

УДК 657:336.14

**Федів Р. Є.,**

*пошукач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, директор Державного підприємства "Об'єднана дирекція будівництва водогосподарських об'єктів Закарпатської області"*

## **НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ НА ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ**

*У статті розглядається бюджетне фінансування на виконання бюджетних програм. Висловлюється погляд на удосконалення системи обліку та аналізу, що знаходить втілення в дослідженнях ефективності управління державними ресурсами.*

**Ключові слова:** облік, аналіз, бюджетні кошти, бюджетні програми, фінансування з бюджету, ефективність, державні ресурси.

*Статья посвящена учету и анализу бюджетного финансирования на выполнение бюджетных программ. Высказывается точка зрения на усовершенствование системы учета и анализа, что находит свое отображение в исследованиях эффективности управления государственными ресурсами.*

**Ключевые слова:** учет, анализ, бюджетные средства, бюджетная программа, финансирование с бюджета, эффективность, государственные ресурсы.

*The article is devoted to analysis of budgetary financing of performance of budgetary programs. The article contains the author's view on the perfection of the existing system of accounting and analysis, which is realized through auditing the efficiency of managing of state resources.*

**Key words:** account, analysis, budgetary facilities, budgetary programs, budgetary financing, efficiency, state resources.

Постановка проблеми. Ст. 7 Бюджетного кодексу визначає принципи, на яких ґрунтується бюджетна система України, серед яких принцип збалансованості, повноти, обґрунтованості, ефективності, цільового використання бюджетних коштів, публічності та прозорості, відповідальності учасників бюджетного процесу та інші [1].

На даний час все більше уваги приділяється методиці розподілу фінансових ресурсів, яка б враховувала стратегічні програми уряду, пріоритетність напрямків діяльності бюджетних організацій та установ, спромож-

ність їх використовувати отримані бюджетні кошти. Малодослідженими питаннями залишаються методика обліку та аналізу фінансування з бюджету на виконання бюджетних програм державними підприємствами та бюджетними установами і організаціями.

Фінансування бюджетних програм обумовлює необхідність застосування уніфікованої методики обліку аналізу використання бюджетних коштів. Це, в свою чергу, потребує комплексного вивчення ефективності реалізації бюджетних асигнувань як на забезпечення господарської діяльності юридичних осіб – одержувачів бюджетних коштів в рамках затвердженого кошторису, так і на виконання етапів бюджетної програми.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Розробці методики обліку та аналізу напрямків діяльності суб'єктів господарювання, що фінансуються бюджетними приділяли в своїх працях увагу такі вітчизняні вчені, як В.І.Самборський, О.О. Грищенко, Б.М. Литвин, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан, П.Я. Попович, К.В.Ізмайлова, Л.А. Лактіонова, С.В. Свірко, Л.Г. Словінська та інші.

Реформування бухгалтерського обліку підприємницької та неприємницької діяльності обумовили нові вимоги щодо планування та розподілу бюджетних коштів, нові джерела інформації для проведення аналізу базових фінансових показників окресленого кола юридичних осіб.

Відтак, потребують подальших досліджень напрямки та процедури проведення обліково-аналітичних процедур з питань використання бюджетних цільових асигнувань.

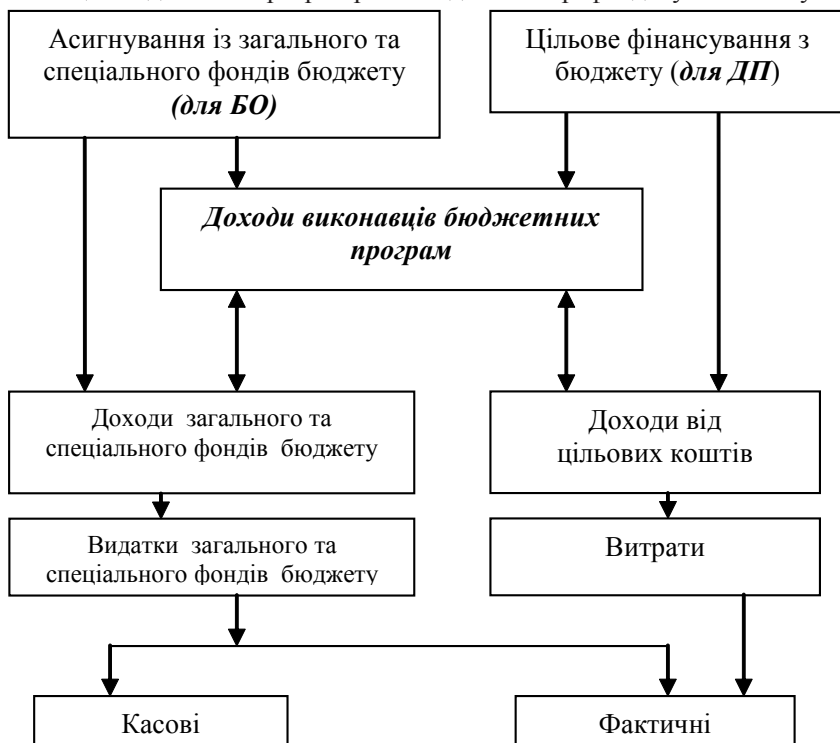
**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є розробка організаційно методичних заходів щодо удосконалення методики обліку та аналізу цільового бюджетного фінансування.

**Виклад основного матеріалу.** В бюджетних організаціях та на державних підприємствах функціонує комплексна облікова система збору інформації про операції господарської діяльності з метою підготовки показників чинних форм звітності, до складу якої входять бухгалтерський (в т.ч. внутрішньогосподарський), статистичний та податковий облік.

Практична уніфікація застосування методів обліку для юридичних осіб без урахування економіко-організаційних особливостей їх діяльності неможлива, як і неможливим на даний час є визначення єдиних підходів до методів обліку в розрізі діючих на підприємстві (в організації) видів обліку.

Цільове використання бюджетних коштів потребує не тільки програмного забезпечення обліково-економічної служби, а й автоматизації збору та аналітичної обробки інформації як на виробничих об'єктах реалізації бюджетних програм, так і в адміністративній системі виконавця програми. Окреслено низку фінансово-організаційних проблем впровадження автоматизації, обґрунтовано використання в процесі автоматизації обліково-аналітичної інформації програмного продукту “ПАРУС-Бюджет” та “ПАРУС-Підприємство”.

Співставність складових фінансового результату операцій, пов'язаних з виконанням бюджетних програм, утруднює існуюча методична відмінність їх обліку та документування (рис. 1). Для підготовки первинних, зведених та звітних документів (в т.ч. форм внутрішньої звітності) в роботі наведено для виконавців бюджетних програм рекомендований графік документообігу.



**Рис. 1. Взаємозв'язок доходів, видатків (витрат) виконавців бюджетних програм системи Держводгоспу**

Практичні підходи до організації обліку реалізації цільових бюджетних коштів на даний час не мають достатнього рівня аналітики. Відтак, доцільним є введення аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку задіяних на виконання програми ресурсів (запасів, необоротних активів, дебіторської заборгованості, коштів), пов'язаних з цим зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів в розрізі окремих програм.

Показники прибутку не можуть визначати фінансові результати бюджетної організації. Результат освоєння бюджетних коштів доцільно обліковувати на рахунку, що за методикою формування є аналогом обліку

результату у відповідності до МСБОДС – “Надлишок / дефіцит у результаті звичайної діяльності”.

Статус державних підприємств – виконавців бюджетних програм не сумісний з визнанням як на рахунках, так і в формах звітності показників нерозподіленого прибутку за результатами операцій, що мають цільове фінансування.

Відтак, доцільним для державних підприємств є відображення фінансового результату в наступному порядку:

на рахунку 44:

– “*Нерозподілені прибутки/непокриті збитки*” – узагальненого показника фінансового результату госпрозрахункової діяльності ДП;

– “*Нерозподілені прибутки/непокриті збитки*” із введенням окремого субрахунка “*не підлягає розподілу*” – узагальненого показника фінансового результату в частині господарської діяльності, що фінансується бюджетними коштами (його розмір буде враховано в кошторисі наступного звітного періоду на виконання програм/операцій, що мають бюджетне фінансування).

В основі організації внутрішньогосподарського обліку в рамках центрів відповідальності – бухгалтерський облік, тому одним із визначальних питань методики є введення аналітичних субрахунків обліку операцій, що мають бюджетне цільове фінансування.

Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦВ відповідно для державних підприємств та бюджетних установ-виконавців бюджетних програм наведено в таблицях 1,2.

*Таблиця 1*  
*Аналітичний облік у розрізі центрів відповідальності для державних підприємств-виконавців бюджетних програм*

№ з/п	Субрахунок	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
<b>Центр затрат</b>			
1	37/п.м*	Розрахунки з різними дебіторами (аналітично в рамках кожної бюджетної програми)	Визнані витрати, зобов'язання за якими погашені: за елементами витрат, передбачених кошторисом, місцями їх виникнення, в розрізі етапів виконання програми, виконавців
2.	68/п.м	Розрахунки за іншими операціями	
3.	63/п.м	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	
4.	66/п.м	Розрахунки за виплатами працівникам (здіянням на виконанні програми)	
5.	65/п.м	Розрахунки за страхуванням (на заробітну плату задіяних працівників на виконанні програми)	

6.	64/n.m	Розрахунки за податками й платежами	
7.	13/n.m	Знос (амортизація) задіяних необоротних активів	
8.	32/n.m	Реєстраційні рахунки в казначействі (на які надходять бюджетні кошти)	
<b>Центр результатів реалізації бюджетних коштів</b>			
1	48/ n.m	Цільове фінансування і цільові надходження	Отримані (списані) цільові кошти: за етапами виконання, періодами, виконавцями бюджетної програми
2	Кт791/ n.m	Результат операційної діяльності	Визнаний дохід від використання цільових бюджетних коштів: за етапами виконання, періодами, виконавцями бюджетної програми
3	Дт791/ n.m	Результат операційної діяльності	Визнані (понесені) витрати за операціями, що мають цільове бюджетне фінансування: за етапами виконання, періодами, виконавцями бюджетної програми
4	441/n	Прибуток нерозподілений	Фінансовий результат реалізації бюджетного фінансування: за етапами виконання, періодами, виконавцями бюджетної програми

n.m\* – субрахунок аналітичного обліку певної бюджетної програми (n) за характером витрат (m): місяцями виникнення, елементами, етапами робіт тощо (кол.4 таблиці)

Внаслідок вивчення особливостей реалізації природоохоронних бюджетних програм доцільно проведення аналізу використання бюджетного фінансування здійснювати комплексно (рис. 2).

*Таблиця 2*

*Аналітичний облік у розрізі центрів відповідальності для бюджетних організацій-виконавців бюджетних програм*

№ з/п	Субрахунок	Назва рахунку	Напрямок аналітичного забезпечення
1	2	3	4
<b>Центр затрат</b>			
1	36/n.m	Розрахунки з різними дебіторами	Передбачені кошторисом фактичні видатки, зобов'язання за кодами економічної класифікації, місцями виникнення, в розрізі етапів виконання програми, виконавців
2	68/n.m	Внутрішні розрахунки	
3	67/n.m	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	
4	32/n.m	Реєстраційні рахунки в казначействі	
5	63/n.m	Розрахунки за виконані роботи	
6	66/n.m	Розрахунки за виплатами працівникам (здіянням на виконанні програми)	
7	65/n.m	Розрахунки за страхуванням (на заробітну плату задіяних працівників на виконанні програми)	
8	64/n.m	Розрахунки за податками й платежами	
9	67/n.m	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	
<b>Центр результатів реалізації бюджетних асигнувань</b>			
1	431/n 432/n	“Надлишок/дефіцит виконання кошторису бюджетних програм за загальним фондом бюджету” “Надлишок/дефіцит виконання кошторису бюджетних програм за спеціальним фондом бюджету”	Фінансовий результат реалізації бюджетного фінансування: за етапами виконання, періодами, виконавцями бюджетної програми
2	Кт 711 /n.m Кт701/n.m	Асигнування зі спеціального фонду бюджету Асигнування державного бюджету	Отримані бюджетні кошти за кодами економічної класифікації видатків (фінансування яких планується), в розрізі етапів виконання програми, виконавців
3	Дт 711 /n.m Дт701/n.m	Асигнування зі спеціального фонду бюджету Асигнування державного бюджету	Списані видатки загального та спеціального фондів бюджету за кодами економічної класифікації, в розрізі етапів виконання програми, виконавців

4	321/n	Реєстраційні рахунки в держказначействі	Передбачені кошторисом касові видатки за кодами економічної класифікації, місцями виникнення, в розрізі етапів виконання програми, виконавців
---	-------	---	---



**Рис. 2.** Структурна схема комплексного аналізу використання бюджетного фінансування на виконання природоохоронних бюджетних програм

Серед основних завдань аналізу фінансової стійкості виконавців бюджетних програм – встановлення динаміки головних показників фінансового стану, їх причинно-наслідковий вплив на ефективність використання бюджетного фінансування.

Задля підвищення об'єктивності обліково-аналітичної інформації доцільно: дослідити ефективні способи якісної оцінки управлінського рівня – метод колективного обговорення, функціональну оцінку діяльності керівника, методика визначення стилю керівництва; результати кількісної оцінки відображати у спеціальній анкеті оцінювання керівництва, у яку заносяться бали по організаторським та діловим критеріям керівника, а також значення коефіцієнта його професійної перспективності.

Під час аналізу виконання природоохоронної бюджетної програми необхідно провести оцінювання результативних показників цільової програми – як кількісних, так і якісних параметрів, що характеризують результати виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю. Для обліково-аналітичних цілей найбільший інтерес представляють розрахункові показники, за допомогою яких можна визначити ефективність використання цільового фінансування.

Результативним є сьогодні застосування інтелектуальних аналітичних систем при прийнятті рішень розпорядниками бюджетних коштів щодо обґрунтування доцільності впровадження природоохоронних бюджетних програм і координації їх виконання: за допомогою нечітких чисел можна проводити перспективне планування факторів при складанні проектно-кошторисної документації, майбутня оцінка яких є утрудненою або не має достатніх об'єктивних обґрунтувань; нечіткі множини ідеально описують суб'єктивне мислення експерта в оцінці результатів бюджетної програми, визначенні можливості ефективно реалізувати одержане фінансування; аналітик у межах однієї моделі може формалізувати як загальні особливості цільової програми – виконавця, одержувача кінцевого продукту, характеру та виду проектних робіт, так і деталізовані особливості управлінського персоналу та робітників, зайнятих на проекті, затрат фінансових, трудових, матеріальних, інтелектуальних, енергетичних ресурсів для кожного виду робіт у рамках проекту, що дозволяє створити кількісну фінансову модель у вигляді своєрідної платформи, яка генерує різномірні знання щодо об'єкту аналізу.

**Висновки.** Основні висновки та результати, здобуті в процесі проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Аналіз планування та результатів реалізації природоохоронних бюджетних програм узагальнив не вирішені на сьогодні наступні питання бюджетного планування: відсутність механізму узгодженості загальнонаціональних та регіональних пріоритетів розвитку, розпливчатість цілей та завдань програм, недостатнє наукове забезпечення програм, відсутність єдиної методики та законодавча неврегульованість планування видатків одночасно з бюджетів різних рівнів.

2. Обліково-аналітичні інформація в розрізі результативних показників, затверджених паспортом програми, на сьогодні не забезпечує належного рівня деталізації, відтак, ефективності бюджетного фінансування.

3. Організація обліку використання бюджетних коштів має свої особливості на методичному, інформаційному та організаційному етапах. Характер підприємницької та непідприємницької діяльності розпорядників бюджетних коштів унеможливує уніфікацію застосування методів бухгалтерського обліку.

4. Бюджетний кодекс регламентує чітке дотримання на етапах виконання бюджетних програм принципів цільового використання та економії державних ресурсів. Одним з факторів результативності контрольно-аналітичних процедур є достатній рівень деталізації облікової інформації.



5. Кінцевий фінансовий результат виконавців бюджетних програм як для бюджетних організацій, так і для державних підприємств не підлягає розподілу та використанню на інші, крім фінансування передбачених кошторисом видатків, потреби.

6. Неузгодженість методики обліку діяльності бюджетних організацій та державних підприємств, визнання показників виконання бюджетних програм в уніфікованих спеціальних формах звітності обумовлюють створення системи управлінського обліку, в основі якого – центри відповідальності. Найбільш інформативними та етапах виконання бюджетних програм визнають центри затрат, на етапах узагальнення показників виконання кошторису програми – центри результатів використання бюджетних коштів.

7. Комплексний аналіз бюджетного фінансування на виконання цільових програм потребує використання аналітичних процедур, пов'язаних із вивченням впливу ризиків на їх реалізацію. Для формування інформаційно-аналітичного поля ефективного управління ризиками при реалізації природоохоронних бюджетних програм класифікацію видів ризиків доцільно деталізувати за допомогою виділення основних чинників, які супроводжують діяльність виконавців ПБП і можуть спричинити виникнення ризикових ситуацій, визначити зміст основних процедур управління ризиками цільового фінансування на виконання природоохоронних бюджетних програм.

8. Очевидними є переваги використання при вирішенні завдань фінансового менеджменту виконання природоохоронних бюджетних програм методів інтелектуальних обчислень, зокрема, нечіткої логіки. Специфіка діяльності виконавців цільових програм, невизначеність політичного та економічного середовища зумовлюють застосування елементів теорії нечітких множин, що надає можливість творчого моделювання, створення кількісної фінансової моделі, яка генерує різномірні знання щодо виконання природоохоронних бюджетних програм.

### **Література:**

1. Бюджетний кодекс України // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2001. – № 37-38. – ст. 189.

2. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядження Кабінету міністрів України від 14 вересня 2002 року за № 538-р.

3. Порядок використання коштів державного бюджету, які виділяються для захисту територій від шкідливої дії вод. Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 30 червня 2005 р. – № 529.

4. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. – Київ. – 2001р. – 387 с.

5. Измайлова К. В. Фінансовий аналіз. – Київ. – 2000. – 146 с.

6. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки. Затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. за №34.