання спрямовані на отримання прибутку, то у фінансових операціях, здійснених державою домінує ідея надання державних послуг. Дані про виконання бюджету за поточний рік і за попередні періоди слугують базою для складання проекту бюджету наступного року, забезпечуючи таким чином належну якість бюджетного планування.

Інформація про виконання державного та місцевих бюджетів характеризує економіку держави і використовується органами законодавчої та виконавчої влади, широким колом науковців, економістів для найрізноманітніших цілей: планування; управління бюджетними коштами, оцінки і контролю використання бюджетних коштів.

Інформація, що наведена в фінансових звітах, повинна сприяти прийняттю правильних економічних рішень шляхом оцінювання минулих, теперішніх і майбутніх подій, підтвердження чи корегування їхніх оцінок, зроблених у минулому. Крім того, має бути можливість зіставлення фінансових звітів за різні періоди. Адже звітність, будучи підсистемою бюджетного механізму та знаряддям управління соціально-економічним розвитком суспільства, має велике значення для оперативного управління бюджетною системою та процесом виконання бюджетів.

За результатами аналізу показників виконання бюджетів можна розрахувати вплив окремих чинників на відхилення заданих бюджетних показників, а відтак визначити шляхи наповнення доходної та економії видаткової частин бюджетів усіх рівнів. Результати аналізу використовуються при складанні проектів бюджетів на наступний бюджетний період. Чималу роль звітність відіграє у забезпеченні економічного витрачання бюджетних коштів, дотриманні бюджетної дисципліни учасниками бюджетного процесу.

Звітність про виконання місцевих бюджетів – сукупність впорядкованих, взаємопов'язаних показників, які характеризують умови, кількісні й якісні результати виконання бюджетів. Показники звітності ґрунтуються на інформації поточного бухгалтерського обліку, що забезпечує її реальність і достовірність.

Фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів поділяється на квартальну та річну.

Квартальна фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів складається та подається за такими формами:

форма № 1мб «Звіт про фінансовий стан (баланс)»;

форма № 2мб «Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів».

Річна фінансова звітність про виконання місцевих бюджетів складається та подається за такими формами:

форма № 1мб «Звіт про фінансовий стан (баланс)»;

форма № 2мб «Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів»;

форма № 3мб «Звіт про рух грошових коштів».

Органи Казначейства формують зведену квартальну а також річну фінансову звітність про виконання місцевих бюджетів у такому ж обсязі.

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів здійснюється в Інформації про уточнення окремих показників звітних даних.

Бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів поділяється на місячну, квартальну та річну.

При формуванні та поданні місячної, квартальної та річної фінансової та бюджетної звітності органи ДКС одночасно подають з формами звітності «Інформацію щодо уточнення окремих показників звітних даних».

Уся фінансова та бюджетна звітність про виконання місцевих бюджетів формується засобами програмного забезпечення ДКСУ.

Місячна та квартальна звітність про виконання місцевих бюджетів подається до органів ДКС вищого рівня засобами електронного зв'язку разом із супровідним листом, в якому зазначається перелік форм фінансової та бюджетної звітності, які подаються до ДКС, а також перелік форм, які не подаються (зокрема, у зв'язку з відсутністю показників).

У паперовому вигляді річна, місячна та квартальна звітність про виконання місцевих бюджетів підписані керівником органу Казначейства та керівником структурного підрозділу органу Казначейства, зберігаються в органах Казначейства, які їх сформували. Відповідальність за збереження річної, місячної та квартальної звітності про виконання місцевих бюджетів несе керівник органу Казначейства.

Висновки до розділу II

Бухгалтерський облік доходів місцевих бюджетів повинен вирішувати такі завдання:

- реалізація через облікову систему принципів своєчасності та повноти наповнення доходної частини бюджету;
- забезпечення своєчасної та достовірної інформації про надходження до доходної частини бюджету в розрізі її класифікаційних груп;
- здійснення контролю за виконанням планових показників щодо доходної частини бюджету.

Бухгалтерський облік видатків місцевих бюджетів повинен вирішувати наступні завдання:

- реалізація через облікову систему принципів виконання видаткової частини бюджету;
- забезпечення чіткої та своєчасної інформації про видатки бюджету в розрізі бюджетної класифікації видатків;
- здійснення ефективного фінансового контролю за виконанням зобов'язань розпорядників та одержувачів коштів.

Під результатом виконання бюджетів необхідно розуміти загальну суму доходів і видатків, проведених на протязі бюджетного періоду.

По завершенні бюджетного року органи ДКС розпочинають складання фінансової звітності. Для цього органи Державної казначейської служби:

- проводять інвентаризацію всіх рахунків;
- визначають результат виконання бюджету. Результат виконання Державного та місцевих бюджетів визначається окремо.

Результатом виконання бюджету може бути профіцит бюджету або дефіцит бюджету: профіцит бюджету – перевищення доходів бюджету над його видатками; дефіцит бюджету – перевищення видатків бюджету над його доходами.

РОЗДІЛ ІІІ

КОНТРОЛЬ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

3.1 Організаційні засади здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів

Фінансові ресурси, які наявні у розпорядженні місцевих органів влади, мають тенденцію до постійного зростання. У зв'язку із неефективністю використання цільових коштів виникає потреба в тому, щоб місцеві бюджети в Україні були переглянуті та сформована належна організація державного фінансового контролю за їх виконанням, поточного контролю на місцях за формуванням та використанням місцевих бюджетів та незалежних зовнішніх перевірок з метою створення незалежного упередженого висновку щодо ефективності діяльності органів місцевого самоврядування.

Місцеві бюджети являють собою систему формування, розподілу та використання фінансових ресурсів для забезпечення місцевими органами влади покладених на них функцій і завдань – як власних, так і делегованих.

Контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів у будь-які часи залишається справою надзвичайно актуальною і складною. Рівень соціального та економічного забезпечення фінансової стабільності окремих територій залежить від виконання місцевих бюджетів. На даний час контроль за коштами місцевих бюджетів є найбільш результативним, якщо він забезпечує комплексність перевірки за його формуванням і виконанням.

Під внутрішнім фінансовим контролем розглядається система організації та здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Тут же наголошуємо на тому, що

оцінка ефективності внутрішнього фінансового контролю є обов'язковим питанням, яке досліджується під час проведення контрольних заходів суб'єктами контролю.

До завдань внутрішнього фінансового контролю належать [64]:

- 1) процес вивчення обґрунтованості прийнятої суб'єктом господарювання облікової політики;
- 2) встановлення дотримання обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- 3) визначення ступеня обґрунтованості й повноти розподілу функціональних обов'язків між працівниками бухгалтерії, встановлення стану дотримання ними положень посадових інструкцій;
- 4) дослідження додержання правил щодо прийняття рішень і підписання документів;
- 5) встановлення термінів та правил проведення інвентаризацій, бухгалтерських звірок, передачі справ та інших процедур внутрішнього фінансового контролю;
- 6) розробка пропозицій з метою удосконалення системи внутрішнього фінансового контролю суб'єкта господарювання.

Іншим видом контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування є бюджетний контроль. Бюджетний контроль виступає складовою фінансового контролю, де об'єктивною основою виступає контрольна функція місцевих органів самоврядування пов'язаних з процесом перевірки законності, доцільності і ефективності утворення, розподілу і використання грошових ресурсів держави і місцевих органів самоврядування.

Основні завдання бюджетного контролю за місцевим бюджетом м. Тернополя полягають в:

- перевірці дотримання процедури складання, розгляду і затвердження бюджету, а також його виконання;
- проведенні контролю за дотриманням бюджетного і податкового законодавства;

- проведенні контролю за правильністю формування дохідної частини бюджету;
- проведенні перевірки ефективності й цільового використання бюджетних коштів та коштів позабюджетних фондів;
- проведенні контролю за правильністю ведення бухгалтерського обліку та формуванні звітності;
- виявлення можливих резервів збільшення дохідної частини бюджету міста;
- проведенні контролю за реалізацією механізму міжбюджетних відносин.

Система бюджетного контролю за виконанням місцевого бюджету м.

Тернополя складається із наступних елементів:

- суб'єкт контролю;
- об'єкт контролю;
- предмет контролю;
- методи контролю;
- процес контролю;
- узагальнення та реалізація результатів контролю.

Перераховані елементи системи контролю складають в сукупності механізм бюджетного контролю. Безпосереднім предметом бюджетного контролю виступають всі стадії бюджетного процесу.

Об'єкт бюджетного контролю за виконанням місцевого бюджету – це грошові, розподільчі процеси при формуванні і використанні грошових фондів держави і місцевих органів самоврядування. Формально об'єктом бюджетного контролю є конкретні показники.

Залежно від суб'єкта бюджетний контроль поділяють на:

- державний бюджетний контроль, який здійснюють органи державної влади;
- відомчий контроль, який проводять контрольно-ревізійні управління міністерств і відомств;

- внутрішньогосподарський контроль здійснюється фінансовими службами підприємств, організацій і установ;
- незалежний контроль, який проводять спеціалізовані аудиторські фірми і служби.

Бюджетний контроль залежно від часу проведення розподіляється на:

- попередній;
- поточний;
- наступний.

Попередній бюджетний контроль здійснюється під час складання, розгляду і затвердження бюджетів різних рівнів, кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, розрахунків для одержання бюджетних трансфертів, розробки і прийняття бюджетного і податкового законодавства. Він носить попереджувальний характер.

Поточний бюджетний контроль за виконанням місцевого бюджету проводиться в ході виконання бюджету, кошторисів доходів і видатків протягом бюджетного року. Поточний бюджетний контроль здійснюється на основі первинних документів оперативного і бюджетно-бухгалтерського обліку і звітності. Наступний контроль проводиться після закінчення бюджетного року або певного звітного періоду. При даному контролі на основі звітних бухгалтерських документів виявляють причини відхилень даних від планових, повноту і своєчасність надходження передбачених бюджетом коштів, цільове використання коштів та ін.

Наступний бюджетний контроль тісно пов'язаний із попереднім. Контроль за використанням бюджетних асигнувань – одна із складових бюджетного контролю. Основне завдання проведення такого контролю за місцевим бюджетом Тернополя: досягти цільового, раціонального і ефективного використання бюджетних коштів. Зазначений контроль здійснюють як органи державної влади та управління, так і спеціальні служби фінансового контролю.

До методів бюджетного контролю відносять:

- документальну перевірку;
- камеральну перевірку;
- економічний аналіз;
- ревізію;
- обстеження.

Ревізія – найбільш розповсюджений метод бюджетного контролю; це система контрольних дій, які направлені на всебічну перевірку фінансово-господарської діяльності установ та організацій, а також роботи фінансових органів щодо складання і виконання бюджету з метою встановлення законності проведених операцій, дотримання фінансової дисципліни, порядку і правил організації обліку, достовірності звітності.

В економічній літературі існує кілька концепцій і ознак, за якими класифікуються ревізії. Можна виділити наступні з них:

- повнота охоплення діяльності об'єкта, що ревізується;
- ступінь охоплення даних фінансово-господарських операцій.

Повна ревізія передбачає перевірку всіх сторін фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю. Часткові – перевіряють тільки окремі види господарських операцій або окремі напрямки діяльності підприємства, установи, організації.

Тематичні – це перевірка однотипних установ, організацій по окремих спеціальних питаннях. Комплексні ревізії дозволяють глибше вивчити широке коло питань, які характеризують усі ланки і сторони господарської діяльності організації та установи. При суцільній ревізії перевіряють усі документи, які характеризують фінансово-господарську діяльність, починаючи від останньої ревізії. При вибірковій перевіряються лише деякі документи або всі документи, але за певний проміжок часу. Якщо у процесі вибіркової ревізії виявляються порушення фінансової дисципліни, то проводиться суцільна перевірка всіх документів, які відносяться до фінансової діяльності об'єктів, що ревізуються.

Планові ревізії проводять у відповідності з планом контрольно-ревізійної роботи контролюючих органів. Позапланові – це ревізії, які проводять за спеціальними завданнями вищестоящих організацій або за вимогою органів суду і прокуратури.

Додаткові ревізії проводять тоді, коли при проведенні першої ревізії не повністю встановлені факти порушень фінансово-господарської діяльності. Повторні ревізії проводять після планової, щоб перевірити, як підприємство чи установа усуває недоліки, відмічені в акті ревізії. Документальні ревізії полягають у тому, що всі господарські операції перевіряють по тих документах, які в бухгалтерського обліку є основою для облікових записів. У процесі документальної ревізії перш за все перевіряються:

- наявність і достовірність первинних документів;
- правильність оформлення і своєчасність їх обліку;
- законність видатків, відповідність їх планам, ефективність використання.

Під час фактичної ревізії перевіряють фактичну наявність грошових коштів і матеріальних цінностей, вивчають фактичний стан об'єкта, який перевіряється, по їх наявності у натурі, їх відповідність даним бухобліку. Це – інвентаризація, експертна оцінка обсягів і якості виконаних робіт, обстеження і т. ін.

Перевірка – це обстеження та вивчення окремих сторін фінансово-господарської діяльності підприємства, організації, установи або їх підрозділів.

Основними завданнями ревізій виконання бюджету Тернопільської міської ради є:

- дотримання чинних нормативних актів щодо виконання бюджетів відповідних рівнів;
- ревізія поточних рахунків бюджету;
- правильність витрачання коштів органів місцевого самоврядування;

Основними завданнями перевірок Тернопільської міської ради є:

- додержання бюджетної дисципліни;

- перевірка правильності планування і використання бюджетних коштів;
- збереження грошових коштів і матеріальних цінностей;
- правильність ведення обліку і звітності;
- законність утворення та ефективність використання позабюджетних коштів.

Слід зважити і на те, що при здійсненні контрольних заходів у формі інспектування виконання місцевих бюджетів, контролери повною мірою не охоплюють питання дотримання бюджетного законодавства учасниками бюджетного процесу на всіх його стадіях, а також операції, які у форматі ревізії не можуть кваліфікуватися як порушення. Проте насправді вони призводять або можуть призвести до втрат грошових або матеріальних ресурсів. Йдеться про виділення земель замість їх продажу на умовах конкурсу чи аукціону; здачу в оренду майнових комплексів, будівель та споруд з подальшою приватизацією, продаж будівель та споруд без одночасного продажу земельних ділянок, на яких останні розміщені.

Контроль за виконанням місцевого бюджету Тернополя доцільно проводити у поєднанні двох форм – аудиту та інспектування. Здійснення контролю за виконанням місцевих бюджетів у зазначених формах сприяє комплексній оцінці стану виконання місцевого бюджету, як з погляду дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях в частині законності операцій з бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні.

Перед аудитом потрібно висунути такі завдання:

- з'ясування стану виконання учасниками бюджетного процесу функцій та повноважень, закріплених за ними законодавством, законності та ефективності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна;
- встановлення зовнішніх і внутрішніх факторів, які негативно позначаються на виконанні місцевого бюджету;

- надання пропозицій щодо удосконалення системи управління бюджетним процесом, залучення резервів наповнення бюджетів, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна.

Планування аудиту необхідно здійснювати в розрізі об'єктів аудиту а сам аудит здійснюється шляхом:

- надіслання запитів на отримання від учасників бюджетного процесу та інших суб'єктів господарювання інформації з предмета аудиту;
- проведення аудиторських досліджень в учасників бюджетного процесу за їх місцезнаходженням із складанням двосторонньої довідки;
- опрацювання інформаційних матеріалів (матеріалів контрольних заходів, результатів опитувань, цих засобів масової інформації тощо) в частині предмету аудита.

Про початок проведення аудиту слід повідомити лише відповідну місцеву державну адміністрацію та (або) орган виконавчої влади.

3.2 Контроль доходів, видатків і фінансових результатів виконання місцевих бюджетів

Контроль дохідної частини місцевого бюджету Тернополя здійснюється за такими напрямками:

1. Перевірка виконання чинних нормативних актів щодо бюджету, фінансів і контролю, зокрема, законів України про бюджетну систему, про Державний бюджет України на поточний рік, відповідних указів Президента України та інших нормативних актів у частині, яка стосується цих ділянок роботи фінансових і казначейських органів (у ревізорів є конкретний перелік питань, які треба вивчити).
2. Перевірка наявності та правильності розрахунків і обґрунтувань обсягів доходів місцевого бюджету на поточний рік. При цьому застосовуються

методи аналізу бази планування за даними минулого періоду, урахування змін дохідної бази планового періоду, ужитих заходів з розширення дохідної бази, особливо в умовах дотаційного бюджету.

3. Оцінка стану виконання дохідної частини бюджету за місяцями, кварталами року. Використовуючи дані звітності фіноргану та податкової інспекції про доходи, заборгованість платників податків, списання заборгованості платників, донарахування за актами ревізії, ревізор аналізує дані для уточнення програми ревізії, визначення ревізованих об'єктів для повторного контролю.
4. Перевірка дотримання нормативів відрахувань від загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів. Методом нормативно-правової перевірки ревізор перевіряє дотримання затверджених нормативів відрахувань до різних бюджетів, а методом зустрічної перевірки у відділеннях банків, податкових інспекціях та в бухгалтерії фінансових органів, визначає правильність розрахунків за обсягами доходів і своєчасність їхнього зарахування на поточний бюджетний рахунок бюджету.

Особлива увага звертається на правильність перерахунків при наявності операцій з повернення платнику податку переплат, виправлення помилок за минулі дати, періоди. Важливо також вивчити дані рахунків про надходження доходів за кодами "Інші доходи", нез'ясовані надходження (дата виникнення).

5. Перевірка повноти та своєчасності зарахування на поточний рахунок місцевого бюджету. Джерелами контролю є:
 - дані виписок банків з поточних рахунків бюджету;
 - довідки про зараховані доходи;
 - відомості відрахувань від загальнодержавних доходів;
 - висновки податкової інспекції про повернення платникам податків переплат тощо;
 - меморіальний ордер № 1 за дебетом рахунку "Поточний рахунок місцевого бюджету" і кредитом рахунку "Доходи бюджету".

6. Детально аналізуються дані про обсяги повернення грошових сум платникам податків як переплати, допущенні помилки при зарахуванні доходів за їхніми видами. За видами доходів, де податкова інспекція не веде облік у розрізі платників (державне мито, штрафи за порушення правил руху, санітарних норм, пожежної безпеки тощо), за наявності рішення про повернення переплати треба перевірити достовірність надходження таких доходів (дату, платника податку, у який бюджет зараховано).

Органами Держфінінспекції здійснюється ґрунтовне дослідження ефективності виконання бюджетних програм (при застосуванні програмно-цільового методу в бюджетному процесі).

Загалом протягом січня-березня 2016 року структурними та територіальними підрозділами Держфінінспекції в ході ревізій та перевірок встановлено факти проведення з порушенням законодавства операцій по виділенню бюджетних коштів на суму майже 17,2 млн грн., з якої по порушеннях з коштами державного бюджету – понад 10,0 млн грн., з коштами місцевих бюджетів – понад 7,1 млн гривень [104].

Завдяки вжитим заходам відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів протягом звітного періоду забезпечено на рівні 10,2 %, або більше 1,7 млн грн. з виявлених. Детальна інформація щодо обсягів виявлення та відшкодування таких порушень по регіонах наведена в таблиці 3.1. Органи державної фінансової інспекції України за січень-квітень 2016 р. відзначили, що за цей період було проведено у бюджетних установах і організаціях проведено ревізій фінансово-господарської діяльності 784, у тому числі за зверненнями правоохоронних органів – 188, державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів – 8, державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм – 8, державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки – 33, перевірок державних закупівель – 44, зустрічних звірок – 3502.

Фінансові та матеріальні ресурси, охоплені ревізіями та перевітками всього на суму – 105940273,29 грн., серед яких 69567500,68 грн. – загальнодержавні ресурси, та 36356805,96 грн. комунальні ресурси [116].

У загальних відомостях про результати проведення державного фінансового контролю виявлено фінансові порушення за січень – квітень 2016 р. (табл. 3.2). Наведені дані свідчать про необхідність підвищеної уваги до організації ефективної системи фінансового контролю бюджетних установ, постійного вдосконалення механізмів управління і контролю за бюджетними копрами.

Фінансовий контроль в бюджетних установах спрямований на забезпечення і ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до Бюджетного кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує [38]:

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

Органи державної фінансової інспекції України відповідно до частини 4 статті 26 та статті 113 БКУ наділені повноваженнями на здійснення наступного зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів [49]:

- 1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудита);

Таблиця 3.1

Обсяги виявлення та відшкодування порушень при виділенні бюджетних коштів по регіонах України за січень-березень 2016 року [102; 37]

№ з/п	Регіон	Кількість об'єктів, виявлено	Сума виявлених порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн.)		Сума відшкодованих порушень при виділенні бюджетних коштів, (тис. грн.)	
			з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів	з коштами державного бюджету	з коштами місцевих бюджетів
1	Вінницька обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
2	Волинська обл.	1	0,00	606,39	0,00	0,00
3	Дніпропетровська обл.	4	7231,21	35,41	0,00	0,00
4	Донецька обл.	1	33,85	0,00	0,00	0,00
5	Житомирська обл.	2	0,00	126,78	0,00	126,78
6	Закарпатська обл.	2	22,20	12,37	22,20	0,00
7	Запорізька обл.	1	968,74	0,00	0,00	0,00
8	Івано-Франківська обл.	1	50,00	0,00	0,00	0,00
9	Київська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
10	Кіровоградська обл.	1	28,06	0,00	28,06	0,00
11	Луганська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
12	Львівська обл.	1	0,00	30,60	0,00	30,60
13	Миколаївська обл.	1	0,00	22,52	0,00	0,00
14	Одеська обл.	1	963,50	0,00	0,00	0,00
15	Полтавська обл.	4	0,00	4031,47	0,00	560,71
16	Рівненська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Сумська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
18	Тернопільська обл.	1	344,11	1,11	0,00	1,11
19	Харківська обл.	1	166,13	0,00	166,13	0,00
20	Херсонська обл.	0	0,00	0,00	0,00	0,00
21	Хмельницька обл.	1	0,00	58,00	0,00	0,00
22	Черкаська обл.	1	67,27	0,00	67,27	0,00
23	Чернівецька обл.	1	0,00	7,11	0,00	0,00
24	Чернігівська обл.	3	8,33	1402,60	0,00	589,69
25	м. Київ	1	0,00	812,91	0,00	0,00
	Разом	30	9883,40	7147,27	283,66	1308,89
	апарат ДФІ	1	161,40	0,00	161,40	0,00
	ВСЬОГО:	31	10044,80	7147,27	445,06	1308,89

- 2) цільовим використанням і своєчасне поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

- 3) достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників;
- 4) відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі);
- 5) відповідністю взятих розпорядниками бюджетних коштів довгострокових зобов'язань за енергосервісом затвердженим в установленому порядку умовам закупівлі енергосервісу;
- 6) веденням бухгалтерського обліку, а також складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;
- 7) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудита у розпорядників бюджетних коштів.

Таблиця 3.2

Загальні дані про результати фінансового контролю
за січень-квітень 2016 року (загалом по областях) [102; 37]

	Кількість (фактів, об'єктів контролю)	Сума, всього	Загальнодержавні ресурси		Комунальні ресурси	
Відомості про стан усунення фінансових порушень						
Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1505	237526,905	112388,542	82229,632	124787,933	113470,73
І у тому числі за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках	915	107264,433	63414,54	48169,51	43834,043	36253,09
1. Надійшло фінансових ресурсів	563	58106,223	17834,27	8744,81	40265,793	35236,24
І 2. Відшкодовано і поповнено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), у тому числі:	1328	179420,682	94554,272	73484,822	84522,14	78234,49
І 2.1. Цільових витрат державних ресурсів	105	36277,71	10996,41	10474,23	25281,3	25281,3
І 2.2. Незаконних витрат	1271	141197,772	82894,782	63010,212	57991,9	52951,96
І 2.3. Недостач	196	1945,2	663,08	0,38	1248,94	1,23

За порушення бюджетного законодавства до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися такі заходи впливу [117]:

1. Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства – застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства. Виявлені порушення бюджетного законодавства мають бути усунені в строк до 30 календарних днів.
2. Зупинення операцій з бюджетними коштами – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 1-3, 10, 11, 14-29, 32-36, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому статтею 120 Кодексу.
3. Призупинення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктами 20, 22-29, 38 і 40 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу.

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) у порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Зменшення бюджетних асигнувань – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначені пунктом 24 (стосовно розпорядників бюджетних коштів), пунктом 29 та пунктом 38 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу.

Зменшення бюджетних асигнувань передбачає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на строк до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до закону про Державний бюджет України (рішення про місцевий бюджет) у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [68].

Повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету – застосовується за порушення бюджетного законодавства, пунктом 24 (щодо субвенцій та коштів, наданих і одержувачам бюджетних коштів) частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Зупинення дії рішення про місцевий бюджет – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 7 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу, у порядку, встановленому статтею 122 Бюджетного кодексу.

Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів – застосовується за порушення бюджетного законодавства, визначене пунктом 28 частини першої статті 116 Бюджетного кодексу. Безспірне вилучення коштів з місцевих бюджетів передбачає стягнення органами Казначейства України коштів з місцевих бюджетів до державного бюджету, в тому числі і за рахунок зменшення обсягу трансфертів (базової дотації) місцевим бюджетам на відповідну суму, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. Інші заходи впливу, які можуть бути ви значені законом про Державний бюджет України – застосовуються за порушення бюджетного законодавства згідно із таким законом.

З паперового варіанту оформлення результатів проведеного контролю Україна плавно переходить на електронний. Вже зроблено перший крок – презентацію онлайн-платформу “Прозорість місцевих бюджетів” за словацьким зразком. Портал містить основні дані про розвиток місцевих бюджетів в Україні з 2010 по 2016 рр. Сидячи за монітором користувачі будуть мати змогу вести контроль щодо надходжень та видатків різних місцевих бюджетів. основна мета проекту – сприяння покращенню фінансового здоров’я регіонів, міст та населених пунктів. Базові складові порталу – це рейтинги регіонів, за бюджетними показниками, профілі регіонів – зокрема інформація про структури бюджету, а також графік ефективності роботи мера чи губернатора. Наступним є порівняння економік кількох міст чи регіонів. Фінансова

прозорість місцевих бюджетів є необхідна для залучення інвестицій та здійснення зовнішнього контролю над коштами громад. Особливо актуальною є інформація веб-порталу під час виборчої компанії [115].

В подальшому веб-портал щорічно буде оновлюватися. На основі даних платформ експерти планують розробити рекомендації для органів місцевого самоврядування, щодо удосконалення процесу управління місцевими фінансами, структури та напрямки їх розподілу. Введення в дію даного проекту дасть можливість слідкувати за прозорістю тендерних процесів, а також видатків на охорону та освіту.

3.3 Аналіз формування і використання місцевих бюджетів

Фінансову незалежність місцевих органів влади треба розглядати, перш за все, у контексті залежності (або незалежності) від центральних органів влади. Тобто, якщо власних та закріплених доходів місцевих бюджетів достатньо для фінансування завдань та повноважень покладених на них, то держава буде мати обмежений вплив на формування доходів місцевих бюджетів через систему трансфертів [3].

Коли ж цих коштів не вистачає для фінансування видатків місцевих бюджетів, то вплив держави буде тим більш, чим більш буде питома вага трансфертів у доходах місцевих бюджетів. Отже, ми пропонуємо рівень фінансової незалежності місцевих бюджетів визначати як співвідношення суми їх власних та закріплених доходів до загальної суми доходів місцевих бюджетів (формула 3.1):

$$K_{\text{фн}} = \frac{V_{\text{лД}} + ЗД}{V_{\text{сД}}} \quad (3.1);$$

де $K_{\text{фн}}$ – коефіцієнт фінансової незалежності;

$V_{\text{лД}}$ – власні доходи місцевих бюджетів;

$ЗД$ – закріплені доходи місцевих бюджетів;

$V_{\text{сД}}$ – загальна сума доходів місцевих бюджетів

На нашу думку ступінь фінансової самостійності місцевого самоврядування визначається обсягом коштів, яким можуть необмежено користуватися місцеві органи влади задля забезпечення фінансування поточних потреб економічного й соціального розвитку адміністративних формувань, благоустрою територій, ремонту та експлуатації доріг місцевою користування, вирішення першочергових проблем громади, управління комунальним господарством, становлення дієздатної та ефективної місцевої влади тобто для забезпечення власних повноважень місцевих самоврядувань.

Ми погоджуємося з думками науковців та вважаємо, що власні доходи місцевих бюджетів забезпечують принцип фінансової самостійності органів місцевої влади усіх рівнів від центральних органів влади, а основний показник, який характеризує самостійність місцевих бюджетів, є коефіцієнт співвідношення власних доходів до загального обсягу доходів місцевих бюджетів (формула 3.2) [132]:

$$K_{\text{ФС}} = \frac{V_{\text{ЛД}}}{V_{\text{СД}}} \quad (3.2);$$

де $K_{\text{ФС}}$ - коефіцієнт фінансової самостійності;

$V_{\text{ЛД}}$ – власні доходи місцевих бюджетів;

$V_{\text{СД}}$ – загальна сума доходів місцевих бюджетів

При розподілі бюджетних ресурсів відбувається централізація коштів на рівні державною бюджету та неухильне зниження частки місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету. Поряд з цим зростає доля бюджетних трансфертів, які надаються з державною бюджету. Це є підтвердженням зниження ролі місцевою самоврядування у вирішенні питань, як соціально-економічного розвитку держави, так і окремих адміністративно-територіальних одиниць. Крім того, це вказує на вкрай низький рівень фінансової незалежності органів місцевої влади.

Науковці звертають увагу на те, що в Україні склалася практика недостатнього надання місцевим бюджетам власних доходів для фінансування своїх видатків, а це не спонукає місцеві органи влади до збільшення цих доходів та пошуку додаткових джерел фінансування.

З впровадженням Бюджетного кодексу в Україні були закладені основні засади реформування міжбюджетних відносин відповідно до стандартів Європейської хартії про місцеве самоврядування, що передбачає узгодженість інтересів центральної та місцевої влади у розподілі повноважень та укріплення за місцевими бюджетами доходів на виконання покладених на органи місцевого самоврядування функцій та завдань.

Неподаткові надходження за останні 10 років варіюють на однаковому рівні приблизно 5,5-6,0 %. Слід зазначити, що відносно висока частка неподаткових надходжень в доходах місцевих бюджетів пояснюється тим, що до їх складу включено власні надходження бюджетних установ, які фінансуються з місцевих бюджетів. Однак, по факту власні надходження бюджетних установ – це спеціальні котити бюджетних установ, які вони отримують за надання платних послуг населенню.

Слід також вказати, що в останні роки зменшуються такі неподаткові доходи, як адміністративні збори і надходження від штрафів та фінансових санкцій, доходи від власності та підприємницької діяльності, а також власні надходження бюджетних установ. Занадто низькою є питома вага дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств та плати за оренду цілісних майнових комплексів. Ми можемо сказати про стабільність структури неподаткових надходжень в доходах місцевих бюджетів України.

Якщо звернутися до досвіду розвинутих країн, то найвища частка податкових надходжень серед федеративних держав у Німеччині (60%) і Канаді (59%), а серед унітарних – у Швеції (74%), Данії (53%), Франції (45%), Норвегії (44%). При цьому частка неподаткових надходжень, у наведених країнах набагато вище, ніж в Україні, і немає такого величезного розриву між часткою податкових і неподаткових надходжень, а співвідношення джерел доходів

місцевих бюджетів розвинених країн залежить від ступеня самостійності місцевих органів влади [96].

За підрахунками українських науковців обсяг доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, становить 84-87% обсягу загального фонду місцевих бюджетів. При цьому обсяг прибуткового податку з громадян становить 35-90% від обсягу доходів, які враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. Інші податки займають незначну питому вагу і не можуть оказати вагомого впливу на формування цих доходів. Проаналізуємо структуру доходів місцевих бюджетів, виходячи з їх поділу на доходи, що враховуються та не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів (рис. 3.1).

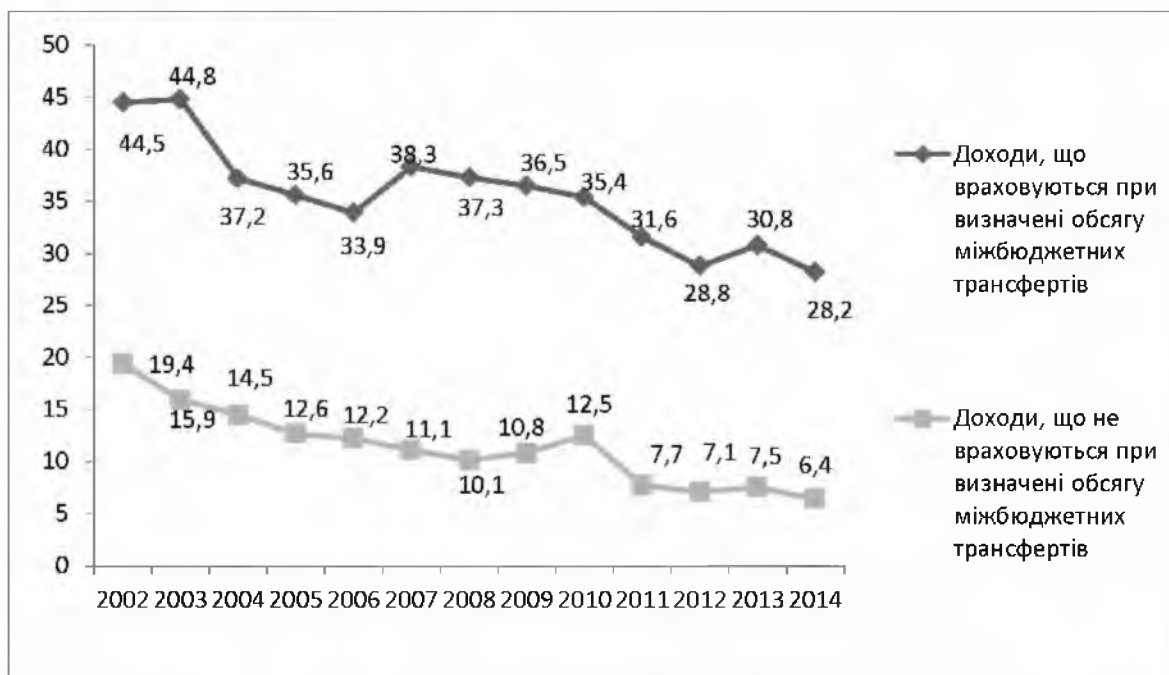


Рис. 3.1 Питома вага доходів, що враховуються та не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, % [37; 97]

Зниження частки власних доходів місцевих бюджетів пов'язано з виключенням з їх складу єдиного податку, збору за першу реєстрацію транспортного засобу та власних надходжень бюджетних установ, які з 2011 року зараховуються до спеціального фонду місцевих бюджетів, та можуть використовуватися на поточні потреби.

У таблиці 3.5 надано структуру доходів місцевих бюджетів за основними ознаками класифікації у контексті нашого дослідження, а на рис. 2.4 частки закріплених та власних доходів (разом) та трансфертів у доходах місцевих бюджетів України.

Аналіз даних таблиці 3.3. показує, що в структурі доходів місцевих бюджетів за аналізований період, відбувалось щорічне зниження частки як закріплених, так і власних доходів з поступовим збільшенням частки міжбюджетних трансфертів.

Таблиця 3.3

Показники формування і розподілу доходів місцевих бюджетів України,
% (виконано автором з використанням джерел) [37; 102]

Показники	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Закріплені доходи, у % до загальної суми доходів	33,9	38,3	37,3	36,5	35,4	31,6	28,8	30,8	28,2
Власні доходи, у % до загальної суми доходів	12,2	11,1	10,4	10,8	12,5	7,7	7,1	7,5	6,4
Співвідношення між закріпленими та власними доходами (рази)	2,8	3,5	3,6	3,4	2,8	4,1	4,1	4,1	4,4
Разом закріплені та власні доходи, у % до загальної суми доходів	46,1	49,4	47,7	47,3	47,9	39,3	35,9	38,3	34,6
Міжбюджетні трансферти, у % до загальної суми доходів	46,1	43,3	46,3	46,7	49,5	52,3	55,3	52,4	56,4
Співвідношення між сумою закріплених та власних доходів з міжбюджетними трансфертами	1,0	1,14	1,03	1,01	0,97	0,75	0,65	0,73	0,61
Податкові доходи, у % до загальної суми доходів	43,4	43,4	43,1	44,4	42,4	40,3	38,1	41,3	37,7
Неподаткові доходи, у % до загальної суми доходів	5,7	6,2	5,6	5,8	5,5	6,0	5,6	5,5	5,3
Співвідношення між податковими та неподатковими доходами	7,6:1	7,0:1	7,7:1	7,7:1	7,7:1	6,7:1	6,8:1	7,5:1	7,1:1
Співвідношення між податковими доходами та міжбюджетними трансфертами	0,9	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,7	0,8	0,7
Разом податкові та неподаткові доходи, у % до загальної суми доходів	49,1	49,6	48,7	50,2	48,2	46,3	43,7	46,8	43,0
Співвідношення між сумою податкових та неподаткових доходів з міжбюджетними трансфертами	1,1	1,1	1,1	1,1	1,0	0,9	0,8	0,9	0,8
Коефіцієнт фінансової самостійності, $K_{\text{фс}}$	0,12	0,11	0,10	0,11	0,13	0,08	0,07	0,08	0,06

Також слід відзначити, що серед трансфертних платежів місцевим бюджетам біля половини складають субвенції населенню, які мають суворо цільове спрямування, і не можуть використовуватися для виконання делегованих державою повноважень.

Показники співвідношення закріплених та власних повноважень вказують на те, що місцеві органи влади виконують переважно делеговані повноваження, тобто їх фінансова незалежність є декларованою, а не фактичною. Коефіцієнт фінансової незалежності складає 0,3-0,35 та має тенденцію до скорочення. До того ж постійне зниження частки власних доходів говорить про скорочення фінансових можливостей територій щодо виконання власних повноважень, спрямованих на фінансування місцевих економічних та соціальних потреб, а це, як ми вже зазначали, призводить до обмеження фінансової самостійності місцевих органів влади (в останні чотири роки рівень фінансової самостійності менше 10%) у виконанні власних програм, що загострює проблему фінансовою забезпечення територій.

Отже, постійне зниження рівня сукупності власних та закріплених доходів місцевих бюджетів не дає змоги органам місцевого самоврядування виконувати покладені на них функції та завдання незалежно від центрального уряду [107].

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що практика надання бюджетних трансфертів в Україні вказує на високий рівень централізації бюджетних ресурсів та високий рівень фінансової залежності місцевих бюджетів від державного. Починаючи з 2002 року бюджетні трансферти перетворилися з інструменту надання фінансової допомоги бідним територіям в інструмент перерозподілу фінансових ресурсів між ланками бюджетної системи. Головною причиною такого явища є недосконалість розподілу доходів між рівнями бюджетної системи.

Сьогодні Україна має вищий порівняно з країнами ЄС показник залежності місцевих бюджетів від трансфертів з Державного бюджету, який щороку зростає. В 2016 р. частка таких трансфертів у доходах місцевих

бюджетів перетнула відмітку 50% і продовжує зростати. У більшості країн ЄС ця частка є набагато нижчою (наприклад, у Німеччині – 22%, а у Швеції – 34, що означає значно вищий рівень фінансової автономії місцевого самоврядування в Європі.

При цьому в Україні в середньому лише 46% трансфертів, що спрямовувались урядам на рівень місцевих бюджетів упродовж 2005-2013 рр., становлять трансферти на загальні цілі, зокрема, дотація вирівнювання, кошти яких органи місцевого самоврядування можуть розподіляти та втрачати на власний розсуд з врахуванням делегованих та власних повноважень. Тобто в Україні переважну частину міжбюджетних трансфертів становлять ті, які мають цільове призначення (субвенції), і їхні кошти органи місцевого самоврядування просто технічно перераховують кінцевим одержувачам і не можуть перерозподіляти на власний самоврядний розсуд.

За даними Міністерства фінансів понад 90% усіх бюджетів дотаційні і лише – це бюджети, які виступають донорами в умовах чинної системи бюджетною регулювання, або удвічі менше порівняно з 2010 роком.

Отже, зростання міжбюджетних трансфертів повинно розглядатися як пасивний інструмент впливу держави на формування місцевих бюджетів і фінансову стабільність територій, за допомогою якою, з одного боку, вирішуються завдання щодо збалансування доходів та видатків місцевих бюджетів; ліквідації вертикальних та горизонтальних фіскальних дисбалансів; фінансування соціально-економічної сфери територій, а, з іншого, відбувається зниження заінтересованості місцевих органів влади у нарощуванні своєї дохідної бази, залученні додаткових дохідних джерел, ефективному витрачанні коштів; що у остаточному підсумку вказує на зниження їх фінансової самостійності та незалежності, а це, у снові чергу, призводить до звуження фінансової автономії місцевих органів влади.

Важливим питанням фінансування видатків місцевих бюджетів є визначення принципів та критеріїв, за якими функції та завдання

розподіляються між органами державної та місцевої влади, отже, розмежовуються видатки на здійснення власних та делегованих повноважень.

Слід зазначити, що в правових державних актах та в економічній літературі принципам та критеріям розмежування видатків не приділяється належної уваги, і, як наслідок, практика такого розмежування є недосконалою.

Як ми вже зазначали, фінансова незалежність органів місцевого самоврядування є найважливішим показником демократичних процесів у суспільстві. Відповідно до Європейської хартії місцеві органи влади мають право на володіння достатніми власними фінансовими ресурсами, якими можуть вільно розпоряджатися. Держава повинна створювати умови для формування таких бюджетів, які б забезпечили реалізацію делегованих центральною владою і визначених Конституцією та законами України повноважень. На сучасному етапі основними задачами місцевої влади є забезпечення фінансування заходів на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист населення, економічний розвиток і територій і інші.

Починаючи з 2011 р. відмічається значне зменшення місцевих бюджетів в Україні, які є донорами, на що вказує різниця часток видатків з врахуванням та без врахування трансфертів, яка знаходиться на рівні 0,1% до ВВП. Таке становище свідчить про те, що більшість місцевих бюджетів немає достатніх фінансових ресурсів для фінансування власних потреб, а фінансове забезпечення визначеного кола функцій та делегованих повноважень місцевих органів влади держава забезпечує і шляхом перерозподілу коштів з використанням фінансових нормативів бюджетної забезпеченості [65].

Слід зазначити, що така практика фінансування делегованих місцевій владі повноважень суперечить вимогам Європейської хартії про забезпечення органів місцевого самоврядування достатніми фінансовими ресурсами для виконання покладених на них функцій та завдань,

Проведений нами моніторинг розподілу бюджетних ресурсів через зведений бюджет України за видатками показав, що порядку 36-45% бюджету складають видатки місцевих бюджетів. Виключенням з цього є 2016 рік, коли

видатки місцевих бюджетів сягнули ріння 56,1 % та перевищили обсяг видатків державного бюджету у зведеному бюджеті,

Таким чином, відбувається посилення централізації бюджетних ресурсів на державному рівні при одночасному розширенні кола зобов'язань органів місцевого самоврядування без передачі їм відповідних дохідних джерел. Це є можливим, коли встановлені законодавчими та іншими нормативно-правовими актами видаткові зобов'язання не забезпечені фінансовими ресурсами.

Видатки місцевих бюджетів обумовлені особливостями та характером повноважень органів місцевого самоврядування. Вони відображають функції і видання, які виконують органи державної та місцевої влади. Важливу роль відіграють місцеві бюджети в реалізації державної регіональної політики, виступають основним джерелом фінансування комунального господарства, видатків на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист і соціальне забезпечення населення, утримання закладів культури, фізкультури і спорту та ін.

Що стосується виконання місцевого бюджету Тернополя, то за 9 місяців 2016 року перевиконано на 9,5%, що вдалося зібрати 891 млн.400 тис. грн. Загальний фонд бюджету формувався передусім за рахунок податкових надходжень, основні з яких – це податок з фізичних осіб, частка, якого становить 24%, а саме 201,7 млн. грн., податок на майно – 5,1 млн. грн., податок на прибуток підприємств комунальної форми власності – 0,5 млн. грн., єдиний податок – 50,4 млн. грн. Місцеві податки, зокрема збір за паркування транспортних засобів 740,3 тис. грн.

А також, надходження орендної плати за користування майновим комплексом у сумі 5,9 млн. грн. Станом на 1 листопада 2015 року зросла кількість туристів, які відвідали Тернопіль у порівнянні з 2014 роком, станом на кінець року дана цифра зросла на 30%, а у найближчі кілька років планується зростання кількості відвідувань щонайменше на 4%. Такий пункт міститься у програмі розвитку міжнародного співробітництва і туризму м. Тернополя на 2016-2018 рр.

Бюджет м. Тернополя за перше півріччя 2016 року збільшився на 106 млн. 708 тис. грн. головна причина цього – активізація малого та середнього бізнесу. Більша частина цієї суми буде спрямована на зарплату та соціальні виплати. 80 млн. грн. пішло на утеплення будинків, ремонт дитячих садочків, ремонти шкіл, ремонт доріг. Зокрема, держава не фінансує достатньо освітню галузь, отже міська рада планує виділити з міського бюджету понад 87 млн. грн. на зарплату освітянам, утримування професійних технічних закладів та ремонти в дитячих садках. Понад 6 млн. грн. виділено на заробітну плату медикам, на придбання медикаментів та вакцини та оплати енергоносіїв. 19,5 млн. грн. виділено на компенсацію пільгового проїзду у транспорті, 2 млн – на встановлення лічильників тепла у багатоквартирних житлових будинках. На сферу житлово-комунального господарства з бюджету виділено близько 23 млн. грн.

Оскільки результати виконання місцевого бюджету за звітний рік оприлюднюються 20-25 лютого поточного року, то проведемо аналіз стану виконання бюджету м. Тернополя за 2015 рік.

Формування дохідної частини бюджету 2015 року відбувалось із застосуванням нової моделі фінансового забезпечення та міжбюджетних відносин, спрямованої на децентралізацію місцевих фінансів та збільшення ресурсу місцевих бюджетів згідно із реформою місцевого самоврядування.

Як результат, за звітний період (2015) бюджет міста по доходах виконано на 106,3 відсотки, у порівнянні за попередній рік – на 99,5 %, відсоток виконання збільшився на 6,8%. При уточненому плані 1224357,4 тис. грн. надходження до міського бюджету склали 1301160,7 тис. грн. (збільшення на 73106,3 грн.), з яких до загального фонду – 1228054,4 тис. грн. та до спеціального фонду – 73106,3 тис. грн. Ріст дохідної частини бюджету міста в цілому порівняно з попереднім роком становить 437105,9 тис. грн. або 150,6 відсотків (Додаток А).

Виконання плану власних доходів бюджету (без врахування міжбюджетних трансфертів) склало 114,8 відсотків проти 101,0 відсотків за попередній рік. Із запланованих 536560,4 тис. грн. до міської казни

мобілізовано 616226,4 тис. грн., що порівняно з відповідним періодом минулого року більше на 169861,6 тис. грн. або на 38,1 відсотків (Додаток А).

В структурі дохідної частини бюджету м. Тернополя переважали в основному податкові надходження – 510466,9 тис. грн. або 39,2 відсотки від усіх надходжень, питома вага яких порівняно з минулим роком зменшилась на 6,6 відсотків, та міжбюджетні трансферти (субвенції з державного бюджету) – 684934,3 тис. грн. або 52,6 відсотків, питома вага яких відповідно зросла на 4,3 відсотки. Решта 8,2 відсотків доходів припадає на неподаткові надходження (6,8 відсотків), доходи від операцій з капіталом (1,1 відсотків) та цільові фонди (0,3 відсотки).

Доходи загального фонду бюджету міста Тернополя при плані 1177714,1 тис. грн. склали 1228054,4 тис. грн. (збільшення на 50340,3 грн.) та виконані на 104,3 відсотки, а його власні надходження – на 110,9 відсотків, із запланованих 489917,1 тис. грн. фактично надійшло 543120,2 тис. грн. (збільшення на 53203,1 грн.) (Додаток А)

Найбільшу питому вагу у власних доходах бюджету міста як в цілому, так і його загального фонду зокрема (47,5 та 53,9 відсотків), займає податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), поступлення по якому склали 292754,8 тис. грн. Планове завдання по ПДФО виконано на 109,1 відсотків, додатково одержано 24395,9 тис. грн. Порівняно з минулим роком за співставними даними (за діючим відсотком зарахування – 60%), досягнуто ріст його поступлень на 29,4 відсотків або на 66588,0 тис. грн.

Крім ПДФО, практично по всіх інших складових загального фонду бюджету міста виконання планових завдань також забезпечено. Так, внаслідок перевиконання плану, додатково залучено податку на майно – 5206,6 тис. грн. (в т.ч., плати за землю – 3733,3 тис. грн., податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки –1908,9 тис. грн.), акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів – 7714,3 тис. грн., єдиного податку – 10408,0 тис. грн., місцевих зборів (збору за паркування автотранспорту та туристичного збору) – 23,8 тис. грн., податку на

прибуток комунальних підприємств – 128,3 тис. грн., надходжень від орендної плати за користування комунальним майном – 2440,1 тис. грн., плати за надання інших адміністративних послуг – 2879,3 тис. грн. та ін.

Невиконання плану має місце по екологічному податку в сумі 9,9 тис. грн. (по причині зменшення надходжень плати за скид стаціонарними джерелами забруднення); частині чистого прибутку комунальних унітарних підприємств – 87,7 тис. грн. по причині відхилення обсягу отриманого комунальними підприємствами чистого прибутку порівняно із очікуваним; адмінштрафах та інших санкціях – 14,9 тис. грн. внаслідок застосування попереджень замість штрафів за виявлені порушення та ін; по транспортному податку – 435,6 тис. грн. по причині податкового боргу деяких платників – фізичних осіб та по “ Інших надходженнях ” (за КБК 24060300) - 439,6 тис. грн. внаслідок зменшення сум, сплачених за матеріалами перевірок контролюючих органів (повернення зайво сплачених коштів, витрат на лікування потерпілих, внаслідок скоєння злочину та інших), а також інших складових, які носять несистематичний характер.

Вагомими складовими загального фонду є трансферти з державного бюджету, одержані у вигляді освітньої, медичної субвенцій, субвенцій на соціальні виплати населенню та інших субвенцій. Так, у 2015 році відповідно до доведеного плану одержано освітньої субвенції – 194667,5 тис. грн., медичної субвенції – 142972,6 тис. грн., субвенції на здійснення заходів соціально-економічного розвитку – 2500,0 тис. грн., іншої субвенції – 2800,0 тис. грн. На 98,7 відсотків від плану одержано субвенції на проведення виборів депутатів місцевих рад та міських голів (план – 2173,6 тис. грн., факт - 2145,2 тис. грн.) та на 99,2 відсотки – субвенцій соціального спрямування (план – 342683,3 тис. грн., факт – 339849,0 тис. грн.) (додаток А). Частка трансфертів в загальному фонді бюджету порівняно з минулим роком зросла з 54,0 до 55,8 відсотків, а в абсолютному значенні їх ріст склав 281525,4 тис. грн.

Доходи спеціального фонду бюджету міста виконані на 156,7 відсотки і становили 73106,3 тис. грн., що дало можливість додатково залучити 26462,9 тис. грн. коштів цільового призначення (Додаток Б).

По всіх його складових, за виключенням грошових стягнень за шкоду, заподіяну порушеннями законодавства про охорону навколишнього природного середовища, інших надходжень до фондів охорони навколишнього природного середовища (за КБК 24061600), та цільового фонду соціально-економічного розвитку міста (сума недопоступлень по яких склала лише 0,3 відсотки від надходжень спеціального фонду та не є суттєвою), планові завдання перевиконані.

Зокрема, зверх плану отримано коштів пайової участі у розвитку інфраструктури міста –3839,3 тис. грн., власних надходжень бюджетних установ – 21792,2 тис. грн., надходжень від відчуження майна, що знаходиться у комунальній власності – 731,1 тис. грн., надходжень від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення – 258,8 тис. грн.

Порівняно з попереднім роком доходи спеціального фонду зменшились на 37,7 відсотків, насамперед – внаслідок перенесення єдиного, екологічного податків, податку на нерухоме майно до загального фонду бюджету міста (Додаток Б).

Доходи бюджету розвитку, як складової спеціального фонду, при плані 17300,0 тис. грн. склали 21129,2 тис. грн. або 127,9 відсотки.

Кошти, які надійшли до міського бюджету, дали можливість в цілому забезпечити виконання видаткової частини бюджету до річного плану на 98,1 відсотків та спрямувати на фінансування галузей – 1241429,6 тис. грн., в тому числі по загальному фонду –1013702,9 тис. грн. і по спеціальному –227726,7 тис. грн.

За рахунок отриманих коштів профінансовано заклади освіти на 368437,1 тис. грн, охорони здоров'я – на 184334,7 тис. грн, культури - на 38204,2 тис. грн, соціального захисту - на 332951,0 тис. грн., на утримання житлово-комунального господарства - на 180559,1 тис. грн. Проведено виплату

заробітної плати з нарахуваннями працівникам бюджетних установ та здійснено оплату комунальних послуг та спожитих у звітному періоді енергоносіїв, на що направлено відповідно 471083,4 тис. грн. та 68013,8 тис. грн., або 38,0 та 5,5 відсотків всіх видатків бюджету.

Протягом 2015 року 11 раз проводилися зміни до бюджету міста. В результаті чого на утримання галузей міста було направлено 98221,7 тис. грн., з них на:

- 1) заробітну плату з нарахуваннями – 64868,6 тис. грн.;
- 2) медикаменти – 1046,7 тис. грн.;
- 3) продукти харчування – 2309,3 тис. грн.;
- 4) капітальні видатки – 33640,6 тис. грн.;

Поряд з позитивними результатами роботи, допущено кредиторську заборгованість в сумі 39226,9 тис. грн., в тому числі за рахунок недоотримання субвенцій з державного бюджету на надання пільг і субсидій населенню по комунальних послугах - 36538,0 тис. грн., та по відшкодуванню коштів на пільговий проїзд громадян - 2688,9 тис. грн., що негативно вплинуло на виконання покладених повноважень.

Проблемними питаннями виконання бюджету міста Тернополя є:

наявність заборгованості із виплати заробітної плати, мінімізація та тінізація зарплати;

наявність податкового боргу;

виплата заробітної плати в розмірі нижче встановленого законодавством рівня ;

збитковість комунальних підприємств міста, що негативно відображається на поступленнях до бюджету (ПДФО, податку на прибуток тощо);

сплата ПДФО не за місцем здійснення діяльності суб'єктів господарювання;

ухилення від сплати податків і зборів до бюджету міста (транспортного податку, податку на нерухоме майно, відмінного від земельного податку та ін.

Висновки до розділу III

Особливістю здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні є те, що суб'єктом такого контролю є держава, яка здійснює його за централізованою організаційною побудовою. Це обумовлюється унітарним державним устроєм України, тоді як при федеративному державному устрої суб'єктами контролю місцевих бюджетів, як правило, виступають регіональні представники місцевої влади (суб'єкти федерації).

Згідно з законодавством функція контролю за використанням коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів України, Державну аудиторську службу, органи Державної казначейської служби України, місцеві державні адміністрації. На практиці такий контроль здійснює Державна аудиторська служба та ДКС України, яке виконує виключно функцію поточного документального контролю.

Виконання місцевого бюджету аналізується обчисленням відносних величин виконання плану за доходами та видатками в цілому, а також за окремими їх видами і цільовим призначенням. Такий аналіз дає змогу не лише отримати сукупну оцінку виконання бюджету, а й охарактеризувати ступінь виконання плану за кожною групою доходів і видатків, докладно проаналізувати ту групу доходів або видатків, за якою виявлено істотні відхилення фактичних даних від запланованих, установити, чим було зумовлене відхилення фактичних надходжень від запланованих.

При виконанні бюджету за доходами доцільно розглядати такі види тематичного аналізу: аналіз операцій за надходженнями до загального фонду Державного бюджету; аналіз операцій за надходженнями до спеціального фонду Державного бюджету; аналіз операцій за коштами від повернення бюджетних позичок та кредитів, наданих під державні гарантії та за рахунок загального фонду Державного бюджету; аналіз операцій за платежами, які розподіляються між загальним та спеціальним фондами Державного бюджету; аналіз операцій за платежами до бюджету, які розподіляються між державним та місцевими бюджетами.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі наведено теоретичне й практичне узагальнення методики обліку, контролю та аналізу виконання місцевого бюджету. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Базуючись на проведеному дослідженні згруповано та визначено чинники, що впливають на методику та організацію обліку виконання бюджету, а саме:

зміни підходів при формуванні та виконанні бюджетів;

статус у загальнодержавній платіжній системі України органу, що здійснює обслуговування бюджетів, тобто Державної казначейської служби України;

вимоги внутрішніх та зовнішніх користувачів до звітності.

2. План рахунків бухгалтерського обліку виконання бюджетів органами ДКС функціонує в Системі електронних платежів Національного банку України паралельно із планами рахунків бухгалтерського обліку Національного банку та установ банків України, є основою бухгалтерської моделі виконання місцевих бюджетів та враховує всі вимоги бюджетного процесу щодо відображення в обліку операцій та формування звітності.

3. Доходи і видатки місцевих бюджетів класифікуються у сучасній практиці за спільними ознаками: за складом бюджетної системи; за видами місцевих бюджетів; за ступенем деталізації; за видами компетенції органів влади та місцевого самоврядування; за напрямками діяльності; за видами фондів бюджету. З метою врахування рекомендацій МСФЗ у державному секторі щодо визначення та класифікації доходів і витрат бюджетів та бюджетних установ доцільно запровадити класифікацію бюджетних операцій за видами діяльності: звичайна, у тому числі така, що триває, та діяльність, що припиняється, і надзвичайна. У складі звичайної діяльності виділити операційну, інвестиційну та фінансову. Важливо перейти на бюджетну класифікацію видатків, у якій ознаки групування будуть застосовуватись у такій послідовності: за програмами, видами діяльності, відомствами та кодами економічної класифікації. Для забезпечення відповідності норм Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і рекомендацій МСФЗ у

державному секторі доцільно доопрацювати відповідні нормативні документи з обліку виконання бюджетів.

4. Для вдосконалення плану рахунків обліку виконання бюджетів слід доповнити класифікацію активів і зобов'язань на поточні і непоточні відповідно до рекомендацій МСФЗ у державному секторі, а також дати пояснення до методики обліку операцій за доходами та видатками місцевих бюджетів та процедури записів за контррахунками. Доцільно доповнити ознаки кодування та аналітичні параметри балансових рахунків з обліку коштів бюджетів та розпорядників бюджетних коштів, доходів та видатків бюджетів, результатів виконання бюджетів за видами діяльності.

5. Для одержання повної та достовірної інформації необхідно вдосконалити структуру балансу місцевого бюджету: виділити в активах оборотні активи та необоротні активи, а в пасивах – поточні зобов'язання, довгострокові зобов'язання, чисті активи (результат виконання бюджету).

6. Нажаль до сьогоднішнього дня методика аналізу виконання місцевого бюджету залишається не розробленою і не використовується на практиці. Для вирішення конкретних задач фінансового менеджменту та аналізу застосовується лише ряд загальноприйнятих спеціальних аналітичних прийомів та методик. Серед них трендовий, структурний, порівняльний, інтегральний аналіз, а також аналіз фінансових коефіцієнтів. Більшість показників, коефіцієнтів та методик не пристосовані до діяльності ДКС щодо аналізу виконання місцевого бюджету.

7. Належне складання та виконання кошторису доходів і видатків бюджету вимагає дотримання таких принципів:

використання аналітичної інформації при розробці планів видатків і оцінці результатів виконання кошторису доходів і видатків бюджету;

відповідності зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами;

моніторингу видатків у процесі виконання бюджету на основі чітко визначених цілей фінансування;

вчасності та достовірності звітності.

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

8. Відносно результатів проведеного дослідження виконання бюджету міста Тернополя, нами виявлено такі проблеми: наявність заборгованості із виплати заробітної плати, мінімізація та тінізація зарплати; наявність податкового боргу; виплата заробітної плати в розмірі нижче встановленого законодавством рівня; збитковість комунальних підприємств міста, що негативно відображається на поступленнях до бюджету (ПДФО, податку на прибуток тощо); сплата ПДФО не за місцем здійснення діяльності суб'єктів господарювання; ухилення від сплати податків і зборів до бюджету міста (транспортного податку, податку на нерухоме майно, відмінного від земельного податку та ін.

9. Вважаємо за доцільне рекомендувати розпорядникам коштів при затвердженні відповідних бюджетів та кошторисів забезпечити в повному обсязі потребу в асигнуваннях на оплату праці відповідно до встановлених чинним законодавством умов праці та розміру мінімальної заробітної плати, проведення розрахунків за електричну та теплову енергію, водопостачання, водовідведення, природний газ, тверде паливо та послуги зв'язку, які споживаються, не допускаючи при цьому будь-якої простроченої заборгованості із зазначених послуг, встановивши ліміти споживання енергоносіїв у фізичних обсягах, виходячи з обсягів, затверджених розпорядникам бюджетних коштів у рішеннях відповідних місцевих рад про бюджет на відповідний рік.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Measuring the Information Society Report. CH-1211 Geneva Switzerland, 2010–2015. – 236 p.
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards>
3. Бабінова, О. О. Критерії оцінки ефективності діяльності органів місцевого самоврядування: світовий досвід та Україна / О. О. Бабінова // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2 (3). – С. 73-78
4. Батіщева С. М. Методологія аналізу ефективності бюджетних капітальних вкладень / С. М. Батіщева // Економічний вісник Донбасу. – 2011. – № 2 (24). – С. 110-114
5. Бралатан В. П. Аудит ефективності використання бюджетних коштів / В. П. Бралатан, Н. Г. Здирко, А. О. Дублянська // Інноваційна економіка: Всеукр. наук.-вироб. журнал. – 2012. – № 1. – С. 166-168.
6. Бугаєнко, В. Г. Діяльність бюджетної установи як об'єкта державного фінансового аудиту / В. Г. Бугаєнко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 7 (109). – С. 230 – 236.
7. Бутинець, Т. А. Внутрішній контроль: сутність та зміст / Т. А. Бутинець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – Житомир. – 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.
8. Бухгалтерський облік та звітність виконання бюджетів: навч. посіб. / Л. В. Гізатуліна, Н. І. Сушко, С. І. Харченко та ін.; за заг. ред. Т. І. Єфименко. – К.: ДННУ “Акад. фін. управління”, 2014. – 742 с.
9. Бюджет місцевої ради в умовах децентралізації / Центр політичних студій та аналітики. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://www.cpsa.org.ua/novyny>
10. Бюджетне забезпечення територіальних громад України: тенденції останніх років // Галузевий моніторинг. – 2012. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dialogueauc.org.ua>
11. Бюджетний Кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Голос України. – 2010. – 4 серп. – № 143 (4893) із змінами та доповненнями

12. Бюджетний менеджмент / [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Л. І. Сафонова та ін.]; за заг. ред. В. М. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
13. Виговська, Н. В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження : монографія. – К.: Поро, 2011. – 176 с.
14. Видатки державного бюджету та їх класифікація. Електронний ресурс – Режим доступу: <http://pidruchniki.com>
15. Винниченко, Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: збірник наукових праць. – Вип. 28. – Київ : НАУ, 2010. – С. 26 – 29
16. Виноградова, М. О. Аудит: навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 500 с
17. Вуйців, М. М. Розвиток функції контролю при впровадженні інтегрованих інформаційних систем / М. М. Вуйців // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4 (130)
18. Габа, І.М. “Децентралізація” – деякі плюси і мінуси/ І.М. Габа // РайонІнфо. - 2014. – №1
19. Глущенко, Ю. А. Оптимізація видатків місцевих бюджетів України в системі місцевого самоврядування. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-3/doc/3/01.pdf>
20. Голинська О.В. Про місцеві бюджети-людською мовою: Методичний посібник / О.В Миколаїв: ФРМ, 2014. – 60 с.
21. Гулько, В. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні відповідно до європейської практики / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1 (115). – С. 199 -204.
22. Дем'янишин, В. Г. Виконання бюджетів: концептуалізація, проблеми та напрями удосконалення [Електронний ресурс] / В. Г. Дем'янишин // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України: зб. наук. пр. – 2008. – Вип. 4 (2). – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua>

23. Дем'янишин, В. Г. Проблеми та напрями удосконалення формування місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / В. Г. Дем'янишин // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України: зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 7. – Режим доступу: <http://www.pbuv.gov.ua>
24. Демків О. Новий методичний підхід до розподілу міжбюджетних трансфертів на основі формульного підходу. // Регіональна економіка, 2006 – №1. – с.148-154.
25. Демків, О. І. Вплив фінансової кризи на бюджети органів місцевого самоврядування... – С. 84.
26. Державна регіональна політика України: особливості та стратегічні пріоритети. Монографія / За редакцією З.С. Варналія, К.: НІСД, 2007, 820 с.
27. Довбня, В. Д. Внутрішній контроль: реалії часу: монографія / В. Д. Довбня. – Донецьк: УкрДон. – 2011. – 187 с.
28. Жебчук Р. Л. Програмно-цільовий метод бюджетного планування як інструмент реформування місцевих бюджетів в Україні. Регіональна економіка 2012, № 4. С. 90-97
29. За матеріалами Єдиного Веб-порталу органів виконавчої влади України “Урядового порталу”. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=244884898&cat_id=244276429
30. Загородній, А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – Львів: Центр Європи, 1997. – 576 с.
31. Зайчикова В.В. Місцеві фінанси України та Європейських країн / В.В. Зайчикова. – К.: НДФІ, 2007. – 299 с.
32. Зайчикова, В. В. Принципи забезпечення ефективності та прозорості в органах місцевого самоврядування / В. В. Зайчикова // Наукові праці НДФІ: зб. наук. праць. – 2008. – № 4 (45). – С. 10-22.
33. Закон України «Про електронний документ та електронний документообіг» // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36. – Ст. 275.

34. Закон України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» // Відомості Верховної Ради України. – 2007. – № 12. – ст. 102
35. Запатріна, І. В. Удосконалення процесів контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І. В. Запатріна // Економіко-математичне моделювання соціально-економічних систем. — 2007. – № 12. – С. 20-29
36. Засади формування бюджетної політики держави [Текст]: монографія / М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, І. О. Плужніков [та ін.]; за наук. ред. д.е.н., проф. М. М. Єрмошенка. – К.: НАУ, 2003. – 284 с. 9.
37. Звіти Державної казначейської служби України “Про виконання бюджетів”. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>
38. Зінченко М. А. Фінансовий контроль за управлінням місцевими бюджетами / М. А. Зінченко // Науковий вісник ОНЕУ. – 2015. – № 4(224). – С. 86–97
39. Зінченко, М. А. Аналіз моделей управління фінансовими потоками місцевих бюджетів / М. А. Зінченко // Щомісячний інформаційно-аналітичний журнал «Економіка. Фінанси. Право». – 2013. – № 10/1. – С. 31–35
40. Зінченко, М. А. Вхідні фінансові потоки місцевих бюджетів в Україні: оптимізація формування та резерви зростання / М. А. Зінченко // Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 4-5 червня 2015 р. – Кам’янець-Подільський: КРОК, 2015. – С. 183–185
41. Зінченко, М. А. Економічна природа фінансових потоків місцевих бюджетів / М. А. Зінченко // Міжнародний науково-практичний журнал «Економіка та держава». – 2014. – № 10. – С. 100–103
42. Зінченко, М. А. Мобілізація фінансових ресурсів від продажу об’єктів комунальної власності в Україні: проблемні питання / М. А. Зінченко // Розвиток національної економіки: теорія і практика: матеріали

- міжнародної науково-практичної конференції, 3-4 квітня 2015 р. – Івано-Франківськ, 2015. – Частина 3. – С. 99–101
43. Зінченко, М. А. Моніторинг руху вихідних фінансових потоків місцевих бюджетів України / М. А. Зінченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Вип. 10. – Ч.3. – С. 148–153
44. Зінченко, М. А. Організація та мотивація управління місцевими бюджетами / М. А. Зінченко // Фінансово-кредитна система: вектор розвитку для України: матеріали I міжнародної науково-практичної конференції, 23-24 квітня 2015 р. – Ужгород: ПРАТ “Видавництво Закарпаття”, 2015. – С. 68–72
45. Зінченко, М. А. Податковий метод формування вхідних фінансових потоків місцевих бюджетів України / М. А. Зінченко // Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – 2015. – № 2. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3831>
46. Зінченко, М. А. Проблематика бюджетного планування на мезорівні / М. А. Зінченко // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. – 2015. – № 1(56). – С. 202–211.
47. Зінченко, М. А. Структурно-декомпозиційний аналіз моделей управління фінансовими потоками місцевих бюджетів / М. А. Зінченко // Щомісячний інформаційно-аналітичний журнал “Економіка. Фінанси. Право”. – 2014. – № 11/1. – С. 23–29
48. Зінченко, М. А. Теоретичне узагальнення наукових підходів до визначення поняття «фінансовий потік» / М. А. Зінченко // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. – 2014. – № 3(54). – С. 205–211
49. Зінченко, М. А. Фінансовий контроль за управлінням місцевими бюджетами / М. А. Зінченко // Науковий вісник ОНЕУ. – 2015. – № 4(224). – С. 86–97

- 50.Зубріліна, В. В. Міжбюджетні відносини: теоретичні підходи та практика сьогодення / В.В. Зубріліна // Економіка і управління. Науковий журн. – 2014. – №2(62). – С. 102-100
- 51.Зубріліна, В.В. Наукові підходи до визначення сутності місцевих бюджетів / В.В. Зубріліна // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць. – К., 2015. – № 1. – С. 141 – 145
- 52.Зубріліна, В.В. Формування і розподіл доходів та видатків місцевих бюджетів. Автор. десерт. на здобуття наук. ступеня к.е.н. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-u.in.ua/userfiles/files/118/4/1.pdf>
- 53.Зорій Н.М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н.М. Зорій, Н.Г. Мельник. // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 161-164
- 54.Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджену наказом Мінфіну від 12.03.12 р.
- 55.Казначейська система / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2002. – 394 с.
- 56.Кім, Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К.: ЦУЛ, 2014. – 600 с.
- 57.Ковальчук, С. Т. Внутрішній контроль: роздуми щодо сутності / С. Т. Ковальчук // Вісник ЧДТУ. – 2012. – № 1 (32). –С. 11 – 17
- 58.Когут, Ю.М. Вдосконалення підходів до формування та використання місцевих бюджетів / Ю.М. Когут, В.В. Когут // Науковий вісник Ужгородського університету: збірник наукових праць/ Ужгородський національний університет. – Ужгород, 2014. – С. 157-158. – (Серія: Економіка; вип. 3 (44)).
- 59.Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>

60. Король, В. Н. Класифікація бюджетних ресурсів [Електронний ресурс] / В. Н. Король. – Режим доступу: http://www.knuba.edu.ua/doc/zbirnyk/urss3_pdf/urss_3-27-32.pdf
61. Король, Е. А. О сущности понятий “бюджет”, “исполнение бюджета” и “казначейское исполнение бюджета” [Электронный ресурс] / Е. А. Король. – Режим доступа: <http://buiet.ru/article/6318.php>
62. Криворучко, О. В. Особливості використання програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів / О. В. Криворучко, Д. А. Харитонов, М. І. Цюцюра // Управління проектами: Збірник наукових праць Київського національного університету будівництва та архітектури [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.knuba.edu.ua/doc/zbirnyk/urss3_pdf/urss_3-27-32.pdf
63. Крук, О. М. Теоретичні засади виконання місцевого бюджету. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe
64. Крутова А.С. Фактори розвитку ринку інформаційно-комунікаційних технологій в Україні / А.С. Крутова; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х., 2008.
65. Кулаковська, Л. П. Сучасний погляд на внутрішній контроль / Л. П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4(6). – С. 14 -19.
66. Кульчицький, М. І. Програмно-цільове бюджетування на місцевому рівні / М. І. Кульчицький, С. М. Самець // Ефективна економіка: електронне наукове фахове видання Дніпропетровського аграрно-економічного університету. – 2012. – №7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1269>
67. Лавровський Б.Л., Постникова Е.А. Новейшие тенденции в сфере межбюджетных отношений // Региональная экономика и социология. – 2006 – №2, с. 34-48
68. Лавровський Б.Л., Развитие тенденции в сфере межбюджетных отношений // Региональная экономика и социология. – 2008 – №7, с. 44-49

- 69.Лагутіна, Л.О. Джерела формування місцевих бюджетів сільських територій в умовах децентралізації. – Збірник наук. праць. – Випуск 6. 2015.
- 70.Литвинчук, І. В. Громадський контроль за виконанням місцевих бюджетів / І. В. Литвинчук // Вісник ЖДТУ. – 2014. – №4(70). – С. 155-158.
- 71.Мамонова Г. В. Ефективність видаткової частини бюджету України / Г. В. Мамонова, К. Д. Салямон-Міхеєва // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2 (116). – С. 147-153
- 72.Марченко, Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163-171
- 73.Мельник Н.Г. Комплексний аналіз соціально-економічного розвитку регіону / Н.Г. Мельник // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – 2003. – Вип. 12, частина 1. – С. 83-85
- 74.Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / М. Г. Михайлов. – К.: ЦУЛ, 2011. – 384 с.
- 75.Михайловська О.В. Місце України у світовому процесі розбудови інформаційного суспільства / О.В. Михайловська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 12. – С. 36-44.
- 76.Мяковський, А.І. Формування місцевих бюджетів як складова соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць / А.І. Мяковський // Наукові праці НДФІ. – 2009. – №2. – С. 3-17
- 77.Набатова, Ю.О., Ус Т.В. Формування місцевих бюджетів в умовах децентралізації фінансових ресурсів/ Ефективна економіка. № 5, 2015
- 78.Наказ Мінфіну від 14.01.11 р. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>
- 79.Наказом Мінфіну від 31.12.15 р. № 1308. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon1.rada.gov.ua>
- 80.Нескородєв, Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю: монографія. – К.: Фотос, 2012. – 403 с.

81. Ніколаєв В.П., Особливості формування видаткової частини місцевих бюджетів України / В.П. Ніколаєв // Науковий вісник Національного університету ДПС України – 207. – №9 (11). – с.97-114
82. Ніколаєв В.П., Податок на нерухомість у відтворення житлового фонду України / В.П. Ніколаєв // Науковий вісник Національного університету ДПС України – 2011. – №1, – с.164-170.
83. Облік виконання бюджетів. Навчальні матеріали онлайн. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://pidruchniki.com/72315/ekonomika/oblik_vikonannya_byudzhativ
84. Огонь Ц.Г. Доходи місцевих бюджетів та напрями їх реструктуризації // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 3–12.
85. Осіпова, О. В. Запровадження програмно-цільового методу бюджетування на місцевому рівні / О. В. Осіпова // Вивчення та впровадження в Україні іноземного досвіду удосконалення діяльності органів влади : матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, 27 листопада 2014 р. – Полтава: ПолтНТУ. – 2014. – С. 216-218.
86. Останкова О.С. Ринок інформаційно-комунікаційних технологій в Україні: особливості формування та розвитку / О.С. Останкова // Маркетинг в Україні. – 2004. – № 4. – С. 31-36
87. Павлюк К.В. Формування доходів місцевих бюджетів // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 3–25.
88. Павлюк, К. В. Проблеми розвитку програмно-цільового методу у бюджетному процесі / К. В. Павлюк // Наукові праці НДФІ. – 2005. – Вип. 4 (33). – С. 42-54
89. Пескова Н.В. Розвиток галузі інформаційно-комунікаційних технологій в Україні / Н.В. Пескова; Дніпропетровський національний університет ім. О. Гончара. – Дніпропетровськ, 2009.
90. Плани рахунків бухгалтерського обліку бюджетних організацій. Станом на 01.02.2012 р., 2012. – 58 с.

91. Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: навч. посіб. / під заг. ред. І. Ф. Щербини ; Ін-т бюджету та соц.-екон. досл. – [2-ге вид.]. – К.: Нора-Друк, 2011. – 104 с
92. Пожар, Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни / Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 8 (122). – С. 327 – 333.
93. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.12 р. № 44
94. Про громадські об'єднання: Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 1. – Ст. 1. 7.
95. Про доступ до публічної інформації: Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>
96. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: Закон України від 01.07.2010 р. № 2411-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 40. – Ст. 527.
97. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. № 2657-XII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
98. Просяник Н. В. Реалізація програмно-цільового методу бюджетування на місцевому рівні / Н. В. Просяник // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 22. – С.335-340.
99. Ресурс місцевих бюджетів на 2016 рік (прогнозні розрахунки Мінфіну). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eimg.pravda.com>
100. Річні звіти Державного Казначейства України про виконання Державного та місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>

101. Русін, В.М. Вдосконалення міжбюджетних відносин в Україні./ Збірн. тез доповідей Першої Інтернет-конф. / Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків. – Тернопіль, 2015
102. Сайт Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>
103. Сивульська, Н. М. Виконання місцевих бюджетів України: автореф. дис... канд. економ. наук: 08.04.01 / Н. М. Сивульська. – К., 2004. – 18 с.
104. Сивульська, Н. М. Фактори виконання місцевих бюджетів України: автореф.//Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2004. – № 22. – С.311-320.
105. Сидор, І. П. Виконання місцевих бюджетів в Україні: практика і проблематика / І. П. Сидор // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – Рівне: НУВГП, 2009. – Вип. 2 (46). – С. 277-287.
106. Сидор, І. П. Децентралізація: реформа бюджету / І. П. Сидор // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – Рівне: НУВГП, 2010. – Вип. 5 (57). – С. 178-188
107. Слободяник, Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 5 (119). – С. 252 – 256.
108. Слобожан, О. Місцеве самоврядування та європерспективи / О. Слобожан // Дзеркало тижня. Україна. – 2013. – 22 листопада (№ 43) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/misceve-samovryaduvannya-ta-vevroperspektivi>
109. Слухай С.В., Здерка Н.Я. Формування доходів місцевих бюджетів у контексті трансформації податкової системи // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 12-20.

110. Собкова Н.Д. Концепція управління бюджетними ризиками / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Чернівецького університету. Серія: Економіка. – Чернівці, 2012. – Вип. 592. – С. 380-384
111. Собкова Н.Д. Необхідність фінансового контролю в процесі планування місцевих бюджетів в умовах трансформаційних зрушень / Н.Д. Собкова // Економічний аналіз. – 2013. – Том. 13. – С.188-194
112. Собкова Н.Д. Пріоритетні напрями державного фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 55. – С. 276-279
113. Собкова Н.Д. Світовий досвід організації державного фінансового контролю в бюджетному процесі / Н.Д. Собкова // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 10. – Частина 2. – С.343–34
114. Собкова Н.Д. Сучасні наукові підходи трактування сутності державного фінансового контролю / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Чернівецького університету. Серія: Економіка. – Чернівці, 2013. – Вип. 650-652. – С. 144-150
115. Собкова, Н.Д. Фінансовий контроль стадій бюджетного процесу / Н.Д. Собкова // Науковий вісник Чернівецького університету. Серія: Економіка. – Чернівці, 2007. – Вип. 328–329. – С. 86-90
116. Статистична інформація Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
117. Тенденції у фінансовому забезпеченні органів місцевого самоврядування та перспективи бюджетної реформи // Стан місцевого самоврядування в Україні в 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dialogueauc.org.ua/content/stan-mistseвого-samovryaduvannya>
118. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету затверджено наказом Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219

119. Толкованов В. В. Пріоритетні напрями реалізації державної політики у сфері запобігання та протидії проявам корупції / В. В. Толкованов // Аналітика і влада: журн. Експерт.-аналіт. матеріалів і наук. праць Ін-ту проблем держ. упр. та місц. самовряд. НАДУ. – 2011. – № 4. – С. 69–77.
120. Толкованов В. В. Стандарти та принципи доброго врядування на місцевому і регіональному рівнях як загальноєвропейська цінність [Електронний ресурс] / В. В. Толкованов // Державне управління: удосконалення та розвиток : електрон. наук. фах. вид. – 2012. – № 12. – Режим доступу до журн.: <http://www.dy.pauka.com.ua/?op=1&z=565>
121. Усков И.В. Повышение эффективности функционирования местных бюджетов в Украине // Економіка розвитку: науковий журнал / Харківський національний економічний університет. – Харків, 2013. – № 1 (65). – С. 33-38.
122. Участь громадськості у забезпеченні сталого розвитку територіальної громади: монографія / кол. авт.: В. С. Загорський, П. І. Шевчук, А. Й. Серант [та ін.]; за заг. ред. чл.-кор. НАН України В. С. Загорського. – Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2011. – 328 с
123. Финансы, денежное обращение и кредит: учебник / М. В. Романовский и др.; под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – М.: Юрайт- Издат, 2006. – 543 с.
124. Футоранська, Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20-24
125. Харламова, О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія / О. В. Харламова. – Х.: Лідер, 2015. – 372 с.
126. Чалий, І. Бухоблік для дорослих. МСФЗ – трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х. : Фактор, 2011. – 400 с

127. Чугунов, І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3 -12.
128. Чумакова, І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади // І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2011. – № 9(190). – С. 95-109.
129. Шара, Є. Ю. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К.: ЦУЛ, 2014. – 360 с.
130. Шевченко Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи / Н. В. Шевченко // Вісник української академії банківської справи. – 2010. – № 2 (29). – С. 34-39
131. Шишко, Олександр. Програмно-цільовий метод бюджетування на рівні місцевих бюджетів: де ховається небезпека / О. Шишко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://п-auditor.com.ua>
132. Щербина, І. Ф. Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: навчальний посібник / І. Ф. Щербина // БСЕД, Проект “Зміцнення місцевої фінансової ініціативи”, USAID. – К., 2011. – 108 с.
133. Юшко С. В. Організація міжбюджетних відносин в Україні: стан, проблеми і перспективи / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 86–97
134. Ярошевич Н.Б. Шляхи збільшення дохідної бази місцевих бюджетів в Україні / Н.Б. Ярошевич, О.Я. Липа // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.10. – С. 278-282.