

УДК 657:336. 012

**Федів Р. Є.,**

здобувач кафедри обліку і аудиту (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), директор Державного підприємства "Об'єднана дирекція будівництва водогосподарських об'єктів Закарпатської області" (м. Ужгород)

## ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ДЛЯ СИСТЕМИ ДЕРЖВОДГОСПУ

*У статті приділено увагу дослідженню етапів організації аналізу виконання бюджетних програм, розглянуто доцільність використання сучасних аналітичних процедур. Обґрунтовано критерії ефективності організації аналітичної роботи на методичному, інформаційному та організаційному етапах.*

**Ключові слова:** фінансовий аналіз, управлінський аналіз, бюджетні програми, методика аналізу, аналітичні процедури, виконавці бюджетних програм, інформаційне забезпечення.

*В статье исследованы этапы организации анализа выполнения бюджетных программ, рассмотрено целесообразность использования современных аналитических процедур. Обоснованы критерии эффективности организации аналитической работы на методическом, информационном и организационном уровнях.*

**Ключевые слова:** финансовый анализ, управленческий анализ, бюджетные программы, методика анализа, аналитические процедуры, исполнители бюджетных программ, информационное обеспечение.

*The characterization of the stages of organization of analysis of implementation of the budgetary programs is examined in this article, the expedience of the application of modern analytical procedures is considered. The criteria of efficiency of organization of analytical work on the methodical, informative and organizational levels are grounded.*

**Keywords:** financial analysis, administrative analysis, budgetary programs, method of analysis, analytical procedures, performers of the budgetary programs, informative providing.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах посилення негативного впливу світової фінансової кризи на економіку України суб'єкти господарювання потребують більш детального аналізу діяльності з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Вирішення цих проблем вимагає удосконалення методів аналізу економічної діяльності.

Аналіз виконання бюджетних програм виступає інструментом оцінки реалізації бюджетного фінансування, планування бюджетних надходжень на наступні етапи виконання програм, дозволяє виявляти проблемні напрямки в освоєнні коштів, є суттєвим елементом процесу прийняття оптимальних управлінських рішень серед багатьох альтернатив. Об'єктом аналізу при цьому є господарська діяльність виконавців бюджетних програм – бюджетних установ та організацій, державних підприємств.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженню питань фінансового аналізу, а також розробкам його методик присвячено наукові праці багатьох вчених-економістів і практиків. Вагомий внесок у розвиток цієї проблематики зробили: І. О. Бланк, В. О. Василенко, Є. В. Мних, Л. О. Лігоненко, Н. М. Євдокімова, Г. О. Швиданенко, О. І. Олексюк, П. П. Табурчак, А. Є. Вакуленко, У. Л. Гилка, О. Ребець, Лагун М. І. та інші науковці. Незважаючи на те, що трактування організації фінансового аналізу було розглянуто багатьма науковцями, спостерігається виникнення розбіжностей щодо визначення складових організації аналізу як процесу. Удосконалення наявних та пошук нових аналітичних процедур потребує подальшого дослідження їх системного зв'язку.

**Метою статті** є висвітлення і обґрунтування сутності і ролі організації аналізу виконання бюджетних програм на прикладі бюджетних організацій та державних підприємств системи Державного комітету України по водному господарству (далі – Держводгоспу).

**Завдання та цілі статті.** Відповідно до мети передбачено вирішити такі завдання:

- дослідити складові організації аналізу використання бюджетних коштів на виконання програм на прикладі Держводгоспу;
- обґрунтувати критерії ефективності організації аналізу на методичному, інформаційному та організаційному рівнях.

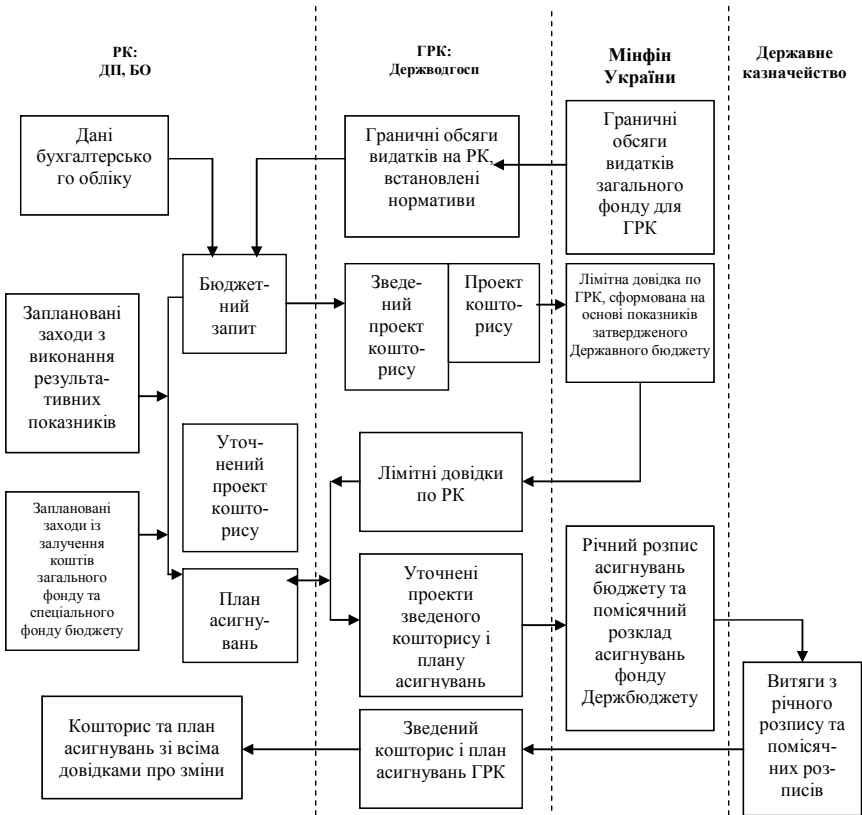
**Виклад основного матеріалу.** До аналізу як спеціальної галузі знань належить економічний аналіз, який являє собою систему спеціальних знань, пов'язаних з дослідженням економічних процесів, сформованих під впливом об'єктивних економічних законів і суб'єктивних факторів [3, 19].

На сьогодні існують різні погляди щодо структури економічного аналізу. Серед науковців поширена думка щодо поділу аналізу фінансово-господарської діяльності на фінансовий та управлінський.

В основі фінансового аналізу лежить аналіз показників фінансового стану. Фінансовий аналіз вивчає всю сукупність фінансових ресурсів, яка характеризується визначеною системою показників їх наявності, розміщення та використання, управлінський використовує дані управлінського обліку, в основі яких – показники внутрішньої звітності за певними виробничими напрямками (сферами) господарювання. Для всебічного вивчення результатів використання бюджетних коштів доцільно використовувати дані фінансового обліку для здійснення аналізу фінансово-господарської

діяльності, який би початковим етапом мав фінансовий аналіз, завершальним – управлінський аналіз.

В процесі організації аналізу виконання бюджетних програм важливим є поділ фінансового аналізу на зовнішній (аналіз фінансової звітності) та внутрішній фінансовий аналіз, як складову управлінського аналізу, оскільки вони різняться за метою, суб’єктами аналізу, складом інформаційної бази, спрямованістю та інструментарієм. Зазначене підтверджується рівнями відповідальності (відповідно, обліку та контролю) за цільове використання бюджетних асигнувань (рис. 1).



**Рис. 1. Взаємозв’язок бюджетних коштів, наданих на виконання бюджетних програм, системи Державного комітету України по водному господарству**

Різні суб’єкти економічних відносин формують мету аналізу, виходячи з власних потреб та інтересів. Зовнішні по відношенню до конкрет-

ного учасника ринкових відносин суб'єкти аналізу, як правило, ставлять за мету одержання достовірної оцінки фінансового стану виконавця програми. Основою інформаційної бази при проведенні зовнішнього аналізу є публічна фінансова звітність, тому в міжнародній практиці цей розділ заведено називати аналізом фінансової звітності.

Мета внутрішнього аналізу полягає в піднесенні ефективності управлінського процесу і суттєво залежить від цілей, яких бажає досягти менеджмент організації. Інформаційна база внутрішнього аналізу значно ширша і включає будь-яку інформацію, що циркулює всередині організації (включаючи і фінансову звітність), або одержана з зовнішніх джерел (часто-густо остання є найціннішою). На практиці при цьому основним критерієм відбору інформації є її релевантність (корисність для прийняття управлінських рішень) [1, 48].

Особливістю внутрішнього аналізу є націленість на майбутнє, тобто його перспективний характер, на відміну від зовнішнього, який переважно є ретроспективним. Зауважимо, що іноді означені відмінності ігноруються, і термін “фінансовий аналіз” вживається як синонім зовнішнього аналізу.

На практиці логічна послідовність аналітичних процедур за результатами використання цільових бюджетних коштів наступна:

- вибір напрямків (питань) проведення аналізу (за програмами, в розрізі результативних показників певної програми тощо);
- розрахункова частина роботи – визначення кількісних та якісних показників виконання програми (затверджених паспортом, додатково встановлених з метою деталізації аналітичної інформації) відповідно до поставленої мети;
- узагальнення отриманих результатів, виявлення взаємопов'язаних тенденцій;
- обґрунтування альтернативних варіантів покращення результативності використання бюджетних коштів.

Кожен з напрямків передбачає застосування методичного інструментарію, організаційного (адміністративного) та інформаційного забезпечення на основі спільної мети та завдання. На наш погляд, доцільно уніфікувати підходи до організації обліку та аналізу, виокремивши методичний, інформаційний та організаційний (адміністративний) етапи.

На методичному етапі базовими складовими елементами методики аналізу є завдання і мета його проведення, конкретні засоби та методи її досягнення, послідовність оформлення результатів та їх оцінку, сукупність синтетичних та аналітичних показників, їх взаємозв'язки, фактори, які впливають на зміну показників та джерела інформації.

Визначальним етапом розроблення сучасної методики фінансового аналізу є процес його моделювання. Моделювання аналізу виконання етапів бюджетних програм дає змогу: визначити оптимальну структуру інформаційних потоків, забезпечити максимальну оперативність та економічність

аналітичного процесу, виявити взаємозв'язки у розв'язку задач за видами фінансового аналізу, досягти максимальної адаптації методики аналізу до запиту користувачів.

У фінансовому аналізі застосовують величезну кількість методів досліджень, що можуть бути екстрапольовані в сферу аналізу бюджетних асигнувань. Всі їх можна поділити на 2 основні групи: формалізовані і неформалізовані. Формалізовані побудовані на жорстко формалізованих аналітичних залежностях між показниками. До формалізованих методів належать такі: групування, порівняння, відносні та середні показники, графічні, елімінування, дисперсійний аналіз, кореляційний аналіз, сучасний багатofакторний аналіз.

За ознакою предмета методи та прийоми фінансового аналізу традиційно поділяють на: вертикальний, горизонтальний та відносних показників (коефіцієнтів). Вертикальний аналіз полягає у визначенні у відсотках структури досліджуваного об'єкта, наприклад структури доходів, видатків, результатів виконання кошторису в рамках певної бюджетної програми, результативних показників якості, ефективності, результативності та продукту (що затверджуються паспортом програми). Горизонтальний аналіз має на меті дослідити зміни показників у часі з розрахунками абсолютних і відносних відхилень (темпів).

Відправною точкою аналізу спроможності одержувача бюджетних коштів забезпечити їх цільове та раціональне використання є оцінка фінансово-економічного стану виконавця бюджетної програми, що може передбачати:

1) Класичні методи: характеризуються тим, що джерелом інформації аналізу фінансового стану виступає бухгалтерська та фінансова звітність, інша статистична та оперативна звітність.

2) Проактивні методики передбачають можливість імітації активних дій. Наприклад, модель Дюпона та система 2UEI аналізують економічне зростання підприємства на основі показників рентабельності та балансових показників (характерно для державних підприємств).

3) До групи прогностичних методик належать, зокрема, методики прогнозування стану банкрутства. Існує група методів фінансово-економічного аналізу, яка використовується для діагностики ймовірності банкрутства. Наприклад, тести, які передбачають використання факторних регресійних та дискримінантних моделей: тести Альтмана, Конана і Гольдера, Ліса, Таффлера, Спрингейта, Вівера тощо [3, 128]. Для державних підприємств в буквальному розумінні, для бюджетних установ – фінансово нестійкий стан, обумовлений перевищенням видатків над доходами спеціального фонду.

Особливості інформаційного етапу визначаються суб'єктами аналізу. Для оцінки виконання бюджетних програм зовнішніми контролюючими органами чи іншими зацікавленими сторонами можуть використовуватись форми фінансової звітності виконавців бюджетних програм. Проведення фінансового аналізу для інвестора, розпорядника коштів вищого

рівня, керівника юридичної особи-одержувача коштів потребує додаткової інформації: зовнішньої та внутрішньої звітності, деталізованої інформації по отриманому фінансуванні, за результатами виконання договорів субпідрядниками тощо.

На інформаційному етапі визначаються система даних та способу їх опрацювання, що дозволять максимально визначити цільове та раціональне використання бюджетних коштів на виконання бюджетних програм. Від рівня інформаційного забезпечення залежить результативність отриманої інформації, її корисність. Відтак, необхідно в процесі визначення переліку інформаційних джерел брати до уваги достовірність показників, достатність їх обсягу, своєчасність передачі і представлення для узагальнення та прийняття рішень, естетичність (що теж важливо).

Формування інформаційних потоків на основі оперативності та достовірності даних вирішується шляхом застосування сучасних програмних продуктів.

Сьогодні актуальною є потреба не тільки в автоматизації обліку, автоматизованій підготовці звітних форм: сучасна система менеджменту покладається на результати контроль-аналітичних процедур, оперативність та достовірність яких теж досягається в автоматизованому режимі.

Результати впровадження автоматизованих обліково-економічних систем залежать від завдань автоматизованої обробки інформації, пріоритетним серед яких сьогодні є автоматизація управлінської інформації за обліковим, аналітичним та контрольним напрямками в цілому.

Результативність використання програмних продуктів досягається, як свідчить практика діяльності бюджетних організацій та державних підприємств системи Держзовдгоспу, якщо програмні продукти за своїми технічними параметрами:

- мають можливість щодо удосконалення користувачами у випадку зміни методики видів обліку та аналізу, нормативної бази;
- містять нормативну базу, що постійно поновлюється;
- містять функціональний комплекс рішень поставлених задач за видами аналізу та забезпеченість роботи в ритмі конфігуратора;
- включають єдиний взаємопов'язаний технологічний процес обробки первинної та зведеної документації (в тому числі формування зовнішньої та внутрішньої звітності, контроль-аналітичних процедур);
- забезпечують однократне введення даних та багатократне їх використання для формування оперативної інформації, необхідної для контролю й управління;
- передбачають завантаження даних з інших програм; можливість підключення зовнішніх звітів, збереження будь-якої звітної інформації у вигляді Excel-файлів тощо.

Одним з визначальних моментів в організації аналізу на адміністративному етапі є його проектування, що полягає в регламентації [2, 102]:

- цілей, функцій та завдань аналітичної роботи;
- загальної процедурно-організаційної побудови;
- періодичності та строків представлення результатів аналізу;
- засобів виконання аналітичних процедур;
- обговоренні методичних підходів до проведення аналізу;
- взаємодії керівників різних рівнів управління тощо.

Зазначені елементи актуальні також на етапах проведення аналітичних процедур та в процесі їх узагальнення та прийняття рішень [4, 42].

Адміністративна складова організації аналізу обумовлена рівнями управління, щодо яких здійснюється пізнання об'єктів аналітичного дослідження. У зазначеному випадку це:

- а) рівень головного розпорядника коштів – Державного комітету по водному господарству України;
- б) рівень розпорядників коштів – бюджетних організацій, державних підприємств системи Держводгоспу;
- в) рівень структурних підрозділів обласних управлінь по водному господарству.

Внаслідок значної різноманітності видів і напрямів економічного аналізу використання бюджетних коштів виникає потреба в їх класифікації. Однією із загальноновизнаних ознак групування є поділ окремих видів аналізу залежно від часу проведення. У свою чергу, це визначає особливості адміністративного забезпечення аналізу. Для виконавців бюджетних програм характерними є наступний (ретроспективний), оперативний та попередній аналіз. Пріоритетним є наступний, до якого можна включити:

– фінансово-економічний аналіз: здійснюється після закінчення кварталу або року на підставі відповідного звіту виконавців програми; такий аналіз проводять як сторонні установи, які мають тісні зв'язки з даним суб'єктом, так і безпосередньо бюджетні організації та державні підприємства;

– техніко-економічний аналіз (внутрішньогосподарський): крім економічних показників, у ньому значна увага приділяється вивченню даних про використання техніки і технології, інших матеріальних ресурсів;

– функціонально-вартісний аналіз – предмет його вивчення пов'язаний з виконанням результативних показників, затверджених паспортом бюджетної програми;

– оперативний (поточний) аналіз – здійснюють за даними внутрішньої звітності виконавців бюджетних програм, їх структурних підрозділів в процесі господарської діяльності, або відразу по закінченню окремих виробничих чи інших робіт (етапів виконання бюджетних програм);

– прогнозний аналіз (перспективний, стратегічний) застосовується на етапах підготовки інформації щодо подальшого фінансування бюджетної програми.

Адміністративний етап в своїй основі в процесі застосування різних видів аналізу має спільні підходи, оскільки призначений для налагоджен-

ня системи організаційного забезпечення проведення аналітичних процедур економічною службою і передбачає:

- визначення організаційно-адміністративної підпорядкованості працівників економічної служби та їх функціональних обов'язків;
- встановлення найбільш ефективної методичної та інформативної основи проведення аналізу;
- визначення оптимальної штатної структури економічної служби;
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання аналітичних робіт, визначення оптимальної чисельності фахівців економічного напрямку, задіяним для проведення аналізу;
- набір кадрів та створення системи підвищення їх кваліфікації;
- раціональну організацію робочих місць працівників економічної служби;
- матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення працівників;
- запровадження системи заохочення працівників; налагодження обліку виконаної роботи та контролю за виконанням працівниками своїх функцій;
- архівування документів;
- створення системи захисту інформації та ін.

**Висновки.** На підставі проведеного аналізу можна зробити висновки, що організація аналізу для виконавців бюджетних програм є пошук раціональної системи аналітичної роботи та узагальнення її результатів з метою прийняття ефективних оперативних та стратегічних рішень щодо цільового та раціонального використання бюджетних асигнувань.

Для результативності проведення аналізу необхідно розглядати його як цілісний процес проведення аналітичних процедур на методологічному, інформаційному та адміністративному рівнях. Поставлені в процесі планування аналізу завдання обумовлюють пріоритетність елементів методу аналізу, перелік інформаційних джерел та форму їх опрацювання, альтернативу організаційного забезпечення, відтак, в центрі уваги залишається уніфікований підхід до отримання релевантної інформації, що об'єктивно підтвердить довіру до одержувача коштів за вирішення державних завдань та його спроможність зробити це на належному рівні.

### Література:

1. Гилка У. Л. Специфіка застосування методів фінансово-економічного аналізу / У. Л. Гилка // Економіка промисловості. – 2007. – № 3. – С. 146-150.
2. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: Навч.-метод. посібник для самост. вивчення дисц. – К.: КНЕУ, 2000. – 263 с.
3. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. – Київ, КНЕУ, 2001. – 388с.
4. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
5. Пономаренко Є. Д. Фінансовий аналіз: конспект лекцій / Є. Д. Пономаренко. – К.: Либідь, 2005. – 123 с.