МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

ЧУБА А. Л.

Фінансове забезпечення установ державного сектору як об'єкт обліку, контролю та аналізу / Financial support of Public Sector Entities as an object of accounting, control and analysis

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконав студент(ка) групи
ОДСзм-21
А. Л. Чуба

Науковий керівник:
д.е.н, проф. Н. М. Хорунжак

Магістерську роботу допущено
до захисту:
«___»_____20__р.
Завідувач кафедри
_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Чуба А. Л. Фінансове забезпечення установ державного сектору як об'єкт обліку, контролю та аналізу. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього рівня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі з'ясовано теоретичні засади фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору економіки й обґрунтовано їх форми та принципи відповідно до чинного законодавства; визначено особливості та методи кошторисного фінансування; розроблено науково-практичні рекомендації щодо удосконалення обліку та контролю фінансового забезпечення установ державного сектору; проведено аналіз бюджетного фінансування досліджуваної установи.

ANNOTATION

Chuba A.L. Financial support of Public Sector Entities as an object of accounting, control and analysis. – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – Accounting and Taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

In this paper the theoretical principles of financial support of Public Sector Entities of the economy are elucidated and their forms and principles in accordance with the current legislation are substantiated; the features and methods of estimated financing are determined; scientific-practical recommendations for improving the accounting and control of financial support of public sector institutions were developed; the analysis of budget financing of the investigated institution was conducted.

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота містить 90 сторінки, 3 таблиці, 23 рисунки, список використаних джерел із 89 найменувань, 6 додатків.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних, організаційних засад і розроблення науково- практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору економіки.

Об'єктом дослідження є процеси формування та використання фінансового забезпечення суб'єкта державного сектору (бюджетної установи) в умовах бюджетного дефіциту.

Предметом дослідження є теоретико-методичні, організаційні та практичні положення з обліку, контролю та аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору.

Одержані висновки та їх новизна: наукова новизна одержаних результатів в процесі виконання магістерської роботи полягає у поглибленні теоретичних і методичних положень та розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення та подальший розвиток обліку, контролю та аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору.

Ключові слова: фінансове забезпечення, бюджетні установи, фінансові ресурси, облік, аналіз, контроль, державний сектор, кошторис.

RESUME

Thesis contains 90 pages, 3 tables, 23 figures, list of references with 89 titles, 6 applications.

The aim of the thesis is the justification of the theoretical, organizational principles and development of scientific and practical recommendations for improving the accounting, analysis and control of financial support of public sector entities of the economy.

Object is the processes of formation and use of financial support of the public sector entity (budgetary institution) in the conditions of the budget deficit.

The subject of research is a theoretical, methodological, organizational and practical provisions for the accounting, control and analysis of financial support of public sector institutions.

The resulting conclusions and innovation: scientific novelty of the received results in execution of the master's work is to deepen the theoretical and methodological provisions and to develop practical recommendations aimed at improving and further development of accounting, control and analysis of financial support of public sector institutions.

Key words: financial support, budgetary institutions, financial resources, accounting, analysis, control, public sector, estimates.

З М І С Т

ВСТУП…….. 3

РОЗДІЛ 1. **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ**……..…….. 7

1.1. Економічна сутність, принципи та форми фінансового забезпечення установ державного сектору…...…… 7

1.2. Механізм фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору…….. 16

Висновок до розділу 1…… 24

РОЗДІЛ 2. **СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ** ……..……. 25

2.1. Кошторисне фінансування установ державного сектору у системі казначейського обслуговування бюджету .....……. 25

2.2. Відображення фінансових ресурсів в обліку та звітності установ державного сектору економіки..... 36

2.3. Внутрішній та зовнішній контроль фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору …..…… 45

Висновок до розділу 2...…..…… 54

РОЗДІЛ 3. **АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ .....** 56

3.1. Методика проведення аналізу фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору…..…..….. 56

3.2. Аналіз кошторисного фінансування дошкільних навчальних закладів…….……. 64

Висновок до розділу 3..……. 74

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ……. 76

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ……. 80

ДОДАТКИ……... 90

ВСТУП

Актуальність дослідження. Зміна економічної і політичної моделі розвитку України передбачає докорінну структурну перебудову національної економіки, трансформацію механізмів забезпечення виробничого процесу, факторів і джерел, що забезпечують процеси відтворення. У перехідному періоді якісні характеристики економічного розвитку визначаються критеріями цілеспрямованих структурних перетворень суспільних відносин, форм власності та інвестування. Для відновлення економічної могутності держави, побудови економічної системи, здатної забезпечити громадянам України рівень життя, який можна порівняти з рівнем найбільш розвинених країн, необхідно домогтися значних темпів економічного зростання. Отже, необхідно забезпечити прискорені темпи розвитку всіх суб'єктів господарювання, створити умови для ефективного використання наявних ресурсів.

Механізми і чинники, що впливають на фінансове забезпечення діяльності установ державного сектору, докорінно відрізняються для таких установ відповідно в умовах планової та ринкової економік. В сучасних умовах обмеженості фінансових ресурсів потрібне проведення глибокого і всебічного аналізу, результатом якого повинно стати визначення додаткових джерел фінансового забезпечення діяльності суб’єктів державного сектору Україні, що дозволить домогтися якісного економічного зростання, найбільш адекватного використання наявних ресурсів держави та суспільства.

Важливо також чітко обґрунтувати напрями удосконалення обліку фінансового забезпечення для своєчасного запровадження інформаційно-аналітичних систем, що дасть змогу в режимі реального часу відслідкувати стан бухгалтерських рахунків, здійснювати зовнішній та внутрішній контроль їх цільового призначення, а також оперативно формувати фінансову звітність.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку в бюджетній сфері здійснювали В. Александров, П. Атамас, І. Бенько, М. Болюх, І. Волохова, Р. Джога, О. Дорошенко, З.-М. Задорожний, А.Заросило, В. Лемішовський, М. Лучко, В. Метелиця, Т. Писаренко, Н. Хорунжак та ін. Фундаментальні основи обліку фінансового забезпечення та здійснення контролю установ державного сектору закладені в наукових працях таких вітчизняних учених, як А. Бабич, В. Базилевич, М. Білуха, М. Бутинець, О. Василик, Л. Гуцаленко, Л. Дікань, О. Жадан, Є. Калюга, О. Кириленко, М. Коцупатрий, В. Кравченко, К. Назарова, В. Опарин, Ю. Пасічник, С. Свірко, В. Сопко, В. Стефанюк, Н. Струк та інших. Водночас недостатньо розкритими залишаються теоретичні та практичні питання щодо обліку, контролю та аналізу використання фінансового забезпечення установ державного сектору.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних, організаційних засад і розроблення науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору економіки.

Для досягнення вказаної мети в процесі дослідження необхідно вирішити такі завдання:

- розкрити зміст понять «фінансове забезпечення» та «бюджетне фінансування»;
- розкрити економічну сутність, форми та принципи бюджетного фінансування суб'єктів державного сектору;
- обґрунтувати процес організації обліку формування та використання фінансового забезпечення установ державного сектору в процесі виконання кошторису доходів та витрат;
- визначити джерела формування та напрями використання фінансових ресурсів бюджетних установ;

- розвинути теоретичні основи внутрішнього та зовнішнього контролю використання фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору;
- удосконалити механізм фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору;
- обґрунтувати методи та визначити завдання аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору;
- провести аналіз кошторисного фінансування дошкільних навчальних закладів;

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процеси формування та використання фінансового забезпечення суб'єкта державного сектору (бюджетної установи) в умовах бюджетного дефіциту.

Предметом дослідження є теоретико-методичні, організаційні та практичні положення з обліку, контролю та аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору.

Методи дослідження. Для вирішення поставлених завдань у магістерській роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, зокрема: історичний, індуктивний, дедуктивний (при розкритті сутності понять); метод порівняння, узагальнення, систематизації та синтезу (при дослідженні процесів обліку та контролю формування й використання фінансового забезпечення установ державного сектору); групування, графічний аналіз (при оцінці показників процесів формування і використання фінансових ресурсів).

Інформаційну основу дослідження становлять Бюджетний кодекс України, законодавчі акти України, Постанови Кабінету Міністрів України, звітність Державної казначейської служби України про виконання бюджетів та дотримання норм бюджетного законодавства; досліджень науковців з питань обліку та контролю суб'єктів державного сектору; періодичні видання, статистичні та фактичні дані, інтернет-ресурси.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів. Полягає у поглибленні теоретичних і методичних положень та розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення та подальший розвиток обліку, контролю та аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору.

Обсяг та структура магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 90 сторінках друкованого тексту, у тому числі 3 таблиці та 23 рисунки. Список використаних джерел налічує 89 найменування.

Апробація результатів роботи та публікації. На основі матеріалів магістерської роботи було опубліковано тези на тему «Особливості бюджетного фінансування дошкільних навчальних закладів» в збірнику наукових робіт «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» Тернопільського національного економічного університету.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

1.1. Економічна сутність, принципи та форми фінансового забезпечення установ державного сектору

Фінансове забезпечення є важливою складовою функціонування установ державного сектору економіки в умовах трансформації економічної системи України. Діяльність суб'єктів державного сектору спрямована на досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових та інших цілей суспільства щодо охорони здоров'я, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, розв'язання суперечок і конфліктів, а також інших цілей, спрямованих на досягнення суспільних благ. Успішне функціонування установ державного сектору прямо залежить від належного рівня фінансового забезпечення їх діяльності та ефективного використання обмежених фінансових ресурсів і має важливе значення для економічного зростання держави.

Основними суб'єктами державного сектору економіки є бюджетні установи різних рівнів й сфер діяльності, які є найбільшими одержувачами бюджетних ресурсів. Тому, доречно розглянути трактування бюджетних установ у нормативно-правовій літературі.

Згідно з Бюджетним кодексом України [6] бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету.

Бюджетні установи, на відміну від інших економічних суб'єктів, являють собою первинну ланку галузей, які відносяться насамперед до сфери надання соціальних послуг (послуг невиробничого характеру). Поряд з тим, через дані структури щоденно здійснюється рух коштів, чим забезпечується

перерозподіл фінансових ресурсів між різними верствами населення, з метою реалізації визначених для кожною з цих установ функцій [1, с. 168].

Загальні ознаки бюджетних установ: є юридичними особами публічного права з державною чи комунальною формою власності; кошторисна форма бюджетного фінансування; невиробничий характер діяльності; економічний результат діяльності – неприбутковий (рис.1.1.)

Як видно з рис. 1.1., ознаки бюджетних установ, як учасників господарських відносин, можна поділити на загальні та специфічні (правовий статус, правовий режим майна та форми реалізації права власності).

Установи державного сектору будучи неприбутковими організаціями створюються виключно органами державної або місцевої влади та утримуються за їх рахунок [6]. В процесі свого функціонування вони мають ряд обмежень серед яких зокрема:

- неможливість бути приватизованими, чи збанкрутіти;
- можуть засновуватись виключно у формах державної або комунальної власності;
- не можуть самостійно ліквідуватись;
- не можуть бути частиною спільного підприємства або самостійно створювати орендне підприємство.

До них відносяться наступні установи: Верховна Рада України; Адміністрація Президента; державні адміністрації на місцевому рівні; місцеві органи влади; галузеві міністерства та відомства; підприємства, організації та установи, основним джерелом доходів яких є надходження з державного, чи місцевих бюджетів [46, с. 18].

Таким чином, до установ державного сектору, належать бюджетні установи, організації та інші державні структури, основною метою яких є забезпечення повноцінної реалізації всіх державних функцій.

Метою діяльності бюджетних установ є надання необхідних населенню суспільних благ, достатньої кількості та якості. Поряд з тим, досягання таких цілей неможливе без фінансового забезпечення в обсягах, необхідних для повноцінного функціонування даних установ.

Сучасною економічною теорією поки не сформовано єдиної, загальновизнаної дефініції, яка б комплексно відображала всі аспекти складної сутності фінансового забезпечення бюджетних установ.

Процес виділення фінансових ресурсів із бюджетів різного рівня називається фінансовим забезпеченням бюджетних установ.

Тому успішна діяльність таких установ залежить від рівня їх фінансового забезпечення.

Проте більшість бюджетних установ мають незадовільний стан фінансування, що призводить до нестачі грошових коштів для здійснення їхньої господарської діяльності. Оскільки проблеми фінансового забезпечення державного сектора економіки залишаються невирішеними, виникає потреба в їх подальшому дослідженні та впровадженні рекомендацій для покращення такого процесу.

На думку В. М. Федосова, фінансове забезпечення – це структурна підсистема фінансово-кредитного механізму, система джерел і форм фінансування розвитку економічної та соціальної сфер суспільства [74, с. 33]. Фінансове забезпечення здійснюється в трьох формах (рис. 1.2.)

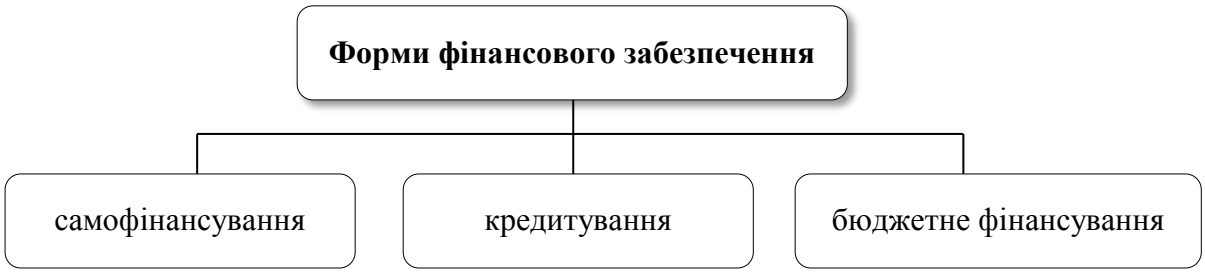

Рис. 1.2. Форми фінансового забезпечення

Як видно з рис.1.2., основними формами фінансового забезпечення є: самофінансування, кредитування та бюджетне фінансування.

Варто зазначити, що у діяльності різних суб'єктів ринку дуже рідко використовується одна форма фінансового забезпечення, в більшості випадків поєднуються різні його форми. У відповідності до економічних суб'єктів формується власна модель фінансового забезпечення, в тому числі склад і структура джерел фінансування та відповідні форми й методи руху коштів.

Діяльність установ державного сектору здійснюється найчастіше при таких формах фінансового забезпечення: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство (рис. 1.3.)

Рис. 1.3. Форми фінансового забезпечення установ державного сектору економіки

Джерело: сформовано автором на основі [31, с.24]

При цьому основною формою фінансового забезпечення установ державного сектору (рис.1.3) є бюджетне фінансування, оскільки основні фінансові ресурси надходять до таких установ з державного та місцевих бюджетів, а надходження, отримані з інших джерел, вважаються додатковими фінансовими ресурсами.

Враховуючи це, розглянемо більш детально підходи до визначення поняття «бюджетне фінансування».

Так у відповідності до визначень, які надаються у вітчизняній літературі, бюджетне фінансування розглядається в залежності від підходів на які автори роблять основний акцент. Деякими авторами визначення «бюджетне фінансування» розглядається з точки зору витрат на які воно здійснюються [3; 24; 75].

Найбільш вузько з даної позиції розглядає поняття «бюджетне фінансування» А.І. Берлач наголошуючи на тому, що це фінансування, яке здійснюване за рахунок бюджетів різних рівнів [3, с. 220]

У Фінансовому словнику Загороднього А.Г., Вознюка Г.Л та Смовженко Т.С. поняття «бюджетне фінансування» ототожнюється з «кошторисно-бюджетним фінансуванням», під яким розуміють надання

державою коштів, з метою утримання бюджетних установ, яке здійснюється за фінансовим планом-кошторисом витрат [75, с. 427].

Схожим за сутністю є визначання яке надає М. Карліна, у відповідності до нього, бюджетне фінансування, являє собою надання грошового забезпечення підприємствам на здійснення певних видатків, пов'язаних з реалізацією державних замовлень та програм, утриманням бюджетних установ державної та комунальної форм власності [24, с.55].

Дещо відмінним і більш розширеним в межах дослідження поняття «бюджетне фінансування» в аспекті видатків, є його трактування Василиком О. Д. На думку науковця, «… це надання юридичним особам з бюджетів різних рівнів коштів та інвестицій, на безповоротній та безоплатній основі, з метою забезпечення розвитку економіки, реалізації заходів соціального та культурного характеру, оборони, а також інших громадських потреб» [9, с. 331].

Серед науковців також існують інші погляди на визначення поняття «бюджетне фінансування» в яких не тільки враховуються напрямки на які спрямовуються кошти, але й визначаються притаманні виключно даному виду фінансування ознаки.

Досить багато авторів акцентують увагу на ознаках безповоротності та безоплатності у наданні коштів з різних бюджетів (державного чи місцевих) при цьому наголошуючи, що метою бюджетного фінансування є забезпечення виконання державою (місцевими органами влади) основних функцій та забезпечення підтримки підприємствам та установам державної форми власності (Л. Воронова, О. Орлюк, А. Монаєнко, О. Башняк, О. Кузьменко, С. Юрій, Й. Бескид та В. Федосов) (Додаток А).

Розширює даний підхід В. Дем'янишин, який визначає поняття бюджетне фінансування як сукупність грошових відносин, пов'язаних з перерозподілом та подальшим використанням коштів бюджетів різних видів, які реалізуються через безповоротне та безоплатне надання коштів

підприємствам чи домогосподарствам, з метою здійснення заходів визначених бюджетом на певний рік [14, с. 46].

Більш широке визначення надає Економічна енциклопедія за ред. Мочерного С.В., у відповідності до якої «бюджетне фінансування» являє собою грошове забезпечення (асигнування) з бюджетів різних рівнів (державного чи місцевих) надане у безповоротному порядку, з метою виконання державних замовлень та програм або утримання бюджетних установ, яке здійснюється у формі бюджетних асигнувань за певними призначеннями, з метою досягненням визначених державою цілей або задля покриття витрат певних галузей, чи окремих підприємств державної форми власності [17, с. 391].

Таким чином, в останньому визначенні виокремлено одразу кілька ознак характерних для даного виду фінансування: безповоротний та безоплатний характер надання;суб'єктами надання коштів є бюджети різних рівнів – державний та місцеві; мета надання полягає у досягненні певних, визначених на загальнодержавному рівні цілей.

Найбільш широко визначає ознаки бюджетного фінансування М. Харенко, серед яких виокремлюючи наступні:

1. безповоротність та безоплатність надання фінансових ресурсів з бюджетів різних рівнів розпорядникам бюджетних коштів;

2. мета бюджетного фінансування полягає у забезпеченні розпорядників коштами необхідними для покриття видатків, у відповідності до покладених на них функцій;

3. забезпечення фактичного витрачання коштів виділених з бюджетів різних рівнів [76, с. 100].

Підсумовуючи теоретичні підходи до визначення сутності бюджетного фінансування,можна виокремити основні принципи на яких воно базується:

− плановість. Всі видатки, як державного, так і місцевих бюджетів закріплюються у вигляді планово-фінансових актів;

− цільова спрямованість використання коштів. Враховуючи плановий характер бюджетного фінансування, всі кошти виділяються та використовуються у відповідності до визначених цілей;

− безповоротність та безоплатність. Так як бюджетні установи є некомерційними організаціями, їх основною метою є за рахунок виділених коштів забезпечити одержання населенням суспільно необхідних послуг, забезпечуючи при цьому мінімізацію власних витрат;

− фінансування шляхом виконання визначених планів. Передбачає асигнування у відповідності до конкретно визначених цілей;

− фінансування шляхом врахування нормативів. Кожна бюджетна установа фінансується з урахуванням специфічних особливостей окремої сфери функціонування та завдань які вона реалізує;

− контроль. Даний принцип передбачає здійснення постійного контролю за витрачанням коштів з бюджетів різних рівнів саме на ті напрямки, які передбачені кошторисом [74, с. 124].

Бюджетне фінансування має як переваги, так і недоліки.

Основною перевагою, яку найчастіше виокремлюють у науковій літературі є те, що бюджетне фінансування в абсолютній більшості надається через кошторис, який передбачає баланс доходів та видатків. Таким чином, фінансування бюджетних установ забезпечується в достатніх для повноцінного функціонування обсягах.

Ще однією перевагою є наявність контролю за витрачанням коштів, що надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Поряд з перевагами, виділяють і недоліки, серед яких найчастіше наголошують на відсутності необхідних стимулів бюджетним установам для ефективного та раціонального витрачання коштів.

Крім того, бюджетне фінансування не передбачає щільного взаємозв’язку між рівнем їх фінансування та результативністю, адже за рахунок бюджетних коштів фінансуються самі установи державного сектору, а не послуги, які ними надаються.

У вітчизняній економічній літературі виділяють такі форми бюджетного фінансування:

– кошторисне фінансування, що означає виділення бюджетних асигнувань на основі спеціального планово-фінансового документу – кошторису. Такий документ визначає у безповоротному і безоплатному порядку обсяги грошових коштів на фінансування певних об'єктів (програм, заходів) з визначенням їх цільового призначення і розподілом за окремими періодами фінансування;

– бюджетне інвестування, що може здійснюватись у вигляді фінансування капітальних вкладень, проектного фінансування конкретного інвестиційного проекту та придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством;

– бюджетне кредитування – це надання коштів з бюджету суб'єктам підприємництва на поворотній і платній основі; вони відрізняються від банківських кредитів нижчим рівнем процентних ставок і більш пільговими умовами;

– державні трансферти – це невідплатні й безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, які не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або на виплату непогашеного боргу [72, с. 100].

Основною і найпоширенішою формою бюджетного забезпечення є кошторисне фінансування, що полягає у виділенні фінансових ресурсів бюджетним установам в межах їхніх кошторисів доходів і видатків. Детальний процес кошторисного фінансування нами буде розглянуто в наступних розділах магістерської роботи.

1.2. Механізм фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору

Установи державного сектору економіки, з одного боку, надають державні послуги та фінансуються з бюджету, а з іншого боку, – здійснюють діяльність із надання платних послуг. Такі обставини зумовлюють актуальність дослідження процесу взаємодії компонентів механізму бюджетного і позабюджетного фінансування бюджетних установ. Доцільно звернути увагу на протиріччя у розвитку сучасного фінансового механізму таких установ, яке проявляється у потребі розвитку підприємницької діяльності установи як господарюючого суб'єкта та одночасно жорсткою регламентацією з боку органів державної влади та місцевого самоврядування стосовно використання отриманих позабюджетних коштів.

На функціонування установ державного сектору негативно впливають такі фактори:

1. незадовільний стан фінансування, недостатність або взагалі відсутність бюджетних асигнувань на утримання матеріально-технічної бази установ;

2. обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямів їх використання.

Вирішення зазначених проблем певною мірою залежить від ефективності побудови та реалізації механізму фінансового забезпечення установ державного сектору.

Механізм фінансового забезпечення установ державного сектору залежить від особливостей джерел формування та порядку розподілення грошових коштів у бюджетній сфері.

Ефективне функціонування механізму фінансового забезпечення таких установ повинне ґрунтуватися на взаємозв'язку його компонентів (рис. 1.4):

– цілеспрямованість кожного компонента механізму фінансового забезпечення бюджетних установ для виконання завдань, покладених на нього;

− цілеспрямованість впливу всіх компонентів механізму фінансового забезпечення бюджетних установ на процес одержання бажаного обсягу фінансових ресурсів для покриття витрат їх діяльності;

− зворотний зв’язок компонентів механізму фінансового забезпечення бюджетних установ;

− своєчасність реагування компонентів механізму фінансового забезпечення бюджетних установ на зміни зовнішнього та внутрішнього середовища.

Така організаційно-методична структура механізму фінансового забезпечення бюджетних установ свідчить про взаємозв’язок та взаємозалежність усіх його компонентів. Водночас відносне самостійне функціонування кожного компонента потребує узгодженої їх взаємодії у механізмі фінансового забезпечення.

Якісна характеристика такого механізму характеризується сукупністю прийомів, методів і форм мобілізації ресурсів та їх використання. Є дві сторони функціонування представленого механізму в формі методів регулювання розвитку бюджетної сфери:

− фінансове забезпечення;

− фінансове регулювання.

Реалізація фінансового забезпечення проявляється у визначенні джерел, форм та методів забезпечення та використання фінансових ресурсів бюджетними організаціями.

Перейдемо до основного методу бюджетного забезпечення – кошторисного фінансування, оскільки саме за його допомогою забезпечується відповідність доходної та видаткової частин кошторису бюджетних установ.

Законодавством закріплено зв’язок джерел надходження коштів спеціального фонду з напрямами їх використання, тому бюджетна установа не може вільно, на власний розсуд розпоряджатися власними коштами, тобто відсутня фінансова автономія бюджетних установ.

Бюджетні установи згідно з діючим законодавством фінансуються за рахунок Зведеного бюджету України через систему органів ДКСУ.

Як відомо, кошторисне фінансування бюджетних установ розподіляється на:

– загальний фонд – обсяг фінансування із загального фонду бюджету відповідного рівня, який містить чітке розмежування видатків бюджетних установ за економічними ознаками і призначений для виконання їх основних функцій;

– спеціальний фонд – обсяг фінансування зі спеціального фонду бюджету для досягнення конкретної мети та їх використання за економічною класифікацією для здійснення видатків бюджетних установ згідно з законодавством, а також для проведення заходів, пов’язаних із виконанням бюджетними установами основних функцій діяльності [35, с. 6].

Таким чином, задоволення потреб суб’єктів державного сектору лише частково здійснюються шляхом безпосереднього надання коштів з бюджету, які утворилися внаслідок перерозподілу валового внутрішнього продукту за джерелом походження дійсно є бюджетними – це кошти загального фонду бюджету.

В даний час, зростає роль позабюджетних джерел фінансування у забезпеченні функціонування закладів бюджетної сфери. Позабюджетні надходження грошових коштів та доходів в матеріальній чи нематеріальній формі, які отримує бюджетний заклад, є результатом його самостійної фінансово-господарської діяльності.

Основними джерелами позабюджетних коштів є кошти за надання платних (договірних) послуг та спонсорські кошти, які останнім часом набувають широкого використання.

Однією із форм фінансування соціальних проектів та цільових програм бюджетних установ може бути фандрайзинг, що представляє собою спеціально організований процес збору коштів на реалізацію проектів неприбуткових організацій.

Фінансування бюджетних установ на основі фандрайзингу здійснюється за допомогою наступних інструментів:

– гранту – добродійного пожертвування (внеску), що надається донорською організацією для реалізації неприбуткового проекту або програми;

– безпроцентної поворотної фінансової допомоги (поворотного гранту), що надається неприбутковій організації для реалізації проектів, які припускають отримання доходів в результаті здійснення діяльності щодо проекту. Поворотна фінансова допомога припускає повне або часткове повернення наданого фінансування;

– оплати послуг на договірній основі з приводу проведення семінарів, досліджень для неприбуткової організації фандрайзинговими компаніями. Некомерційна діяльність бюджетних установ і організацій не має на меті отримання прибутку і здійснюється у загальнодержавних інтересах з метою залучення додаткових фінансових ресурсів [46, с.82].

Все більш поширеними стають позабюджетні надходження грошових коштів і доходів у матеріальній та нематеріальній формах, які є результатом самостійної господарської діяльності бюджетних установ, про що свідчить стала тенденція збільшення питомої ваги спеціального фонду в загальній сумі видатків. Як видно з рис. 1.5., основні джерела інших видів фінансування – це кошти за надання платних послуг на договірній основі та спонсорські кошти.

Проте пошук спонсорів, меценатів та інших подібних джерел залучення позабюджетних коштів в Україні стримується податковою політикою, а також фінансовою неспроможністю та низьким рівнем добробуту значної частини населення країни.

Для залучення інших власних надходжень, тобто поповнення спеціального фонду рекомендовано створити спеціальні структурні підрозділи, передбачені Статутом бюджетних установ, а також введення в експлуатацію наявних приміщень, що не використовуються бюджетною установою та створення добродійних фондів (недержавних некомерційних організацій).

Таким чином, фінансові ресурси для здійснення кошторисного фінансування бюджетних установ мобілізуються через бюджетне фінансування та самофінансування. Мобілізовані фінансові ресурси об’єднуються та витрачаються для задоволення суспільних потреб. Відповідно здійснюється фінансування лише мережі установ державного сектору, а не наданих ними послуг.

Окрім того, законодавством закріплено зв'язок джерел надходження коштів спеціального фонду з напрямками їх використання і заклад не може вільно, на власний розсуд розпоряджатися заробленими коштами, тобто фактично відсутня фінансова автономія бюджетних установ.

Слід зазначити, що в світі існує декілька моделей фінансової автономії суб’єктів господарювання, а саме (рис. 1.6.) :

- мінімальної автономії;

- часткової автономії’
- повної автономії.

Так як, порядок використання фінансових ресурсів вітчизняними установами державного сектору вказує на пріоритет потреб бюджетного фінансування та відсутність права бюджетних установ на вільне розпоряджання позабюджетними фінансовими ресурсами. Тому для установ бюджетної сфери України властива модель мінімальної автономії (рис. 1.6.) установ державного сектору, які зобов’язані керуватися системою нормативів органів управління, а також позбавлені економічних стимулів для розширення обсягів своєї діяльності й підвищення якості надання послуг для задоволення суспільних потреб.

Переваги моделі фінансування, зорієнтованого на потреби бюджетної установи, полягають у максимізації ефективності використання фінансових ресурсів та мінімізації бюджетних коштів на утримання такої установи.

На нашу думку, запровадження моделі часткової автономії установ державного сектору в Україні дало б змогу значно підвищити ефективність їхнього функціонування. Це дасть можливість бюджетним установам в окремих сферах економіки не тільки самостійно залучати додаткові фінансові ресурси, але й витрачати їх виходячи із власних потреб, що може стати стимулом для їхнього розвитку і навіть виникнення конкуренції за право реалізовувати власні товари чи послуги на ринку.

Очевидно, що перевагою автономних бюджетних установ є спрощення механізму фінансування їхньої діяльності загалом. Тому пріоритетом фінансової автономії для бюджетних структур є не свобода бюджетних установ, а здатність та права визначення власних напрямів дій без надмірного втручання держави, незважаючи на певну відносність такої автономії при здійсненні державного контролю.

Водночас повна автономія установ державного сектору неможлива, оскільки передбачає відсутність організаційно-майнової підпорядкованості, фінансове забезпечення діяльності за рахунок власних, залучених та

позикових фінансових ресурсів, що використовуються бюджетними установами на власний розсуд [28, с. 235].

Отже, за умови мінімальної фінансової автономії установ бюджетної сфери в Україні формування та використання фінансових ресурсів суб'єктів державного сектору у розрізі відомчої структури здійснюється для забезпечення суспільно корисних цілей їхньої діяльності. На нашу думку, запровадження моделі часткової автономії бюджетних установ позитивно вплине на ефективність їхнього функціонування.

Висновок до розділу 1

Значну увагу в даному розділі магістерської роботи приділено особливостям фінансового забезпечення діяльності установ державного сектору економіки, що пов'язано з необхідністю виявлення резервів для скорочення і оптимізації витрат держави, створенням надійної і адекватної системи перерозподілу фінансових ресурсів, що вилучаються державою, для забезпечення загальнодержавних завдань.

Провівши дослідження теоретичної сутності поняття «фінансове забезпечення», варто зазначити, що більшість авторів схиляються до наступного визначення: «це надання суб'єктам державного сектору з бюджетів різних рівнів коштів та інвестицій, на безповоротній та безоплатній основі, з метою забезпечення розвитку економіки, реалізації заходів соціального та культурного характеру, оборони, а також інших громадських потреб».

До основних форм фінансового забезпечення установ державного сектору належать: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство.

Ефективне функціонування основних суб'єктів державного сектору економіки – бюджетних установ, можливе лише за умови чітко налагодженого фінансового механізму. Проведене нами дослідження

свідчить про те, що фінансовий механізм бюджетних закладів відображає специфіку організації фінансових відносин у даній сфері, яка проявляється у реалізації фінансового забезпечення. Подальше удосконалення фінансового забезпечення функціонування суб'єктів державного сектору, на нашу думку, передбачає необхідність переходу від моделі мінімальної фінансової автономії до моделі часткової фінансової автономії.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУБЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА ЕКОНОМІКИ

2.1. Кошторисне фінансування установ державного сектору у системі казначейського обслуговування бюджету

У процесі еволюції ринкового середовища в Україні розвиваються та вдосконалюються бюджетні механізми. Установи державного сектору, виконуючи покладені на державу функції, одержують фінансування на безповоротній основі. Тому виникає нагальна потреба ефективного кошторисного фінансування бюджетної сфери для задоволення суспільно корисних потреб, а також відображення стану та руху підконтрольних державі та громадськості фінансових ресурсів в обліку та звітності бюджетних установ.

Зауважимо, що бюджетне фінансування здійснюється у кількох формах. Так Карлін М. І. пропагує бюджетне фінансування за системою «нетто-бюджет» і «брутто-бюджет», під якими відповідно розуміє надання бюджетних ресурсів на доволі обмежений перелік витрат, затверджених у бюджеті, та фінансування, що застосовується для підприємств і установ, які повністю фінансуються з бюджету [24,с. 55].

Три форми бюджетного фінансування (кошторисне фінансування, бюджетне інвестування, державні трансферти) виділяють Дем’янишин В. та Матросова В. О. [38, с. 93]. Якщо Василик О. Д. виділяє такі форми бюджетного фінансування, як кошторисне фінансування, державне фінансування інвестицій, надання дотацій, надання субвенцій і субсидій [8, с. 139], то Загорський В. розуміє під ними інші за змістом (проектне фінансування, бюджетні кредити, кошторисне фінансування, бюджетні трансферти) [21, с. 112]. Також по чотири форми бюджетного фінансування визначають Опарін В. М. та Федосов В. (бюджетні інвестиції; бюджетні

кредити; кошторисне фінансування; державні трансферти) [47, с.122; 74, с.271].

Цікавий підхід до обґрунтування форм бюджетного фінансування зустрічається у дослідженнях Романенко О. Р., де можливо здійснити вибір між вісьмома формами фінансування бюджетних установ, у т.ч. кошторисного фінансування (кошторисне фінансування бюджетних програм – закладів, установ і організацій бюджетної сфери; трансферти населенню; бюджетні кредити юридичним особам (у т. ч. податкові кредити на сплату податків); субвенції і субсидії фізичним і юридичним особам; бюджетні інвестиції у статутні капітали наявних або новостворюваних юридичних осіб; бюджетні позики державним позабюджетним фондам; міжбюджетні трансферти (дотації вирівнювання, субвенції, інші дотації); кредити іноземним державам) [68, с. 172]. Майже за всіма підходами згадується кошторисне фінансування, яке безпосередньо стосується процесу фінансування установ державного сектору (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Інтерпретація сутності кошторисного фінансування

№	Тлумачення	Примітки
1	2	3
1	«… забезпечення державними грошовими коштами установ і організацій соціально-культурної сфери, оборони, органів державного управління» [4, с. 122; 81, с. 200]	Акцентується увага на виділення грошових коштів з бюджету та їх наданням бюджетним установам та організаціям, які провадять суспільно-корисну діяльність.
2	«Фінансування кошторисно-бюджетне – надання державою коштів на утримання установ, що перебувають на бюджетному фінансуванні, здійснюване за фінансовими планами – кошторисами витрат» [20,с. 472]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів.
3	«…спрямування грошових коштів, акумульованих із різних джерел фінансування, на покриття потреб бюджетних установ та виконання основних функціональних завдань» [35]	Надано обґрунтоване тлумачення кошторисного фінансування як поняття, ширшого за поняття бюджетного фінансування
4	«…фінансування видатків бюджетних установ за рахунок видатків відповідних бюджетів» [19, с. 59]	Акцентується увага на фінансування з бюджету різних рівнів

Продовження табл. 2.1.

1	2	3
5	«Кошторисне фінансування – це виділення державою бюджетних коштів відповідно до затверджених бюджетів та бюджетних розписів суб'єктам господарювання (бюджетним установам) на цілі, передбачені їхніми основними фінансовими планами – кошторисами» [14, с. 39]	Акцентується увага на джерело коштів (затверджений бюджет), документ, який регулює розподіл коштів (бюджетний розпис), отримувачі коштів (суб'єкти господарювання, які відносяться до бюджетних установ, разом із різними галузями виробничої сфери та сфери послуг), а також основний документ, який відображає цілі, на які виділяються кошти (кошторис бюджетної установи).
6	«Кошторисне фінансування означає виділення коштів з бюджету на основі спеціального планового документа – кошторису» [47, с. 123]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів.
7	«…фінансування бюджетних установ на основі кошторису» [51,с. 489]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів.
8	«…під кошторисним фінансуванням слід розуміти покриття витрат бюджетних установ з метою виконання ними функцій та завдань, спрямованих на досягнення суспільних благ за рахунок бюджетного фінансування та позабюджетних коштів, які надходять в результаті надання платних послуг та отримання спонсорської допомоги» [52, с. 96]	Акцентується увага на охоплення кошторисним фінансуванням не тільки тих коштів, що надаються з бюджетів, але й тих, які надходять за рахунок здійснення господарської діяльності.
9	«Кошторисне фінансування як одна з форм бюджетного фінансування, передбачає фінансування установ за рахунок коштів бюджету на основі кошторису за такими принципами: 1) плановість; 2) цільовий характер виділених коштів; 3) виділення коштів залежно від фактичних показників діяльності установи; 4) підзвітність» [72,с. 103]	Акцентується увага на основний документ, за яким здійснюється таке надання бюджетних коштів та принципи такої форми бюджетного фінансування.

Інтерпретуючи сутність кошторисного фінансування бюджетних установ, з таблиці 2.1. спостерігаємо відсутність єдності поглядів у визначенні цього поняття. Загалом виділяються два підходи до тлумачення кошторисного фінансування. Зокрема Булгакова С. О., Єпіфанов А. О. трактують цю форму бюджетного фінансування як виділення бюджетних коштів та їхнього надання установам і організаціям, які провадять суспільно-корисну діяльність та перебувають на бюджетному фінансуванні. Водночас

поширений підхід до тлумачення кошторисного фінансування з акцентом на кошторис як підставу здійснення такого фінансування (Загородній А. Г., Опарін В. М., Ткачук Н. М.).

Якщо Дем'янишин В. синтезував ці підходи, то Пігуль Н. Г. переконана, що підхід «… з точки зору забезпечення витрат бюджетних установ за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів … недостатньо повно відображає сучасну практику функціонування зазначених закладів, оскільки ринкові засади передбачають принципово інші, ніж раніше, підходи до організації фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ, що характеризується поєднанням бюджетного фінансування з розвитком послуг і виконанням робіт за договорами з підприємствами та організаціями на платній основі» [52, с. 95].

Слушною є думка Макух Т. О., згідно з якою кошторисне фінансування – це «… спрямування грошових коштів, акумульованих із різних джерел фінансування, на покриття потреб бюджетних установ та виконання основних функціональних завдань» [35, с. 3].

Процес кошторисного фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування Зведеного бюджету України тісно переплетений із самим бюджетним процесом. Схема процесу кошторисного фінансування бюджетної установи представлена на рис. 2.1.

Рис.2.1. Процес кошторисного фінансування бюджетної установи [45, с. 64]

Так фінансовий підрозділ бюджетної установи подає економічні розрахунки для проекту кошторису, тобто враховуються потреби бюджетної установи та норми видатків для її утримання.

Фінансування бюджетних установ здійснюється лише на підставі затвердженого в установленому бюджетним законодавством порядку кошторису. Кошторис доходів і видатків – це основний документ, відповідно до якого визначається загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ, а також визначаються обсяг та напрямки використання бюджетних коштів для виконання функцій та досягнення суспільно-корисних цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень [30, с. 37; 45, с. 63].

Реалізація кошторисного фінансування здійснюється на основі принципів плановості, цільового характеру, виділення коштів залежно від фактичних показників, підзвітності (рис. 2.2).

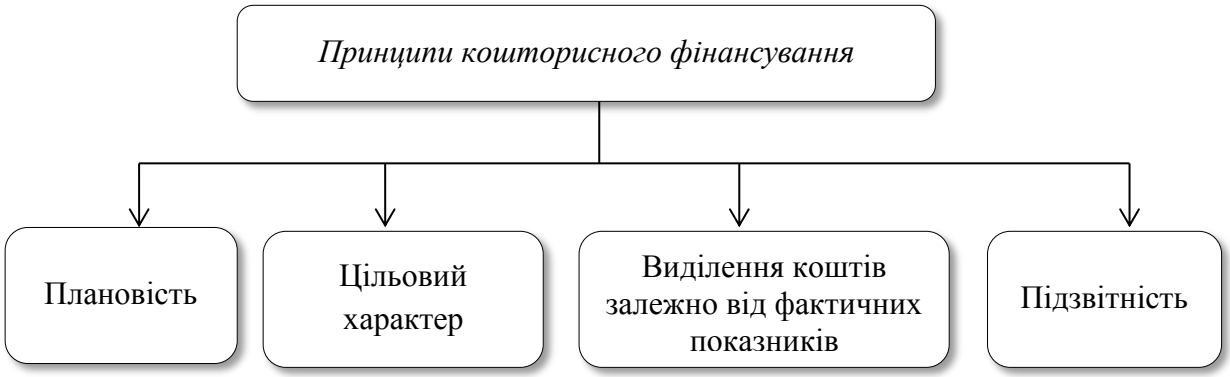

Рис. 2.2. Основні принципи кошторисного фінансування

Плановість означає, що фінансування здійснюється на підставі й у межах установленого плану. Плановим документом є кошторис – документ, у якому розраховані й затверджені планові витрати на відповідний плановий період чи відповідні заходи. Розрахунки планових витрат здійснюються, як правило, на основі нормативного методу.

Сутність цільового характеру кошторисного фінансування полягає в тому, що виділені кошти можуть бути спрямовані тільки на цілі, передбачені

кошторисом. При цьому в окремих випадках може надаватися право певного перерозподілу коштів між окремими статтями. Цільове призначення асигнувань дає змогу організації, що здійснює фінансування, контролювати їх раціональне і ефективне використання.

Виділення коштів залежно від фактичних показників діяльності установи означає, що фінансування здійснюється за кошторисом, однак виходячи не з планових, а з фактичних значень показників діяльності.

Підзвітність передбачає звітність організацій та установ, що перебувають на кошторисному фінансуванні, перед фінансуючими організаціями. При цьому встановлена відповідальність за порушення принципів і правил кошторисного фінансування.

Оскільки кошторис бюджетних установ – компонент бюджетної системи України, то варто з'ясувати особливості процесу складання кошторису бюджетних установ. Зазначимо, що Міністерство фінансів України через Державну казначейську службу України (далі – ДКСУ) інформує бюджетні установи як головних розпорядників щодо граничних обсягів бюджетних видатків та надання бюджетних кредитів на майбутній бюджетний період як підстави для формування бюджетними установами проектів кошторисів.

Розпорядники бюджетних коштів при складанні проекту кошторису:

- встановлюють для бюджетних установ, розпорядників нижчого рівня, максимальні обсяги бюджетних видатків та/або надання бюджетних кредитів бюджету із загального фонду бюджету, орієнтовні строки подання проектів кошторисів бюджетних установ і надають інструкції для їх складання;
- розробляють та інформують бюджетних установ, розпорядників нижчого рівня, про інші показники, заплановані для визначення бюджетних видатків та надання бюджетних кредитів у проектах кошторисів бюджетних установ;

– забезпечують формування проектів кошторисів бюджетних видатків на бюджетні програми, які реалізуються безпосередньо бюджетними установами як головними розпорядниками фінансових ресурсів держави в цілому.

Бюджетні установи як головні розпорядники бюджетних коштів аналізують показники проектів кошторисів бюджетних установ, розпорядників нижчого рівня на предмет:

– легітимності та правильності кошторисних розрахунків;

– доцільності запланованих бюджетних видатків та надання бюджетних кредитів;

– правильності розподілу бюджетних видатків відповідно до КЕКВ бюджету та класифікації кредитування бюджету;

– надходження доходів / повернення кредитів бюджетних видатків в повному обсязі;

– дотримання чинних ставок, лімітів та інших норм згідно з бюджетним законодавством України.

Потім бюджетні установи, як головні розпорядники бюджетних коштів, формують проекти зведених кошторисів бюджетних установ, завдяки яким розробляються бюджетні запити, які через ДКСУ подаються Міністерству фінансів України для врахування до проектів бюджетів відповідних рівнів. Терміни оцінювання показників проектів кошторисів бюджетних установ, розпорядників нижчого рівня, визначаються бюджетними установами, головними розпорядниками бюджетних коштів, для своєчасного оформлення проектів зведених кошторисів, як бюджетних запитів.

У випадку обмеження головними розпорядниками бюджетних коштів строків розробки бюджетних запитів Міністерством фінансів України надається дозвіл бюджетним установам, головним розпорядникам, самостійно визначати порядок та обсяг отримання необхідних даних з метою забезпечення своєчасності формування та подання ними бюджетних запитів.

Усіма установами державного сектору економіки складаються проекти кошторисів на майбутній бюджетний період, якщо ці установи функціонували до початку бюджетного періоду, на який плануються відповідні видатки чи бюджетні кредити. У випадку утворення установ державного сектору не з початку бюджетного періоду такі кошториси розробляються і затверджуються з часу утворення бюджетних установ до кінця бюджетного періоду на загальних засадах.

У проекті кошторису бюджетних установ вказуються заплановані обсяги надходжень для здійснення бюджетних видатків та надання бюджетних кредитів. Протягом складання та затвердження проекту кошторису бюджетних установ не плануються залишки бюджетних коштів за спеціальним фондом кошторису бюджетних установ.

Величина надходжень до спеціального фонду проекту кошторису бюджетних установ встановлюється завдяки розрахункам за кожним дохідним джерелом та/або бюджетному фінансуванню чи поверненням кредитів, що плануються бюджетними установами на наступний бюджетний період. За основу розрахунків надходжень до спеціального фонду проекту кошторису бюджетних установ використовуються наступні показники:

– обсяги надання бюджетними установами договірних (платних) послуг, а також інші показники;

– прогноз обсягів надходжень зборів і платежів бюджетних установ до спеціального фонду бюджету;

– прогноз обсягів повернення до бюджету бюджетними установами фінансових ресурсів цільового призначення [32, с.725].

На підставі перерахованих показників для розрахунків надходжень до спеціального фонду проекту кошторису бюджетних установ визначаються обсяги надходжень на майбутній бюджетний період у розрізі їх джерел із урахуванням певних умов діяльності бюджетних установ. В процесі формування кошторисних показників, на підставі яких розраховуються суми надходжень планового бюджетного періоду, бюджетна установа обов’язково

враховує рівень їх виконання за останній бюджетний рік, а також очікуване їх виконання за бюджетний період, який передує плановому. Такі показники повинні вказуватися в обсязі, зазначеному в розрахунку бюджетних установ, і відповідати значенню показників звітності бюджетних установ за відповідні бюджетні періоди.

Формуючи спеціальний фонд проекту кошторису бюджетна установа здійснює планування власних надходжень у розрізі груп та підгруп. При цьому відповідні показники власних надходжень бюджетних установ формуються наступним чином:

– надходження від плати за надавані нею послуги (перша група власних доходів бюджетних установ) – враховуючи рівень їх виконання бюджетними установами за останній бюджетний період, а також очікуване виконання цих показників за бюджетний період, що передує планованому;

– благодійні внески, гранти чи дарунки (перша підгрупа другої групи власних доходів бюджетних установ) – на підставі даних бюджетних установ, наведених у договорах, календарних планах проведення заходів та інших документах, в яких передбачене одержання бюджетними установами благодійних внесків, грантів чи дарунків;

– кошти, що отримують бюджетні установи освітньої сфери від розміщення вільних бюджетних коштів, отриманих ними за надання бюджетними установами платних освітніх послуг, на депозитах (третя підгрупа другої групи власних доходів бюджетних установ) – у розрізі надходжень, які бюджетна установа планує розміщувати на депозитах тимчасово.

У спеціальному фонді проекту кошторису бюджетних установ зводить показники за всіма джерелами надходження фінансових ресурсів та напрямами їх використання. Розподіл бюджетних видатків та надання бюджетних кредитів у цьому випадку бюджетними установами здійснюється винятково в межах і за рахунок таких надходжень спеціального фонду проекту кошторису, що заплановані бюджетними установами [15, с.589].

Таким чином, процес кошторисного фінансування бюджетних установ здійснюється шляхом об'єднання фінансових ресурсів у грошовій формі, отриманих з двох основних каналів: через механізм бюджетного фінансування та внаслідок їх самостійної некомерційної діяльності (рис. 2.3).

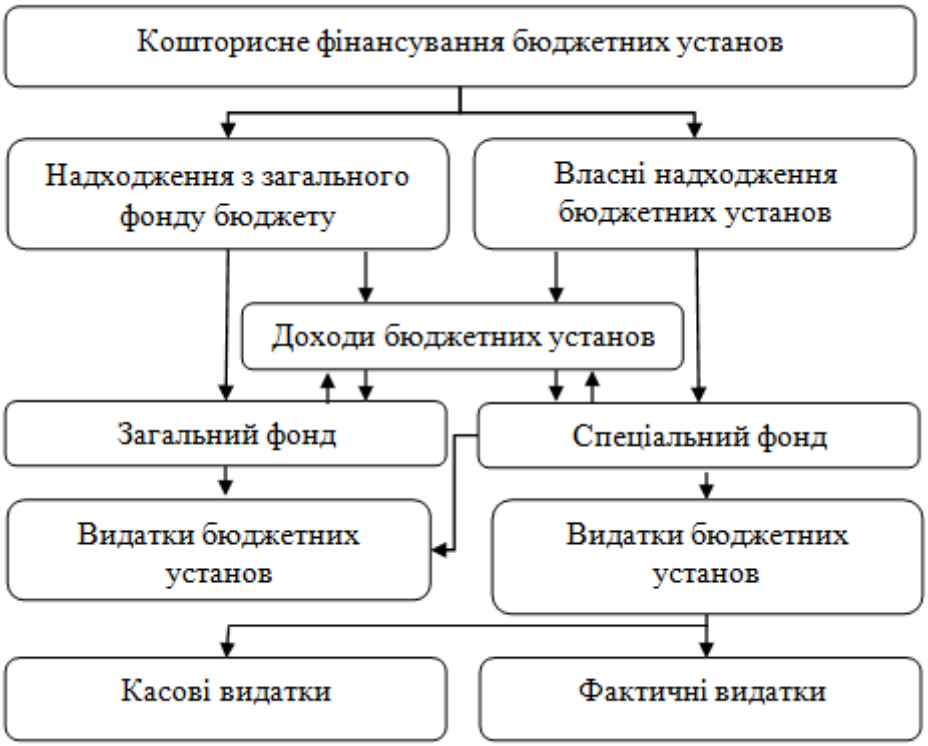

Рис. 2.3. Основні елементи кошторисного фінансування бюджетних установ в Україні

Джерело: розроблено автором за [6; 27, с. 16; 35, с. 6]

Відомо, що двоїстий характер використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає касові та фактичні видатки. Касовими видатками прийнято вважати суми грошових коштів, одержані бюджетними установами з поточних бюджетних рахунків, відкритих у банку, чи реєстраційних рахунків, відкритих у відповідних органах ДКСУ для їхнього використання (витрачання) згідно зі затвердженим кошторисом бюджетних установ. На відміну від касових, фактичні видатки бюджетних установ – це дійсні видатки бюджетних установ для виконання кошторису, підтверджені відповідними документами первинного обліку, за вирахуванням сум

грошових коштів, одержаних на відновлення видатків таких установ [12, с. 389].

Таким чином, фінансові ресурси для здійснення кошторисного фінансування бюджетних установ мобілізуються через бюджетне фінансування та самофінансування. Мобілізовані фінансові ресурси об'єднуються та витрачаються для задоволення суспільних потреб.

Кошторисне фінансування як метод фінансового забезпечення бюджетних установ має переваги і недоліки (рис. 2.4).

Рис. 2.4. Переваги та недоліки кошторисного фінансування бюджетних установ

Джерело: розроблено автором за [35, с. 6; 52, с. 99]

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

Таким чином, ефективність використання фінансового забезпечення бюджетних установ можлива лише за умови налагодження фінансового механізму системи казначейського обслуговування бюджету.

2.2. Відображення фінансових ресурсів в обліку та звітності установ державного сектору економіки

На сучасному етапі функціонування установ державного сектору економіки реформується та впроваджується нова нормативно-правова база для уніфікації та модернізації системи обліку. У зв'язку з цим розроблено та запроваджено з 01.01.2017 року новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; розроблені та запроваджуються Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС); поступово набувають чинності зміни, внесені Законом №2164-

19 до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що пов’язані з оновленням підходів до документування господарських операцій та удосконаленням наявних бухгалтерських положень [58].

Основними нормативно-правовими документами, які регламентують методичний підхід до обліку бюджетних установ в Україні, є:

- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року, порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1219 від 29 грудня 2015 року [53];
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов’язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219, Проект змін до Типової кореспонденції від 12 квітня 2017 року [71].

У зв’язку з масштабами трансформації облікових об’єктів установ державного сектору, в т. ч. фінансового забезпечення, відобразимо загальні основи організації обліку формування та використання фінансових ресурсів.

Так, надходження фінансових ресурсів, які обліковуються за доходами кошторису бюджетних установ, відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» відносяться до доходів бюджетних установ від обмінних та необмінних операцій [43].

Варто зазначити, що структура доходів кошторису бюджетних установ не зазнала значних змін (рис. 2.5), проте трансформація відбулась через введення поняття обмінних і необмінних операцій бюджетних установ.

У НП(С)БОДС 124 «Доходи» зазначено, що до обмінних операцій відносяться господарські операції з продажу або придбання активів обмін на

грошові кошти, послуги чи роботи, інші активи або погашення зобов'язань бюджетними установами [43].

Водночас необмінними операціями є господарські операції, якими не передбачена передача активів, послуг чи робіт в обмін на отриманий дохід або активи, але можуть передбачати виконання бюджетними установами певних умов.

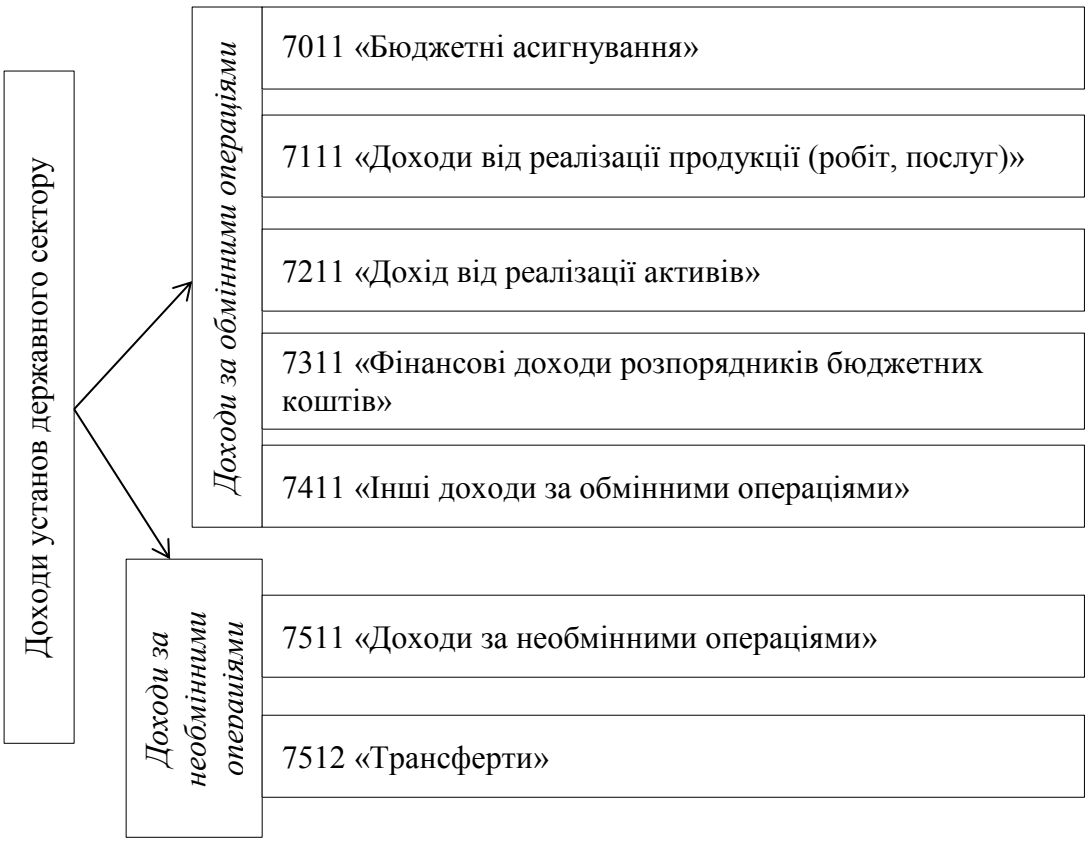

Рис. 2.5. Рахунки обліку доходів установ державного сектору [53]

МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» передбачає виникнення доходів бюджетних установ від надання ними послуг, реалізації товарів, а також використання іншими сторонами активів бюджетних установ як учасників господарських відносин, які приносять:

− відсотки (платіж за використання грошових коштів, їх еквівалентів або дебіторська заборгованість бюджетних установ як учасників господарських відносин);

− роялті (платіж за використання нематеріальних довгострокових активів бюджетних установ як учасників господарських відносин);

− дивіденди або їх еквіваленти в якості розподілу надлишку власникам інвестицій у капітал із врахуванням їхніх внесків капіталу [58].

Донедавна Міністерством фінансів України не регламентувалися можливості отримання доходів бюджетними установами, тепер облік доходів від необмінних операцій на рівні міжнародних стандартів регламентується НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Облік необмінних операцій на міжнародному рівні регламентує МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»:

− податки;

− трансферти (грошові та негрошові), включаючи гранти, списання боргів, штрафи, надання нерухомості, подарунки, пожертви, а також товари та послуги в натуральній формі.

Такий поділ за міжнародними стандартами відповідає НП(С)БОДС 124 «Доходи». На даний час податки є об'єктом обліку в системі бюджетів, а гранти, подарунки, благодійні внески віднесені до інших джерел власних надходжень бюджетних установ. Тому як такої трансформації об'єктів обліку не відбулось, проте принципи визначення операцій в якості обмінних чи необмінних є принципово новими для бюджетного обліку [16, с. 20].

Щодо обліку використання фінансових ресурсів установ державного сектору, то він регулюється НП(С)БОДС 135 «Витрати» [44]. В якому наводиться класифікація витрат фінансових ресурсів за обмінними та необмінними операціями, що відповідає вимогам МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» (рис. 2.6.)

До витрат за обмінними операціями включені такі елементи, як оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати (відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу), інші витрати за

обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо).

Витрати за необмінними операціями включають трансферти та інші витрати за необмінними операціями. Такі структурні елементи відповідають положенням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Рис. 2.6. Рахунки обліку витрат установ державного сектору [53]

Варто згадати про поділ витрат на касові та фактичні. Облік останніх здійснюється на синтетичних рахунках класу 8 «Витрати», які узагальнюють інформацію про фактичні видатки за рахунок фінансових ресурсів загального та спеціального фондів бюджету згідно з кошторисом бюджетних установ. Якщо за дебетом таких рахунків обліку відображаються фактичні видатки установ державного сектору, здійснених протягом року, то за кредитом в

кінці року списуються фактичні видатки установ на фінансові результати виконання кошторису бюджетних установ залежно від джерел фінансування фактичних видатків.

Зазначимо, що відповідно до Плану рахунків для обліку фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів передбачено рахунок 55 «Фінансовий результат». Характеристика цього рахунку та кореспонденція наведені на рис. 2.7.

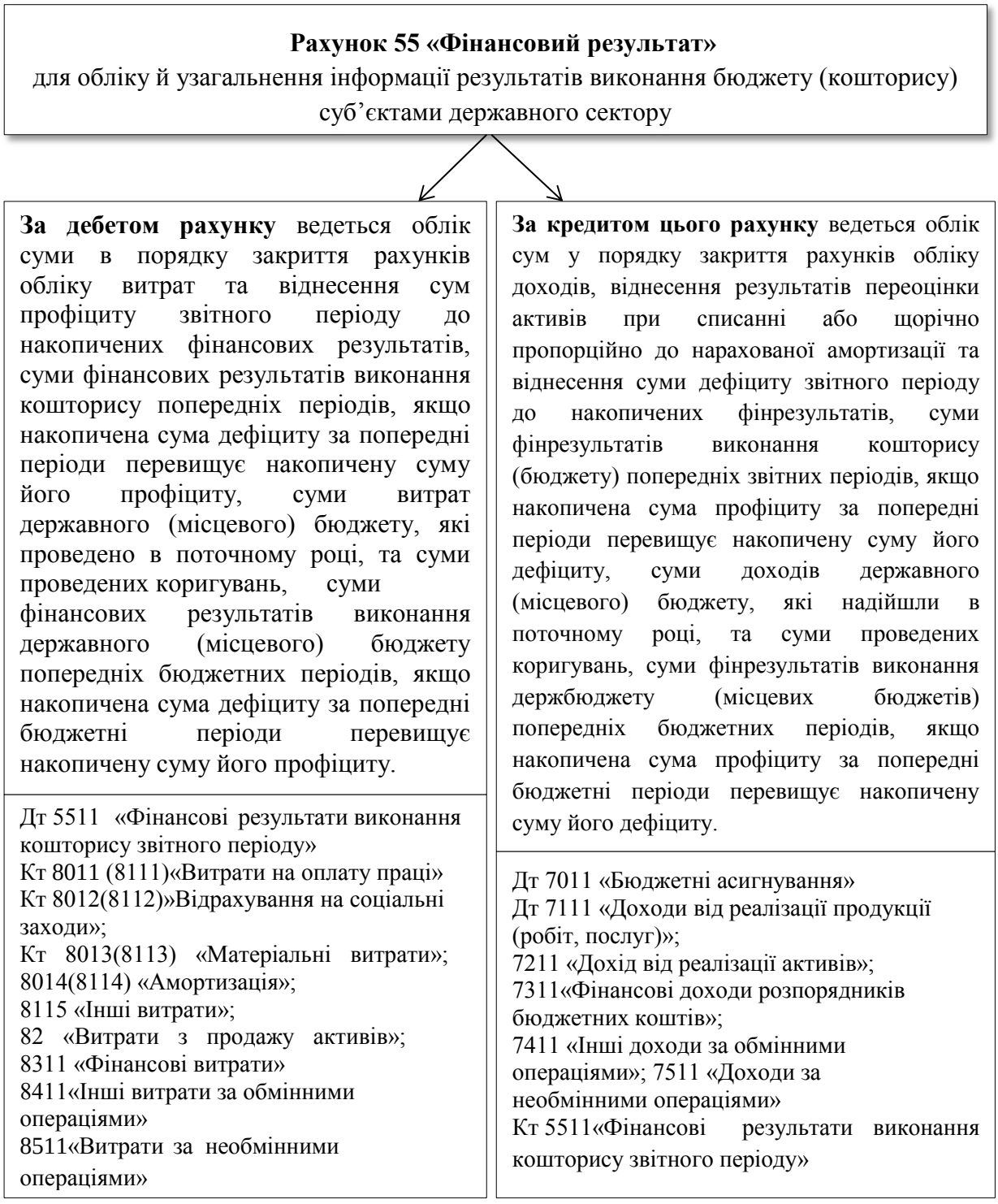

Рис. 2.7. Відображення в обліку процесу формування фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів

Результат виконання кошторису зазвичай визначається у кінці звітного періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати результат виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Завершальним етапом визначення фінансових результатів є розрахунок дефіциту або профіциту, що визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період, причому варто врахувати фінансовий результат за попередні звітні періоди та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

Зауважимо, що облік виконання кошторисів розпорядників бюджетних коштів за різними рівнями ведеться за касовим методом із одночасним застосуванням методу нарахування за окремими операціями бюджетних установ (облік державного боргу, зобов'язань розпорядників бюджетних коштів), тобто операції бюджетних установ за доходами та видатками відображаються в обліку фінансових результатів в момент проведення відповідних платежів, а операції бюджетних установ щодо бюджетного фінансування відображаються розпорядниками бюджетних коштів у момент зарахування фінансових ресурсів з одночасним відображенням боргу (рис. 2.8).

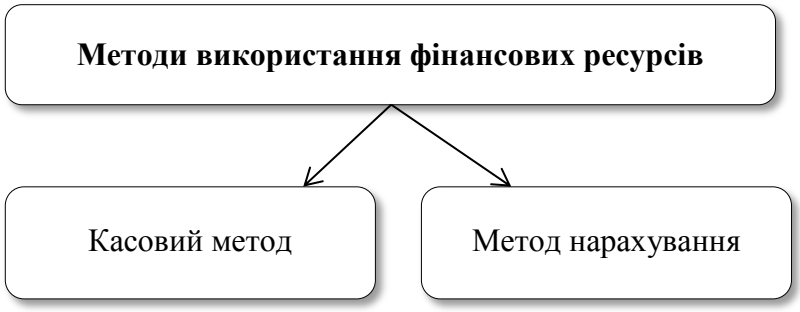

Рис. 2.8. Методи використання фінансових ресурсів суб'єктами державного сектору економіки

Відмінність обліку фінансових ресурсів бюджетних установ, а також обліку державних цільових фондів полягає у застосуванні ними методу нарахування, відповідно до якого операції та події, що пов'язані з формуванням та використанням фінансових ресурсів, визнаються установами державного сектору в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або витрачання грошових коштів чи їх еквівалентів.

Очевидні перспективи застосування бюджетними установами модифікованого методу нарахувань. Зазначимо, що сучасні розбіжності у застосуванні методів використання фінансових ресурсів у бюджетних установах зумовлені різним змістом завдань обліку.

Зокрема, розпорядники бюджетних коштів завдяки касовому методу контролюють цільове використання фінансових ресурсів одержувачами бюджетних коштів та державними цільовими фондами. У свою чергу, одержувачі бюджетних коштів та державні цільові фонди обґрунтовували необхідний обсяг кошторисного фінансування методом нарахувань. У цілому система казначейського обслуговування бюджетів різних рівнів забезпечує виконання кошторисів усіх бюджетних установ.

Відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [65] планується вивчити передовий європейський досвід щодо формування інформації про надходження та використання коштів бюджетів за методом нарахування та визначити ризики та загрози формування достовірності інформації, яка розкривається у фінансовій звітності про результати виконання бюджету. Також залишається невирішеним питання консолідації звітності про виконання бюджетів, яка на сьогодні консолідується ДКС України і головними розпорядниками бюджетних коштів паралельно, що призводить до збільшення витрат бюджету для обробки інформації. Для

забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів України, органами Казначейства і розпорядниками бюджетних коштів та у зв'язку з наявністю різних організаційних структур бухгалтерських служб, правил документообороту, використанням різного програмного забезпечення, а в окремих випадках відсутністю такого програмного забезпечення виникає необхідність в удосконаленні та модернізації організації системи бухгалтерського обліку, а саме у створенні уніфікованого програмного продукту з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів та цільовими фондами з інтеграцією з обліковою системою Казначейства і системою подачі фінансової звітності в електронному форматі.

Бюджетні установи відображають інформацію про стан використання фінансових ресурсів у звітності відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [63]. Відповідно до ст. 58 «Звітність про виконання Державного бюджету України» Бюджетного кодексу України звітність бюджетних установ поділяється на фінансову та бюджетну [6].

Рис. 2.9. Класифікація звітності за функціональним призначенням

Джерело: складено автором на основі [15, с.1040]

Як видно з рис. 2.9., науковці таку класифікаційну ознаку виокремлюють як поділ звітності за функціональним призначенням.

Водночас аналіз показників про використання таких фінансових ресурсів за звітністю ускладнений через порушення принципу її оприлюднення. Закрита для зовнішніх користувачів, звітність бюджетних установ ускладнює процес прийняття правильних управлінських рішень, віддаляє потенційних інституційних та приватних інвесторів, зацікавлених у співробітництві з бюджетними установами, провокує нецільове та неефективне використання фінансових ресурсів установ бюджетної сфери.

Зазначимо, що звітність установ державного сектору зобов'язана відображати облікову інформацію про всі проведені в бухгалтерському обліку господарські операції, які пов'язані з процесами формування та використання фінансових ресурсів.

Незважаючи на простоту форм фінансової звітності порівняно з бюджетною звітністю водночас, три основні форми фінансової звітності бюджетних установ деталізуються системою додаткової фінансової звітності, зокрема у Пояснювальній записці щодо причин відхилення показників «на початок звітного року» квартальної фінансової та бюджетної звітності від аналогічних показників на кінець звітного періоду річної фінансової та бюджетної звітності за минулий звітний період тощо.

2.3. Внутрішній та зовнішній контроль фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору

Налагоджена належним чином процедура контролю дає змогу своєчасно виявити помилки та майбутні економічні ризики, які можуть спричиняти негативні матеріальні наслідки.

Контроль є необхідною умовою ефективного використання фінансового забезпечення установ державного сектору. Фінансові ресурси є одним із найважливіших чинників, що зумовлюють кінцеві результати діяльності установ. Раціональне їх використання установами державного сектору сприяє покращанню всіх техніко-економічних показників, зокрема збільшенню обсягу діяльності, зниженню витрато- та трудомісткості одиниці виконаних робіт або наданих послуг.

Контроль фінансового забезпечення установ державного сектору являє собою об'єктивну оцінку необхідності фінансування, дотримання цілей фінансування, визначення досягнутих результатів, виявлення резервів зростання обсягу фінансування, а також розробка організаційно-економічних заходів щодо підвищення ефективності використання бюджетних (фінансових) ресурсів.

На нашу думку, до основних завдань контролю, послідовна реалізація яких сприяє досягненню мети, належать:

- визначення необхідності фінансування за напрямками;
- оцінка дотримання нормативів та напрямків фінансування;
- аналіз динаміки обсягу фінансування в цілому та за видами;
- оцінка відповідності використання бюджетних коштів поставленим цілям;
- оцінка забезпеченості установи фінансовими ресурсами.

Бюджетний кодекс України встановлює, що оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються в Україні на всіх стадіях бюджетного процесу [6].

За нинішніх умов основна увага в державному фінансуванні приділяється вчасності та повноті мобілізації коштів у державні фінансові ресурси, законності надходжень та видатків у всіх ланках державної фінансової системи, дотриманню правил обліку і звітності.

Бюджетне фінансування охоплює не лише процес формування і виконання Державного бюджету, але й місцевих бюджетів, оскільки державою повинен здійснюватись контроль при:

− отриманні місцевими бюджетами дотацій (субсидій) і кредитів з державного бюджету на фінансування їх поточних та капітальних видатків;

− санкціюванні випуску місцевих позик, гарантованих урядом;

− реалізації урядових програм.

Таким чином, контроль за фінансовим забезпеченням установ державного сектору – це цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і не державних організацій, спрямована на забезпечення законності фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання коштів бюджету.[33, с.28]

В свою чергу, контроль за фінансовим забезпеченням установ державного сектору поділяється на зовнішній та внутрішній (рис. 2.8.)

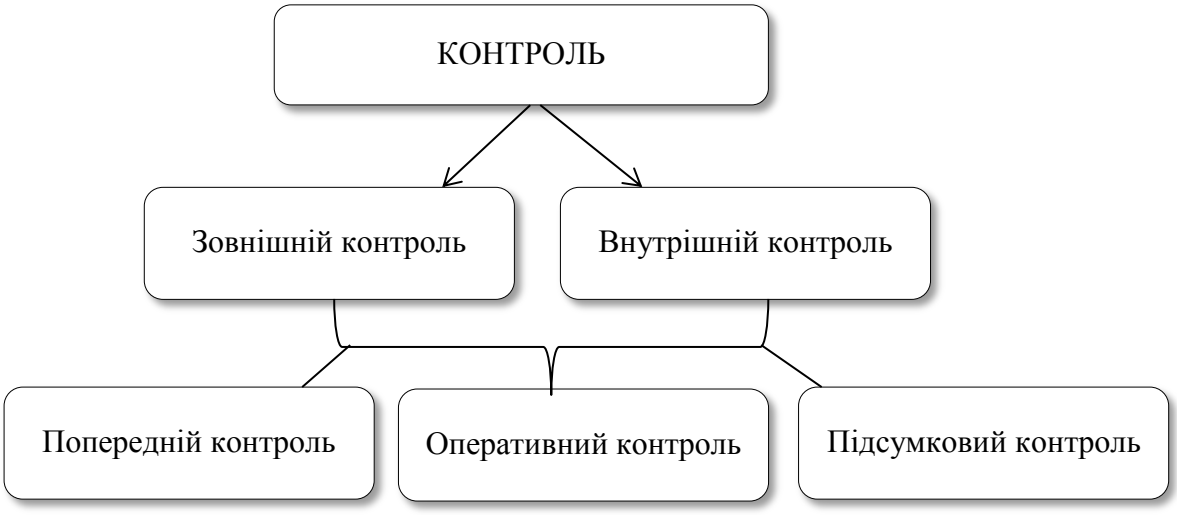

Рис. 2.10. Основні види контроль використання фінансових ресурсів в установах державного сектору

Зазначимо, що диференціація зовнішнього та внутрішнього контролю за використанням фінансових ресурсів в установах державного сектору залежить від функцій управління. При цьому, як видно з рис. 2.10., виділяється попередній, оперативний і підсумковий контроль.

Так, процедурою зовнішнього та внутрішнього контролю за використанням фінансових ресурсів суб'єктів державного сектору передбачено проведення попереднього контролю безпосередньо напередодні господарської операції установи, причому це пов'язано з оцінкою ймовірних результатів її здійснення.

Відповідно до завдань попереднього контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах методика зовнішнього контролю та внутрішнього контролю на цьому етапі передбачає визначення та оцінку гіпотетичних відхилень обраних параметрів фінансових ресурсів як об'єкта зовнішнього та внутрішнього контролю внаслідок здійснення конкретної господарської операції бюджетної установи.

Враховуючи результати попереднього контролю відхилень у співвідношенні фактичних та касових видатків бюджетних установ, здійснюється зовнішній та внутрішній контроль, а також прийняття рішень про доцільність та правомірність окремих господарських операцій бюджетних установ щодо формування та використання фінансових ресурсів.

Оперативний контроль за використанням фінансових ресурсів суб'єктів державного сектору відноситься до системи оперативного управління за використанням фінансового забезпечення установ і проводиться в процесі здійснення їх господарських операцій, пов'язаних із формуванням та використанням фінансових ресурсів.

Оперативний зовнішній та внутрішній контроль за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах передбачає виявлення та оцінку недоліків, що були спричинені різними негативними чинниками використання фінансового забезпечення цих установ.

Підсумковий контроль фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору здійснюється після завершення господарських операцій бюджетних установ щодо формування та використання фінансових ресурсів. На даному етапі застосовуються методичні прийоми аналізу відхилень, що дозволяє виявити відхилення за показниками, якими контролюється рівень виконання

кошторису бюджетних установ, причини їх виникнення для розробки заздалегідь коригувальних заходів у процесі кошторисного фінансування.

Таким чином, під процедурою зовнішнього контролю використання фінансових ресурсів установ державного сектору в Україні варто розуміти процес спостереження ззовні фактичного стану виконання кошторису бюджетною установою порівняно із заданими нормативними актами показниками використання фінансових ресурсів для наступного прийняття контролерами рішень щодо дотримання нею чинної бюджетної дисципліни.

Так, у межах загального зовнішнього фінансового контролю використання фінансових ресурсів у бюджетних установах виконують (Додаток Б):

– парламент в особі Верховної Ради України контролює дотримання бюджетними установами чинного бюджетного законодавства протягом бюджетного процесу, в т. ч. формування та використання фінансових ресурсів усіма бюджетними установами;

– Рахункова палата України забезпечує державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) шляхом здійснення аналізу, експертизи, аудиту ефективності, фінансового аудиту та інших контрольних заходів щодо використання фінансових ресурсів у бюджетних установах;

– питаннями зовнішнього фінансового контролю використання фінансових ресурсів Кабінету Міністрів України є опрацювання і виконання державних програм розвитку, а також створення законопроекту «Про Державний бюджет України» на певний бюджетний період та забезпечення виконання бюджету після його затвердження тощо;

– питаннями зовнішнього фінансового контролю використання фінансових ресурсів Міністерства фінансів України є виконання бюджетними установами державного бюджету, дотримання затвердженої процедури складання проектів бюджетів;

– Державна казначейська служба України контролює організацію виконання бюджетними установами Державного бюджету України,

надходження і використання фінансових ресурсів державних фондів, а також коштів бюджетних установ, утримуваних за рахунок фінансових ресурсів бюджету;

– Державна фінансова інспекція України контролює питання правильності складання та виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ, стану збереження й використання фінансових ресурсів бюджетних установ, достовірності даних обліку і звітності в бюджетних установах [18, с. 133].

Невід'ємним елементом системи державного фінансового контролю і важливим інструментом державного управління є державний внутрішній фінансовий контроль, який відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу є комплексом заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи [6].

Під внутрішнім фінансовим контролем Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій та М. М. Коцупатрий розуміють систему організації і 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 та комунального майна [13, с.27].

Для досягнення цілей, визначених у частині третій статті 26 Бюджетного кодексу України, та забезпечення відповідності процедур та механізмів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів міжнародним стандартам і кращим практикам ЄС, та створення цілісної системи державного внутрішнього фінансового контролю у розумінні міжнародної практики на сьогодні реалізується низка заходів. Відтак, Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ) підготувала та подала на затвердження Проект розпорядження Кабінету Міністрів

України «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року» [65], де визначено основні проблеми, що потребують розв'язання для забезпечення розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю, шляхи і способи їх розв'язання та очікувані результати.

Отже, для забезпечення ефективного попереднього та поточного державного контролю за діяльністю органів державного сектору при управління та використанні фінансовими ресурсами Кабінетом Міністрів України прийнято розпорядження від 10.05.2018 р. «Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року». Зокрема, спрямування державного фінансового контролю на підвищення рівня законного, цільового, раціонального, результативного використання фінансових ресурсів держави, усунення виявлених порушень та запобігання їх в процесі діяльності, підвищення відповідальності керівників органів державного сектору.

Метою зовнішнього та внутрішнього контролю фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору є об'єктивний моніторинг забезпеченості таких установ фінансовими ресурсами, а також розроблення заходів, що спрямовані на підвищення ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах.

Для досягнення мети зовнішнього та внутрішнього контролю фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору поетапно вирішуються завдання:

1. визначення суспільних потреб у послугах діяльності установ державного сектору;

2. оцінка дотримання стандартів забезпечення населення відповідними видами послуг установ державного сектору;

3. аналіз динаміки показників обсягу діяльності установ державного сектору загалом і в розрізі видів послуг;

4. оцінка якості надаваних послуг чи виконуваних робіт суб'єктів державного сектору;

5. оцінка забезпеченості установ державного сектору фінансовими ресурсами;

6. аналіз руху трудових і матеріальних ресурсів, а також їх використання суб'єктами державного сектору в процесі діяльності.

Зокрема, сформульовані мета і завдання зовнішнього та внутрішнього контролю описують:

– об'єкти зовнішнього та внутрішнього контролю, якими є обсяг формування та використання фінансових ресурсів бюджетних установ, а також чинники впливу на використання цих ресурсів;

– суб'єкти зовнішнього та внутрішнього контролю, якими є вищі посадові особи, фінансово-економічні служби, керівництво функціональних і структурних підрозділів бюджетних установ та органи державного управління України.

Процеси одержання, обробки, передавання та збереження інформації про об'єкти зовнішнього та внутрішнього контролю використання фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору включають низку фінансово-економічних показників, а саме:

– абсолютні показники, які використовуються насамперед для передачі фактографічної інформації щодо вартісної оцінки параметрів досліджуваних об'єктів зовнішнього та внутрішнього контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Варто зазначити, що вартісна оцінка обсягів використання фінансових ресурсів здійснюється на основі показників видатків кошторису, що характеризують собівартість надаваних послуг чи виконуваних робіт бюджетними установами. Окрім того, процедура вартісної оцінки залишків фінансових ресурсів, надходження та їх використання вважається порівняно простою, оскільки бухгалтерський облік установ

державного сектору здійснюється у національній грошовій одиниці України. Водночас абсолютні показники використання фінансових ресурсів установ також утворюються внаслідок аналітичної обробки інформації та розкривають абсолютні відхилення фінансово-економічних показників від звітних та попередніх значень;

– відносні показники зовнішнього та внутрішнього контролю використання фінансових ресурсів установ державного сектору формуються на основі оброблення інформації бухгалтерського обліку. Зазначимо, що відносні показники формуються у вихідних потоках із інформаційної системи управління використанням фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору, тому є вторинними.

Таким чином, процедура контролю за використанням фінансових ресурсів установ державного сектору передбачає, що завдяки аналізу використання таких ресурсів визначаються відхилення: по-перше, касові видатки від фактичних; по-друге, касові і фактичні видатки від призначень по кошторису; по-третє, відхилення таких касових і фактичних видатків від виділених фінансових ресурсів у процесі кошторисного фінансування бюджетних установ.

Очевидно, що організаційно-інформаційна складова зовнішнього та внутрішнього контролю використання фінансових ресурсів у бюджетних установах сприяє виявленню причин відхилень, а також забезпечує зовнішній та внутрішній контроль дотриманням норм витрат фінансових ресурсів на їх поточне утримання за всіма кодами КЕКВ.

Отже, державний фінансовий контроль – це виконання уповноваженими суб'єктами певних дій контролю фінансових ресурсів бюджетних установ, зокрема визначення фактичних показників стану функціонування об'єкта управління та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ у порівнянні з початковим станом, встановленим ззовні, або внутрішньо [25, с.34].

Гармонійне поєднання державного внутрішнього фінансового контролю та державного зовнішнього контролю сприятиме ефективному та результативному використанню фінансових ресурсів бюджетних установ.

Висновок до розділу 2

Основною формою бюджетного фінансування є кошторисне фінансування, яке являє собою спрямування грошових коштів, акумульованих із різних джерел, на покриття потреб установ державного сектору та виконання основних функціональних завдань. Процес кошторисного фінансування суб'єктів державного сектору тісно переплетений із самим бюджетним процесом.

Підсумовуючи вищевикладене, необхідно зазначити, що фінансове забезпечення установ державного сектору впливає не лише на соціальний, але й на економічний розвиток нашої країни.

Будучи некомерційними організаціями, бюджетні установи практично не мають додаткових надходжень грошових коштів для розвитку. Видатки з державного бюджету є необхідними для існування бюджетних установ, тому ефективне функціонування таких організацій можливо тільки при чітко налагодженому фінансовому механізмі.

Задля підвищення ефективності функціонування установ державного сектору, на нашу думку, доцільно: надати бюджетним установам розміщувати тимчасово вільні кошти в комерційних банках, що стане додатковим джерелом доходів; раціонально і ефективно використовувати бюджетні кошти; відмовитися від залишкового методу фінансування; здійснювати фінансування бюджетних установ з урахуванням реальних потреб; вдосконалити нормативну на законодавчу базу в напрямку контролю за оптимальним використанням коштів, що надаються бюджетним установам; організувати дієвий та ефективний контроль за дотриманням бюджетного законодавства.

Основним і визначальним видом державного контролю щодо фінансовим забезпечення є зовнішній контроль. Тобто, процесу спостереження ззовні фактичного стану виконання кошторису бюджетною установою порівняно із заданими нормативними актами показниками використання фінансових ресурсів для наступного прийняття контролерами рішень щодо дотримання нею чинної бюджетної дисципліни. Зовнішній контроль здійснюється органами державної влади, а саме: Державною фінансовою інспекцією України, Державною аудиторською службою України, місцевими державними адміністраціями, місцевими фінансовими органами, органами Державної казначейської служби України та Державної фіскальної служби України.

Характеризуючи у цілому рівень зовнішнього та внутрішнього контролю фінансового забезпечення, можна дійти висновку, що значна кількість суб'єктів контролю ще не забезпечує належну фінансову дисципліну. Така ситуація викликана у першу чергу тим, що діюча система фінансового контролю на місцевому рівні націлена перед усім на виявлення та фіксацію порушень, а не на їх попередження та профілактику.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

3.1. Методика проведення аналізу фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору

Перехід до ринкової економіки обумовив реформування бухгалтерського обліку установ державного сектору України з виділенням фінансового та управлінського, введення нового плану рахунків та формування фінансової звітності відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів. Це, у свою чергу, викликало необхідність здійснення аналізу за методичними підходами, властивими ринковій економіці.

Як відомо, аналіз – це метод дослідження, суть якого полягає в розділенні об'єкта дослідження на складові частини. Фінансовий аналіз з'явився в XIX ст. як комерційна арифметика. Основні питання комерційної арифметики, що вирішувалися на той час, актуальні й нині. Пізніше, із становленням ринку капіталу в країнах із ринковою економікою, комерційна арифметика трансформувалась у фінансовий менеджмент, складовою якого є фінансовий аналіз, що ґрунтується на даних фінансової звітності.

Основними завданнями аналізу фінансового забезпечення установ державного сектору є:

- дослідження фінансової стійкості установи;
- дослідження ефективності використання майна (капіталу), забезпечення організації власними оборотними коштами;
- об'єктивне оцінювання динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності організації;
- оцінювання становища суб'єкта господарювання на ринку та кількісне оцінювання його конкурентоспроможності;
- визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Для аналізу діяльності установ державного сектору необхідно використовувати спеціальну методику, засновану на класичному аналізі фінансово-господарської діяльності з використанням моментів, що враховують особливості українських бюджетних установ.

Основні завдання, для вирішення яких необхідне проведення фінансового аналізу установ державного сектору [10], – це максимізація доходів; активізація структури капіталу та забезпечення його фінансової діяльності; побудова ефективного механізму управління бюджетної організації; використання бюджетною організацією ринкових механізмів залучення фінансових коштів.

Предметом фінансового аналізу бюджетної організації є фінансове забезпечення, а саме фінансові ресурси суб'єктів державного сектору, їх формування та використання.

До основних методів проведення аналізу відносять наступні (рис. 3.1.)

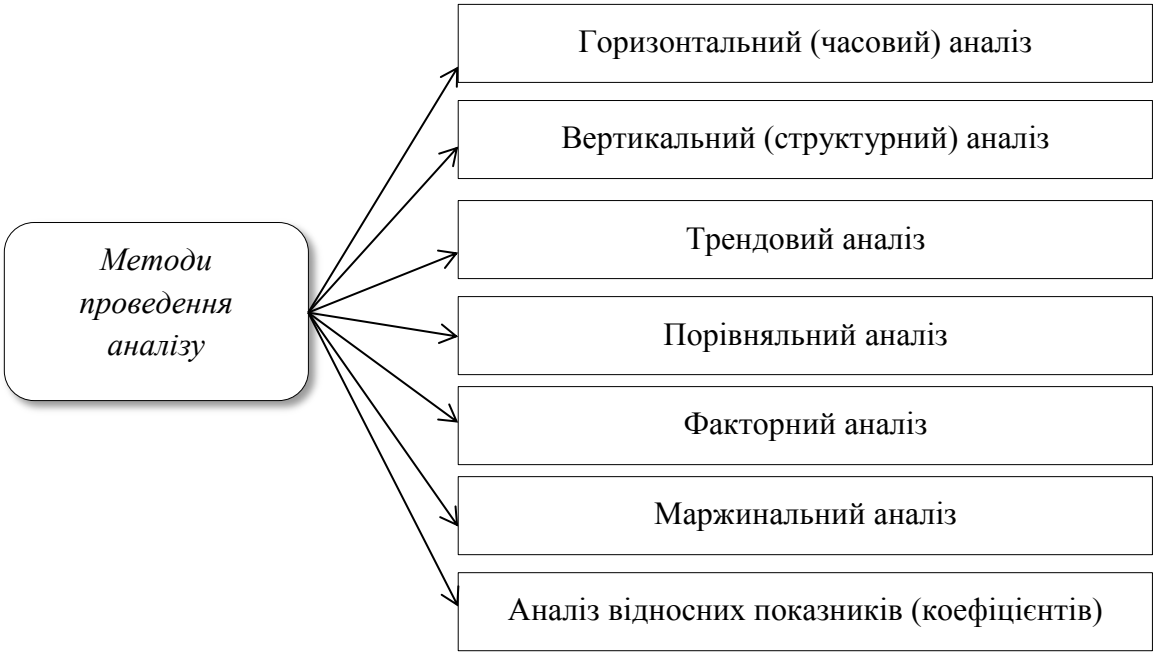

Рис. 3.1. Основні методи проведення аналізу

Отже, як видно з рис.3.1., основні прийоми аналізу, які можуть бути використані:

1. Горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом. Такий аналіз є основою організації моніторингу поточної фінансової діяльності. У процесі цього аналізу виявляють відхилення звітних показників від планових (нормативних), визначаються причини цих відхилень і вносяться рекомендації щодо корегування окремих напрямків фінансової діяльності бюджетної установи. Аналіз дає можливість визначити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом.

2. Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури фінансових показників з оцінюванням впливу різних факторів на кінцевий результат. Такий аналіз дає можливість визначити найвагоміші складові в балансі бюджетної установи, але найбільш вагоміше його використання в аналізі складових доходів і витрат кошторису.

3. Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренду, тобто основної тенденції динаміки показників, очищеної від впливу індивідуальних особливостей окремих періодів. На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетної установи.

4. Порівняльний аналіз – внутрішньогосподарський аналіз зведених показників звітності за окремими показниками самої організації (філій), а також міжгосподарський аналіз показників цієї організації порівняно з показниками конкурентів або із середньогалузевими та середніми показниками. При порівняльному аналізі фінансових показників розглянутої установи державного сектору і середньо галузевих показників виявляється ступінь відхилення основних результатів фінансової діяльності установи від середньогалузевих з метою оцінки своєї конкурентної позиції за фінансовими результатами господарювання і виявлення резервів подальшого підвищення ефективності фінансової діяльності. При порівняльному аналізі фінансових показників бюджетних установ і установ – конкурента виявляються слабкі

сторони фінансової діяльності установи з метою розробки заходів із підвищення її конкурентної позиції на регіональному ринку. При порівняльному аналізі фінансових показників структурних одиниць і підрозділів даної установи проводиться порівняльна оцінка й пошук резервів підвищення ефективності фінансової діяльності внутрішніх підрозділів установи.

5. Факторний аналіз – визначення впливу окремих факторів (причин) на результативний показник детермінованих (розділених у часі) або стохастичних (що не мають певного порядку) прийомів дослідження. Проводиться за допомогою моделювання (детермінованого та стохастичного).

6. Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв’язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною установою послуг та поділу витрат на постійні і змінні.

7. Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників [13, с.108].

Для проведення аналізу необхідно враховувати, при формуванні системи показників, особливості звітності установ державного сектору. Особливу увагу слід звернути на формування доходів установи державного сектору за двома фондами – загальним і спеціальним. Адже, саме кошторис бюджетної установи є основним плановим документом. Як було визначено в попередніх розділах роботи, на сучасному етапі основним документом, регламентуючим питання складання і виконання кошторисів установ державного сектору, є Порядок складання, розглядання, затвердження і основні вимоги відносно складання кошторисів, доходів і витрат бюджетних установ і організацій, затверджений постановами КМУ від 28.02. 2002 р. № 228 [57].

Значення аналізу надходжень і використання коштів за загальним і спеціальним фондами визначається тим, що за його допомогою здійснюється контроль за правильністю їхнього утворення, а також вишукуються резерви по зміцненню матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів.

Основними задачами аналізу є (рис. 3.2.) :

Рис. 3.2. Основні задачі аналізу бюджетного фінансування установ державного сектору економіки.

Джерелами інформації для аналізу є (як по кожному виду джерел так і зведена звітність, а також дані бухгалтерського обліку, ревізій та перевірок):

− Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м);

− Звіт про надходження та використання коштів спеціального фонду (форма №4-3д, №4-3м);

− Звіт про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма №4-1д, №4-1м);

− Звіт про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ (форма №4-2д, №4-2м);

− Звіт про надходження та використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма №4-4д);

− Звіт про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма №4-3д.1, №4-3м.1) [63].

Методи фінансового аналізу суб'єктів державного сектору – це комплекс науково-методичних інструментів та принципи дослідження фінансового стану установи. Неформалізовані методи аналізу ґрунтуються на описуванні аналітичних процедур на логічному рівні, а не на жорстких аналітичних взаємозв'язках та залежностях.

Таким чином, використання методів, прийомів та видів аналізу для конкретних цілей визначення фінансового стану чи фінансового забезпечення бюджетної установи в сукупності становить методологію та методику аналізу.

Фінансовий аналіз здійснюється за допомогою різних моделей:

− дескриптивні моделі - засновані на використанні інформації з бухгалтерської звітності (система аналітичних коефіцієнтів);

− предикативні моделі - це моделі передбачуваного, прогностичного характеру (точка критичного обсягу продаж);

− нормативні моделі - це моделі, які дають можливість порівняння фактичних результатів діяльності установи із нормативними (розрахованими на підставі нормативу).

Основою економічного й фінансового аналізу є виявлення, оцінювання та прогнозування впливу факторів на зміну результативних показників. Фактор – це те, що спричиняє якесь явище чи процес, визначає його характер

або одну з основних рис. Усі фактори, що впливають на систему й визначають її поведінку, взаємозв’язані та взаємозумовлені.

Варто зазначити, що для проведення аналізу фінансової діяльності в частині фінансово забезпечення установ державного сектору можливе застосування наступних етапів (рис. 3.3.)

Рис. 3.3. Етапи аналізу фінансової діяльності суб’єктів державного сектору економіки

Як видно з рис. 3.3., кожен етап запропонованого алгоритму дослідження фінансового стану бюджетної установи присутній як самостійний блок, що вимагає більш глибокої деталізації. Результати, які отримані на окремих етапах, можуть бути економічно значимі як самі по собі, так і для використання в якості вихідних даних для подальшого аналізу.

Серед багатьох форм зв'язку важливу роль відіграє причина, сутність якої полягає в породженні одного явища іншим. Такі явища називаються детермінованими або причинно-наслідковими. Ознаки, що характеризують причину, називають факторами; якщо ж вони характеризують наслідки, то їх називають результатами.

Сукупність пов'язаних факторів і результативних ознак – це факторна система.

Факторний аналіз – це методика комплексного й системного вивчення та вимірювання впливу факторів на величину результатних показників.

За різними класифікаційними ознаками відокремлюють різні типи факторного аналізу [55, с.68]:

1. Детермінований (функціональний) і стохастичний аналіз - залежно від досліджуваного виду зв'язку між фактором (або факторами) і результативними показником. Жорстко детермінованим (функціональним) залежностям притаманне те, що кожному значенню фактора відповідає певне невипадкове значення результатної змінної величини (функції). Такі залежності називають функціональними. Наприклад, кожній зміні годинної тарифної ставки, посадових окладів – певний розмір витрат на оплату праці – певна абсолютна сума цих відрахувань. Зв'язок називається стохастичним (імовірним), якщо кожному значенню факторної ознаки відповідає множина значень результатної ознаки, тобто певний статистичний розподіл. Цей вид залежності характеризується тим, що кожному значенню змінної величини фактора відповідає не одне, а кілька значень величини функції. Такі залежності називають кореляційними.

2. Аналіз: від загального до окремого ; від окремого до узагальнюючих.

3. Одноступеневий і багатоступеневий аналіз – залежно від кількості досліджуваних рівнів підпорядкованості факторів.

4. Статичний і динамічний аналіз – аналізуються дані станом на якусь дату, період або зміни даних у часі, тобто в динаміці. Прикладом може слугувати визначення структури активів чи пасивів балансу станом на початок або кінець звітного періоду. Аналіз змін аналітичних фінансових показників у часі - приклад динамічного аналізу.

5. Ретроспективний і перспективний (прогнозний) аналіз – відповідно вивчення впливу факторів у минулому або прогнозування їх впливу. Прикладом цього може бути обґрунтування стратегії розвитку бюджетної установи з використанням сукупності різних методів й прийомів. При цьому використовуються всі перелічені типи факторного аналізу.

Як бачимо, аналіз фінансового забезпечення установ державного сектору можливо проводити, використовуючи традиційний аналіз, враховуючи особливості бюджетних установи.

3.2. Аналіз кошторисного фінансування дошкільних навчальних закладів

Первинною ланкою в системі безперервної освіти є дошкільна освіта, яка визнана пріоритетною сферою освітньої політики держави та здобуття якої сьогодні є обов’язковим. За роки незалежності України дошкільній освіті не відводили вагомої ролі ні у формуванні особистості, ні у забезпеченні зростання добробуту нації в цілому. Ситуація, яка склалась, свідчить про значне відставання та занедбаність галузі освіти, тоді як у світі суттєво зростає роль освіти як фундаменту у розвитку людського потенціалу.

Особливу увагу необхідно звернути на стан справ у сфері освіти (рис.3.4). Потенціал економічного зростання є ключовим фактором у забезпеченні добробуту та благополуччя країни в цілому. Досягти який можливо за умов ефективного фінансування освітніх послух.

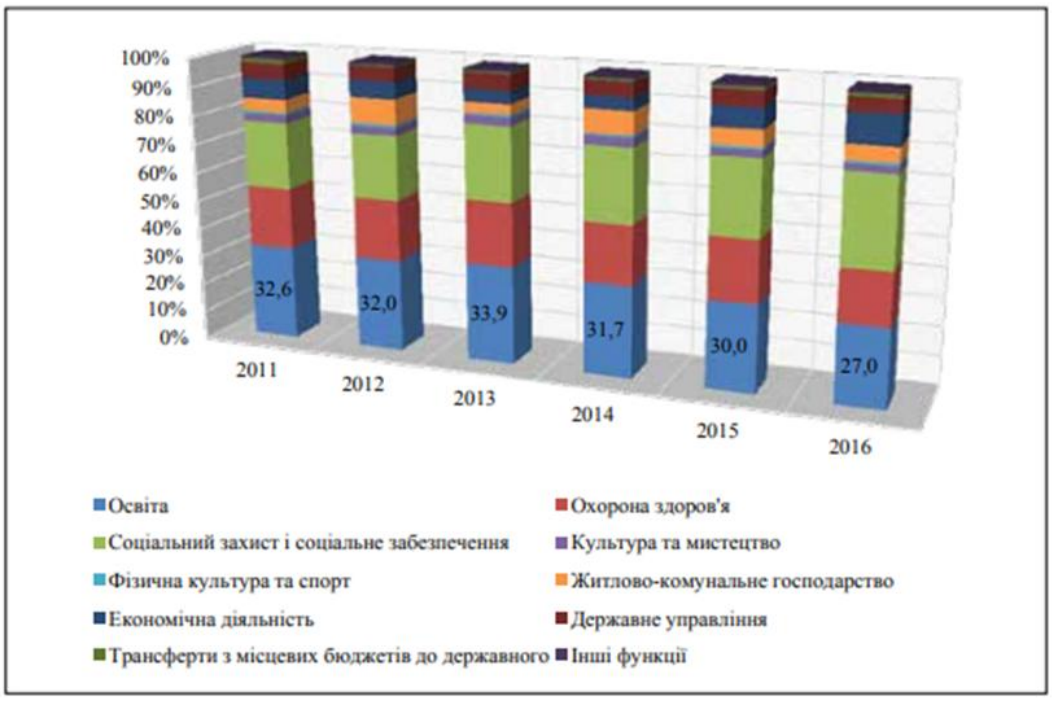

Рис. 3.4. Структура видатків місцевих бюджетів за функціональною класифікацією протягом 2011–2016 років [48]

Як свідчать проаналізовані дані рис.3.4, видатки на освіту становлять 27,0%. Частка видатків на освіту місцевих бюджетів України становила протягом аналізованого періоду від 32,6 до 27 %.

При цьому протягом 2011-2015 років динаміка бюджетних видатків на освіту не мала тенденції до рівномірного зростання, водночас у 2016 році частка видатків на освіту у структурі видатків місцевих бюджетів за функціональною класифікацією зменшилась.

Проаналізуємо склад видатків місцевих бюджетів на освіту протягом 2010-2016 років (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Видатки на освіту, 2011-2016 рр., млрд грн*

Показники	Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Освіта	0,0004	71,32	74,60	71,43	84,01	94,61
Дошкільна освіта	-	**14,56**	**15,59**	**15,12**	**18,05**	**20,01**
Загальна середня освіта	-	42,26	44,01	42,23	49,48	56,34
Загальноосвітні навчальні заклади -	-	37,60	39,30	37,70	43,95	50,44
Загальноосвітні спеціалізовані та спеціальні школи-інтернати	-	4,66	4,71	4,52	5,53	5,89
Професійно-технічна освіта	-	4,80	4,94	4,56	6,05	6,05
Вища освіта	-	2,90	2,97	2,82	3,03	3,36
Вищі навчальні заклади I і II рівнів акредитації	-	2,35	2,50	2,46	2,66	2,82
Вищі навчальні заклади III і IV рівнів акредитації	-	0,55	0,47	0,35	0,37	0,53
Післядипломна освіта	-	0,37	0,38	0,35	0,36	0,38
Позашкільна освіта та заходи із позашкільної роботи з дітьми	-	4,25	4,51	4,26	4,68	5,26
Програми матеріального забезпечення навчальних закладів	-	0,001	0,002	0,002	0,0005	0,03
Фундаментальні та прикладні дослідження і розробки у сфері освіти	-	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші заклади та заходи у сфері освіти	0,0004	2,16	2,20	2,09	2,36	3,19

*Примітка: без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості

Джерело: побудовано за даними Державної казначейської служби України [48]

За даними табл. 3.1 видно, що у 2016 році з місцевих бюджетів України спрямовано 94,6 млрд грн на потреби освітніх послух, що на 12,6% більше порівняно з 2015 роком. Згідно даних таблиці у 2016 році порівняно з 2015 роком видатки місцевих бюджетів на дошкільну освіту зросли на 10,9% і становили 20,0 млрд грн.

Важливо зазначити, що при зростанні абсолютного розміру фінансового забезпечення освіти, структура витрат є практично незмінною. Відповідно одним з пріоритетних завдань держави в сучасних умовах є забезпечення якісної освіти.

Проаналізуємо структуру фінансового забезпечення місцевих бюджетів України на освіту протягом 2012-2016 років, графічна інтерпретація якої подана на рис. 3.5.

Рис.3.5. Структура фінансового забезпечення освіти місцевими бюджетами України протягом 2012-2016 років, %

Джерело: за даними Державної казначейської служби України [48]

За даними рис. 3.5. видно, що у 2016 році відповідно до функціональної класифікації переважна частка бюджетних коштів спрямовується на фінансування загальної середньої освіти (56,3 % бюджетних асигнувань на освіту), дошкільної освіти (20,0 %), професійної технічної освіти (6,1 %) та вищої освіти (3,4 %). Решта коштів (8,8 %) витрачається на фінансування післядипломної освіти, позашкільної освіти та заходів із позашкільної роботи з дітьми та інші заклади і заходи у сфері освіти. Така структура видатків місцевих бюджетів України є незмінною протягом 2012–2016 років.

На нашу думку, необхідність відновлення та забезпечення належного розвитку дошкільної освіти, підвищення її доступності та якості потрібно не лише усвідомлювати та декларувати, а й створювати для цього належний рівень фінансового забезпечення.

Так як об’єктом дослідження в магістерській роботі є Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів м. Тернополя, то проведемо аналіз її кошторисного фінансування та фінансового забезпечення галузі загалом.

Практика фінансування дошкільної освіти в Україні передбачає залучення коштів загального та спеціального фондів відповідних бюджетів. Отже, джерелом здійснення видатків загального фонду Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів м. Тернополя є надходження загального фонду місцевого бюджету, їхній обсяг залежить від передбачених бюджетних призначень на дошкільну освіту місцевого бюджету.

Ресурсом для здійснення видатків спеціального фонду слугують власні надходження дошкільних навчальних закладів, а також інших доходів спеціального фонду, що спрямовуються на дошкільну освіту. Варто зазначити, що темпи зростання видатків, здійснених за рахунок коштів спеціального фонду значно перевищують тенденцію зростання видатків загального фонду.

Для одержання детальної інформації про фінансове забезпечення дошкільних навчальних закладів м. Тернополя проаналізуємо доходи загального та спеціального фондів використовуючи дані річної звітності за 2016 рік. (Додатки В, Г, Д)

Так як, найпоширенішою формою бюджетного фінансування дошкільної освіти є кошторисне фінансування, то варто зазначити, що за звітний період (2016 р.) до загального фонду бюджету дошкільних навчальних закладів м. Тернополя, відповідно до Звіту про надходження і використання коштів загального фонду (форма №2м) надійшло 119 011 461,39 тис.грн (Додаток В). А за даними Звіту про результат фінансової діяльності (форма №9м) до спеціального фонду за 2016 рік надійшло 33 271 019,78 тис.грн (Додаток Г).

Отже, кошторисне фінансування дошкільних навчальних закладів м. Тернополя у 2016 році становить – 152 660 947,17 тис.грн. (рис. 3.6.)

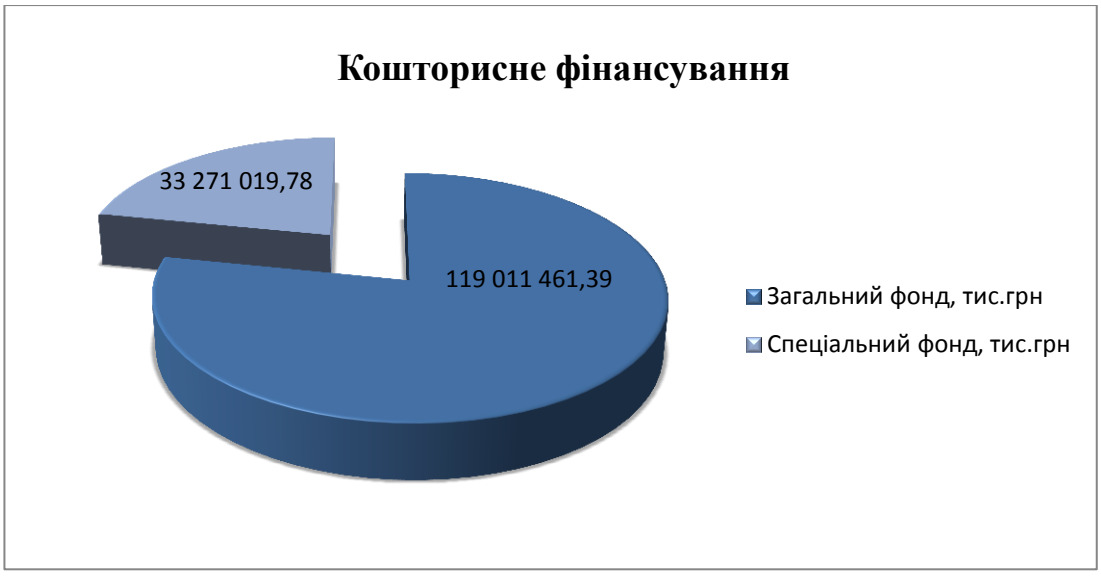

Рис. 3.6. Кошторисне фінансування дошкільних навчальних закладів м.Тернополя у 2016 р.

Джерело: сформовано на основі Додатків В, Г

Як відомо, загальний фонд бюджету дошкільних навчальних закладів м. Тернополя формується на основі отриманих асигнувань місцевого бюджету, тоді як спеціальний фонд формується з доходів отриманих як плата за послуги, інших надходжень спецфонду та інших джерел власних надходжень (рис. 3.7).

Варто зазначити, що джерела власних надходжень дошкільних начальних закладів чітко передбачені чинним законодавством. Так, згідно статті 13 Бюджетного кодексу України, надано право бюджетним закладам залучати дві групи власних надходжень – надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством та інші джерела власних надходжень бюджетних установ [6]. До складу першої групи належать такі підгрупи: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ та надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

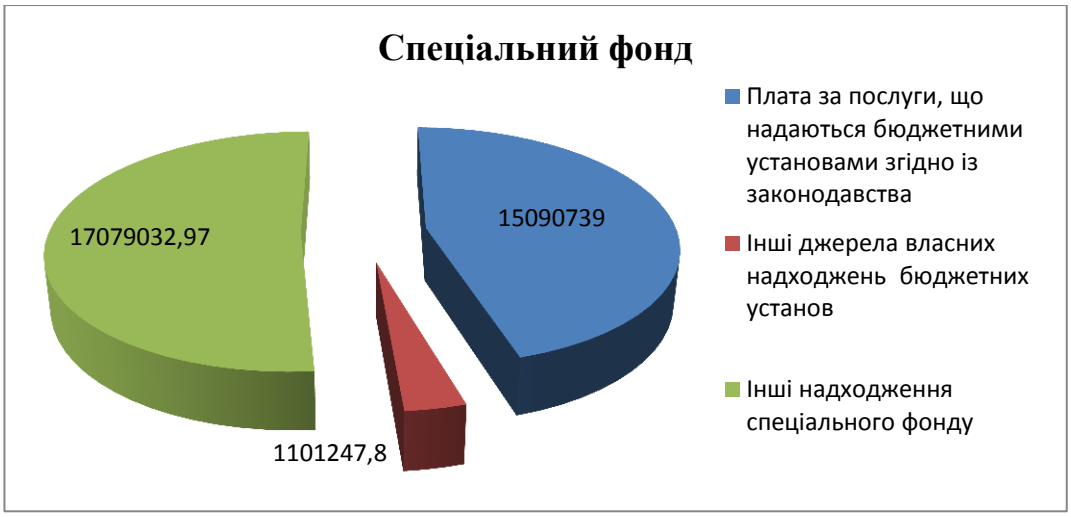

Рис. 3.7. Структура коштів спеціального фонду дошкільних навчальних закладів м. Тернопіль

Джерело: сформовано на основі Додатку Г

Як видно з рис. 3.7., в структурі спеціального фонду 51 % складають інші надходження спеціального фонду (благодійні внески, гранти, дарунки), 46 % – плата за послуги , що надаються установами згідно із законодавством та 3 % – інші джерела власних надходжень дошкільних установ м.Тернополя.

Найважливіше значення серед надходжень від плати за послуги для фінансування дошкільної освіти має плата за послуги що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю. Чинні нормативно-правові акти чітко визначають склад послуг, які можна надавати на платній основі. Так, Постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» передбачено, що до платних послуг належить проведення понад обсяги, встановлені навчальними планами, з видачею або без видачі відповідних документів про освіту курсів, гуртків, факультативів (зокрема, іноземних мов, комп'ютерної підготовки, гри на музичних інструментах, хореографії, образотворчого мистецтва, стенографії, машинопису, крою та шиття, оздоблення приміщень, агротехніки, зоотехніки, підготовки водіїв) за науковим, технічним,

художнім, туристичним, екологічним, спортивним, оздоровчим та гуманітарним напрямами, семінарів, практикумів з підготовки кадрів для дитячого та молодіжного туризму [61]. Слід зазначити, що згідно зі статтею 53 Конституції України передбачено, що держава забезпечує доступність і безоплатність дошкільної [26].

Таким чином, надання платних освітніх послуг в дошкільних навчальних закладах державної і комунальної форм власності обмежені, оскільки освітні послуги в здебільшого надаються відповідно до затверджених державних стандартів. В таких умовах, чи не єдиною послугою, яку можна надавати на платній основі є забезпечення харчуванням дітей у державних і комунальних дошкільних навчальних закладах з частковою оплатою відповідно до законодавства. До того ж Законом України «Про дошкільну освіту» чітко передбачено, що батьки або особи, які їх замінюють, вносять плату за харчування дітей у державному та комунальному дошкільному навчальному закладі у розмірі, що не перевищує 50% (у міській місцевості) та 30% (у сільській місцевості) від вартості харчування на день [60] (Додаток Е).

Використовуючи показники Звіту про результати фінансової діяльності (форма №9м) за 2016 рік Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів м. Тернополя проведемо коефіцієнтний аналіз (Додаток Г), методика якого описана в попередньому розділі роботи.

Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів у розрізі джерел фінансування ($К^{з}_{вд}$, $К^{с}_{вд}$):

$$К^{з}_{вд} = \frac{В_з}{Д_з}; \qquad К^{с}_{вд} = \frac{В_с}{Д_с} \qquad (3.1; 3.2)$$

де Вз, Вс – видатки відповідно загального та спеціального фондів;

Дз, Дс – доходи відповідно загального та спеціального фондів.

Провівши розрахунок за даними звітності (Додаток Г) Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів м. Тернополя визначено, що у 2016 році коефіцієнт співвідношення видатків і доходів за загальним фондом

становить 1,07, а за спеціальним – 1,02, що свідчить про незначне перевищення суми видатків над розміром доходів. Таким чином, спостерігається дефіцит бюджету, тобто не достатнє фінансове забезпечення дошкільних закладів м. Тернополя. У 2016 році (Додаток Г) даний коефіцієнт склав 0,99 (загальний фонд), що показує повне використання отриманих доходів з загального фонду досліджуваної установи та 0,76 (спеціальний фонд).

Важливим показником для оцінки фінансово забезпечення бюджетних установ, що отримують доходи спеціального фонду, є коефіцієнт власних доходів у видатках установи.

Зокрема, цей показник доцільно використовувати під час аналізу фінансової звітності в освітніх, медичних, спортивних закладах. Можливе застосування також коефіцієнта доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) у видатках установи.

Коефіцієнт власних доходів у видатках ($К_{вдв}$):

$$К_{вдв} = \frac{Д_с}{В} \qquad (3.3)$$

де В – загальна сума видатків за загальним та спеціальним фондами;

Дс – доходи спеціального фондів.

Такий показник відображає, яка частка всіх видатків установи формується за рахунок доходів спеціального фонду та характеризує ступінь незалежності установи від фінансування за загальним фондом [80, с.120].

Коефіцієнт доходів отриманих як плата за послуги ($К_{др}$):

$$К_{др} = \frac{Д_р}{В} \qquad (3.4)$$

де В – загальна сума видатків за загальним та спеціальним фондами;

Др – доходи отримані як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством.

Коефіцієнт доходів отримані як плата за послуги у досліджуваній установі становить 0,02 у 2016 році (використано дані Додатку Д). Це

зумовлено ти, що установа є органом місцевого самоврядування і не надає платних послуг які б могли значно покращити її фінансове становище та збільшити обсяг доходів спеціального фонду. Адже, цей показник відображає, яка частка всіх видатків установи формується за рахунок власних надходжень від надання платних послуг, виконання робіт або виробництва продукції та характеризує ступінь незалежності дошкільних навчальних закладів від інших джерел фінансування.

Виходячи з результатів проведеного аналізу, практика формування фінансового забезпечення дошкільних навчальних закладів м.Тернополя засвідчує обмеженість джерел фінансування закладів. Надання послуг дошкільної освіти фінансується за рахунок загального фонду місцевого бюджету, а залучення ресурсів споживачів освітніх послуг обмежується частковою оплатою послуг харчування. Послугам дошкільної освіти притаманні властивості приватних благ, оскільки безпосередні споживачі послуг одержують чималі вигоди. Відсутність структуризації послуг, які надають дошкільні освітні заклади та виокремлення тих, які здебільшого генерують приватні вигоди стає на заваді повноцінного залучення джерел споживачів таких послуг. Відповідно це позбавляє систему дошкільної освіти переваг властивих механізму фінансуванню діяльності ринкових суб’єктів, а саме мотивів надавачів послуг до поліпшення їхньої якості, а споживачів – до оцінки їхньої реальної вартості та більш раціонального вибору. Це також призводить до відсутності необхідної гнучкості у пропозиції різноманітних послуг закладами дошкільної освіти та в результаті наявності незадоволеного попиту на послуги щодо догляду та вихованні дітей [5, с.182].

До пріоритетних напрямів удосконалення системи фінансування освіти необхідно віднести:

1) забезпечення ефективного розподілу фінансових ресурсів на видатки освітніх послуг з місцевих бюджетів у розмірах, достатніх для розвитку дошкільних закладів, враховуючи стан матеріально-технічної бази;

2) посилення контролю та здійснення систематичного аналізу цільового використання коштів на освіту, забезпечення дієвих механізмів громадського контролю за їх витрачанням;

3) удосконалення методів визначення обсягів фінансування освіти та розробка нормативів фінансування із врахуванням мінімальних соціальних стандартів, які дозволять встановити нижню межу обов'язкового фінансового забезпечення розвитку дошкільної освіти;

4) удосконалення механізму фінансування освіти в Україні із врахуванням міжнародного досвіду, перехід на багатоканальне фінансування, прийняття рішучих заходів щодо збільшення та диверсифікації джерел фінансування дошкільної освіти та оптимізації їхньої структури [36, с.85].

Як випливає з проведеного аналізу, фінансування дошкільних навчальних закладів не забезпечує прогресивний розвитку цієї важливої галузі відповідно до сучасних потреб суспільства, а, здебільшого, спрямоване на збереження досягнутого рівня розвитку дошкільних навчальних закладів та запізніле реагування на зміну демографічної ситуації.

Висновки до розділу 3

У контексті проведеного аналізу можна зробити висновок, що ефективний розвиток освітніх послух в Україні вимагає кардинального вдосконалення механізмів кошторисного фінансування дошкільних навчальних закладів. Сучасна система бюджетного фінансування дошкільних навчальних закладів не вирішує ключових завдань перерозподілу фінансових ресурсів на користь тих, хто найбільше цього потребує. Отже, постає питання в соціальному реформуванні з метою забезпечення ефективного виконання актуальних національних пріоритетів сучасної бюджетної політики України.

Особливістю бюджетного фінансування дошкільних навчальних закладів є кошторисне фінансування, складовими якого є загальний та спеціальний фонд, адже ці заклади є бюджетними установами. Проекти

кошторисів вони складають на наступний бюджетний рік. Кошторисне фінансування дошкільних навчальних закладів украй обмежене, кошти на розвиток практично не виділяються. Окрім коштів відповідних бюджетів, джерелами фінансування дошкільних навчальних закладів можуть бути кошти батьків або осіб, що їх замінюють, добровільні пожертвування і цільові внески фізичних і юридичних осіб, інші кошти, не заборонені законодавством України, які є лише додатковими фінансовими ресурсами.

Переміни, які впродовж досліджуваного періоду відбувалися в системі фінансування дошкільної освіти стосувалися переважно зміни обсягів фінансових ресурсів, що спрямовуються на дошкільну освіту, а принципові реформи системи фінансування, які б наблизили її до умов ринкової економіки та вимог демократичного суспільства не відбулися. Безумовно це негативно позначається на результатах функціонування дошкільних навчальних закладів м. Тернополя, про що свідчить дефіцит коштів бюджетного фінансування та в результаті їх не спроможності задовольняти наявні суспільні запити.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті написання дипломної роботи здійснено наступні висновки, що підтверджують результат проведеного дослідження:

1. У сучасних суспільно-економічних умовах фінансове забезпечення суб'єктів державного сектору відіграє важливу роль для держави, адже від їх належного використання прямо залежить успішне функціонування бюджетних установ, а отже, й досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових цілей та задоволення інших суспільних благ.

Під фінансовим забезпечення бюджетних установ слід розуміти фінансові ресурси, що були виділені у грошовій формі з бюджетів різного рівня, а також мобілізовані з різних джерел для здійснення діяльності та досягнення суспільно-корисних цілей. Таке тлумачення фінансового забезпечення бюджетних установ враховує їх економічну сутність, а також основні джерела та напрями використання.

2. Формами фінансового забезпечення установ державного сектору є: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство. Основною формою фінансового забезпечення установ державного сектору є бюджетне фінансування. Яке в свою чергу, являє собою грошове забезпечення (асигнування) з бюджетів різних рівнів (державного чи місцевих) надане у безповоротному порядку, з метою виконання державних замовлень та програм або утримання бюджетних установ, яке здійснюється у формі бюджетних асигнувань за певними призначеннями, з метою досягненням визначених державою цілей або задля покриття витрат певних галузей, чи окремих підприємств державної форми власності.

До форм бюджетного фінансування належать: кошторисне фінансування, бюджетне інвестування, державні трансферти, бюджетне кредитування.

3. Кошторисне фінансування це найпоширеніша форма бюджетного фінансування, що передбачає виділення бюджетних коштів суб'єктам державного сектору в межах їхніх кошторисів доходів і видатків. Складовими кошторису є загальний та спеціальний фонд.

У загальному фонді відображаються асигнування з бюджету, яких в основному вистачає на поточні видатки. Тому необхідним напрямком діяльності установ державного сектору має стати залучення власних коштів, тобто поповнення спеціального фонду. Джерелами для цього можуть бути доходи від діяльності створених на їх базі спеціальних структурних підрозділів, введення в експлуатацію наявних приміщень та залучення спонсорської допомоги. Крім поповнення спеціального фонду фінансове забезпечення установ державного сектору можна покращити шляхом запобігання зловживань з наявними фінансовими ресурсами, а для цього потребує вдосконалення контроль за їх формуванням та використанням.

4. Серед переваг кошторисного фінансування бюджетних установ зазначимо забезпечення відповідності доходної та видаткової частини кошторису бюджетних установ, тобто фінансування планових витрат бюджетної установи відбувається в повному обсязі. Окрім того, кошторисне фінансування бюджетних установ передбачає жорсткий та постійний контроль за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ. Проте воно не позбавлене недоліків, пов'язаних з відсутністю достатніх стимулів для раціонального і ефективного функціонування та взаємозв'язку між рівнем кошторисного фінансування бюджетної установи та результатами її діяльності.

5. Кошторисне фінансування та відображення фінансових ресурсів у звітності установ держаного сектору обтяжені виконанням принципу своєчасності дотримання бюджетного календаря усіма учасниками бюджетного процесу. У зв'язку з порушенням цього критерію доцільними є: підвищення оперативності складання кошторису бюджетних установ; прискорення впровадження електронного документообігу на всіх рівнях

бюджетного обслуговування установи; мінімізація часу обробки облікової інформації про фінансові ресурси бюджетних установ.

6. В Україні, за умов мінімальної фінансової автономії установ державного сектору економіки, формування та використання фінансових ресурсів у розрізі відомчої структури здійснюється для забезпечення функціонування місцевого самоврядування, а також для досягнення освітніх, культурних, наукових, благодійних та інших суспільнокорисних цілей. Механізм фінансового забезпечення установ державного сектору демонструє взаємозв'язок та взаємозалежність процесів фінансування, фінансового регулювання та важелів впливу на процеси формування та використання фінансових ресурсів у бюджетних установах. Процедура контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах передбачає не лише участь служб внутрішнього контролю бюджетних установ, а й участь фахівців Державної фінансової інспекції України та Державної казначейської служби України, які здійснюють попередній і поточний контроль для запобігання ймовірним порушенням бюджетного законодавства України.

7. Для вдосконалення державного фінансового контролю та підвищення його ефективності, в першу чергу, необхідно покращити теоретичну базу, а саме законодавчо визначити сутність бюджетного правопорушення, їх конкретний перелік та міру відповідальності щодо кожного з них, що унеможливить ухилення відповідальних осіб від покарань. Також задля уникнення дублювання функцій органами державного фінансового контролю необхідно чіткого розподілити їх завдання та функції. З метою попередження порушень у діяльності бюджетних установ необхідно більшу увагу приділити попередньому контролю. Крім того, якісному контролю за формуванням доходів і видатків установ державного сектору, забезпеченню ефективності використання фінансового забезпечення та економії грошових і матеріальних ресурсів сприятиме запровадження автоматизованої системи обліку з використанням сучасних програмних продуктів.

8. Провівши аналіз фінансового забезпечення дошкільних навчальних закладів м. Тернополя, визначено, що до пріоритетних напрямів удосконалення системи їх фінансування необхідно віднести: забезпечення ефективного розподілу фінансових ресурсів на видатки освітніх послуг з місцевих бюджетів у розмірах, достатніх для розвитку дошкільних навчальних закладів; посилення контролю та здійснення систематичного аналізу цільового використання коштів; удосконалення методів визначення обсягів фінансування дошкільних закладів освіти та розробка нормативів фінансування із врахуванням мінімальних соціальних стандартів, які дозволять встановити нижню межу обов'язкового фінансового забезпечення розвитку освіти; удосконалення механізму фінансування дошкільних навчальних закладів в Україні із врахуванням міжнародного досвіду .

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.

2. Беновська Л. Я. Проблеми бюджетного забезпечення освіти в контексті децентралізації управління / Л. Я. Беновська // Регіональна економіка. – 2016. – № 1. – С. 121-129. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2016_1_15

3. Берлач А. І. Фінансове право України: [навч. посіб. для дистанційного навчання]. – К.: Ун-т «Україна», 2006. – 288 с.

4. Булгакова, С. О. Бюджетна система України [Текст] : навч. посіб. / Булгакова С. О., Василенко Л. І., Єрмошенко Л. В., Огонь Ц. Г., Масленнікова Т. О., Чечуліна О. О. ; За ред. С. О. Булгакової. – К. : Київ. нац. торг. - екон. ун-т, 2002. – 288 с.

5. Бучковська Я.Г Практика фінансування дошкільних навчальних закладів з місцевих бюджетів / Я.Г Бучковська // Економічний вісник університету. – 2014. – Випуск 23/1. – С. 180-186.

6. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 8 липня 2010 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua

7. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 р. / [Зубенко В. В. Самчинська І. В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження»,USAID.– К., 2017. – 92 с.

8. Василик О. Д. Бюджетна система України [Текст] : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.

9. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України [Текст]: Підручник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.

10. Георгієва, А. І. Облік фінансування бюджетних установ / А. І. Георгієва, А. О. Леушина // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – №4 (24). – С. 125-129.

11. Глущенко Ю. А. Оптимізація видатків місцевих бюджетів України в системі місцевого самоврядування / Ю. А. Глущенко // Теорія та практика державного управління. – 2015. – Вип. 3. – С. 140-149. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Tpdu_2015_3_25

12. Гросул В. А. Ресурси підприємства: теоретичне осмислення сутності / В. А. Гросул // БізнесІнформ. – 2013. – № 7. – С. 236-242.

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

14. Дем'янишин, В. Бюджетне фінансування та його особливості в сучасних умовах [Текст] / В. Дем'янишин // Світ фінансів. – 2007. – Вип. 2 (11). – С. 34-49.

15. Дідик А.М., Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність [навч. посіб.] – Львів: Видавництво «Апріорі», 2017. – 1168 с.

16. Дорошенко О. О. Роль фінансового обліку бюджетних установ в інформаційно-аналітичному забезпеченні системи управління державними фінансами України // Rachunkowość wobec wyzwań współczesnej gospodarki w Polsce i na Ukrainie: monografia / red. Henryk Ronek, Inna Lazarishina. Lublin: Wydział Ekonomiczny Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej. 2017. С. 11-23.

17. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Вид. центр «Академія», 2000. Т. 1. – 864 с.

18. Єдинак Т. С. Система фінансового контролю за коштами спеціального фонду бюджету державних вищих навчальних закладів / Т. С. Єдинак, А. С. Нагорна // Вісник Академії митної служби України. – 2011. – № 1. – С. 131-137

19. Єпіфанов, А. О. Бюджет України [Текст] : монографія / А. О. Єпіфанов, І. І. Дяконова, І. В. Сало. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 187 с.

20. Загородній, А. Г. Фінансовий словник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво «Центр Європи», 1997. – 576 с.

21. Загорський, В. С. Фінанси [Текст] : навч. посібник / В. С. Загорський, О. Д. Вовчак, І. Г. Благун, І. Р. Чуй. – К. : Знання, 2006. – 247 с.

22. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / К.В. Ізмайлова. – К.: МАУП, 2000.– 152с.

23. Канєва Т.В. Економічна сутність фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ/ Т.В. Канєва, А.К. Думікян // Економічний вісник університету. – 2016 р. – Випуск № 31/1. – С.235-241.

24. Карлін М. І. Державні фінанси у транзитивній економіці [Текст] : навчальний посібник / М. І. Карлін, Л. М. Горбач, Л. Я. Новосад та ін. ; За заг. ред. д. е. н., проф. М. І. Карліна. – К. : Кондор, 2003. – 200 с.

25. Колчина Н. В. Финансы организаций (предприятий): учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 080105 «Финансы и кредит» / [Н. В.Колчина и др.]; под ред. Н. В. Колчиной. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 383 с.

26. Конституція України від 28 червня 1996 р. (зі змінами станом на 01.09.2014 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/print1383410992107354.

27. Краївська І. А. Бухгалтерський облік бюджетних установ. Конспект лекцій у схемах і таблицях / І. А. Краївська, Н. В. Новицька; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 60 с.

28. Кудрицька Ж. В. Проблеми ефективності реалізації електронного документообігу / Ж. В. Кудрицька // [Електронний ресурс]. – Режим доступу :http://www.dy.nayka.com.ua/index.ph

29. Кузьмина Н. Г. Зарубежный опыт финансирования образования в условиях возрастания автономии вузов / Н. Г. Кузьмина // Вестник Волгоградского государственного университета. – 2008. – № 2 (13). – С. 233-238.

30. Лемішовський, В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст] /В. І. Лемішовський. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.

31. Лень В.С. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф. – 2016. – 560 с.

32. Лень В.С. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін / В. С. Лень, Т. В. Гільорме // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск 10. – С. 722-729.

33. Лукановська І. Р. Проблеми реформування облікової системи державного сектору / І. Р. Лукановська // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2018. – №4. – С. 220-226.

34. Лукановська І. Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами і стандартами / І. Р. Лукановська // Причорноморські наукові студії. – 2017. – Випуск 22. – С.209-213.

35. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

36. Максімова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.

37. Макух Т. О. Теоретичні аспекти кошторисного фінансування / Т. О. Макух. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://univerua.rv.ua/VNS1-2011/Makuh%20T.O.pdf.

38. Малишко В. В. Фінансування вищої освіти в Україні: проблеми та перспективи / В. В. Малишко // Молодий вчений. – 2016. – № 2. – С. 64-67.

39. Матвєєва, В. Все про облік і оподаткування бюджетних організацій [Текст] / В. Матвєєва, С. Замазій, Я. Клиженко; Ред. Я. Кавторєва. – Х. : Фактор, 2009. – 656 с. – (Серія «Бюджетний облік»).

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

41. Мельничук І.О. Видатки на освіту як чинник розвитку місцевих бюджетів України / І.О. Мельничук, Ю.Б. Колупаєва // Інфраструктура ринку. – 2017. – Випуск 7. – С. 296-301

42. Міжнародні стандарти обліку для державного сектору. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=8324.

43. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія [Текст] : у трьох томах. Т. 1 / Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

44. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник [Текст] : у 2 т. Т 1 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій; за ред. С. В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12

47. Норд Г. Л. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ [Текст]/ Г. Л. Норд, Н. О. Руденко // Наукові праці. – 2011. – Вип. 149. – Т. 161. – С. 61-66.

48. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. За. ред. д-ра екон. наук, професора В.Ф. Максімової – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013 р. – 264 с.

49. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) [Текст]: навч. посібник / В. М. Опарін. – 2-ге вид., доп. І перероб. – К. : КНЕУ, 2001. – 240 с.

50. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/

51. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://minfin.com.ua

52. Офіційний веб-сайт Управління освіти і науки Тернопільської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://osvita.te.ua/

53. Пасічник Ю. В. Бюджетна система [Текст] : навчальний посібник / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання-Прес, 2006. – 607 с.

54. Пігуль Н. Г. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Н. Г. Пігуль, О. В. Люта // Вісник Академії митної служби України. – 2010. - № 2 (44). – С. 94-101.

55. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/paran14#n14.

56. Податковий кодекс України : за станом на 21.10.2017 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України № 2755-VI від 02.12.2010. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

57. Полинюк Н.І. Механізм формування фінансових ресурсів місцевих органів управління в умовах демократизації суспільства / Н.І. Полинюк // економічний аналіз. – 2016. – № 1. – т. 26. – С. 65-72.

58. Полозюк К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах / К. О. Полозюк, І. О. Лукашова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66896.doc.htm.

59. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.01.2002 №228. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF

60. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14.

61. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0.

62. Про дошкільну освіту: Закон України від 11.07.2001 р. №49 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-14 Карлін М.І., Горбач Л.М., Новосад Л.Я. Державні фінанси у транзитивній економіці. – К.:Кондор, 2003. – 200 с.

63. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF

64. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua /laws/show/550-2006-%D0%BF

65. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12.

66. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97–ВР (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // portal.rada.gov.ua.

67. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80

68. Рак Г. В. Кошторисне фінансування бюджетних установ у системі казначейського обслуговування бюджету / Г. В. Рак // Економічний аналіз. – 2014. – Том 17. № 1. – С. 160-166.

69. Родионова, В. М. Государственный бюджет СССР и его роль в сбалансированном развитии экономики [Текст]/ В. М. Родионова – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.

70. Романенко, О. Р. Фінанси [Текст] : підручник / О. Р. Романенко. – К: Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с.

71. Сорока Р. С. Аналітична оцінка фінансування видатків місцевих бюджетів / Р. С. Сорока // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. серія економічна. – 2012. – Вип. 2. – С. 353-367.

72. Соціально-економічний розвиток України та її регіонів: проблеми науки та практики [Х. Н. Гізатулін, А. Л. Дуленко, І. Ю. Матюшенко та ін.]: монографія. – Х.: ФОП Александрова К. М., 2008. – 304 с

73. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами,

затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16.

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

75. Тягушева О. Г. Державне управління фінансового забезпечення розвитку освітньої системи України [Електронний ресурс] / О. Г. Тягушева. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr/du/2009_3/files/DU309_49.pdf.

76. Федосов В. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2008. – 864 с.

77. Фінансовий словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. – [2-ге вид., випр. та допов.]. – Л.: Центр Європи, 1997. – 576 с.

78. Харенко М. В. Правові основи виконання Державного бюджету України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Харенко МихайлоВолодимирович. – К., 2001. – 246 с.

79. Хорунжак Н. М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – №36. – С. 88–101

80. Хорунжак Н. М. Проблеми розподілу повноважень між суб’єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері / В.В. Сопко, Н. М. Хорунжак // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2015. – №1(65). – С. 259-266

81. Хорунжак Н. М. Удосконалення внутрішнього контролю за витратами на надання послуг на засадах комп’ютеризації / Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. Том.2. – 2015. – №1(45). – С. 397-401

82. Хорунжак Н. М. Прагматика та проблематика методології виконання облікових досліджень / Н. М. Хорунжак, І. Р. Лукановська // Інфраструктура ринку [Електронне видання] . – 2018. – Випуск №25. – Режим доступу: http://www.market-infr.od.ua/uk/25-2018

83. Шавлак В. В. Місцеві бюджети: стан та основні напрями їх формування / В. В. Шавлак // Молодіжний економічний дайджест. – 2014. – № 1(1). – С. 119-122. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/ UJRN/med_2014_1%281%29__24

84. Юрій С. І. Бюджетна система України [Текст] : навчальний посібник / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. – К. : Ніос, 2000. – 400 с.

85. Юрій С. І. Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень [С. І. Юрій, В. Г. Дем'янишин, О. П. Кириленко] : За ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина. – Тернопіль: Кондор-Видавництво, 2012. – 376 с.

86. Materials science and metalworking / P.Fedirko, V.Krol, T.Hutsol, S.Kiurchev, L.Mykhailova, N. Semenyshena et al. Traicon, 2017.

87. Influence of Sowing Methods and Seeding Norms on Crop Production and Bean Harvest / Ovcharuk, O.V., Hutsol, T.D., Ovcharuk, V.I., Mykhailova, L.M., Semenyshena, N.V., Dziedzic, B. // Scientific Achievements In Agricultural Engineering, Agronomy And Veterinary Medicine. Polish - Ukrainian Cooperation. Scientific Monograph Vol. II. 2017.

88. Semenyshena, N.V. Problems of Accounting Reform in Ukraine: Institutional Aspects. The 12th Doctoral Conference of Faculty of Finance and Accounting at University of Economics (27th May 2011), Prague : Collection of Papers. Volume I . 2011. P. 277–281.

89. Semenyshena, N.V. Institutional analysis of accounting problems in Ukraine. Materiały VIII Międzynarodowej naukowi-praktycznej konferencji «Europejska nauka XXI powieką 2012». Volume 4. Ekonomiczne nauki.: Przemyśl. Nauka i studia P. 10–13.