

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу

СТЕПАНЮК Юлія Василівна

Облік, аналіз і контроль
фінансування та цільового використання бюджетних коштів
на підприємствах державного сектору/ Accounting, analysis and
control of funding and targeted using of budget funds at enterprises of
public sector

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗм – 22
Ю.В. Степанюк

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Спільник І.В.

Допущено до захисту

«__» _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ-2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ОБЛІК ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ	8
1.1. Наукові підходи до організації обліку в установах державного сектору економіки.....	8
1.2. Облік видатків бюджетних установ та їх відображення у звітності.....	17
1.3. Облікове забезпечення реалізації повноважень органів місцевого самоврядування в контексті фінансової децентралізації на прикладі Річецької сільської ради.....	23
Висновки до розділу 1	40
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ФІНАНСУВАННЯ ТА ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ОРГАНУ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЗА ДАНИМИ РІЧЕЦЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ	42
2.1. Аналіз надходження та використання коштів загального фонду.....	42
2.2. Аналіз надходжень і використання інших надходжень спецфонду.....	56
2.3. Аналіз виконання бюджету та результатів фінансової діяльності установи.....	62
Висновки до розділу 2	74
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВО-ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ	76
3.1. Фінансовий контроль на місцевому рівні та його актуальні проблеми.....	76
3.2. Нецільове використання бюджетних коштів і відповідальність за порушення бюджетного законодавства.....	89
Висновки до розділу 3	100
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	107
ДОДАТКИ	119

ВСТУП

Актуальність та доцільність вибору теми Органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними для здійснення управлінських, соціально-культурних, науково-технічних або інших функцій некомерційного характеру є невід’ємною складовою частиною розвитку економіки країни, забезпечення добробуту і захисту її населення та організації надання різноманітних суспільних благ. Оскільки такі заклади функціонують на відмінних від прибуткових організацій засадах, не генеруючи прибутку, а за рахунок коштів державного, місцевого бюджету, або за визначених обставин із позабюджетного фонду на основі кошторису доходів і витрат, то їх називають бюджетними установами. І хоча бюджетні установи, використовуючи належні їм активи, мають право надавати певні послуги на платній основі і отримувати за це певні доходи, основним фінансовим джерелом їх утримання залишаються бюджетні кошти.

Протягом десятиліть внаслідок недосконалості системи державного фінансування, мало місце вкрай незадовільна місцеве фінансування, недостатня матеріальна і фінансова база органів влади на місцях, місцеве самоврядування опинилося віч-на-віч з багатьма проблемами, пов’язаними із забезпеченням збалансованого соціально-економічного розвитку територій, суттєвого підвищення добробуту значної частини населення, вирішення гострих соціальних проблем. Викликом щодо зміцнення, вирішення існуючої проблеми стало прийняття Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [82].

В умовах здійснення адміністративно-фінансової децентралізації, що розпочалася 2014 року, передбачається поліпшити фінансове забезпечення територіальних органів влади за рахунок перерозподілу повноважень між органами виконавчої влади й місцевого самоврядування, загальнодержавних податків на користь місцевих бюджетів, підвищення зацікавленості в їх

наповненості згаданих органів за допомогою оптимізації фінансових нормативів бюджетного забезпечення.

Таким чином, органи місцевого самоврядування повинні володіти фінансовими, матеріальними та іншими ресурсами в обсязі, достатньому для ефективної реалізації завдань та функцій місцевого самоврядування, надання соціальних послуг населенню на рівні, передбаченому загальнодержавними стандартами. Удосконалення фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в контексті децентралізації є актуальним завданням сьогодення, вирішення якого сприятиме якісному виконанню органами місцевого самоврядування їхніх повноважень і функцій.

Для ефективного використання бюджетних коштів та державного майна, збереження власності держави, сприяння поліпшенню фінансово-господарської діяльності в бюджетних установах здійснюється притаманний їм бухгалтерський облік. Відображення операцій, пов'язаних із надходженням і використанням бюджетних коштів, отриманих доходів і виконаних видатків в обліку бюджетних установ ведеться в обов'язковому порядку. Завдяки цьому здійснюється постійний моніторинг основних показників діяльності бюджетних установ, аналіз виконання бюджетних програм та державний контроль використання бюджетних коштів [56, с. 162].

Загалом облік у бюджетних установах є самодостатньою національною обліковою системою, покликаною задовольняти інформаційні потреби процесу управління ощадним і доцільним використанням бюджетних коштів, та науковою методологією, що перебуває у постійному розвитку і вдосконаленні відповідно до соціально-економічних перетворень та рівня світових вимог.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній науці питання децентралізації та фінансового забезпечення місцевого самоврядування розглядаються такими вченими, як: А. Є. Брязкало, Г.Г. Зубко, О.П. Кириленко, А.М. Науменко, В.М. Русін, І.Б. Стефанюк, О.О. Сунцова, Н.М. Ткачук і В.О. Кравчук, С. І. Юрій та інші. Проте у працях цих науковців і фахівців порушено чимало актуальних проблем, які все ще залишаються не вирішеними.

Методику та організацію бухгалтерського обліку та складання звітності, аналізу та контролю у бюджетних установах відображено в працях таких учених, як П.Й. Атамас, О.В. Артюх, М.А. Болюх, Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, Р.Т. Джога, О.О. Дорошенко, А.П. Заросило, Н.О. Кулявець, Т.В. Ларікова, С.О. Левицька, Л.Г. Ловінська, М.Р. Лучко, В.Ф. Максимова, Н.О. Марценяк, М.Г. Михайлов, В.В. Петруніна, В.Й. Плиса, С.В. Свірко, Є.Ю. Шара, О.Б. Юрченко та ін.

Результати окреслених досліджень сформували наукову базу, яка створює умови для додаткового вивчення і вирішення проблемних питань обліку, аналізу та контролю фінансування та цільового використання коштів органу місцевого врядування в нових умовах, зумовлених управлінською і фінансовою децентралізацією, що призводять до зміни значення і змісту облікової системи фінансового забезпечення місцевих органів влади, як засобу інформаційної підтримки управління його доцільним використанням, що і зумовлює актуальність роботи та мотивацію вибору теми дослідження.

Метою дипломної роботи є висвітлення теоретичних засад і чинної практики обліку, аналізу та контролю фінансування та цільового використання бюджетних коштів у державному секторі, розроблення рекомендацій що їх удосконалення.

Для досягнення цієї мети в роботі поставлено такі **завдання**:

- розглянути наукові підходи до організації обліку в установах державного сектору економіки;
- розкрити порядок обліку видатків бюджетних установ та їх відображення у звітності;
- з'ясувати особливості облікового забезпечення реалізації повноважень органів місцевого самоврядування в контексті фінансової децентралізації на прикладі Річеської сільської ради.
- висвітити значення, завдання, методи та джерела даних аналізу діяльності органу місцевого самоврядування;
- здійснити аналіз надходження та використання коштів загального фонду;

- проаналізувати надходження і використання надходжень спецфонду;
- викласти методику аналізу виконання бюджету та результатів фінансової діяльності установи;
- охарактеризувати систему фінансового контролю на місцевому рівні та його актуальні проблеми;
- розкрити практику нецільового використання бюджетних коштів і відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Таким чином, в цілому, завдання магістерської роботи полягає в самостійному дослідженні предметної області, обґрунтуванні запропонованих рішень і напрямів удосконалення обліку, аналізу та контролю фінансування і цільового використання бюджетних коштів органу місцевого самоврядування в умовах адміністративної і фінансової децентралізації.

Об'єктом дослідження є фінансування та цільове використання коштів органом місцевого самоврядування Річецька сільська рада с. Річки, Корецького району Рівненської області.

Предметом дослідження є система фінансово-облікового забезпечення виконання повноважень органом місцевого самоврядування та контроль за цільовим використанням його бюджетних коштів.

Методологію дослідження складають наукові положення сучасної економічної теорії, дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків у сфері бюджетного обліку, фінансового аналізу та контролю, що містяться у монографічній, навчальній, спеціальній і періодичній літературі; матеріалах наукових і науково-практичних конференцій тощо.

У роботі використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ, які забезпечили розв'язання поставлених завдань з обраного напрямку дослідження. Теоретичні і практичні розробки базуються на таких методах: спостереження, абстрагування, комплексного, системного, історичного і логічного підходу, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, експерименту, творчого пошуку. У процесі дослідження наукової проблематики та вивчення досвіду вітчизняних та зарубіжних науковців застосовано економіко-статистичні методи

(порівняння, групування, табличний, графічний, стандартизації показників досліджуваних явищ), економіко-логічні прийоми аналізу.

Інформаційною базою є документація і звітність органу місцевого самоврядування Річеська сільська рада с. Річки, Корецького району Рівненської області, нормативно-правові та інструктивні документи.

Наукова новизна дослідження полягає у теоретичному узагальненні досвіду у сфері обліку, аналізу та контролю фінансування та цільового використання бюджетних коштів органу місцевого самоврядування в умовах децентралізації, запропонованих способах розв'язання проблем, пов'язаних з удосконаленням фінансового контролю на місцевому рівні.

Практичне значення роботи. Результати наукового дослідження, окремі пропозиції щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю фінансування та цільового використання бюджетних коштів на підприємствах державного сектору мають прикладне значення і можуть бути використані у практичній діяльності.

Структурні елементи дипломної роботи. Дипломна робота структурно складається із вступу, трьох розділів і висновків; становить рукопис обсягом 106 сторінок комп'ютерного тексту, містить 36 таблиць, 26 рисунків. При написанні роботи використано 101 літературне джерело.

Апробація результатів наукового дослідження За результатами роботи опубліковано тези доповіді «Проблеми фінансування діяльності територіальних громад та контроль за цільовим використанням коштів» у збірнику наукових праць всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» [89].

РОЗДІЛ 1. ОБЛІК ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

1.1. Наукові підходи до організації обліку в установах державного сектору економіки

Діяльність установ державного сектору економіки відзначається рядом особливостей, які визначальним чином впливають на побудову системи бухгалтерського обліку. Ці установи є неприбутковими організаціями, що функціонують на засадах державної власності. Відмінною рисою установ державного сектору економіки є те, що метою їх діяльності є не генерування прибутку, а реалізація суспільної місії через досягнення визначених планами та кошторисами значень показників, виконання окреслених статутом або ж визначених програмою фінансування завдань і функцій.

Бюджетними установами та організаціями вважаються такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа [9].

Головні принципи бюджетного фінансування:

- безповоротність надання коштів, тобто отримані бюджетною організацією кошти не повертаються до джерела фінансування, адже бюджетна організація не має власних доходів для повернення отриманих сум;
- цільове призначення наданих коштів, тобто отримані з бюджету кошти повинні витратитися суворо відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів, контролюючі органи;
- зв'язок обсягу фінансування з виконанням плану бюджетною установою, тобто бюджетна установа отримує кошти не під план (заплановані заходи), а

відповідно до фактичного виконання плану. При цьому чергова сума надходжень грошових коштів повністю залежить від якісного та раціонального використання попередньо наданих коштів і дотримання установою фінансової дисципліни [99].

Основним призначенням обліку у діяльності установ державного сектору економіки є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням [38, с. 347].

Установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, здійснюють облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який зазвичай називають бюджетним обліком, його сутність виявляється через функції, які він виконує, а саме:

- нагляду за процесом створення і використання державних грошових коштів (бюджету) як за доходами, так і видатками;
- відображення всіх операцій, які виконуються за рахунок бюджетних коштів у відповідних документах, на рахунках та ін.;
- узагальнення при здійсненні операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як форма бухгалтерського звіту;
- контролю проведення бюджетного обліку надходжень за їх видами та виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, що фінансуються з бюджету;
- управління і керівництво забезпеченням планування бюджету та процесом виконання бюджету;
- забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності [36].

Реалізація функцій і завдань облікової системи установ державного сектору економіки вимагає формування нових підходів, що зумовлені сучасними вимогами.

По-перше, глобалізаційні процеси економіки, розширення міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів у державному секторі.

По-друге, необхідність розробки інтегрованого плану рахунків для установ, де застосовують бюджетний облік.

По-третє, постійний розвиток бюджетної системи і розширення сфери діяльності бюджетних установ (у тому числі запровадження платних послуг) вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової теорії та практики.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки покликаний забезпечувати:

- систематичний контроль виконання кошторису витрат, стану розрахунків з контрагентами;
- збереженням грошових коштів та матеріальних цінностей;
- повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання коштів за їх цільовим призначенням;
- попередній контроль своєчасності та правильності оформлення документів та законності операцій.

З огляду на це, бухгалтерський облік у державних закладах є впорядкованою системою збирання, реєстрації й узагальнення інформації про склад засобів, джерел фінансування та зобов'язань установи, фінансових процесів за допомоги суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій, що відображають господарську діяльність [36].

Необхідно зазначити, що бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої специфічні особливості:

- організація обліку господарських операцій у розрізі статей бюджетної класифікації;
- відокремлений облік одержаних асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків за джерелами їх покриття;
- відособлений облік касових і фактичних видатків;
- контроль за виконанням кошторису видатків;
- чітка відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;

- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, управління тощо;
- відсутність здійснення попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи та ін. [94].

З метою ефективної організації обліку установ державного сектору економіки, необхідно визначити мету діяльності облікової служби. Бухгалтерський облік є з'єднувальною ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю та особами, які приймають рішення залежно від призначення і потреб установи. Відповідальність за організацію системи та ведення обліку несе повноважна службова особа (керівник установи).

Організаційна форма побудови обліку в установі зумовлена її особливостями, територіальним розміщенням структурних підрозділів, системою управління, рівнем самостійності окремих структурних підрозділів, чинною системою контролю та звітності.

У загальному випадку організації обліку в державному секторі економіки притаманний чіткий дворівневий характер: - I (макрорівень)– державний : організація; - II (мікрорівень) – бюджетна установа: обов'язок ведення (повноваження головного бухгалтера), який до певної міри унеможливорює прояви самостійності і свободи у виборі порядку та представлення обліково-аналітичного забезпечення управління.

Однак сучасні реалії функціонування суб'єктів, що фінансуються з бюджету, висувають нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких повинна знаходити своє легальне вирішення [37].

До факторів, які негативно впливають на організацію облікового процесу в бюджетному обліку належать:

- нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках;
- технічна недосконалість засобів обліку;
- нераціональна організація облікової праці [5].

До позитивних факторів належить: регламентація роботи облікового апарату задля підвищення оперативності та аналітичності бухгалтерського

обліку через удосконалення документообігу та облікової документації, прискорення обробки інформації, ефективне використання робочого часу обліковими працівниками, забезпечення узгодженої та своєчасної роботи на всіх ділянках облікового процесу.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» установи державного сектору економіки самостійно обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки даних [66].

Слід зауважити, що зважена та обґрунтована система заходів щодо організації бухгалтерського обліку повинна гарантувати своєчасне та повне інформаційне забезпечення запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Ретельна регламентація методології обліку забезпечує його дієвість, єдність, зіставність показників різних установ, можливість одержання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

До загальних вимог організації бухгалтерської служби в державних установах належить:

- узгодженість та оперативний зв'язок між окремими виконавцями (головними спеціалістами – бухгалтерами) та головним бухгалтером вищого рівня управління;
- раціональна робота головного спеціаліста – бухгалтера в часі та просторі;
- забезпечення облікового обслуговування закладу загалом та надання оперативної інформації керівнику установи зокрема.

Сьогодні умови функціонування системи бюджетного обліку характеризуються наявністю низки проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

До основних недоліків у системі обліку державних установ належить:

- при здійсненні обліку одночасно використовуються два методи нарахування – касовий (для виконання бюджетів) та метод нарахування (для здійснення діяльності щодо виконання кошторису);
- відсутність єдиної методики відображення операцій у бухгалтерському обліку державних цільових фондів;
- паралельна консолідація звітності за вертикаллю головних розпорядників коштів і за вертикаллю Державної казначейської служби. При цьому потоки інформації дублюються, а аналітичні звіти даних частково містять нетотожну інформацію. Планові показники доводяться за двома напрямками: системою Державної казначейської служби України та головних розпорядників бюджетних коштів;
- здійснення виконання бюджетів за видатками шляхом виділення асигнувань, що є формальним обліком зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [22].

Сучасна облікова система бюджетних установ знаходиться у перехідному стані. Відбуваються зміни, однак, ряд проблем у системі бухгалтерського обліку та звітності установ державного сектору економіки все ще залишаються, а саме:

- потреба повної адаптації законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності до міжнародних вимог;
- відсутність єдиної методології відображення в бухгалтерському обліку операцій бюджетних установ, що не сприяє одержанню повної, достовірної, зрозумілої та зіставної інформацію про фінансовий стан;
- відсутність єдиної облікової політики і напрацьованих методологічних рекомендацій з питань ведення та організації бухгалтерського обліку і складання звітності [81].

Для продовження реалізації реформ в обліку державних установ та його наближення до міжнародної практики необхідно здійснити:

- розроблення і запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в сфері державного сектору економіки;

- перегляд нормативно-правового та методологічного забезпечення здійснення господарських операцій з виконання бюджетів установами державного сектору економіки;
- запровадження інструкції із застосування нового плану рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ;
- співпрацю з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для установ державного сектору економіки та їх оприлюднення;
- інформаційну підтримку застосування стандартів (організація навчання, проведення конференцій, практичних семінарів для фахівців бухгалтерських служб) [76; 81].

Необхідність їх вирішення посилюється у контексті європейської та світової інтеграції України та її намірів щодо модернізації й уніфікації обліку.

Таким чином, наукові розробки в окресленому напрямку тісно пов'язані з розвитком особливих економічних явищ у галузі міжбюджетних взаємин і характеризуються значною перспективністю, особливо це стосується формування наріжних принципів та підходів, які б відповідали міжнародним вимогам.

Слід підкреслити, що уніфікація обліку в сфері державного сектору економіки суттєво ускладнюється через неузгодженість та суперечливість окремих положень законодавчої та інструктивно-методичної бази його здійснення.

Це, в свою чергу негативним чином впливає не тільки організацію обліку, а й на такі його важливі риси, як прозорість та зрозумілість. Вирішення цієї проблеми лежить у площині взяття за основу рекомендацій міжнародних бухгалтерських організацій для державного сектора. Базові передумови цього закладено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Необхідно лише більш вдумливо і ретельно попрацювати над їх удосконаленням.

Перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути цілеспрямованим і поступальним процесом. Усунення

неузгодженості вітчизняної облікової системи слід здійснювати у відповідності до потребам економіки, не завдаючи шкоди всій системі.

Упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для установ державного сектора потребує узгодження їх норм з чинною вітчизняною законодавчою базою, а створення правових та організаційних передумов їх запровадження слід доречним чином врегульовувати.

Для осучаснення системи обліку в державному секторі необхідно формувати єдину законодавчо – нормативну базу, адаптовану до міжнародних вимог і норм, удосконалювати методологію складання звітності та запроваджувати інформаційні технології [16].

Вперше на законодавчому рівні доречність перебудови було визначено Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV [71]. Саме цим документом встановлено, що бухгалтерський облік є однією з визначальних сфер, у яких здійснюється реформування відповідно до європейських та світових вимог.

Наступними важливим кроком реформування стало прийняття Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [76], розроблення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора [43] та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [47-52]. Одним із визначальних напрямів Стратегії є розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією та уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору з метою автоматизації облікового процесу.

На сьогоднішній день час процес реформування триває і охоплює всю систему обліку державного сектору, зокрема, з 1 січня 2017 року здійснено перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р., який передбачає здійснення обліку за міжнародними стандартами [75].

Вагомим об'єктивним підґрунтям вирішення завдання з удосконалення інформаційної бази підтримки управлінських рішень в державних установах є вивчення запитів системи управління та оптимальне використання переваг сучасних інформаційних технологій та комп'ютерної техніки. Перспективність цих напрямів полягає в удосконаленні організації праці облікових працівників, а також підвищенні результативності діяльності бюджетних установ на основі підвищення рівня управління процесами надання послуг.

Необхідною умовою осучаснення обліку в державних установах є доречне удосконалення його інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку з використанням сучасних комп'ютерних технологій [33].

Беззаперечним лідером серед розробників програмних продуктів є Корпорація ПАРУС, яка займає домінуючу позицію на ринку такого роду комплексів для користувачів у бюджетній сфері.

Функціональні можливості програми спрямовані на комплексну автоматизацію обліку для бюджетних організацій та державних установ і дозволяють вирішувати такі завдання:

- автоматизація обліку в бюджетній установі;
- розрахунок заробітної плати і грошового забезпечення;
- тарифікація для фахівців у сферах медицини та освіти;
- планування і розподіл фінансування;
- пенсійне забезпечення; формування і зведення звітів;
- підготовка звітності тощо [54].

Парус-Бюджет, як комплексна системна програма, призначена для автоматизації бухгалтерського обліку бюджетних установ. Ця система розроблена відповідно бюджетної класифікації та враховує останні зміни у веденні обліку, що визначені чинним законодавством і методологією бюджетного бухгалтерського обліку.

Програмна система має модульну побудову, окремі модулі якої можуть працювати самостійно, але максимальна ефективність використання системи досягається через об'єднання окремих модулів системи в єдиний інформаційний

простір. Набір модулів може змінюватися відповідно до потреб користувача. Експлуатація цієї програми полегшує і систематизує відображення в обліку господарських операцій, також дозволяє розробити єдину для всієї системи державних установ методику упорядкування, перевірки та отримання звітності відповідно до чинних нормативних документів.

Загалом облік у бюджетних установах є самодостатньою національною обліковою системою, покликаною задовольняти інформаційні потреби процесу управління ощадним і доцільним використанням бюджетних коштів, та науковою методологією, що перебуває у процесі реформування, розвитку і вдосконалення відповідно до соціально-економічних перетворень та рівня світових вимог.

1.2. Облік видатків бюджетних установ та їх відображення у звітності

Економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата послуг, трансфертні виплати та інші категорії).

Такий розподіл дозволяє виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх одержувачів стосовно виконання бюджету.

Ця класифікація (Таблиця 1.1.) є дуже важливою для планування та організації обліку видатків бюджетної установи, адже всі видатки передбачаються в кошторисі та відображаються обліком та звітністю за кодами їх економічної класифікації.

Економічна класифікація видатків бюджетних установ передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки [21].

Таблиця 1.1.

**Економічна класифікація видатків бюджетних установ та
одержувачів бюджетних коштів (основні статті)**

КЕКВ	Видатки
1	2
2000	Поточні видатки, в т.ч.:
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату:
2110	Оплата праці (зарплата, грошове утримання військовослужбовців)
2120	Нарахування на оплату праці
2200	Використання товарів і послуг, в т.ч.: – предмети, матеріали, обладнання та інвентар; – медикаменти та перев'язувальні матеріали; – продукти харчування; – оплата послуг (крім комунальних).
2250	Видатки на відрядження
2260	Видатки та заходи спеціального призначення
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (оплата теплопостачання, водопостачання і водовідведення, електроенергії, природного газу, інших комунальних послуг)
2280	Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення, в т.ч.: – дослідження і розробки, – окремі заходи розвитку з реалізації державних (регіональних) програм; – окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку.
2400	Обслуговування боргових зобов'язань (обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань)
2600	Поточні трансферти, в т.ч.: – субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям); – поточні трансферти органам державного управління інших рівнів; – поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям.
2700	Соціальне забезпечення (виплати пенсій і допомог, стипендій, інші виплати населенню)
2800	Інші видатки
2900	Нерозподілені видатки
3000	Капітальні видатки
3100	Придбання основного капіталу, в т.ч.: – придбання обладнання і предметів довготермінового користування; – капітальне будівництво (придбання); – капітальний ремонт; – реконструкція та реставрація; – створення державних запасів і резервів; – придбання землі та нематеріальних активів.
3200	Капітальні трансферти, в т.ч.: – підприємствам (установам, організаціям); – органам державного управління інших рівнів; – урядам іноземних держав та міжнародним організаціям; – населенню.

Поточні видатки – це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм і забезпечують поточну діяльність бюджетних установ, надання поточних трансфертів населенню, підприємствам, установам тощо.

Чимало елементів поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету, серед яких: видатки на заробітну плату та сплату єдиного соціального внеску; видатки на придбання та використання матеріалів, інвентаря, продуктів харчування, медикаментів; видатки на оплату комунальних та інших послуг.

Серед поточних видатків одержувачів бюджетних коштів важливе місце займають:

- субсидії, як усі невідплатні поточні виплати підприємствам, які не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі, а також видатки, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств;
- трансферти населенню, а саме поточні платежі фізичним особам або надання їм матеріальної допомоги в натуральному вигляді, які передбачені для збільшення їх доходу;
- трансфертні або ж невідплатні й безповоротні платежі, які не є придбанням товарів чи послуг, наданням кредиту або виплатою непогашеного боргу [18].

Капітальні видатки – це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довготермінового користування), необоротних активів (зокрема землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), ремонт, реконструкцію та реставрацію (зокрема житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних із пошкодженням основного капіталу [21].

Вагоме місце серед капітальних видатків займають капітальні трансфери, у складі відображають невідплатні односторонні платежі органів управління, які не призводять до виникнення або погашення фінансових вимог.

Вони призначені для придбання капітальних активів, компенсацію втрат, що пов'язані із пошкодженням основного капіталу, або збільшення капіталу одержувачів бюджетних коштів.

До цієї категорії включаються також трансфертні платежі підприємствам на покриття збитків, акумульованих ними протягом років або таких, які виникли внаслідок надзвичайних обставин [21].

Нерозподілені видатки – це видатки з резервних фондів державного і місцевих бюджетів та фондів непередбачених видатків обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Кошти резервного фонду бюджету, передбачені у Державному бюджеті України.

Кошти резервного фонду відповідного бюджету можна використовувати на здійснення як поточних, так і капітальних видатків, а також на надання кредитів [59].

Загальний бюджет видатків державної установи складається з двох фондів: загального та спеціального [32].

До загального фонду видатків відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального фонду - кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

Власні надходження бюджетної установи отримуються додатково до коштів загального фонду і включаються до спеціального фонду бюджету. Складові частини загального та спеціального фондів бюджету відображено у таблиці 1.2.

Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності.

Таблиця 1.2.

Складові елементи загального та спеціального фондів бюджету

Перелік складових частин загального фонду бюджету'	Перелік складових частин спеціального фонду бюджету
Всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету	Доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування
Всі видатки бюджету, що здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету	Видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ)
Кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету)	Кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету)
Фінансування загального фонду бюджету	Фінансування спеціального фонду бюджету

Типові господарські операції з обліку поточних і капітальних видатків бюджетних установ наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Типові господарські операції з обліку поточних і капітальних видатків бюджетної установи [100]

№ з/п	Зміст господарських операцій	КЕКВ	Бухгалтерський запис	
			дебет	кредит
Поточні видатки				
1	Нараховано заробітну плату	2110	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
2	Нараховано єдиний соціальний внесок	2120	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3	Відображено вартість використаних медикаментів та перев'язувальних матеріалів	2220	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»
4	Відображено вартість використаних продуктів харчування	2230	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	232 «Продукти харчування»
5	Відображено видатки на відрядження	2250	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки	362 «Розрахунки з підзвітними особами»

			спеціального фонду»	
6	Відображено видатки на оплату комунальних послуг	2270	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	675 «Розрахунки з іншими кредиторами»
7	Відображено видатки на оплату інших послуг (витрати з поточного ремонту основних засобів, витрати з транспортування)	2240	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	675 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Капітальні видатки				
8	Відображено видатки з придбання основних засобів та нематеріальних активів (зарахування їх на баланс)	3110 3160	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»
9	Відображено видатки з капітального ремонту основних засобів (здійснення робіт господарським способом)	3130	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	205 «Будівельні матеріали», 661 «Розрахунки із заробітної плати», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» та ін.
10	Відображено видатки з реконструкції та реставрації основних засобів (виконання робіт підрядним способом)	3040	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Так, відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за новими кодами економічної класифікації видатки бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів відображаються у таких основних бюджетних звітах [101], як:

- «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (ф. № 2 д, № 2м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» (ф. № 4-1 д, № 4-1м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (ф. № 4-2 д, № 4-2 м);
- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (ф.№ 4-3 д, № 4-3 м);
- «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (ф. № 7 д, № 7м);

– «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (ф. № 7 д.1, № 7 м.1).

Удосконалення і зміни неминучі, однак, стабільність законодавчої бази в регулюванні бюджетного обліку значною мірою впливає на ефективність та результати роботи бухгалтерських служб, адже бухгалтер, функціональні обов'язки якого пов'язані із здійсненням обліку видатків, забезпечує своєчасність, повноту та достовірність облікової інформації з метою визначення кінцевого результату діяльності (профіциту чи дефіциту коштів за загальним і спеціальним фондами) і відображення видатків у звітності розпорядника та одержувача бюджетних коштів тощо.

1.3. Облікове забезпечення реалізації повноважень органів місцевого самоврядування в контексті фінансової децентралізації на прикладі Річеської сільської ради

У демократичному суспільстві місцевому самоврядуванню відведено вирішальну роль щодо надання населенню суспільних послуг та у соціально-економічному розвитку адміністративно-територіальних одиниць. Місцевим органам влади доручено виконання власних самоврядних та делегованих державою повноважень. Реалізація наданих повноважень на належному рівні можлива за умов достатнього рівня їх фінансового забезпечення [23; 24; 25].

За роки становлення та розвитку місцевого самоврядування в Україні не вдавалося забезпечити спроможність територіальних громад самостійно і в необхідному обсязі формувати власні фінансові ресурси [46]. Доволі незначним був рівень фінансової незалежності місцевого самоврядування, що було зумовлено переважанням делегованих повноважень над власними, значним ступенем залежності формування дохідної частини місцевих бюджетів від отриманих міжбюджетних трансфертів з державного бюджету, незначною фіскальною роллю місцевих податків і зборів, нерівномірністю розподілу бюджетних ресурсів між регіонами України [85].

Внаслідок цього ефективність механізму реалізації повноважень таких органів залишалася недостатньою, а суспільство не отримувало належного результату від діяльності місцевої влади [6].

Нагальна потреба створення нової, ефективнішої системи фінансового забезпечення реалізації власних і делегованих повноважень органів місцевого самоврядування зумовила адміністративно-фінансову реформу, основною метою якої стала децентралізація з метою збалансувати функції та повноваження органів місцевого самоврядування з їхніми фінансовими можливостями [90].

В основу Державної політики України у сфері місцевого самоврядування, яка спирається на інтереси територіальних громад і передбачає проведення кардинальних змін і системних реформ, децентралізацію влади – тобто передачу від органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування значної частини повноважень, ресурсів та відповідальності, закладено положення Європейської хартії місцевого самоврядування та кращі світові стандарти суспільних відносин у цій сфері [17].

У квітні 2014 року за ініціативи тодішнього Віце-прем'єр-міністра – В. Гройсмана Урядом було схвалено Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади, а згодом був затверджений План заходів щодо її реалізації, що й започаткували реформу [82].

Для реалізації положень Концепції та завдань Плану заходів було внесено зміни до Конституції України, Бюджетного та Податкового кодексів, а також сформовано пакет нового законодавства [14; 67; 70].

Завдяки змінам, що відбулися, за цей період місцеві бюджети зросли на 78 млрд грн: з 68,6 млрд. грн. у 2014 до 146,6 млрд. грн. у 2016 році. Частка місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України постійно зростає і на кінець 2017 року наближається до 50 % (у 2015 році - 45,6%) [13].

Закон «Про добровільне об'єднання територіальних громад» дозволив сформуванню спроможний базовий рівень місцевого самоврядування. На початок 2017 року було створено 366 об'єднаних територіальних громад (ОТГ), які Уряд визнав спроможними. До складу цих ОТГ увійшли близько 1800 колишніх

місцевих рад. 30 квітня, 29 жовтня та 24 грудня 2017 року вибори пройшли ще у 299 ОТГ. На сьогоднішній день 5,7 млн людей проживають в ОТГ [13].

Ряд законів щодо розширення повноважень органів місцевого самоврядування та оптимізації надання адміністративних послуг дозволив делегувати органам місцевого самоврядування повноваження з надання базових адміністративних послуг як от: реєстрація місця проживання, видача паспортних документів, державна реєстрація юридичних та фізичних осіб, підприємців, об'єднань громадян, реєстрація актів цивільного стану, речових прав, вирішення земельних питань тощо.

На рисунках 1.1 - 1.7 відображено результати фінансової децентралізації за 2014-2017 рр. [13]



Рис. 1.1. Зростання місцевих бюджетів за 2014 -2017 рр.

Так, власні доходи місцевих бюджетів у 2015 році зросли проти 2014 року на 29,6 млрд. грн., або на 42%, у 2016 р. проти 2015 року на 48,4 млрд. грн., або на 49%, за 11 місяців 2017 року проти рівня 2016 року – на 26,9 млрд. грн., або на 18%.



Рис. 1.2. Частка місцевих бюджетів з трансфертами у зведеному бюджеті України.

Частка місцевих бюджетів з трансфертами у зведеному бюджеті України зросла у 2017 році сягає 49,3 %, що більше від рівня 2016 року на 1,8 %, а у порівнянні з 2015 роком більша на 3,7 %



Рис. 1.3. Виконання власних доходів місцевих бюджетів за січень-листопад 2017 р. у порівнянні з січнем-листопадом 2016 р.

Власні доходи бюджетів за 11 місяців 2017 року зросли у порівнянні з аналогічним показником 2016 року на 41,6 млрд. грн., або на 31,5 %.

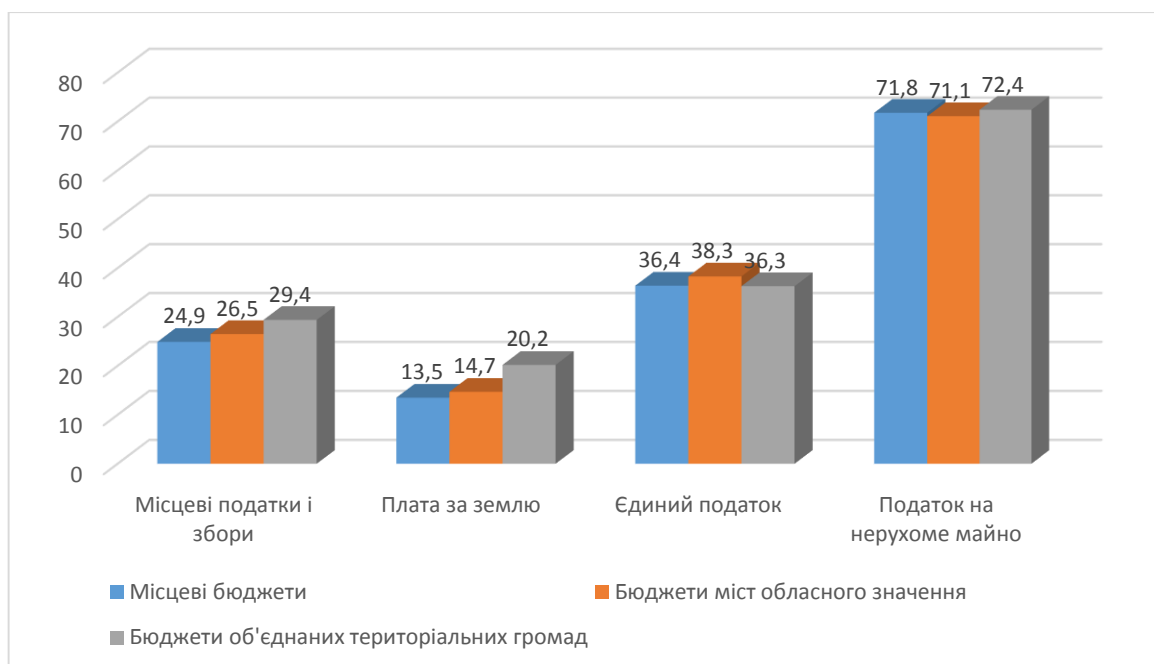


Рис. 1.4. Темпи зростання місцевих податків і зборів місцевих бюджетів за січень-листопад 2017 р. до січня-листопада 2016 р. (за рівнями бюджетів), у%.

Дані свідчать про зростання за одинадцять місяців 2017 року у порівнянні з таким же проміжком 2016 року всіх місцевих податків і зборів місцевих бюджетів. Так, до місцевих бюджетів плата за землю зросла на 13,5 %, місцеві податки і збори зросли на 24,9 %, єдиний податок зріс на 36,4 %, а доходи від податку на нерухоме майно збільшилися на 71,8 %.

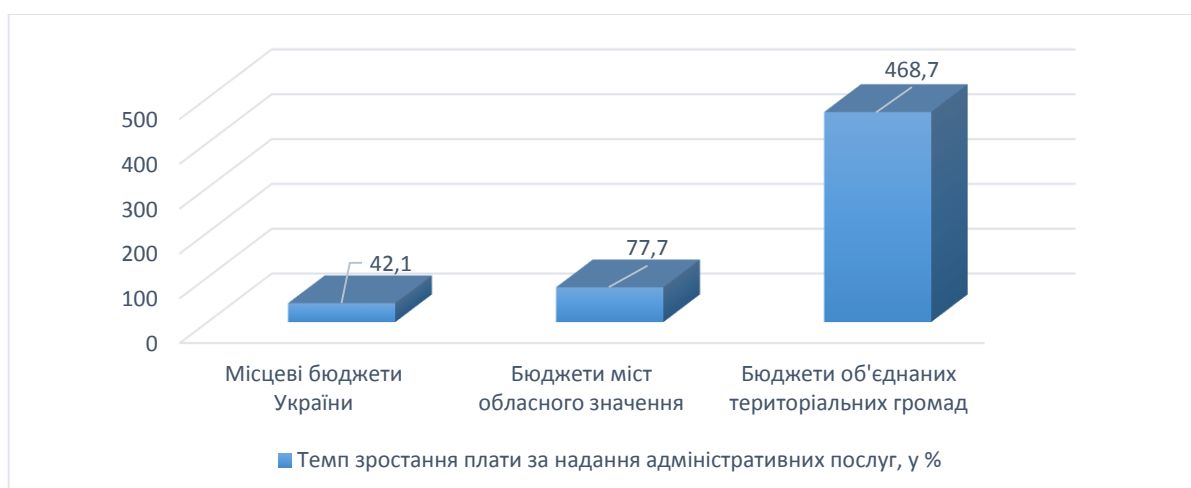


Рис. 1.5. Темп зростання плати за надання адміністративних послуг за січень-листопад 2017 р. у порівнянні з січнем-листопадом 2016 р. (за рівнями бюджетів), у %.

За аналізований період плата за надання адміністративних послуг до місцевих бюджетів України зросла 42,1 %.

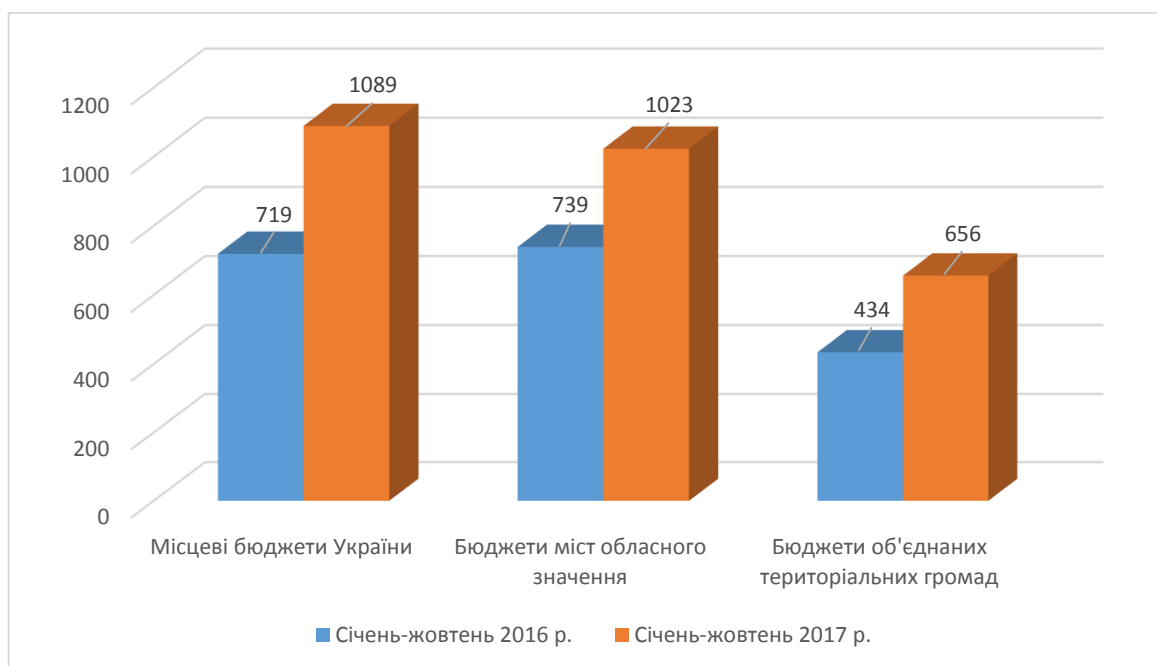


Рис. 1.6. Видатки бюджеті розвитку у розрахунку на 1 особу за січень-жовтень у 2016, 2017 рр., грн.

Видатки місцевих бюджетів України в розрахунку на 1 особу за січень - жовтень у 2017 році зросли у порівнянні з цим же показником за січень - жовтень 2016 року на 370 грн., або на 51,5 %.

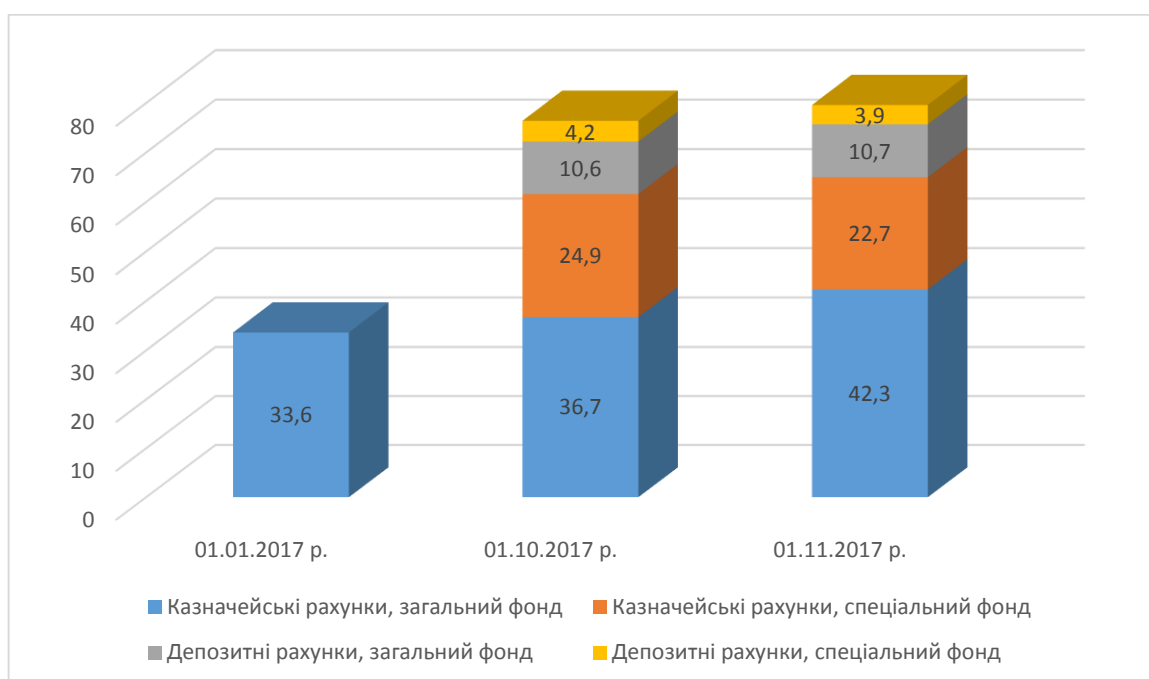


Рис. 1.7. Залишки коштів місцевих бюджетів України, млрд. грн.

Залишки коштів місцевих бюджетів України за жовтень місяць 2017 року зросли на 3,2 млрд. грн, або на 4,1 %, у тому числі залишки коштів на казначейських рахунках загального фонду зросли на 5,6 млрд. грн., або на 15,26%.

Динаміка результатів фінансової децентралізації наочно демонструє зростання фінансового забезпечення реалізації повноважень органами місцевого самоврядування.

Це у свою чергу, призводить до зміни значення і змісту облікової системи, як засобу інформаційної підтримки процесу управління цільовим використання коштів органу місцевого врядування. до яких належить і об'єкт нашого дослідження – Річецька сільська рада Корецького району Рівненської області.

Річецька сільська рада є бюджетною установою, яка діє на підставі Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» [78], що визначає систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правового статусу і відповідальності органів та посадових осіб місцевого самоврядування.

Згідно із Випискою з державного реєстру місцезнаходження установи: Рівненська область, Корецький район, с. Річки. Місцем здійснення державної реєстрації є Корецька районна державна адміністрація Рівненської області. Дата здійснення державної реєстрації 26.03.1982р. (виписка з реєстру додаток А). Номер запису про включення відомостей про юридичну особу до ЄДР -04526584. Організаційно-правова форма за Класифікатором організаційно-правових форм господарювання – 420 Орган місцевого самоврядування. Вид діяльності за КВЕД – 84.11. Управління на рівні сіл та селищ.

Згідно із Законом «Про місцеве самоврядування в Україні», система місцевого самоврядування включає:

- територіальну громаду;
- сільську, селищну, міську раду;
- сільського, селищного, міського голову;
- виконавчі органи сільської, селищної, міської ради;
- районні та обласні ради, що представляють спільні інтереси

- територіальних громад сіл, селищ, міст;
- органи самоорганізації населення [78].

Виконавчими органами сільських рад є їх виконавчі комітети, відділи, управління та інші створювані радами виконавчі органи. Виконавчі органи сільських рад є підконтрольними і підзвітними відповідним радам, а з питань здійснення делегованих їм повноважень органів виконавчої влади - також підконтрольними відповідним органам виконавчої влади.

Головною посадовою особою територіальної громади села є сільський голова, який обирається територіальною громадою на основі загального, рівного, прямого виборчого права шляхом таємного голосування в порядку, визначеному законом, і здійснює свої повноваження на постійній основі. Термін повноважень сільського голови, обраного на чергових місцевих виборах, становить 5 років.

На пленарних засіданнях Річецької сільської ради вирішуються питання:

- 1) затвердження регламенту ради;
- 2) утворення і ліквідація постійних та інших комісій ради, затвердження та зміна їх складу, обрання голів комісій;
- 3) утворення виконавчого комітету ради, визначення його чисельності, затвердження персонального складу; внесення змін до складу виконавчого комітету та його розпуск;
- 4) обрання на посаду та звільнення з посади секретаря ради у порядку, передбаченому цим Законом;
- 5) затвердження за пропозицією сільського голови структури виконавчих органів ради, загальної чисельності апарату ради та її виконавчих органів відповідно до типових штатів, затверджених Кабінетом Міністрів України, витрат на їх утримання;
- 6) утворення за поданням сільського голови інших виконавчих органів ради;
- 7) затвердження плану роботи ради та заслуховування звіту про його виконання з урахуванням вимог статті 32 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [73];

8) заснування засобів масової інформації відповідної ради, призначення і звільнення їх керівників.

Структуру управління Річецької сільської ради наведено на рисунку 1.8.

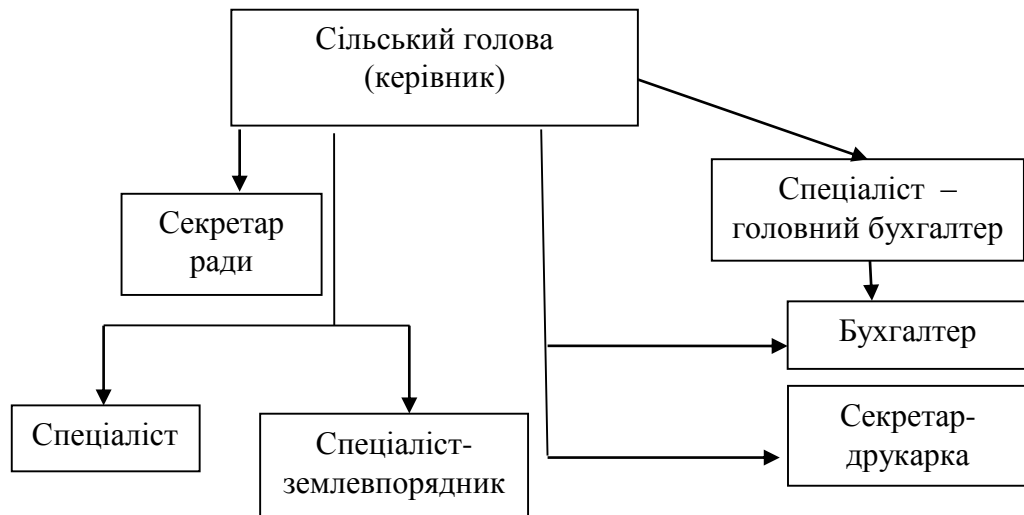


Рис. 1.8. Організаційна структура управління Річецької сільської ради.

У таблиці 1.4. наведено розподіл обов'язків членів виконкому Річецької сільської ради.

Таблиця 1.4.

Розподіл обов'язків членів виконкому Річецької сільської ради

№	Прізвище, ім'я по-батькові	Доручення членів виконкому
1.	Супрончук Михайло Михайлович	голова виконкому
2.	Супрончук Ірина Валеріївна	секретар ради та виконкому, забезпечує підготовку матеріалів на засідання ради та виконкому, веде нотаріальні дії, здійснює контроль за виконанням розпоряджень та рішень.
3.	Степанюк Лілія Михайлівна	голова адміністративної комісії
4.	Вознюк Любов Віталівна	здійснює контроль і відповідає за роботу освітніх закладів
5.	Гичун Даниїла Володимирівна	здійснює контроль і відповідає за роботу клубних закладів
6.	Омельчук Наталія Олександрівна	здійснює контроль і відповідає за роботу медичних закладів та відділення зв'язку
7.	Мендалюк Микола Миколайович	здійснює контроль і відповідає за ефективне використання земель в селі
8.	Гуменюк Алефтина Гнатівна	здійснює контроль і відповідає за роботу фермерських господарств
9.	Пасічник Наталія Сергіївна	здійснює контроль і відповідає за роботу малого підприємництва.

Для органу місцевого самоврядування, як і для всіх бюджетних установ, основним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків і визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій (додаток В).

У процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та видатків Річецька сільська рада складає також план асигнувань, який показує помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису (додаток С).

На підставі Плану рахунків затвердженого Міністерством фінансів України [75] в установі розроблено та затверджено Рочий план рахунків (додаток D).

У Річецькій сільській раді застосовують меморіально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку (як сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності й взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису).

Меморіально-ордерна форма обліку одержала свою назву від головного реєстра бухгалтерських документів - меморіального ордера, складанням якого завершується обробка документів.

Основними принципами меморіально-ордерної форми обліку є:

- оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами;
- розподіл синтетичного обліку на хронологічний та систематичний;
- ведення аналітичного обліку на картках;
- особлива будова Головної книги, яка розкриває кореспонденцію рахунків, що підвищує можливості аналізу та контролю за правильністю записів [86].

З метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 року № 68 затверджено Інструкцію про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання [84].

При меморіально-ордерній формі обліку перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами проведення операцій і оформляються меморіальними ордерами.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою, що перевірила записи в меморіальному ордері, та головним бухгалтером.

Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі «Журнал-головна» ф. 308. Облік у книзі «Журнал-головна» ведеться за субрахунками.

Бухгалтерський облік Річецької сільської ради здійснюють два працівники.

До їхніх обов'язків входить:

- облік витрат електроенергії в розрізі закладів;
- складання накопичувальної відомості за видатками продуктів харчування;
- нарахування і облік батьківської плати за утримання дітей у дошкільному навчальному закладі;
- підшивку грошових документів;
- ведення журналу обліку дорожніх листів;
- облік фінансування за відомчою структурою;
- облік касових і фактичних видатків; облік операцій на поточних рахунках у банках;
- облік чисельності та складу працівників; документальне оформлення та порядок нарахування зарплати;
- синтетичним облік надходження та оприбуткування основних засобів, виробничих запасів і господарських матеріалів.

Головний бухгалтер установи повинен:

- забезпечувати дотримання єдиних засад ведення обліку і складання фінансової звітності;
- організовувати контроль за відображенням операцій на рахунках;
- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачами майна установи;
- забезпечити перевірку стану бухгалтерського обліку.

Графік документообігу в установі не розроблено.

За законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні та зведені документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю її виміру;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис і інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, що брала участь і здійсненні господарської операції.

Річецька сільська рада користується типовими (уніфікованими) формами первинних документів, затверджені Міністерством статистики України, окремими Міністерствами та відомствами.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси зберігаються протягом встановлених законом терміном, тому що з часом може виникнути необхідність перевірки господарських операцій, правильності обліку. Для цього в установі створений архів. Тут первинні документи, облікові реєстри комплектуються у пачки, підшиваються в окремі справи. На кожній справі вказується назва установи, вид документів, їх кількість, період до якого вони відносяться.

Порядок роботи з документами, з метою складання номенклатури справ, регулюється Примірною інструкцією з діловодства, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 1153 від 17.10.97 р.

Видача первинних документів, облікових реєстрів, балансів, фінансових звітів із архіву працівникам може здійснюватися тільки з дозволу головного бухгалтера (або особи, яка виконує його обов'язки). При цьому на місце виданого документа прикріплюють розписку особи, яка взяла його в тимчасову користування [8].

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських балансів, звітів у архіві товариства визначається згідно з переліком типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів. Після закінчення терміну зберігання документи, які підлягають здачі до Державного архіву здають до нього, а ті, що залишаються, знищують, про що спеціальною комісією складається акт і робляться відповідні відмітки в архівній книзі. Знищувати можна тільки ті бухгалтерські документи (термін зберігання яких закінчився), за якими державна фінансова інспекція провела перевірку з питань дотримання законодавства, і які не стосуються слідчих або судових справ у разі виникнення спорів. У першому випадку документи зберігаються до проведення ревізії. У другому – до ухвалення остаточного вироку [41].

Видатки - це державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). Категорія видатків не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування.

Видатки мають складну структуру, їх подають у вигляді класифікації. Коди економічної класифікацій видатків (Додаток Е) виступають одним із основних реквізитів облікових реєстрів та форм фінансової звітності.

Залежно від джерел покриття видатки поділяють на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Видатки загального фонду це такі видатки, які здійснюються за рахунок загального фонду бюджету. Видатками спеціального фонду є видатки, здійснювані за рахунок спеціального фонду.

Залежно від руху бюджетних коштів видатки класифікуються на касові видатки і фактичні видатки.

Касові видатки - це усі суми, проведені органом Державного казначейства України або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до затвердженого кошторису бюджетних установ. Однак за цими видатками складно визначити фактичне використання коштів через те, що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені.

Касові видатки показують суму асигнувань, які одержали і витратили бюджетні установи в розрізі кодів економічної класифікації видатків, що дозволяє одержати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до відновлення, тобто зменшення касових видатків.

Фактичні видатки - це реальні, остаточні видатки, оформлені відповідними первинними документами і здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені, але не сплачені. До них належать видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою.

Облік фактичних видатків дозволяє контролювати хід виконання кошторису бюджетними установами загалом та дотримання встановлених норм видатків в розрізі кодів економічної класифікації видатків, тобто ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису бюджетних установ, тому в разі виконання планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумах асигнувань за кошторисом.

Для обліку бюджетного фінансування та наявності і руху бюджетних коштів на рахунках їх розпорядників в уповноважених банках планом рахунків для бюджетних організацій призначені рахунки:

- 7011 «Бюджетні асигнування»;
- 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»;
- 2311 «Поточні рахунки в банку».

При фінансуванні за відомчою структурою рахунок 7011 використовують лише головні розпорядники коштів.

У кредит цього рахунку записують: суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки установи, передбачені загальним фондом кошторису згідно із затвердженим бюджетом; суми лишків матеріальних цінностей і грошей, виявлених при проведенні інвентаризації.

За дебетом рахунку відображають: суми відкликаних коштів; суми фактичних асигнувань, що списуються наприкінці року на рахунок результатів виконання кошторису; суми списаних недостач матеріальних цінностей. У кінці року рахунок 7011 закривається і сальдо не має.

Рахунок 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів» використовують головні розпорядники коштів для відображення суми бюджетних асигнувань, перерахованих підвідомчим установам. У кінці року рахунок 6611 закривається рахунком 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Аналітичний облік асигнувань бюджету ведеться у спеціальних регістрах:

- картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Остання відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. Для кожного коду функціональної класифікації видатків відкривають окрему книгу.

До доходів загального фонду Річеської сільської ради можна віднести оренду землі. Оренда землі виплачується сільськогосподарськими підприємствами, які обробляють землю на території установи .

Річеська сільська рада утримується за рахунок Державного бюджету, вона фінансується через органи Державного казначейства України, яким в установах Національного банку України та уповноважених установах комерційних банків відкриваються єдині казначейські рахунки.

При фінансуванні установи через територіальні органи Державного казначейства України всі поточні рахунки бюджетних установ в уповноважених

банках закриваються, а в органах Державного казначейства України їм відкриваються реєстраційні рахунки відповідно до інструкції Головного управління Державного казначейства України «Про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства».

Відповідно до «Порядку касового виконання державного бюджету за видатками», розпорядникам коштів в органах Державного казначейства України відкривають такі реєстраційні рахунки:

- зведені особові рахунки для зарахування коштів без зазначення коду класифікації фінансових видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові і реєстраційні рахунки;

- особові рахунки для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику бюджетних коштів;

- реєстраційні рахунки та одержувачів коштів державного бюджету для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету.

Для обліку наявності та руху коштів, виділених розпорядникам на утримання установи за загальним фондом та на централізовані заходи, призначений рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки».

Виділення коштів з бюджетів усім розпорядникам обліковується на рахунках 7011 та 5411.

Як і інші бюджетні установи та організації, Річеська сільська рада більшість грошових розрахунків здійснює у безготівковій формі, а свої вільні кошти зобов'язана зберігати на поточному рахунку у банку або реєстраційному (спеціальному реєстраційному) рахунку в органах Державного казначейства.

Для обліку наявності цих коштів та операцій з ними у плані рахунків бюджетних установ Річеська сільська використовує рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки».

Безготівкові розрахунки здійснюються за різними формами, що зумовлює використання річних видів розрахункових документів. Відповідно до «Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті», безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів:

платіжні доручення, платіжні вимоги - доручення, розрахункові чеки, акредитиви [32].

Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках в органах Державного казначейства України Річецька сільська рада веде у Меморіальному ордері № 2 - за коштами загального фонду та у меморіальному ордері № 3 - за коштами спеціального фонду.

У таблиці 1.5. наведено кореспонденцію рахунків з обліку за витратами коштів з розрахунків у банку та органах Державного казначейства України.

Таблиця 1.5

Кореспонденція рахунків з обліку за витратами коштів з рахунків у банку та органах Державного казначейства України

Зміст операції	Д-т	К-т
Перерахування коштів постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги:		
- у порядку планових платежів	2113	2311,2312,2315
- попередня оплата	2113	
- оплата після одержання матеріальних цінностей, послуг	6211	
Перераховано кошти за електроенергію та комунальні послуги	6211	2311,2312
Одержання у банку лімітованої чекової книжки, придбання талонів на бензин, харчування, поштових марок	2213	2311,2312,2315
Одержання в касу готівки за чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	2211,2212	2311,2312
Надходження коштів від реалізації необоротних активів	2311	2111
Відшкодовані витрати спеціального фонду коштами загального фонду: перерахування коштів загального фонду зарахування коштів на відновлення доходів спеціального фонду	2311	7111,5411
Перерахування податку на додану вартість та Інших податків, передбачених чинним законодавством	6311	2311
Перерахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування	6313,6416	2311
Перерахування інших відрахувань із заробітної плати працюючих	6513,6514	2311

За результатами своєї роботи орган місцевого самоврядування складає фінансову та статистичну звітність відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Висновки до розділу 1.

1. Діяльність державних підприємств, організацій і установ здійснюється у таких сферах, де неможливе або недоцільне використання приватного капіталу. Бюджетними установами та організаціями є такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа.

2. Принциповою особливістю бюджетних установ є те, що відшкодування ресурсів, затрачених таким суб'єктом господарювання, здійснюється не з метою одержання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків установи, визначених установчими документами. При цьому затрати ресурсів не є передумовою генерування доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності.

3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності державних установ є важливим елементом інфраструктури економіки України. Оскільки функціонування бюджетних установ принципово відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання, що в свою, чергу впливає на особливість організації і методик обліку.

4. Облік у бюджетних установах є самодостатньою національною упорядкованою системою збирання, реєстрації й узагальнення інформації про склад засобів, джерел фінансування та зобов'язань установи, фінансових процесів за допомоги суцільного, безперервного й документального обліку господарських операцій, що відображають господарську діяльність, покликаною задовольняти інформаційні потреби процесу управління ощадним і доцільним використанням бюджетних коштів, та науковою методологією, що перебуває у постійному розвитку і вдосконаленні відповідно до соціально-економічних перетворень та рівня світових вимог.

5. Система господарювання в ринкових умовах, зміни у інституційному і адміністративному полі, зумовлені об'єктивними факторами, передбачають необхідність пошуку і формування варіантів ведення обліку в установах

державного сектору економіки, що відповідали б новим соціально-економічним відносинам і процесу реформування бухгалтерського обліку.

6. Видатки бюджетних установ здійснюються за спеціальною їх економічною класифікацією, яка передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності. Чимало елементів поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету.

7. Загальний бюджет видатків державної установи складається з двох фондів: загального та спеціального. До загального фонду видатків відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального фонду - кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

8. Зміни в законодавстві, зокрема в економічній класифікації видатків бюджетних установ, плані рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання і змісту форм фінансової звітності, потребують постійного вдосконалення існуючої методики обліку поточних і капітальних видатків бюджету шляхом розроблення науково-практичних рекомендацій як з обліку видатків, так і з їх відображення у бюджетній звітності, що обумовлює актуальність нових наукових досліджень.

9. Місцевим органам влади доручено виконання власних самоврядних та делегованих державою повноважень. Реалізація цих повноважень на належному рівні можлива за умов достатнього рівня їх фінансового забезпечення.

10. В умовах адміністративної та фінансової децентралізації, яку розпочато в Україні у 2014 році, відбувається зростання фінансового забезпечення для здійснення повноважень органами місцевого самоврядування, до яких належить і об'єкт нашого дослідження – Річеська сільська рада.

11. Це у свою чергу, призводить до зміни значення і змісту облікової системи, як засобу інформаційної підтримки процесу управління цільовим використання коштів органу місцевого врядування.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНУ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЗА ДАНИМИ РІЧЕЦЬКОЇ СІЛЬСЬКОЇ РАДИ

2.1. Аналіз надходження та використання коштів загального фонду

В управлінні діяльністю органів місцевого самоуправління важливу роль відіграє фінансовий аналіз. Його застосування органами місцевої влади сприяє забезпеченню ефективного, цільового використання та збереження грошових коштів, виявленню і попередженню недоліків у роботі установ, підприємств, організацій, скороченню нераціональних витрат. Для цього необхідно налагодити оптимальну організацію підтримки прийняття доцільних управлінських рішень з використанням аналітичного інструментарію.

Аналіз діяльності бюджетної установи загалом, і використання бюджетних коштів зокрема, передбачає дослідження основних показників діяльності закладу, насамперед доходної та витратної частини загального і спеціального фондів; виявлення їх обсягу, динаміки та структури; визначення відхилень від запланованих значень; з'ясування потенційних можливостей збільшення доходної частини бюджетів органів самоврядування та розроблення пропозицій щодо подальшого збільшення надходжень та ефективного витрачання бюджетних коштів.

Важливою умовою результативного фінансового аналізу місцевих бюджетів є застосування принципів його здійснення, таких як: науковість, комплексність, системність, об'єктивність, ефективність, актуальність, регулярність. Дотримання цих постулатів сприяє здійсненню всебічного аналізу формування та цільового використання бюджетних коштів органами місцевого самоврядування, забезпечить можливість виконання ними власних самоврядних та делегованих державою повноважень.

Зміст фінансового аналізу бюджетних коштів органу місцевого самоуправління виявляється через вирішення таких завдань:

- вивчення основних показників звітів про виконання органом місцевого самоврядування бюджету за видатками, доходами, оцінювання абсолютних розмірів власних, закріплених і регулюючих доходів, а також розмірів міжбюджетних трансфертів і визначення результату виконання місцевого бюджету у формі дефіциту або профіциту;
- визначення структури доходної частини місцевого бюджету: частки власних, закріплених і регулюючих доходів, а також дотацій та субвенцій у загальній сумі доходів; з'ясування структури доходної частини бюджету в розрізі окремих елементів надходжень до бюджету або в розрізі окремих груп доходів;
- виявлення абсолютних і відносних відхилень від запланованих показників, оцінка їх суттєвості та визначення факторів впливу на відхилення від планованих значень;
- вивчення динаміки показників і з'ясування основних тенденцій зміни як загальної суми місцевого бюджету, так і окремих його статей (елементів) чи груп доходів;
- коефіцієнтів співвідношення власних доходів до суми загальної величини доходної частини бюджету; показників розподілу загальної суми доходів бюджету та в розрізі окремих статей чи груп доходів бюджету на душу населення;
- порівняння розрахункових показників з аналогічними показниками інших місцевих бюджетів, по Україні в цілому;
- розробка прогнозних показників та обґрунтування кошторисів на наступний період, а також на перспективу;
- формулювання аналітичних висновків щодо стану фінансування, цільового використання бюджетних коштів органом місцевого самоврядування та можливих напрямків збільшення доходів місцевого бюджету за умови задіяння потенційних можливостей у рамках чинного законодавства [34].

Для успішного вирішення поставлених завдань необхідно виробити методологічні засади здійснення аналітичної діяльності та визначитися з методикою проведення аналізу, інформаційним забезпеченням та організацією

аналітичної роботи. З метою забезпечення результативності аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів може бути запропонована модель його проведення (рис. 2.1.).



Рис. 2.1. Модель аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів органом місцевого самоврядування.

Структурними елементами такої моделі є: об'єкт аналізу; суб'єкти аналізу; аналітичний інструментарій проведення аналізу; інформаційне забезпечення аналітичних досліджень.

Об'єктом аналізу є показники доходної та витратної частини бюджету органу місцевого самоврядування, який досліджується в розрізі окремих статей та певних груп доходів і видатків.

Суб'єктами аналізу доходів і видатків місцевого бюджету є прямо та опосередковано зацікавлені користувачі інформації, оскільки місцевий бюджет є важливим фінансовим інструментом регулювання соціально-економічних процесів на певній території.

Безпосередніх користувачів аналітичної інформації цікавить реальний стан доходної частини місцевого бюджету як джерело фінансування витрат на здійснення делегованих і власних повноважень виконавчих органів місцевого самоврядування; фінансування суспільних благ території та база можливого покращання умов життя її мешканців; інформаційна основа для з'ясування питання дотримання чинного законодавства і як інформаційна база для визначення обсягів фінансування вирівнювання регіональних доходів.

Опосередковані користувачі виявляють інтерес до інформації такого роду з міркувань підтримки своїх рішень політичного, юридичного, комерційного, фінансового, кредитного, соціально-економічного характеру залежно від характеру діяльності і завдань, що ними вирішуються.

У ході дослідження доречно скористатися такими традиційними прийомами економічного аналізу, як: оцінювання абсолютних значень бюджету та їх зіставлення, динамічний (горизонтальний) аналіз, структурний (вертикальний) аналіз; коефіцієнтний та факторний аналіз [98].

Як інформаційну базу для аналізу використовують інституційні джерела (законодавчі акти, інструктивні матеріали, стандарти), планово-нормативну (планові, кошторисні документи), довідкову (довідники, пошукові системи), обліково – звітну (матеріали фінансового обліку і звітності, статистичні дані) та позасистемну інформацію (інші доречні для аналізу джерела даних) [88].

Як визначено у Бюджетному кодексі, бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами державної і місцевої влади протягом бюджетного періоду, бюджетні установи використовують план формування й використання фінансових ресурсів [9].

Основним плановим документом, який підтверджує повноваження бюджетної установи щодо отримання доходів та здійснення видатків і визначає обсяг та спрямування коштів для виконання нею своїх функцій а також реалізацію завдань, визначених на певний період відповідно до бюджетних призначень організації, є кошторис доходів і видатків бюджетної установи.

Кошторис бюджетних установ містить такі частини:

- загальний фонд, який визначає обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за відповідною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл наданих кредитів з бюджету згідно класифікації кредитування бюджету;
- спеціальний фонд, який формується за рахунок надходжень із спеціального фонду бюджету за певним призначенням та їх розподіл за визначеною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних витрат відповідно до законодавства, а також на здійснення пріоритетних заходів, які пов'язані з виконанням установою своїх функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету відповідно до законодавства за класифікацією кредитування бюджету.

Для перевірки якості планування видатків, а саме обґрунтованості складених кошторисів, а також для проведення аналізу витратоємкості та продуктивністю роботи органу місцевого самоврядування та контролю за цільовим використання коштів використовуються дані бухгалтерського обліку і звітність про показники її діяльності [3].

Без такого аналізу неможливо встановити факти порушень фінансово-господарських операцій та можливі ризики від їх здійснення. Тому при проведенні перевірки формування та виконання кошторису бюджетної установи здійснюють його всебічний аналіз.

Здійснимо аналіз виконання кошторису видатків Річецької сільської ради за даними її річних звітів за 2014-2016 рр. (Додатки F-Z), які складаються відповідно до НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [49], а також з врахуванням НПСБОДС 135 «Витрати» [47] та НПСБОДС 124 «Доходи» [48] ін.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів. Видатки плануються в сумі, що не перевищує запланованих доходів. При цьому розподіл видатків у кошторисі здійснюється за повною економічною класифікацією видатків. При складанні річної звітності за формою № 2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» дані аналітичного обліку звіряються із здійсненими річними заключними оборотами в частині списання доходів і видатків бюджетної установи за відповідний рік [31].

Аналіз надходження та використання коштів загального фонду органу місцевого самоврядування за 2014 р. (за даними додатка W) наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Надходження та використання коштів загального фонду Річецької сільської ради у 2014 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів - усього	358 344,00	344 239,49	- 14 104,51	- 3,94
у т.ч.:				
Поточні видатки	359 344,00	344 239,49	- 14 104,51	- 3,94
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	324 295,00	323 095,40	- 1 199,60	- 0,37
Використання товарів і послуг	26 071,00	13 609,58	- 12 461,42	- 47,80
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	5 578,00	5 578,00	-	-
Соціальне забезпечення	2 000,00	1 950,00	- 50	- 2,50
Інші поточні видатки	400,00	6,51	- 393,49	- 98,37
Капітальні видатки	-	-	-	-

За даними, наведеними у таблиці 2.1, можна стверджувати, що сума фактично використаних коштів у 2014 р. менша від затвердженої суми видатків на 14 104,51 грн. або на 3,94 %.

У складі видатків заповнені лише статті, що мають стосунок до поточних видатків, а позиції за капітальними видатками, внутрішнім та зовнішнім кредитуванням порожні, а отже - такі операції не здійснювалися.

За позицією «Використання товарів і послуг» фактичні видатки менші від затверджених на 12 461,42 грн., або на 47,80 %. А за позицією «Оплата праці і нарахування на заробітну плату відповідно – на 1 199,60 грн, або на 0,37 %. Тобто має місце економія, або недофінансування.

Покажемо надходження та використання коштів загального фонду Річеської сільської ради у 2015 р. (за даними додатка Р) у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Надходження та використання коштів загального фонду Річеської сільської ради у 2015 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне,%
Видатки та надання кредитів - усього	428 762,00	404 437,64	-24 324,36	5,67
у т.ч.:				
Поточні видатки	429 762,00	404 437,64	-24 324,36	5,67
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	349 100,00	345 070,28	-4 029,72	- 1,15
Використання товарів і послуг	44260,00	29 926,15	- 14 333,85	- 32,39
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	17 752,00	17 642,00	- 110,00	- 0,62
Соціальне забезпечення	17 000,00	11 450,00	- 5 550, 00	- 32,65
Інші поточні видатки	650,00	349,21	-300,79	- 46,28
Капітальні видатки	-	-	-	-

Як бачимо, і у 2015 році загальна сума фактичного використання коштів органом місцевого самоуправління менша від затвердженої суми на 24 324, 36 грн., або на 5,67 %.

Як і за попередній період у складі видатків заповнені лише статті поточних видатків, а позиції за капітальними видатками порожні, а отже - такі операції не здійснювалися.

Найбільша сума відхилення становить 14 333, 85 грн. (32,39 %) за позицією «Використання товарів і послуг». Відхилення за позицією «Соціальне забезпечення» становить 5 550 грн., або 32,65%. Що стосується «Оплати праці і нарахування на заробітну плату», то маємо зниження фактичних видатків проти затверджених на суму 4 029,72 грн., або 1,15 %.

Результати аналізу надходження та використання коштів загального фонду Річеської сільської ради у 2016 р (за даними додатка І) відобразимо у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Надходження та використання коштів загального фонду Річеської сільської ради у 2016 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне,%
Видатки та надання кредитів - усього	527 158,00	516 963,80	- 10 194,20	1,93
у т.ч.:				
Поточні видатки	527 158,00	516 963,80	- 10 194,20	1,93
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	355 000,00	351 963,80	- 3 036,20	0,86
Використання товарів і послуг	139 708,00	133 967,33	- 5 740,67	- 4,11
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	28 720,00	28 720,00	-	-
Соціальне забезпечення	3 530,00	2 300,00	-1 230,00	- 34,84
Інші поточні видатки	200,00	10,00	- 190,00	- 95,00
Капітальні видатки	-	-	-	-

Як впливає із результатів проведених розрахунків, фактичне використання коштів Річеською сільською радою у 2016 році у загальній сумі менше від заздалегідь затвердженої суми на 10 194, 20 грн., або на 1,93 %. Це означає, що частка фактичних видатків загального фонду від його затвердженої величини на звітний рік становить 98 %, що є найкращим показником співвідношення порівнюваних нами значень за аналізовані періоди.

Як і в попередні роки у складі видатків мають місце тільки поточні видатки, а капітальні видатки не здійснювалися.

При цьому найбільше відхилення спостерігаємо за позицією «Використання товарів і послуг» у сумі на 5 740, 67 грн., або на 4,11 %. Відхилення за «Оплатою праці і нарахуваннями на заробітну плату» становить 3 036, 20 грн., або 0,86 %.

Динаміку затверджених бюджетом і фактичних видатків кошторису загального фонду Річеської сільської ради за 2014-2016 рр. відобразимо у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

**Аналіз видатків загального фонду Річеської сільської ради
за 2014-2016 рр.**

(грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Темп росту 2015 / 2014	Темп росту 2016 / 2015
Затверджено на звітний рік	358 344,00	428 762,00	527 158,00	119,65	122,95
Фактичні за звітний рік	344 239,49	404 437,64	516 963,80	117,49	127,82
Абсолютне відхилення	-14 104,51	- 24 324,36	- 10 194,20	172,46	41,91
Відносне відхилення	3,94	5,67	1,93	143,91	34,04

За даними таблиці 2.4. спостерігається зростання як затверджених сум, так і фактичних видатків впродовж двох років. Так затвержені бюджетом видатки у 2015 році зросли проти 2014 року на 70 418 грн, або на 19,65 %, а у 2016 році проти 2015 року на 98 396 грн., або на 22,95%. У цілому затверджений бюджетом кошторис видатків загального фонду зріс на 168 814 грн., або на 47,11 %.

Фактична сума видатків також зросла у 2015 році проти 2014 року на 60 198 грн., або на 17,49%, а у 2016 році в порівнянні з 2015 роком на 112526,16 грн., або на 27,82%. Загалом фактичні видатки кошторису за 2016-2014 рр. зросли на 172 724,31 грн., або на 50,18 %.

Динаміку затверджених бюджетом та фактичних видатків загального фонду зобразимо на рис. 2.2.

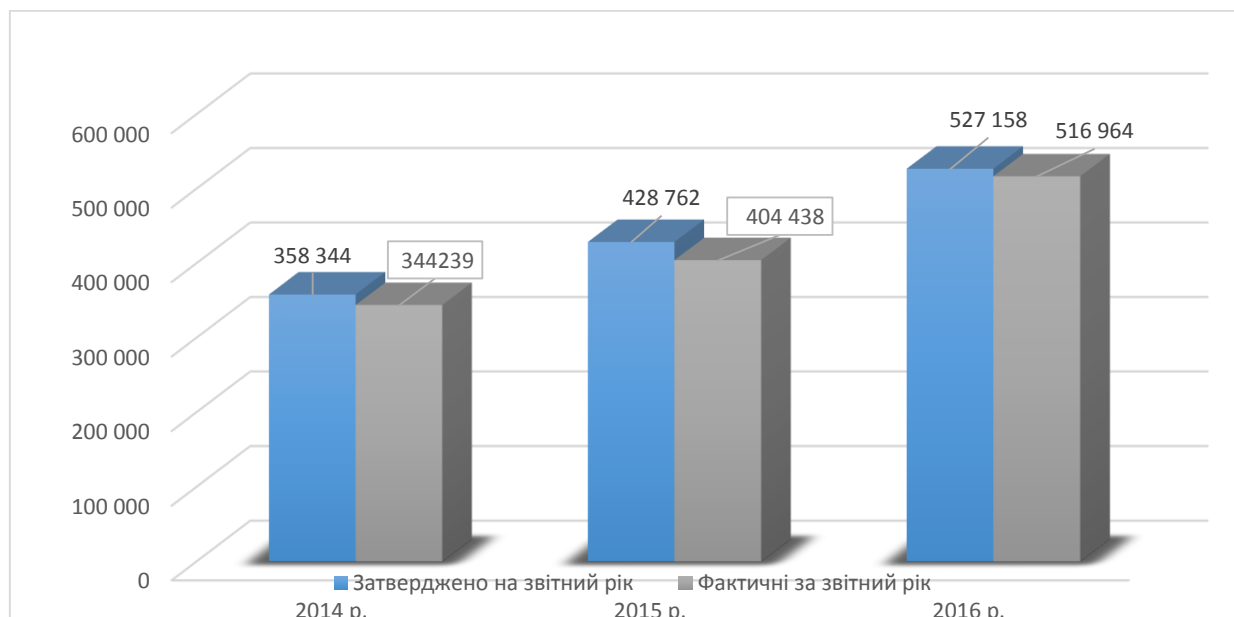


Рис. 2.2. Надходження та використання загального фонду Річецької сільської ради у 2014 – 2016 рр. (грн.)

Наступним кроком аналізу є дослідження структури поточних видатків. Продемонструємо у таблиці 2.5. затверджену і фактичну структуру поточних видатків установи у 2016 році.

Таблиця 2.5.

Структура поточних видатків кошторису Річецької сільської ради у 2016р. (грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення у структурі, %
	грн.	%	грн.	%	
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	355 000,00	67,34	351 963,80	68,08	0,74
Використання товарів і послуг	139 708,00	26,50	133 967,33	25,91	- 0,59
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-	-
Поточні трансферти	28 720,00	5,45	28 720,00	5,56	0,11
Соціальне забезпечення	3 530,00	0,66	2 300,00	0,44	- 0,22
Інші поточні видатки	200,00	0,04	10,00	0,00	- 0,04
Разом поточних видатків	527 158,00	100,00	516 963,80	100,00	-

Як бачимо із розрахунків, найбільшу питому вагу у поточних видатках Річецької сільської ради займає «Оплата праці і нарахування на заробітну плату» - у структурі затверджених видатків – 67,34 %, а у фактичних видатках – 68,08% відповідно, тобто питома вага за цією позицією зросла на 0,74 %.

Друге місце за значимістю мають « Використання товарів і послуг», які у затвердженому кошторисі становили 26,50 %, а фактично склали 25,91 %, частка яких скоротилася на 0, 59 %.

Частка решти напрямків поточних видатків є незначною і суттєво не змінилася.

У наступній аналітичній таблиці 2.6. деталізуємо витрати на оплату праці.

Таблиця 2.6.

Оплата праці і нарахування на заробітну плату Річецької сільської ради у 2016 рр.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення		
	грн.	%	грн.	%	абсолютне	відносне,%	частки,%
Оплата праці	241350,00	74,42	240978,00	74,58	- 372,00	-0,15	0,16
Нарахування на оплату праці	82 945,00	25,58	82 117,18	25,42	-827,82	-1,00	-0,16
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	324295,00	100,00	323095,40	100,00	-1 199,6	-0,37	-

Як бачимо, фактичні видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату в цілому за 2016 рік відносно затвердженого фонду знизилися на 1119,6 грн., або на 0,37 %. При цьому, сума заробітної плати зменшилася на 372 грн., або на 0,15% , а її частка, хоч не значно, але зросла на 0,16 %. Що стосується нарахувань на оплату праці, то вони знизилися на 827,82 грн., або на 1 %, а частка їх зменшилася на 0,16 %.

Прослідкуємо динаміку витрат на оплату праці установи за 2014-2016 рр., для чого скористаємося графіком, представленим у рис. 2.3.

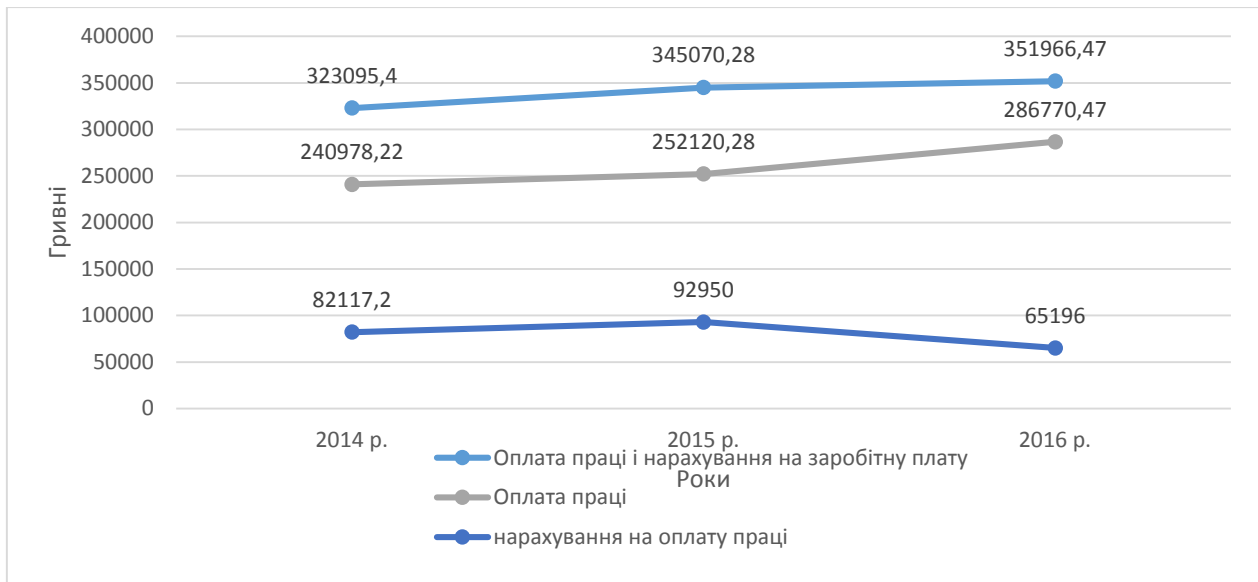


Рис. 2.3. Оплата праці та нарахування на заробітну плату Річеської сільської ради у 2014- 2016 рр.

Наступним кроком у аналізі надходжень та використання коштів загального фонду доцільно дослідити такий елемент як « Використання товарів і послуг». Скористаємося для такого аналізу таблицею 2.7.

Таблиця 2.7.

**Використання товарів і послуг Річеської сільської ради за 2016 рр.
(грн.)**

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення		
	грн.	%	грн.	%	абсолютне	відносне, %	частки, %
Предмети, матеріали, обладнання, інвентар	10238,00	7,33	9345,49	6,98	- 892,51	- 8,72	-0,35
Оплата послуг (крім комунальних)	109470,00	78,36	108530,72	81,01	- 939,28	-0,85	2,65
Видатки на відрядження	2500,00	1,79	1890,00	1,41	-610,00	- 2,44	- 0,38
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	17500,00	12,53	14201,12	10,60	- 3298,88	- 18,86	-1,93
Оплата електроенергії	5500,00	3,94	3358,18	2,51	- 2141,82	- 38,94	-1,43
Оплата природного газу	12000,00	8,59	10842,94	8,09	-1157,06	-9,64	- 0,50
Разом використання товарів і послуг	139708,00	100	133967,33	100	- 5740,67	- 4,11	-

Результати проведених у таблиці 2.7. розрахунків свідчать, що фактичні видатки на використання товарів і послуг у 2016 р. менші від затверджених бюджетом на 5740,67 грн., або на 4,11 %.

Визначальну роль у видатках на використання товарів і послуг органу місцевого самоврядування (близько 80 %) складає оплата послуг (крім комунальних). У порівнянні з затвердженими значеннями сума цього напрямку використання коштів знизилася на 939,28 грн., або на 0,85 %, а частка у загальному обсязі використання коштів на товари і послуги зросла на 2,65 %.

Другим за роллю у сукупному розмірі видатків на товари і послуги є оплата комунальних послуг і енергоносіїв. Фактичні видатки на ці цілі є меншими від затверджених на 3298,88 грн., або на 18,86 %, їх частка у загальному обсязі витрат, що розглядаються знизилася на 1,93 %.

За іншими позиціями використання коштів, частка яких у загальному обсязі видатків на товари та послуги є незначною, прослідковується скорочення витрат, як в абсолютному, так і у відносному вираженні, а їх роль в загальному підсумку суттєво не змінилася.

Зниження спостерігаємо за всіма позиціями у таблиці, що свідчить про ощадне використання коштів.

Прослідкуємо динаміку основних фактичних видатків коштів на товари та послуги за 2014-2016 рр. на рис. 2.4.

Як видно з рисунка 2.4., видатки на товари і послуги установи суттєво збільшилися. Так фактичне використання коштів на ці потреби у 2016 році зросло у порівнянні з 2015 роком майже у 4,5 рази, тоді як у порівнянні з 2014 роком у 9,84 рази. Особливо різко зросли видатки на оплату послуг (крім комунальних). Так у 2016 році вони збільшилися проти 2015 року у 13,37 рази, а у порівнянні з 2014 роком у 23, 14 рази. У зв'язку з тим, що у звітності цей елемент видатків не розшифровується, то судити про причини і фактори його зростання можливо лише за даними аналітичного обліку при більш детальному аналізі. Однак, таке зростання видатків за цих напрямком використання коштів

загального фонду відповідним чином позначилося як на його загальному обсязі, так і на структурі.

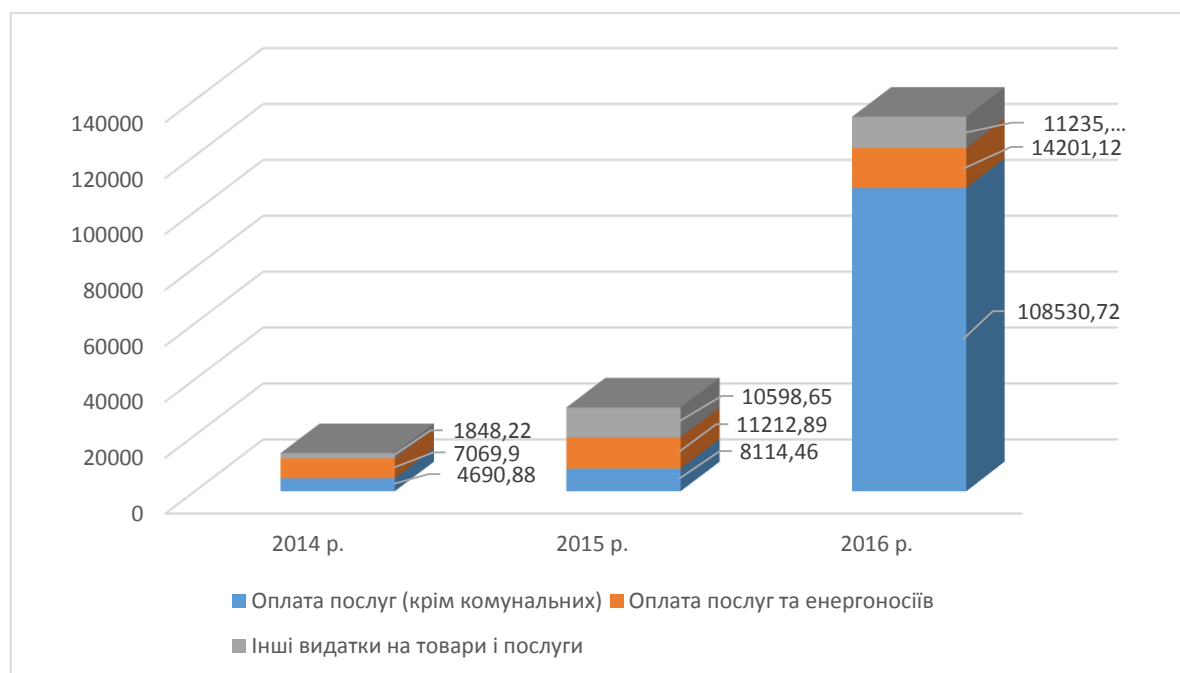


Рис. 2.4. Визначальні фактичні видатки на товари і послуги Ріцецької сільської ради у 2014- 2016 рр. (грн.)

До складу видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв входять два елементи видатків, а саме: оплата електроенергії та оплата природного газу. Прослідкуємо динаміку і структуру цих видатків у складі видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв на рис. 2.5.

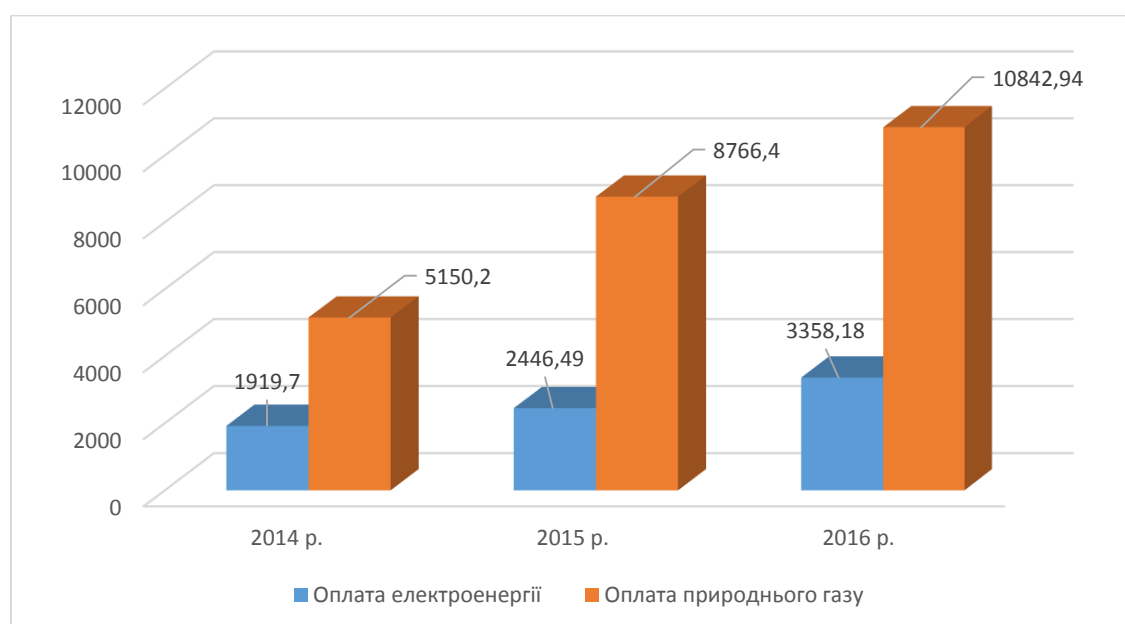


Рис. 2.5. Оплата комунальних послуг та енергоносіїв у 2014-2016 рр.

Як свідчать дані графіка, видатки на оплату природного газу в 2016 році виросли проти попереднього року в 1,24 рази, а у порівнянні з 2015 роком в 2,11 рази. Що стосується видатків на оплату електроенергії, то вони також зросли відповідно в 1,37 рази та у 1,75 рази. Причиною такого зростання слід вважати суттєве подорожчання енергоносіїв. При більш детальному аналізі на основі аналітичних даних управлінського обліку можна виокремити, яка сума приросту витрат одержано внаслідок зміни кількості спожитого ресурсу, а яка – за рахунок підвищення ціни за одиницю величини його споживання. Для цього використовують традиційні прийоми економічного аналізу – елімінування, зокрема – абсолютні відхилення (різниці).

Таким чином, можемо констатувати зростання фактичного загального фонду за аналізований період на 172 724,31 грн., або на 50,18 %, у тому числі видатки на використання товарів і послуг збільшилися на 120 357,75 грн., або у 8,84 рази., з них – оплата послуг (крім комунальних платежів) зросла у 23,14 рази, а оплата комунальних послуг та енергоносіїв – у 2 рази.

Показники фактичних видатків за всіма елементами не перевищували затверджених бюджетом органу місцевого самоврядування значень, тобто мала місце певна економія у використанні коштів.

2.2. Аналіз надходження та використання інших надходжень спеціального фонду

Крім загального фонду для забезпечення своїх потреб і виконання власних повноважень повній мірі органи місцевого самоврядування, як і інші бюджетні установи, мають право згідно з чинним законодавством, використовуючи для цього власну матеріальну базу, надавати різного виду послуги, отримувати благодійну допомогу та інші надходження. Усі отримані в результаті такої діяльності кошти і видатки, здійснені задля їх отримання, є відповідно доходами та видатками спеціального фонду бюджету.

Для аналізу фактичних видатків спеціального фонду за 2014–2016 рр. використаємо дані річних звітів досліджуваної установи «Звіт про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду» за формою №4-Зд (Додатки J, Q, X). Відповідні показники відобразимо у таблицях 2.8., 2.9., 2.10.

Таблиця 2.8.

**Надходження та використання коштів спеціального фонду
Річеської сільської ради у 2014 р.**

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне,%
Видатки та надання кредитів - усього	99 435,00	48 482,78	-50952,22	- 51,24
у т.ч.:				
Поточні видатки	21 376,00	18 423,78	- 2952,22	-13,81
з них:				
Використання товарів і послуг (Оплата послуг крім комунальних)	7 310,00	4 357,78	-2952,22	- 40,39
Поточні трансферти (Поточні трансферти органам управління інших рівнів)	14 066,00	14 066,00	-	-
Капітальні видатки	78 059,00	30 059,00	- 48 000,00	- 61,49
з них:				
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (Капітальний ремонт інших об'єктів)	48 000,00	-	- 48 000,00	-100,00
Капітальні трансферти	30 059,00	30 059,00	-	-

Дані аналітичної таблиці 2.8. свідчать про недостатність фактичних поточних видатків Річеської сільської ради у порівнянні із затвердженими бюджетними показниками. У цілому це відхилення складає 50952 грн., або 51, 24 %, що, безумовно, є небажаним. У порівнянні із затвердженою сумою зменшилися фактичні видатки цільового фонду як на поточні потреби на суму 2952,22 грн. або на 51,24 %, так і на капітальні видатки – на 48 000 грн., або на 100 %.

Виявлені нами відхилення в обсягах видатків за 2014 рік призвели до структурних зрушень їх складу. На рисунку 2.6. відобразимо структуру затверджених на звітний (2014 р.) видатків спеціального фонду Річеської

сільської ради і порівняємо її зі структурою фактичних видатків спеціального фонду за цей же період, яку відображено на рисунку 2.7.

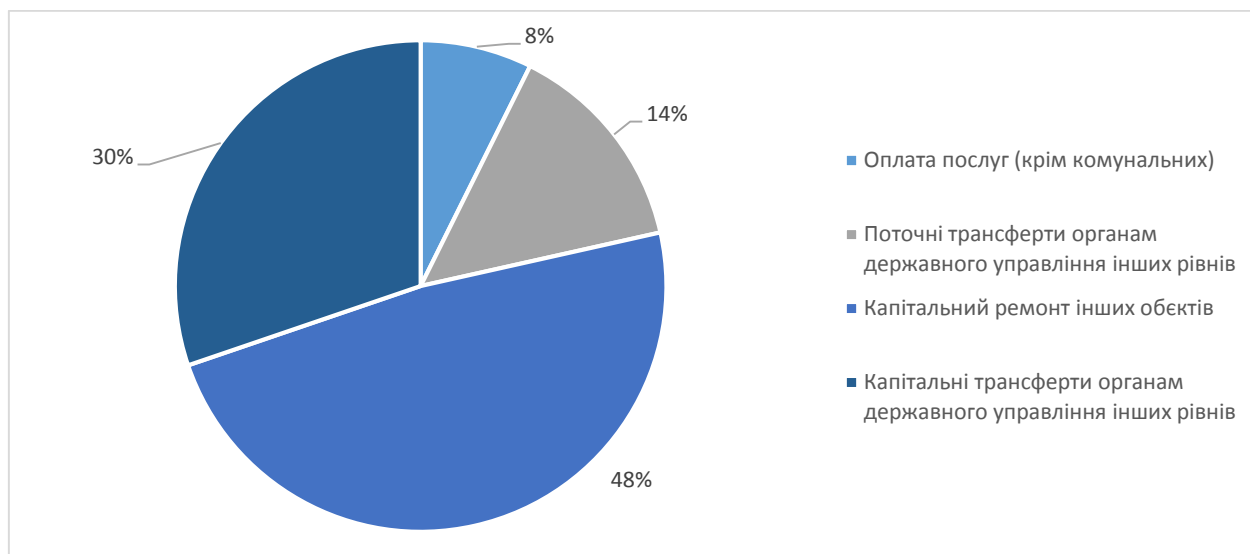


Рис. 2.6. Структура видатків затвердженого на 2014 р. спеціального фонду Річецької сільської ради.

Діаграма на рисунку 2.6. відображає, що 48% від затвердженого бюджету спеціального фонду на 2014 р. становлять капітальні видатки на ремонт інших об'єктів, 30 % - капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів, 14% поточні трансферти органам державного управління інших рівнів, близько 8 % - оплата послуг (крім комунальних).

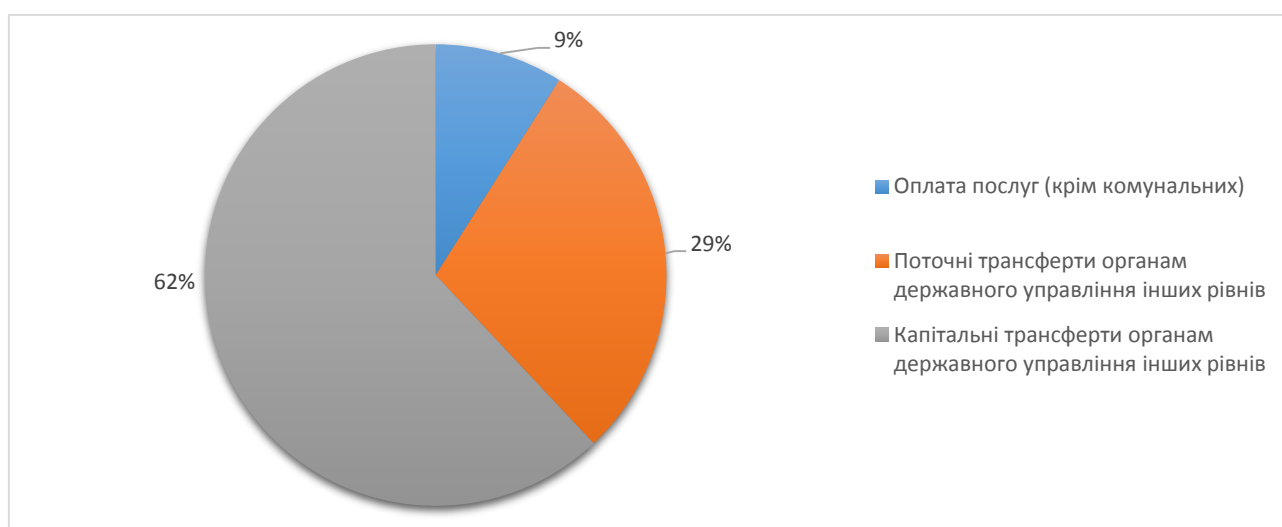


Рис. 2.7. Структура видатків фактичного спеціального фонду Річецької сільської ради у 2014 р.

Діаграма на рисунку 2.7. відображає, що 62 % фактичного спеціального фонду органу місцевого самоврядування становили капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів, 29 % - поточні трансферти органам державного управління інших рівнів, 9 % - оплата послуг (крім комунальних).

У таблиці 2.9. проаналізуємо показники затвердженого на звітний рік і фактично здійснених надходжень і видатків за рахунок використання інших надходжень спеціального фонду за 2015 рік. Результати розрахунків дозволяють стверджувати, що в аналізованому періоді загальний обсяг фактичних видатків спеціального фонду менший від затвердженого обсягу на 262 грн., або на 0,15%.

Таблиця 2.9.

**Надходження та використання коштів спеціального фонду
Річеської сільської ради у 2015 р.**

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів - усього	175 900,00	175 638,00	-262	- 0,15
у т.ч.:				
Поточні видатки	10 800,00	10 800,00	-	-
з них:				
Використання товарів і послуг (Оплата послуг крім комунальних)	10 800,00	10 800,00	-	-
Поточні трансферти (Поточні трансферти органам управління інших рівнів)	-	-	-	-
Капітальні видатки	165 100,00	164 838,00	-262	- 0,16
з них:				
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (Капітальний ремонт інших об'єктів)	165 100,00	164 838,00	-262	- 0,16
Капітальні трансферти	-	-	-	-

За поточними видатками фактична їх величина відповідає затвердженій на період, а от за капітальними видатками має місце зниження на 262 грн., або на 0,16 %. Однак, можна стверджувати, що фактичні видатки наближаються за своїм значенням до запланованих.

У таблиці 2.10. здійснено аналіз надходжень і використання інших надходжень спеціального фонду органу місцевого самоврядування за 2016 рік.

Таблиця 2.10.

**Надходження та використання коштів спеціального фонду
Річеської сільської ради у 2016 р.**

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів – усього, у т. ч.	270 920,00	270 879,56	- 40,44	- 0,01
Капітальні видатки, з них:	-	-	-	
Придбання основного капіталу(Реконструкція та реставрація)	270 920,00	270 879,56	- 40,44	- 0,01

Судячи з даних таблиці 2.10., у 2016 році фактичні видатки за кошти спеціального фонду практично відповідають затвердженим в обсязі 270 920 грн. і були спрямовані на капітальні видатки на реконструкцію та реставрацію інших об'єктів (відмінними від житлового фонду (приміщень)). Відхилення фактичних видатків від затверджених бюджетом на звітний рік становить 40,44 грн., або на 0,01 %. Джерелом цих видатків було зовнішнє кредитування (відмінне від зовнішніх кредитів) у необхідному обсязі.

Динаміку затверджених бюджетом і фактичних видатків кошторису спеціального фонду Річеської сільської ради за 2014-2016 рр. відобразимо у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11.

Аналіз надходження і використання інших надходжень спеціального фонду Річеської сільської ради за 2014-2016 рр.

(грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Темп росту 2015 / 2014	Темп росту 2016 / 2015
Затверджено на звітний рік	99 435,00	175 900,00	270 920,00	176,90	154,02
Фактичні за звітний рік	48 482,78	175 638,00	270 879,56	362,27	154,22
Абсолютне відхилення	-50 952,22	-262,00	- 40,44	0,51	15,44
Відносне відхилення	- 51,24	-0,15	-0,01	0,29	6,67

За даними таблиці 2.11 спостерігаємо зростання як затверджених сум, так і фактичних видатків впродовж двох років. Так затвержені бюджетом видатки у 2015 році зросли проти 2014 року на 76 465 грн, або на 76,9 %, а у 2016 році проти 2015 року на 95 020 грн., або на 54,02 %. У цілому затверджений бюджетом кошторис видатків зріс на 171 485 грн., або на 172,46 %.

Фактична сума видатків також зросла у 2015 році проти 2014 року на 127 155,22 грн., або на 262,27 %, а у 2016 році в порівнянні з 2015 роком на 95241,56 грн., або на 54,22 %. Загалом фактичні видатки кошторису за 2014-2016 рр. зросли на 222 396,78 грн., або на 458,71 %.

Динаміку затверджених бюджетом та фактичних видатків загального фонду зобразимо на рис. 2.8.

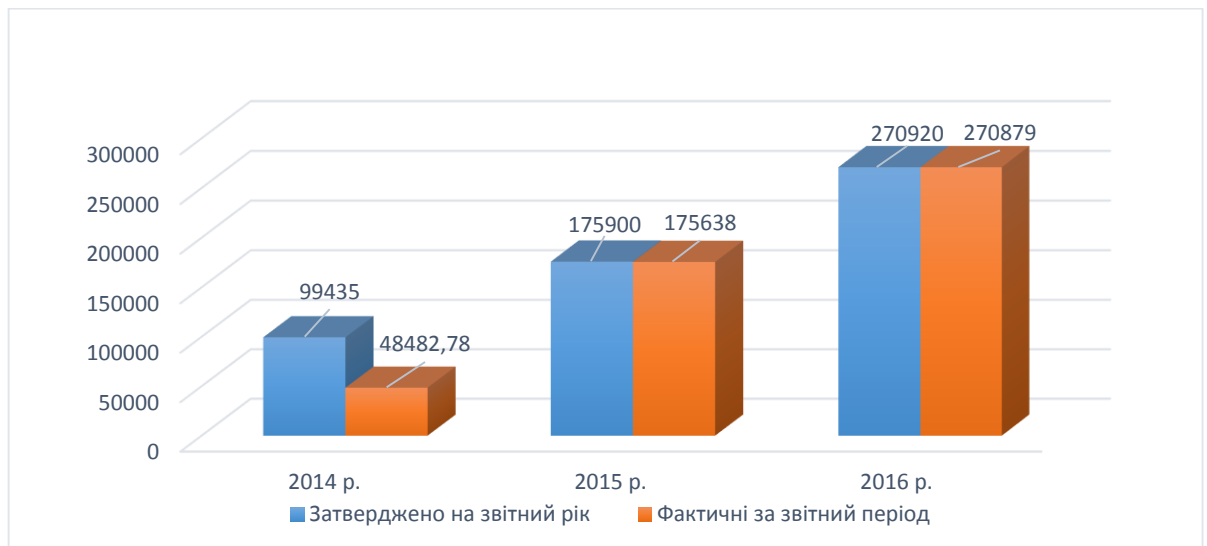


Рис. 2.8. Надходження та використання інших надходжень спеціального фонду Річеської сільської ради у 2014 – 2016 рр. (грн.)

Рисунок 2.8. наочно свідчить про зближення абсолютних значень підсумків затверджених бюджетами спеціального фонду надходжень і видатків за відповідні роки з їх фактичними величинами, що можна розцінити як позитивне явище щодо обґрунтованості відповідних бюджетних показників і прогнозованості фінансового забезпечення виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень.

2.3. Аналіз виконання бюджету та результатів фінансової діяльності установи

Наступним важливим блоком питань аналізу фінансового забезпечення виконання владних повноважень органом місцевого самоуправління Річецька сільська рада розглянемо стан виконання його бюджету за доходами.

Дослідимо ступінь виконання плану в частині загальних і власних доходів бюджетної установи за 2014 р., для цього скористаємося аналітичною таблицею 2.12.

Таблиця 2.12.

Виконання бюджету Річецької сільської ради у 2014 році.

(грн.)

Показники	План	Факт	Ступінь виконання, %
Прибутковий податок	70 149,00	56 517,00	80,57
Збір за використання природних ресурсів	9 479,00	41 052,00	433,08
Плата за землю	56 054,00	83 594,00	149,13
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	3720,00	3306,00	88,87
Фіксований сільськогосподарський податок	3 500,00	4 224,00	120,69
Державне мито	730,00	397,00	54,38
Інші надходження	10,00	-	-
Всього власних доходів	143 642,00	189 090,00	131,64
Дотація	98 386,00	99 724,00	101,36
Всього з урахуванням дотації	242 028,00	288 814,00	119,33

Результати аналізу, проведеного у таблиці 2.12, свідчать про прийнятність загального рівня виконання плану як за власними доходами (131,64%), так і за доходами з врахуванням одержаної дотації (119,33 %), розмір якої також перевищив заплановане значення на 1,36 %.

Окремі позиції аналізованих доходів демонструють неоднорідність ступеня виконання плану. Зокрема, збір за використання природних ресурсів зріс у порівнянні з планом у 4,33 рази, плата за землю майже в 1,5 рази, а фіксований сільськогосподарський податок – в 1,2 рази.

Проте, план недовиконано за такими позиціями, як «Прибутковий податок» (недовиконання – 19,43 %), «Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності» (- 11,13 %) та «Державне мито» (-45,62 %). Загальна сума недовиконання плану за цими позиціями відповідно становить 14 359 грн. (13 632 грн. + 394 грн. + 333 грн.), або 10 %. Це величина втрачених можливостей (резерв надходжень). У наслідок нерівномірності виконання плану за окремими позиціями доходів відбулися зміни не лише у загальному їх обсязі, але змінилася структура, про що наочно можна спостерігати на рис. 2.9 і 2.10.

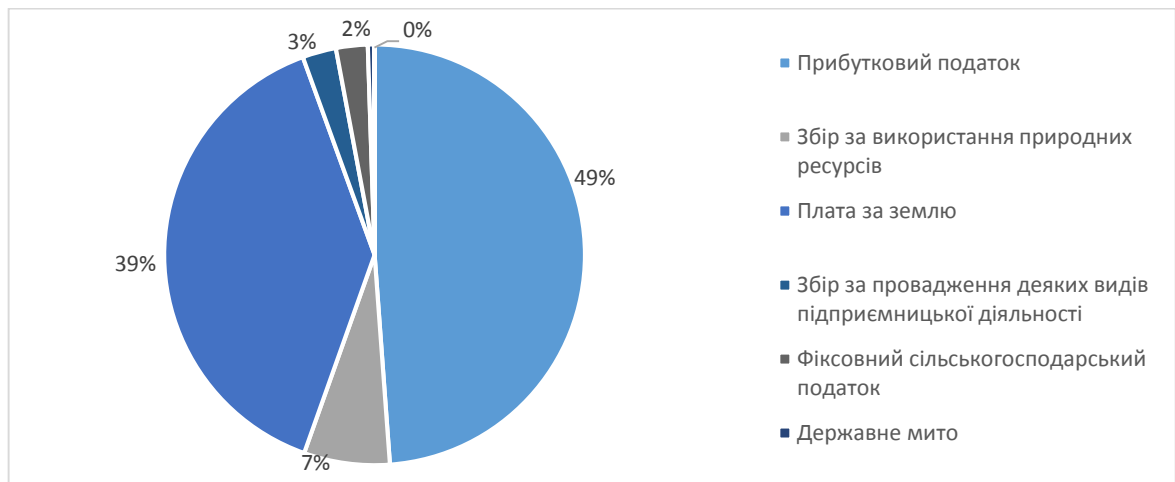


Рис. 2.9. Планова структура власних доходів Річецької сільської ради у 2014 р.

Із зображення на рисунку 2.9. видно, що 49 % від запланованих доходів повинні були становити платежі з «Прибуткового податку», 39 % - «Плата за землю», 7 % - «Збір за використання природних ресурсів», 3 % - «Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності».

Згідно секторної діаграми на рисунку 2.10. «Плата за землю» становить 44 % від фактичних доходів, «Прибутковий податок» – 30 %, «Збір за використання природних ресурсів» – 22 %, «Фіксований сільськогосподарський податок» - понад 2 %, «Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності» – близько 2 %, інші види доходів мали не суттєве значення, а тому на діаграмі не знайшли свого відображення.

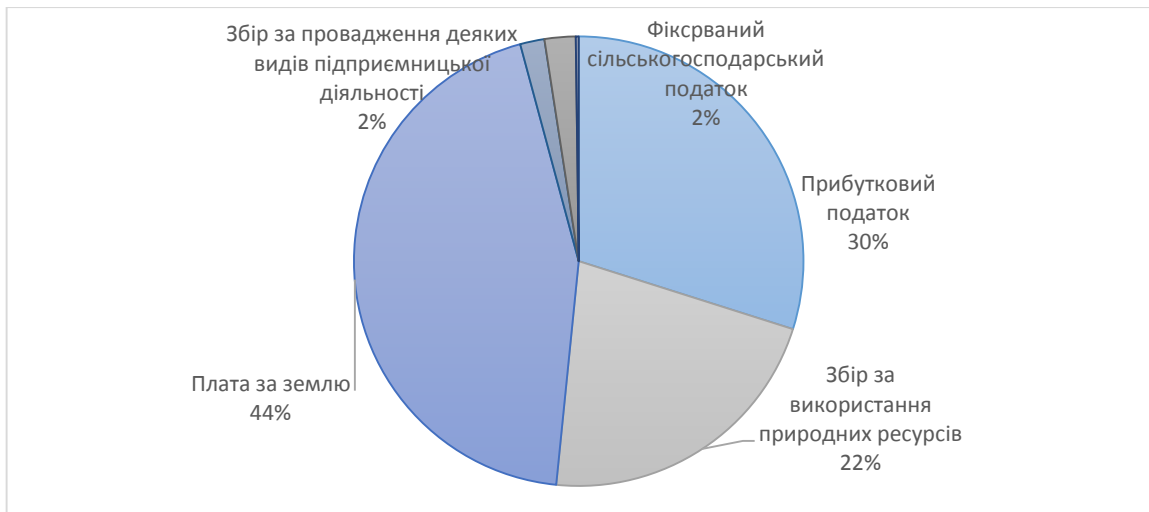


Рис. 2.10. Фактична структура власних доходів Річецької сільської ради у 2014 році.

Певний інтерес становлять показники координації власних доходів і одержаних дотацій. Дослідимо ці співвідношення у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13.

Укрупнена структура доходів Річецької сільської ради у 2014 році.

Показники	План		Факт	
	грн.	частка, %	грн.	частка, %
Всього власних доходів	143 642,00	59,35	189 090,00	65,47
Дотація	98 386,00	40,65	99 724,00	34,53
Разом з урахуванням дотації	242 028,00	100,00	288 814,00	100,00

З даних таблиці 2.13 випливає, що згідно плану, частка власних доходів у сукупних доходах у 2014 році мала становити близько 59 %, а фактично вона становить понад 65 %, що є позитивним, адже свідчить про вищий рівень самофінансування і платоспроможності органу місцевого самоврядування.

Проаналізуємо доходи установи у 2015 році. Для цього скористаємося таблицею 2.14. Перш за все потрібно звернути увагу на зміну складу і структури доходів у 2015 році з показниками за 2014 рік (див. табл. 2.12., рис. 2.9 і 2.10). Змінилися види податків та платежів, так на відміну від 2014 року, у складі доходів відсутні доходи від сплати прибуткового податку, фіксованого сільськогосподарського податку, з'явився акцизний податок, єдиний податок, екологічний податок, тощо.

Дані таблиці 2.14. свідчать про перевиконання плану за власними доходами на 86,75 %, а ступінь виконання плану з врахуванням дотації становить 161,72 %. Це є, безперечно, позитивним. Майже за всіма позиціями бачимо чималі значення ступеня виконання плану, за винятком «Ренти за спеціальне використання природних ресурсів», яка не досягла запланованого значення на 23,56 %. Сума недоодержаних доходів становить 9 424,40 грн..

Таблиця 2.14.
Виконання бюджету Річеської сільської ради у 2015 р.
(грн.)

Показники	План	Факт	Ступінь виконання, %
Акцизний податок	-	4 111,00	-
Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	40 000,00	30 575,60	76,44
Плата за землю	109 000,00	149 324,00	136,99
Єдиний податок	55 600,00	192 825,00	346,80
Екологічний податок	60,00	141,24	235,40
Державне мито	750,00	1 560,00	208,00
Податок на нерухоме майно	-	5 060,00	-
Всього власних доходів	205 410,00	383 597,17	186,75
Дотація	83 300,00	83 300,00	100,00
Всього з урахуванням дотації	288 710,00	466 897,17	161,72

За двома позиціями (акцизний податок і податок на нерухоме майно) доходи не очікувалися і не планувалися, тому ступінь виконання плану не обчислюється.

Заплановану та фактичну структуру доходів за 2015 рік покажемо на рис. 2.11 і 2.12.

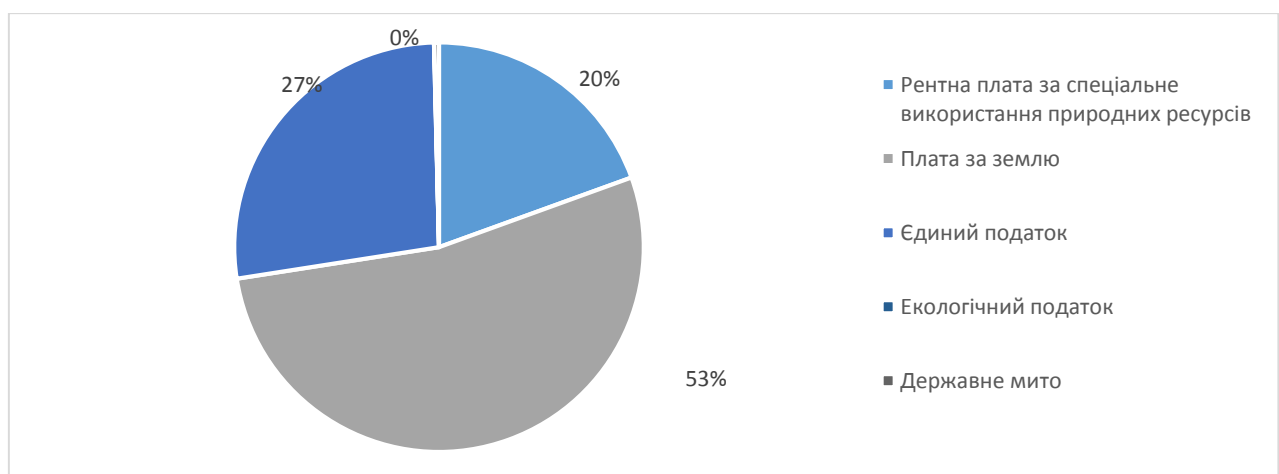


Рис. 2.11. Запланована структура доходів бюджету Річеської сільської ради у 2015 р.

Як бачимо із рис. 2.11., 53 % від запланованих доходів бюджету Річецької сільської ради у 2015 році становила «Плата за землю», 27 % - «Єдиний податок», близько 20 % «Рента за спеціальне використання природних ресурсів», частки «Державного мита» і «Екологічного податку» близькі до 0, а тому на діаграмі є практично непомітними.

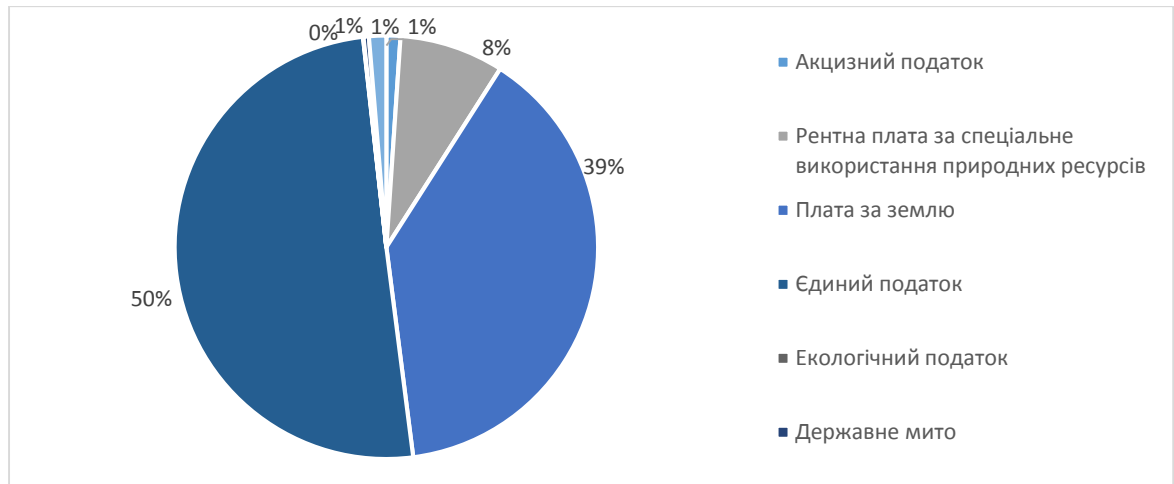


Рис. 2.12. Фактична структура доходів бюджету Річецької сільської ради у 2015 р.

У фактичній структурі доходів бюджету за 2015 рік (рис. 2.12) 50 % становлять надходження від «Єдиного податку», 39 % - «Плата за землю», 8 % - «Рента за спеціальне використання природних ресурсів». Частка інших доходів є досить низькою, а отже - несуттєвою.

Розрахуємо показники участі власних доходів і одержаних дотацій у сукупних доходах бюджету, результати відобразимо у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15.

Укрупнена структура доходів Річецької сільської ради у 2015 р.

Показники	План		Факт	
	грн.	частка, %	грн.	частка, %
Всього власних доходів	205 410,00	71,15	383 597,17	82,16
Дотація	83 300,00	28,85	83 300,00	17,84
Разом з урахуванням дотації	288 710,00	100,00	466 897,17	100,00

З даних таблиці 2.15 випливає, що згідно плану, частка власних доходів бюджету у сукупних доходах у 2015 році мала становити близько 71 %, а

фактично, вона становить понад 82 %, що є позитивним, адже свідчить про вищий рівень самофінансування і платоспроможності органу місцевого самоврядування.

Звернемося до показників доходів бюджету Річеської сільської ради за 2016 рік і відобразимо їх у таблиці 2.16. Зауважимо, що у складі доходів бюджету виникли у порівнянні з попередніми роками нові статті, це – «Адміністративні штрафи» і «Плата за надання інших адміністративних послуг».

Таблиця 2.16.

Виконання бюджету Річеської сільської ради у 2016 р.

(грн.)

Показники	План	Факт	Ступінь виконання, %
Акцизний податок	3 500,00	5 073,00	144,94
Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	25 500,00	42 981,00	168,55
Плата за землю	115 240,00	228 151,00	197,98
Єдиний податок	172 100,00	102 248,00	59,41
Екологічний податок	-	-	-
Державне мито	1 500,00	4 187,00	279,13
Податок на нерухоме майно	6 400,00	11 899,00	185,92
Адміністративні штрафи	100,00	340,00	340,00
Плата за надання інших адміністративних послуг	100,00	785,00	785,00
Всього власних доходів	324 440,00	395 664,00	121,95
Дотація	96 138,00	96 138,00	100,00
Всього з урахуванням дотації	420 578,00	491 802,00	116,93

Як впливає з проведених вище розрахунків, план доходів бюджету Річеської сільської ради перевиконано на 16,93 %, у тому числі за власними доходами – на 21,95 %. План перевиконано практично за всіма позиціями. Лише у частині єдиного податку ступінь виконання плану за доходами становить 59,41 %.

Планову структуру доходів бюджету за 2016 рік проілюструємо на рис. 2.13.

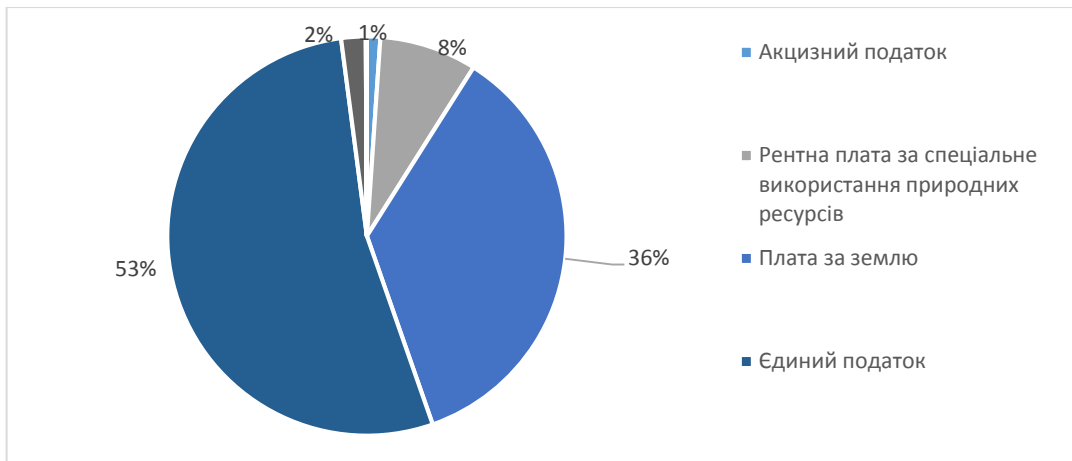


Рис. 2.13. Планова структура доходів бюджету Річецької сільради на 2016 р.

Чільне місце (53 %) у запланованій структурі доходів бюджету Річецької сільської ради на 2016 р. посідають надходження від сплати єдиного податку, а 36 % - податку на землю, 8 % - рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів. Інші ж надходження за своєю роллю у доходах є несуттєвими (менше 1 % кожен).

Здійснимо порівняння запланованого співвідношення доходів з їх фактичною структурою (рис. 2.14.).

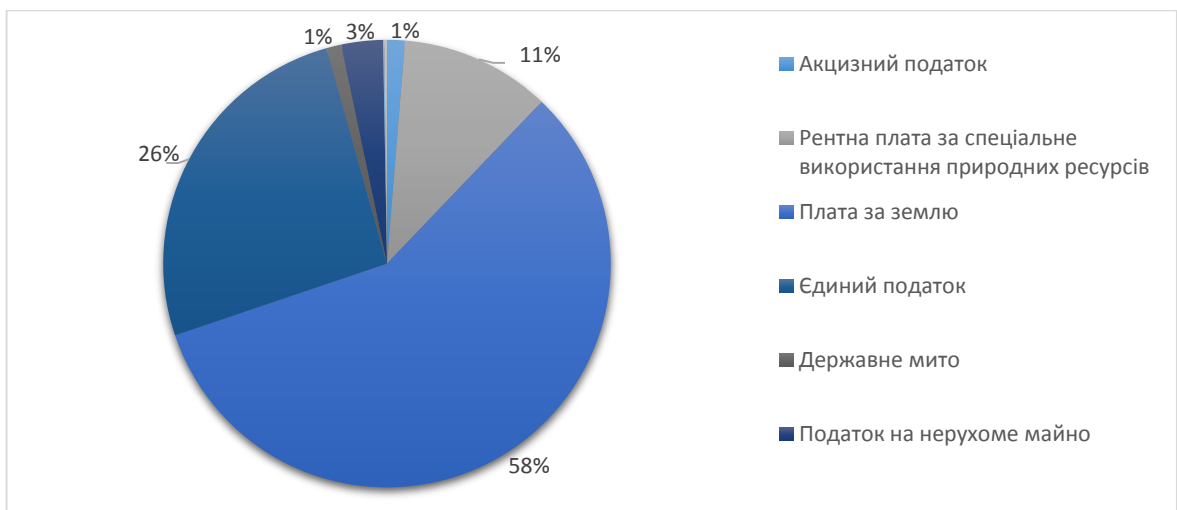


Рис. 2.14. Фактична структура доходів бюджету Річецької сільської ради на 2016 р.

У фактичній структурі доходів бюджету за 2016 р. превалюють доходи від сплати плати за землю (58 %), 26 % становлять надходження від сплати єдиного податку, 11 % рентні платежі за спеціальне використання природних ресурсів,

3% - податкові платежі з нерухомого майна, інші доходи за часткою є не суттєвими (близько 1 % і менше).

Розрахуємо показники частки власних доходів і одержаних дотацій у сукупних доходах аналізованого бюджету, а результати відобразимо у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17.

Укрупнена структура доходів Річецької сільської ради у 2016 році.

Показники	План		Факт	
	грн.	частка, %	грн.	частка, %
Всього власних доходів	324 440,00	77,14	395 664,00	85,45
Дотація	96 138,00	22,86	96 138,00	19,55
Разом з урахуванням дотації	420 578,00	100,00	491 802,00	100,00

Частка власних доходів бюджету органу місцевого самоврядування за планом становить 77,14 %, а фактично її питома вага у сукупних доходах бюджету склала понад 85 %. Така тенденція свідчить про реальне зростання рівня самофінансування територіальної громади, що є безумовно позитивним.

Позитивну картину спостерігаємо не тільки у порівнянні із запланованими показниками, але й у динаміці. Прослідкуємо графічно подану картину взаємозв'язку цих двох напрямків зростання сукупних доходів за 2014-2016рр. на рис. 2.15.

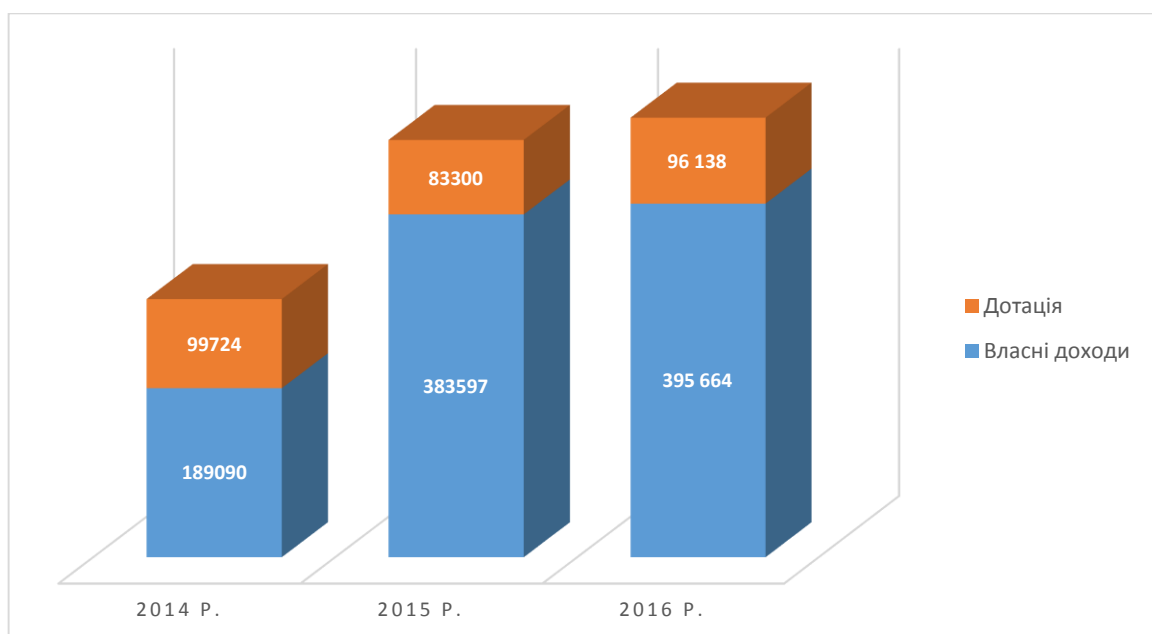


Рис. 2.15. Сукупні доходи бюджету Річецької сільської ради у 2014-2016 рр.

За аналізований період (два останні роки) сукупні доходи бюджету Річецької сільської ради зросли на 202 988 грн., або на 70,28 %, а у порівнянні з 2015 роком вони збільшилися на 24 905 грн., або на 5,33 %.

Протягом двох років поспіль сума і частка власних доходів у сукупних доходах зростає. За 2014 -2016 роки сума власних доходів зросла на 377 574 грн., або на 109,25 %, а у порівнянні з 2015 роком вони збільшилися на 12067 грн., або на 3,15 %.

Питома вага власних доходів у сукупних доходах у 2014 році становила 65,47 %, у 2015 році - 82,16 %, а у 2016 році вже 85,45 %. Що є свідчення росту самофінансування.

Наступним логічним кроком у проведенні аналізу є дослідження фінансових результатів аналізованого органу місцевого самоврядування є оцінка його фінансових результатів за даними Звітів про результати фінансової діяльності форми № 9д за 2014-2016 роки.

Таблиця 2.18.

**Результати фінансової діяльності Річецької сільської ради
(загальний фонд) за 2014-2016 рр.**

(грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Відхилення 2015-2014 р.		Відхилення 2016-2015 р	
				абсолютне	відносне %	абсолютне	відносне %
Отримані доходи	347527,49	405175,64	516963,80	57648,64	16,59	111788,16	27,59
Видатки та надання кредитів	344239,49	404437,64	516963,80	60198,15	17,49	112526,16	27,82
Фінансовий результат профіцит + дефіцит -	- 738,00	-	-	+ 738,00	- 100,00	--	-

Як свідчить таблиця 2.18, за загальним фондом у 2016 році, як і у 2015 році отримані доходи відвідають за своєю сумою величині сумі видатків та надання кредитів у відповідному періоді. У 2014 році станом на кінець періоду за установою рахувалася кредиторська заборгованість по загальному фонду у сумі

738,00 грн.. Решта різниці між отриманими доходами і видатками та наданням кредитів у сумі (3 288 грн.) була зумовлена необхідністю погашення дефіциту, що виник за результатами діяльності у 2013 році.

Здійснено оцінку результатів фінансової діяльності спеціального фонду у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19.

**Результати фінансової діяльності Річещької сільської ради
(спеціальний фонд) за 2014-2016 рр.**

(грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Відхилення 2015-2014 р.		Відхилення 2016-2015 р.	
				абсолютне	відносне %	абсолютне	відносне %
Отримані доходи	50632,78	177788,00	272299,56	127755,22	2,51	94511,56	53,16
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	2150,00	2150,00	1420,00	-	-	- 730,00	- 33,95
Інші надходження спеціального фонду	48482,78	175638,00	270879,56	127155,22	262,27	95241,56	54,23
Видатки та надання кредитів	50 972,78	175638,00	270879,56	124665,22	244,57	95241,56	54,23
У тому числі:							
- поточні	20913,78	10800,00	270879,56	-10113,00	- 48,36	260079,56	2408,14
- капітальні	30059,00	164838,00	-	134779,00	448,38	-	-
Фінансовий результат профіцит + дефіцит -	816,20	2966,20	4386,20	2150,20	253,50	1420,00	47,87

Як впливає з таблиці 2.19., за спеціальним фондом установи протягом двох років одержано позитивний фінансовий результат – профіцит. Його сума два роки поспіль зростала, що заслуговує схвальної оцінки. Так, результат 2015 року більший від підсумку за 2014 рік на 2 150 грн., або на 263,48 %, а фінансовий результат 2016 року більший від підсумку за 2015 рік на 1420 грн., або на 47,87%.

Для наочності відображення динаміки отриманих доходів, здійснених видатків та фінансового результату за спеціальним фондом у 2014 -2016 роках побудуємо діаграму зміни цих показників на рис. 2.16.

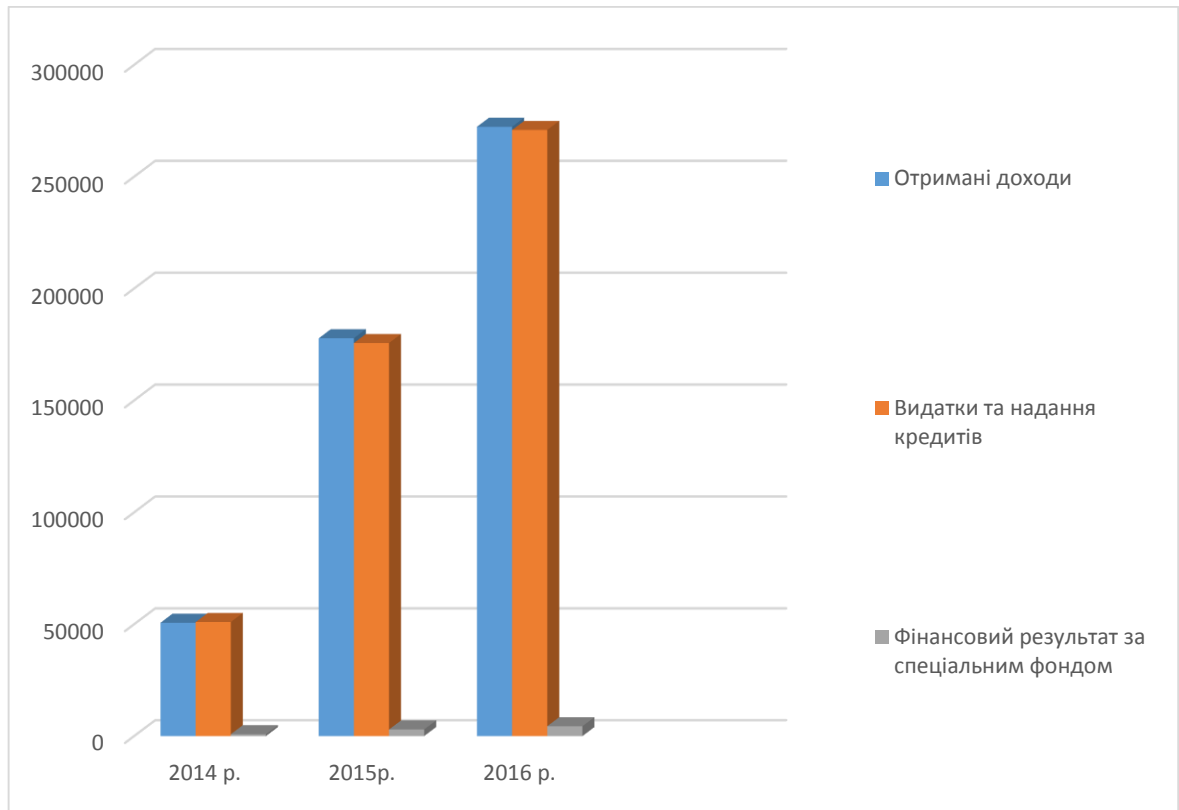


Рис. 2.16. Результати фінансової діяльності (спеціальний фонд) у 2014-2016 рр.

На завершення розгляду цього питання вдамося до розрахунку в динаміці якісних показників ефективності фінансових результатів бюджетної установи за аналізований період (2014-2016 роки) у таблиці 2.20.

Як критерії оцінки визначимо такі індикатори, як:

- коефіцієнт (індекс) рівня самостійності місцевого бюджету, що розраховується як співвідношення суми власних доходів до решти надходжень місцевого бюджету, і відображає ступінь самостійності органу місцевого самоврядування щодо формування власного доходу, а, відповідно, і подальшого планування розпорядження отриманими коштами;

Таблиця 2.20.

**Якісні показники фінансової діяльності Річеської сільської ради
за 2014-2016 рр.**

(грн.)

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	Відхилення 2015-2014 р.		Відхилення 2016-2015 р.	
				абсолютне	відносне %	абсолютне	відносне %
Доходи власні	189 090,00	383 597,17	395 684,00	194 507,17	102,86	12 086,83	3,15
Дотація	99 724,00	83 300,00	96 138,00	- 16 424,00	- 0,16	12 838,00	15,41
Коефіцієнт самостійності	1,90	4,61	4,16	2,71	142,63	- 0,45	- 9,76
Фінансовий результат							
профіцит + дефіцит -	816,20	2 966,20	4 386,20	2 150,20	263,48	1 420,00	47,87
Видатки (доходи)	50632,78	175638,00	270879,56	-	-	-	-
Коефіцієнт фінансового результату	0,016	0,017	0,016	0,001	6,25	- 0,001	- 5,88

- коефіцієнт (індекс) фінансового результату виконання місцевого бюджету, що показує співвідношення (за модулем) суми перевищення доходів над видатками (профіцит) до суми видатків, або навпаки - суми перевищення видатків над доходами (дефіцит) до суми доходів, і відображає співвідношення фінансового результату (доходів відносно видатків) до підсумку бюджету адміністративно-територіальної одиниці.

Результати таблиці відображають переважаючу позитивну динаміку якісних фінансових показників Річеської сільської ради за аналізований період.

Висновки до розділу 2.

1. Оскільки об'єктом нашого дипломного дослідження є орган місцевого самоврядування, а саме Річечька сільська рада, яка діє на підставі Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», належить до бюджетних установ і складає фінансову звітність відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі «Подання фінансової звітності», бюджетну та інші звітності як розпорядник бюджетних коштів, то це і зумовило особливості висвітлення методики аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів на підприємствах державного сектору.

2. Аналіз діяльності бюджетної установи загалом, і використання бюджетних коштів зокрема, передбачає дослідження основних показників діяльності закладу, насамперед доходної та витратної частини загального і спеціального фондів; виявлення їх обсягу, динаміки та структури; визначення відхилень від запланованих значень; з'ясування потенційних можливостей збільшення доходної частини бюджетів органів самоврядування та розроблення пропозицій щодо подальшого збільшення надходжень та ефективного витрачання бюджетних коштів.

3. З метою забезпечення результативності аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів може бути запропонована модель його проведення. Структурними елементами такої моделі є: об'єкт аналізу; суб'єкти аналізу; методичний інструментарій проведення аналізу; інформаційне забезпечення аналітичних досліджень.

4. У ході проведеного аналізу надходжень та використання коштів загального фонду нами з'ясовано, що:

- показники фактичних видатків у цілому та в розрізі окремих елементів не перевищували затверджених бюджетом органу місцевого самоврядування значень, тобто мала місце певна економія у використанні коштів;

- за 2014 -2016 роки обсяг загального фонду місцевого самоврядування зріс на 172 724,31 грн., або на 50,18 %;

- видатки цього фонду мали виключно поточний характер;
- видатки на використання товарів і послуг збільшилися на 120 357,75 грн., або у 8,84 рази., з них – оплата послуг (крім комунальних платежів) зросла у 23,14 рази, а оплата комунальних послуг та енергоносіїв – у 2 рази.

5. Аналіз надходження та використання інших надходжень спеціального фонду показав:

- зближення абсолютних значень підсумків затверджених бюджетами спеціального фонду надходжень і видатків за відповідні роки з їх фактичними величинами, що можна розцінити як позитивне явище щодо обґрунтованості відповідних бюджетних показників і прогнозованості фінансового забезпечення виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень;

- сума одержаних доходів спеціального фонду за 2014 -2016 рр. зросла на 221 666,78 грн., або на 437,79 %;

- у 2014-2015 роках мали місце як поточні, так і капітальні видатки, а у 2016 році видатки спецфонду носили виключно капітальний характер – на реконструкцію та реставрацію інших об'єктів (відмінними від житлового фонду (приміщень));

- у цілому затверджений бюджетом кошторис видатків спецфонду зріс на 171 485 грн., або на 172,46 %, а фактичні видатки кошторису за 2014-2016 рр. зросли на 222 396,78 грн., або на 458,71 %.

6. При проведенні аналізу виконання бюджету та результатів фінансової діяльності установи з'ясовано:

- доходи зросли на 221 667 грн., або на 70,28%.
- видатки також зросли на 219 906 грн., або на 431,43%;
- фінансовий результат позитивний (профіцит), який зріс на 3 570,20 грн., або на 437,5 %;
- позитивною динамікою відзначаються і якісні фінансові показники (коефіцієнт самостійності, коефіцієнт фінансового результату).

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВО-ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

3.1. Фінансовий контроль на місцевому рівні та його актуальні проблеми

Розрізняють два види фінансового контролю: внутрішній і зовнішній.

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Відповідальність за організацію дієвої системи внутрішнього контролю несе керівник установи (розпорядник бюджетних коштів) не тільки у своєму закладі, а й у підвідомчих установах.

Внутрішній фінансовий контроль покликаний забезпечувати:

- систематичну оцінку фінансової діяльності установи;
- аналіз результатів здійснення діяльності на предмет їх відповідності тим завданням і планам, які передбачені паспортом бюджетної установи;
- інформування керівника установи про результати перевірки (оцінки, аналізу, вивчення, перевірки чи ревізії), вчиненої службою (відповідальною особою за проведення) внутрішнього фінансового контролю [95].

Державний (зовнішній) фінансовий контроль – це система реалізації контрольних заходів, налагодження внутрішнього аудиту, інспектування з метою забезпечення дієвого управління бюджетними ресурсами та державним майном на засадах законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості.

Основною метою діяльності державного фінансового контролю є виявлення, попередження та недопущення фінансово-бюджетних порушень [2].

Фінансовий контроль на місцевому рівні – це робота суб'єктів контролю, спрямована на попередження та своєчасне виявлення фактів незаконних і неефективних діянь у сфері місцевих фінансів; передбачає оперативне застосування управлінських заходів щодо виправлення виявлених недоліків, відшкодування заподіяної шкоди та застосування засобів впливу до винних осіб.

Об'єктами фінансового контролю на місцевому рівні є місцеві бюджети, цільові фонди місцевого самоврядування, місцеві запозичення, комунальне

майно та земля та фінансова діяльність учасників бюджетного процесу на місцевому рівні та підприємств комунальної власності.

Суб'єктами контролю на місцевому рівні є органи державного управління, органи місцевого самоврядування, спеціалізовані структурні підрозділи галузевих міністерств, відомств і державних комітетів, фінансові й облікові служби установ, підприємств і організацій комунальної власності, а також громадяни та громадські об'єднання, що володіють контрольними повноваженнями щодо об'єктів фінансового контролю [97].

Такими контрольними повноваженнями у сфері місцевих бюджетів наділені різні державні та громадські інститути. Особливістю фінансового контролю на місцевому рівні є участь великої кількості учасників, залежно від яких його поділяють на контроль органів державного управління, органів місцевого самоуправління, відомчий, внутрішній та громадський контроль.

Фінансовий контроль органів державного управління – це контроль зі сторони органів центральної влади, який може бути застосований щодо будь-якого об'єкта контролю і спрямований на забезпечення дотримання законодавства та додержання державних інтересів у сфері місцевих фінансів.

Органи державного управління відіграють провідне значення у забезпеченні фінансового контролю на місцевому рівні. Це зумовлено, по-перше, недостатньою розвиненістю на місцевому рівні інших видів фінансового контролю; по-друге, тим, що значна частина фінансових ресурсів місцевого самоврядування спрямовується на виконання делегованих повноважень.

Чільне місце серед органів державного управління, які наділені контрольними повноваженнями у сфері місцевих фінансів належить спеціалізованому органу державного фінансового контролю Державній фінансовій інспекції України [4].

Основними завданнями Державної фінансової інспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Державна фінансова інспекція України відповідно до покладених на неї завдань здійснює:

- контроль за законним, цільовим і ефективним використанням коштів місцевих бюджетів, інших фінансових і матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування;
- контроль за збереженням та використанням комунального майна;
- контроль за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності в органах місцевого самоврядування, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з місцевих бюджетів;
- розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень;
- проведення системного аналізу обставин і причин, які сприяють вчиненню фінансових порушень, та заходів щодо їм запобігання [97].

28 жовтня 2015 року на базі Державної фінансової інспекції постановою Уряду створена Державна аудиторська служба України, що здійснює аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи – це форма контролю, спрямована на попередження фінансових порушень і забезпечення достовірності фінансової звітності.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю.

За допомогою фінансового контролю системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності установ можна виділити основні порушення та проаналізувати наслідки цих порушень.

Досвід проведення перевірок та ревізій системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності засвідчує, що серед порушень організації бухгалтерського

обліку слід виокремити: порушення порядку проведення інвентаризації, не затвердження графіку документообігу тощо (рис. 3.1.)

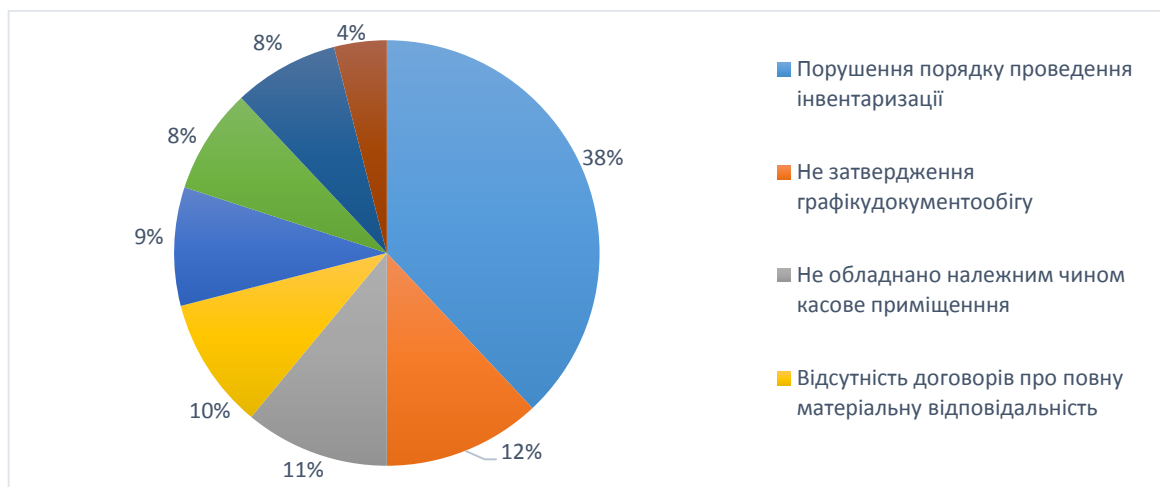


Рис. 3.1. Порушення в організації бухгалтерського обліку, % [56]

Порушення в організації обліку найчастіше призводять до незаконних витрат, недостач майна, зайвого нарахування платежів до бюджету, лишків необоротних активів, ТМЦ, орендованих основних засобів.

Серед порушень в методології обліку можна виділити найпоширеніші: списання видатків без підтверджуючих документів, неповне (несвоєчасне) оприбуткування ТМЦ, не відображення окремих господарських операцій (рис. 3.2.).

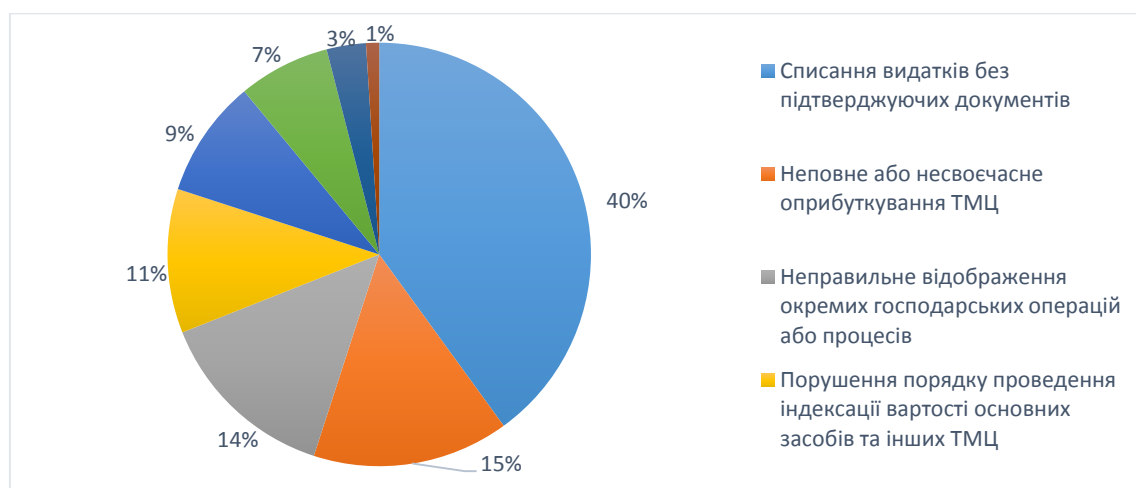


Рис. 3.2. Порушення в методології бухгалтерського обліку [56]

Крім цього напряму аудиту здійснюється робота із запровадження аудиту ефективності виконання бюджетних програм – форми контролю, що спрямована

на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Важлива роль у здійсненні фінансового контролю на місцевому рівні належить місцевим державним адміністраціям. Ці органи державного управління наділені повноваженням здійснювати наступний контроль за відповідністю бюджетному законодавству України роботи місцевих бюджетів нижчого рівня. Крім того, місцеві державні адміністрації забезпечують складання, виконання та складання звітності про виконання місцевих бюджетів відповідного рівня. Це дає їм право здійснювати всі види контролю на цих стадіях бюджетного процесу.

На відміну від центрального рівня, де закон про державний бюджет *de facto* не є об'єктом контролю і не може бути скасованим, затверджені радами рішення про місцеві бюджети підлягають контролю зі сторони місцевих державних адміністрацій. На наступний день після їх підписання ці рішення повинні бути надіслані до місцевої державної адміністрації вищого рівня.

Районні державні адміністрації наділені контрольними повноваженнями стосовно міських, сільських, селищних та їх об'єднань бюджетів.

Органи виконавчої влади наділені правами призупиняти дію ухваленого місцевою радою рішення про бюджет у разі порушення вимог Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет щодо формування відповідного бюджету в частині делегованих державних повноважень. Голови районних державних адміністрацій забезпечують контроль за законністю рішень про міські, селищні та сільські бюджети.

Для реалізації функцій виконавчої влади на місцевому рівні ці органи державного управління наділені широкими управлінськими повноваженнями. Крім контрольних повноважень у бюджетній сфері, місцеві державні адміністрації мають право здійснювати контроль у комунальному секторі.

Об'єктами такого контролю є стан комунального майна, об'єктів комунальної інфраструктури, використання земель та ін.

Головним завданням Міністерства фінансів України є забезпечення проведення єдиної фінансової, бюджетної, податкової політики держави. Для реалізації цих стратегічних завдань воно наділене рядом контрольних повноважень. І хоча Міністерство фінансів здійснює контрольні функції переважно у сфері державних фінансів, частина їх стосується і місцевих фінансів. Щодо місцевих бюджетів фінансові органи мають право здійснювати контроль за дотриманням бюджетного законодавства на кожній зі стадій бюджетного процесу [55].

Місцеві фінансові органи забезпечують складання проектів місцевих бюджетів. Контрольна діяльність цих органів перш за все спрямовується на перевірку поданих головними розпорядниками коштів бюджетних запитів. За її результатами вони складають висновки про доречність включення бюджетних запитів до проекту місцевого бюджету до поданням його на розгляд певної місцевої держадміністрації [9].

На етапі виконання місцевих бюджетів місцеві фінансові органи здійснюють нагляд за відповідністю бюджетного розпису показникам попередньо затвердженого місцевого бюджету.

Фінансові органи, організовуючи виконання місцевих бюджетів, контролюють як дохідну, так і видаткову їх частини. Проводячи моніторинг доходів, вони мають своєчасно виявляти відхилення реальних надходжень від запланованих та вживати відповідних заходів. У разі, коли за результатами квартального звіту виявляється, що загальний фонд бюджету не отримує більше ніж 15 % надходжень, фінансовий орган повинен підготувати зміни до бюджету, які передбачатимуть відповідне зменшення видаткової частини бюджету [9].

Місцеві фінансові органи займаються попереднім і поточним контролем при розподілі коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів. У цьому випадку метою контролю є забезпечення тотожності виділених коштів затвердженому розпису бюджету. Крім того, фінансові органи

можуть з'ясувати законність, ефективність, раціональність бюджетних видатків. Співробітники фінансових органів можуть бути залученими до проведення ревізій та перевірок установ, підприємств, організацій, що отримують кошти з місцевих бюджетів.

Місцеві фінансові органи залучаються до підготовки звіту про виконання місцевого бюджету. При цьому вони аналізують звітні дані, що отримані від органів Державного казначейства, виявляють розбіжності та неточності й вживають заходів щодо їх усунення [79].

Після запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів, з'явилися такі нові суб'єкти фінансового контролю на місцевому рівні як територіальні служби Державного казначейства України. Свої контрольні повноваження ці організації здійснюють на етапі виконання місцевих бюджетів та складання звітності про їх виконання, переважно у формі поточного контролю.

Під час виконання дохідної частини місцевих бюджетів органи казначейства контролюють правомірність зарахування надходжень, справедливість застосування нормативів розмежування доходів, визначені Бюджетним кодексом, Законом про державний бюджет і рішеннями рад про місцеві бюджети. Казначейство також контролює перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам з позиції їх відповідності запланованим обсягам.

Контрольна діяльність територіальних формувань казначейства на етапі виконання видаткової частини місцевого бюджету розпочинається у ході реєстрації кошторисів бюджетних установ й інших планових документів. Вони перевіряються з точки зору відповідності показникам витягів з розпису місцевого бюджету. Основним такого контролю є недопущення відхилень обсягів основних документів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів від показників, передбачених у видатковій частині бюджету. Це сприяє попередженню перевищення видатків над затвердженими бюджетними призначеннями [26].

Обслуговування місцевих бюджетів за казначейською моделлю передбачає здійснення контролю за відповідністю між зобов'язаннями, які беруть розпорядники бюджетних коштів і показниками кошторисів. Доречність такого контролю зумовлена певними об'єктивними обставинами. За наявності у бюджетних установ повноважень на укладання угод та неможливості застосування матеріальної відповідальності за їх невиконання виникають ризики перекладання непогашених зобов'язань на бюджет. Тому такий вид контролю має важливе значення.

Однак слід зазначити, що механізми контролю зобов'язань розпорядників коштів, які нині мають місце, далекі від досконалості. З одного боку, вони суттєво ускладнюють процес здійснення видатків, з іншого ж, допускають можливість взяття зобов'язань в обсягах, що вищі за бюджетні асигнування. А відтак, - є очевидною необхідність радикального реформування порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів місцевих бюджетів [26].

Безпосередньо на етапі платежу контроль органів казначейства повинен забезпечити відповідність видатків умовам зареєстрованих зобов'язань і дотримання вимог цільового призначення коштів, за рахунок яких вони реалізуються. При виконанні видатків у частині власних надходжень бюджетних установ казначейський контроль повинен забезпечити їх відповідність напрямам, що прописані затвердженим кошторисом.

Важливою ділянкою контрольної роботи служби казначейства є перевірка фінансових звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів. Перевіряється відповідність даних звітності показникам бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів, який здійснюють органи казначейства; наявність логічного взаємозв'язку між окремими елементами фінансової звітності клієнтів.

Діяльність органів Державної фіскальної служби України перш за все орієнтована на забезпечення належного виконання дохідної частини бюджетів. Ці органи здійснюють наступний контроль. Об'єктами такого контролю є платники податків: як юридичні (у тому числі бюджетні установи), так і фізичні особи.

У сфері місцевих фінансів органи Державної фіскальної служби виконують такі функції:

- контроль своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів;
- облік податків та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до місцевих бюджетів, забезпечують правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків та платежів;
- контроль своєчасності подання фінансової звітності, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та інших платежів, а також перевіряють правильність визначення об'єктів, бази оподаткування та розрахунку податкових платежів;
- забезпечення застосування та своєчасного стягнення до місцевих бюджетів за порушення податкового законодавства сум фінансових санкцій, передбачених чинним законодавством, а також стягнення адміністративних штрафів;
- здійснення перевірок фактів приховування і заниження сум податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів.

Крім того, об'єктами контролю органів Державної фіскальної служби є виконавчі комітети сільських та селищних рад. Вони перевіряються з огляду на дотримання порядку прийняття та обліку податків, інших платежів, отриманих від платників податків готівкою, своєчасності та повноти їх перерахування до бюджету.

Незважаючи на те, що Рахункова палата України посідає важливе місце в системі фінансово-економічного контролю, на місцевому рівні її повноваження є досить обмеженими. Згідно з чинним законодавством цей орган державного фінансового контролю володіє правами щодо здійснення контролю лише в частині використання коштів державного бюджету. Тому Рахункова палата України має контролювати місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування тільки у тому випадку, коли вони одержують, перераховують,

витрачають кошти державного бюджету або використовують чи здійснюють управління об'єктами державної власності.

Характеризуючи у цілому рівень фінансового контролю органів державного управління, 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 [12].

Національна система державного фінансового контролю ще достатньою мірою не відповідає сучасним європейським вимогам. Нечіткість механізму встановлення відповідальності посадових осіб створює передумови неналежного рівня фінансово - бюджетної дисципліни по державі у цілому і в переважній більшості регіонів.

У нових умовах господарювання Державний фінансовий контроль роботи органів місцевого самоврядування набуває все більш важливого значення з огляду на те, що встановлені нові правила організації діяльності органів місцевого самоврядування та одержання фінансових ресурсів спрямовані на забезпечення макроекономічної рівноваги, стабілізацію економіки і фінансову безпеку, захист прав власників та створення умов для чесної конкуренції і ефективності економічної системи, поліпшення фінансових можливостей для виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень [26].

Організація фінансового контролю на місцевому рівні повинна враховувати особливості функціонування окремих видів місцевих фінансів.

У багатьох країнах у сфері місцевих фінансів органи центральної влади наділені значними контрольними повноваженнями. Це зумовлено в першу чергу тим, що держава має значну вагу у фінансуванні органів місцевого самоврядування, у тому числі для забезпечення виконання нею делегованих повноважень.

Здійснення державними органами влади ефективного фінансового контролю за надходженням, розподілом і витрачанням державних є неодмінною складовою та важливою функцією державного управління.

В організації діяльності державного фінансового контролю в Україні існує ряд проблем, які знижують рівень фінансово-бюджетної дисципліни на місцях. Недосконала законодавча база, відсутність системності контролю та використання застарілих методів ретроспективного контролю, а також недосконалість усієї системи місцевих фінансових органів стали підґрунтям для поширення зловживань та маніпуляцій з різного роду ресурсами [12].

Наріжною проблемою недосконалої системи контролю місцевих фінансів є не найкраще законодавство через відсутність єдиного базового закону, який би чітко регламентував відносини об'єктів та суб'єктів контролю, як на державному, так і на місцевому рівнях.

У Законі України «Про місцеве самоврядування» чітко прописано, що державний фінансовий контроль за діяльністю органів і посадових осіб місцевого самоврядування може здійснюватися тільки підставі, в рамках повноважень та у спосіб, які визначені Конституцією України та законами України, і не має призводити до втручання органів державної влади чи їх посадових осіб у здійснення органами місцевого самоврядування наданим їм власних повноважень [26].

Водночас в урядовій Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [83] органи місцевого самоврядування належать до державного сектору, хоча Закон України «Про місцеве самоврядування» [78] жодним чином не відносить функції та повноваження органів місцевого самоврядування до державного сектору. Все це дозволяє стверджувати про неузгодженість законодавчої бази та невідповідність нормативно-правових актів, що стосуються державного фінансового контролю регіонального та місцевого рівня.

Проблемою є і те, що на сьогодні державний фінансовий контроль не поширюється на доходи місцевих бюджетів України. Чимало науковців,

законодавців та державних службовців безпідставно спрощують і звужують поняття державного контролю, розглядаючи його лише як контроль використання бюджетних коштів, тобто ототожнюють його з бюджетним контролем. Але це не зовсім так. Кожна держава, як і кожен господар, мають стежити не тільки за витратною, але і за дохідною частиною свого бюджету. Це створює умови для суттєвих порушень при виконанні місцевих бюджетів.

Зазначимо, що в Україні місцеві бюджети знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю. В останній редакції статті 98 Конституції України [80] визначено, що повноваження вищого органу контролю державних фінансів – Рахункової палати України – поширюються лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України [9]. Таким чином, у системі державного управління практично відсутня функція належного контролю за дохідною частиною бюджетів України.

Належним контролем не охоплено видатки місцевих бюджетів, що мають винятково важливу роль у соціально-економічному житті країни. Структура видатків місцевих бюджетів на сьогодні винятково соціально спрямованість. Таке використання коштів є не випадковим, бо місцеві органи самоврядування повинні вирішувати місцеві проблеми, які безпосереднім чином пов'язані з наданням різносторонніх суспільних, насамперед соціальних послуг, поліпшенням рівня добробуту населення, забезпеченням необхідних умов для його життєдіяльності. Проте, абсолютні значення коштів, які виділяються з місцевих бюджетів на утримання, як соціально-культурних об'єктів, так і на соціальні виплати, є недостатніми для задоволення таких потреб населення [87].

Ще одна проблема пов'язана з відсутністю системності контролю. Ми поділяємо думку провідних сучасних науковців про те, що у процесі переходу до ринкових відносин дедалі важливішу роль відіграє превентивний фінансовий контроль. Він здійснюється на етапі розгляду і прийняття рішень із фінансових питань, у тому числі на стадії розробки та ухвалення законів і актів органів місцевої влади та місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності, в першу чергу бюджетів на поточні роки [12].

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

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль [26].

Крім того, необхідно удосконалити саму систему місцевих фінансових органів. Фінансові управління та відділи місцевих державних адміністрацій мають набути подвійного підпорядкування як Міністерству фінансів України, так і главі відповідної місцевої державної адміністрації.

На місцеві фінансові органи в системі виконавчої влади доцільно покласти обов'язки контролю за законністю діяльності фінансових органів місцевого самоврядування.

Органам місцевого самоврядування необхідно дати можливість створювати в структурі фінансових відділів підрозділи з контролю за стягуванням місцевих податків і зборів. Це б дозволило розвантажити органи Державної фіскальної служби і посилити роль місцевих фінансових органів.

Найбільшою проблемою в системі державного фінансового контролю на місцевому рівні є корупція, особлива шкода якої полягає в її системності. Адже вона не тільки завдає матеріальної шкоди, але й призводить до незворотних змін в усьому державному апараті. Головною причиною існування корупції є бюрократичні дії державних чиновників [12].

3.2. Нецільове використання коштів бюджетною установою і відповідальність за порушення бюджетного законодавства

Процеси, що відбуваються при складанні, розгляді, затвердженні, виконанні бюджетів, звітуванні про їх виконання та контролі за дотриманням бюджетного законодавства, порядок відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також правові основи утворення та погашення державного і місцевого боргу регламентуються Бюджетним кодексом України [9].

Одним із визначальних принципів, на якому будується бюджетна система України, є принцип цільового використання бюджетних коштів, тобто їх використання тільки на заходи, обумовлені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Бюджетне призначення – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, яке має кількісні, часові та цільові обмеження, а також дозволяє здійснювати бюджетні асигнування.

Бюджетні асигнування - це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, які мають кількісні, часові та цільові обмеження.

Отже, нецільовим використанням коштів бюджетною установою відповідно до ст. 119 Бюджетного кодексу України [9] є їх витрачання на заходи, що не відповідають:

- бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет;
- напрямом використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів;
- бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Теоретично використання бюджетних коштів не за призначенням здійснюється через некомпетентність, недбальство або внаслідок зловживань посадових осіб.

Оскільки Державне казначейство здійснює всебічний контроль за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства, то випадки нецільового використання бюджетних коштів стають дедалі рідшими, але складнішими. А таке звичайне нецільове використання коштів, як витрачання за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідає змісту проведеної операції, майже не трапляється [44].

Розглянемо приклади використання розпорядниками бюджетних коштів не за призначенням.

1. Бюджетна установа здійснила закупівлю комплектуючих та запасних частин для персональних комп'ютерів за кодом економічної класифікації видатків 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для проведення ремонту комп'ютерної техніки, що обліковується на балансі, проте бюджетні призначення і асигнування за кодом економічної класифікації видатків 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» в установі не затверджувались.

У такий спосіб з придбаних комплектуючих та запасних частин установою було проведене збирання нового комп'ютера, який мав би бути придбаний за кодом економічної класифікації видатків 3110, а не проведений як видатки за кодом економічної класифікації видатків 2210.

Як результат було одержано закінчений основний засіб, який мав би бути придбаний за кодом економічної класифікації видатків 3110. Такі дії слід кваліфікувати як нецільове використання бюджетних коштів.

2. Виконавчому комітету місцевої ради були затверджені кошти на утримання за кодом тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів 010116 «Органи місцевого самоврядування». Разом з цим протягом бюджетного періоду виконавчим комітетом здійснювалася оплата за телефонні переговори за рахунок коштів, що були виділені за кодом тимчасової

класифікації видатків 070807 «Інші освітні програми», тобто за рахунок коштів, які виділялись для реалізації регіональної освітньої програми. Такі дії слід розцінювати як використання бюджетних коштів не за призначенням [44].

3. Виконкомом сільради за рахунок коштів, які передбачені кошторисом на його утримання, було придбано канцелярські товари й бензин, які в подальшому були передані до виборчкому для проведення виборів.

Враховуючи, що видатки на підготовку та проведення виборів депутатів здійснюються виключно за рахунок коштів Державного бюджету України та коштів виборчих фондів партій, від яких зареєстровано кандидатів у депутати Центральним виборчим комітетом, то здійснення таких видатків виконкомом сільради, який здійснює функціонування за рахунок місцевого бюджету, на користь виборчого комітету відповідно до вимог ч. 2 ст. 85 Бюджетного кодексу України слід вважати неналежним використанням бюджетних коштів [9].

4. Медичний заклад, який утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, придбав спеціальне обладнання. Згодом це обладнання було передано на баланс до іншої лікувально-профілактичної установи, утримання якої здійснюється за рахунок коштів державного бюджету. Такі дії суперечать вимогам ч. 2 ст. 85 Бюджетного кодексу України і є використанням бюджетних коштів не за призначенням [44].

5. Бюджетна установа на підставі договорів, укладених з підрядною організацією, провадила ремонт покрівлі будівлі, який полягав у заміні частини покрівлі із рулонних матеріалів. Оплата виконаних робіт за укладеними договорами була проведена за рахунок коштів загального фонду кошторису закладу, передбачених на проведення поточних видатків за кодом економічної класифікації видатків 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)». При цьому за одним з договорів було проведено ремонт частини покрівлі, площа якої становить 30 % від загальної площі покрівлі будівлі, а за іншим договором - 40 % від загальної площі покрівлі зазначеної будівлі.

Згідно Примірного переліку № 150 до поточного ремонту може бути віднесено тільки частковий ремонт покрівлі в разі його виконання на площі до

10 % від загальної площі покрівлі. Враховуючи той факт, що за кожним з укладених договорів роботи здійснювались на площі, що перевищує 10 % покрівлі, оплату таких ремонтних робіт слід було провести за кодом економічної класифікації 3130 «Капітальний ремонт». Вищезазначені операції слід розцінити як нецільове використання бюджетних коштів.

6. Навчальним закладом, який утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, були проведені виплати додаткових відпусток особам, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС.

Враховуючи, що відповідно до Бюджетного кодексу України виплати особам, які постраждали внаслідок аварії на ЧАЕС, підлягають проведенню виключно за рахунок коштів Державного бюджету, такі дії кваліфікуються як нецільове використання бюджетних коштів.

Зазначимо, що виправити вже здійснені дії щодо нецільового використання бюджетних коштів неможливо, а умовою уникнення таких порушень, безумовно, є суворе дотримання бюджетного законодавства та вимог ведення бухгалтерського обліку [44].

Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства передбачено положеннями ст. 117 Бюджетного кодексу України. Зокрема, за нецільове використання бюджетних коштів можуть застосовуватися заходи впливу у формі:

1) попередження про невідповідне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення його порушення протягом терміну до 30 календарних днів;

2) призупинення операцій з бюджетними коштами;

3) припинення бюджетних асигнувань;

4) скорочення бюджетних асигнувань;

5) повернення бюджетних коштів до бюджету (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів) [9].

При виявленні нецільового використання бюджетних коштів основним заходом є зменшення бюджетних асигнувань, яке завжди застосовують при

виявленні такого порушення, водночас із ним можуть застосовуватись інші заходи впливу.

Не допускається застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, визначених ст. 117 Бюджетного кодексу України [9], за раніше виявлені та усунені порушення бюджетного законодавства.

Далі розглянемо більш детально кожен із заходів впливу, порядок їх застосування та визначимось з органами, уповноваженими на їх застосування.

Попередження про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення його порушення може застосовуватися учасниками бюджетного процесу й уповноваженими Бюджетним кодексом України на здійснення контролю за дотриманням відповідного законодавства. Такими учасниками, зокрема, є Міністерство фінансів, органи Державного казначейства, Державної фінансової інспекції, місцеві фінансові органи, головні розпорядники бюджетних коштів (далі - уповноважені органи).

Як вказано у п. 1 ч. 1 ст. 117 Бюджетного кодексу України [9], зазначений захід впливу застосовується в усіх випадках виявлення порушень бюджетного законодавства, які мають бути усунені у термін до 30 календарних днів. Проте такий захід впливу за нецільове використання бюджетних коштів фактично на сьогодні не застосовується.

Скорочення бюджетних асигнувань означає позбавлення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на термін до завершення поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) та у разі необхідності з подальшим внесенням змін до Закону про Державний бюджет України або рішення про місцевий бюджет.

Механізм скорочення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів у випадку здійснення порушень бюджетного законодавства, зокрема нецільового використання бюджетних коштів, визначено Порядком № 255 [60].

Рішення про скорочення бюджетних асигнувань приймають:

- головний розпорядник коштів державного бюджету - міністр фінансів;

- головний розпорядник коштів місцевого бюджету - керівник місцевого фінансового органу;
- розпорядник коштів бюджету нижчого рівня - головний розпорядник коштів відповідного бюджету.

Підставою для скорочення бюджетних асигнувань є протокол про порушення або акт ревізії, в якому засвідчено факт здійснення розпорядником бюджетних коштів у поточному чи минулих періодах порушень бюджетного законодавства. Такий протокол або акт складає орган Державної фінансової інспекції (далі – контролюючий орган).

Протягом 10 робочих днів від моменту підписання протоколу або реєстрації акту ревізії контролюючий орган подає органу, що приймає рішення про зменшення бюджетних асигнувань, протокол про порушення або засвідчену підписом керівника контролюючого органу копію акту ревізії, скріпленого печаткою відповідного органу. Водночас із поданням зазначених документів керівник контролюючого органу приймає рішення про призупинення операцій з бюджетними коштами.

Бюджетні асигнування скорочують за кодами економічної класифікації видатків та кодами класифікації кредитування бюджету і відповідною бюджетною програмою, за якими виявлено порушення бюджетного законодавства [60].

Якщо ж на час прийняття рішення про скорочення бюджетних асигнувань обсяг невикористаних бюджетних асигнувань за відповідними кодами та бюджетною програмою недостатній - бюджетні асигнування зменшують за іншими кодами.

За захищеними видатками відповідного бюджету бюджетні асигнування не скорочують. Однак, якщо буде встановлено неправомірне використання бюджетних коштів, факти здійснення порушень бюджетного законодавства за такими видатками, то асигнування зменшать за іншими кодами та програмами.

Якщо ж буде виявлено неправомірне використання за спеціальним фондом відповідного бюджету, рішення про скорочення бюджетних асигнувань приймається щодо загального фонду.

Якщо розпорядник бюджетних коштів утримується тільки за рахунок коштів спеціального фонду, то у такому разі бюджетні асигнування буде зменшено за спеціальним фондом.

Недостатність невикористаних бюджетних асигнувань у поточному періоді за бюджетними програмами у цілому для зменшення бюджетних асигнувань є підставою для перегляду розміру бюджетних асигнувань на наступні бюджетні періоди у бік зменшення планових граничних обсягів видатків та надання кредитів.

Призупинення операцій з бюджетними коштами полягає у припиненні будь-яких операцій зі здійснення платежів з рахунку порушника. Механізм застосування уповноваженими органами до розпорядників та/або одержувачів бюджетних коштів такого заходу впливу, як призупинення операцій з бюджетними коштами, визначає Порядок № 21 [61].

Розпорядження про призупинення операцій з бюджетними коштами уповноважений орган приймає протягом 3 робочих днів з моменту надходження протоколу або акту ревізії контролюючого органу, в якому зафіксовано порушення нецільове використання бюджетних коштів.

У разі прийняття уповноваженим органом розпорядження про призупинення операцій, йому підлягають операції з бюджетними коштами на рахунках розпорядників та/або одержувачів за бюджетною програмою, за якою виявлено нецільове використання бюджетних коштів.

Якщо нецільове використання виявлено за бюджетною програмою, яка відсутня у поточному бюджетному періоді, то уповноважений орган відзначає це в розпорядженні про призупинення операцій за бюджетною програмою, відповідно до якої передбачено утримання розпорядника.

При цьому призупиненню підлягають будь-які операції, за винятком:

- сплати обов'язкових платежів і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виконання рішень органів, яким відповідно до законодавства надано право стягнення;
- здійснення захищених видатків [61].

Орган Державного казначейства після надходження розпорядження про призупинення операцій зупиняє операції на відповідних рахунках. Розпорядження про призупинення операцій може бути оскаржене в порядку, визначеному ст. 124 Бюджетного кодексу України [9].

Призупинення бюджетних асигнувань передбачає припинення повноважень на взяття бюджетного зобов'язання на відповідну суму на термін від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду шляхом внесення змін до розпису бюджету (кошторису) відповідно до Порядку № 319 [63].

Дії Міністерства фінансів, органів Державного казначейства, Державної фінансової інспекції, місцевих фінансових органів, головних розпорядників бюджетних коштів у разі прийняття рішення про призупинення бюджетних асигнувань розпорядникам чи одержувачам бюджетних коштів за допущені порушення у поточному або минулих періодах щодо нецільового використання бюджетних коштів також визначаються Порядком № 319 [63].

Бюджетні асигнування призупиняються на термін від одного до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду в обсязі, що дорівнює 50 % асигнувань, затверджених у плані асигнувань розпорядника бюджетних коштів за скороченою економічною класифікацією видатків бюджету та класифікацією кредитування бюджету на цей період, за винятком асигнувань, передбачених за захищеними видатками, визначеними Бюджетним кодексом України.

Рішення про призупинення бюджетних асигнувань є підставою для внесення змін до помісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету шляхом перенесення бюджетних асигнувань на наступні періоди.

Розпорядник або одержувач бюджетних коштів, якому призупинені бюджетні асигнування, у встановлені рішенням про призупинення бюджетних асигнувань терміни подає інформацію відповідному органу про усунення порушень діяльності бюджетної установи та копії документів, що його підтверджують.

У випадку невжиття заходів щодо усунення порушення бюджетного законодавства у терміни, встановлені у рішенні про призупинення бюджетних асигнувань, керівник органу, що прийняв таке рішення, має право на повторне застосування призупинення бюджетних асигнувань щодо того ж розпорядника чи одержувача бюджетних коштів.

Механізм повернення до відповідного бюджету коштів розпорядником, отриманих як субвенція, та повернення коштів одержувачем коштів у разі їх нецільового використання бюджетних коштів визначається Порядком № 1163 [62].

Підставою для повернення до відповідного бюджету коштів є акт ревізії, складений контролюючим органом, у якому зафіксовано факт нецільового використання субвенції розпорядником бюджетних коштів або нецільового використання бюджетних коштів їх одержувачем.

Контролюючий орган оформляє вимогу до розпорядника бюджетних коштів про повернення до відповідного бюджету використаної ним не за призначенням суми субвенції або вимогу до одержувача бюджетних коштів про повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету у використаній ним не за цільовим призначенням сумі.

Розпорядник бюджетних коштів, який допустив неправомірне використання субвенції, самостійно виконує вимогу протягом 10 робочих днів після її надходження.

У випадку коли таке порушення було виявлене протягом бюджетного періоду, в якому надавалася субвенція, розпорядник виконує вимогу за рахунок коштів, отриманих як субвенція.

За умови, що субвенція за бюджетними призначеннями на момент складання акту ревізії повністю використана, та якщо відповідне порушення було встановлене після закінчення бюджетного періоду, в якому виділялася субвенція, а в поточному бюджетному періоді субвенція не передбачається, розпорядник погоджує з головним розпорядником питання про визначення коштів, за рахунок яких буде здійснюватися вимога.

У випадку невиконання розпорядником бюджетних коштів вимоги у термін, контролюючий орган у межах своєї компетенції приймає або ініціює прийняття рішення про призупинення операцій з бюджетними коштами або призупинення бюджетних асигнувань цьому розпоряднику бюджетних коштів на суму субвенції, що використана не за призначенням, на період до виконання вимоги чи до моменту її скасування.

Відповідальність за порушення бюджетного законодавства несе не тільки бюджетна установа, але й її посадові особи.

Винні у порушеннях бюджетного законодавства посадовці несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність перед законом [9].

Порушення бюджетного законодавства, вчинене розпорядником чи одержувачем бюджетних коштів у поточному або минулих періодах залежно від характеру вчинених ними порушень, є підставою для притягнення до відповідальності як самого керівника, так і інших посадових осіб.

Дисциплінарна відповідальність до порушників (за невиконання чи неналежне виконання службових обов'язків, перевищення своїх повноважень, або вчинення дій, які порочать його як посадову особу місцевого самоврядування або дискредитують орган місцевого самоврядування, в якому він працює) застосовується дисциплінарне стягнення, передбачене чинним законодавством про працю України (у вигляді догани або звільнення). А до головного бухгалтера можуть застосовуватися такі заходи впливу, як: попередження про неповну службову відповідність; затримка до одного року у присвоєнні чергового рангу або у призначенні на вищу посаду [44].

Інформація про адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення бюджетного законодавства узагальнена у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Адміністративна та кримінальні відповідальність посадових осіб за порушення бюджетного законодавства [44]

Порушення	Санкція
Адміністративна відповідальність	
1. Нецільове використання бюджетних коштів (ч.5. ст. 164 КнАП)	Штраф на посадових осіб від 1190 грн. до 1445 грн. (а за ті ж самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за такі ж порушення, від 1445 грн. до 1700 грн.). Протокол про адміністративні порушення мають право складати уповноважені на те посадові особи органів державного фінансового контролю та Рахункової палати. Справи розглядають районні, районні у місті, міські чи міськрайонні суди (судді).
Кримінальна відповідальність	
2. Нецільове використання бюджетних коштів службовою особою, якщо предметом таких дій були бюджетні кошти:	
• у великих розмірах (ч 1. ст. 210 ККУ)	Або штраф від 1700 грн до 5100 гри. Або виправні роботи на арок до двох років. Або обмеження волі на строк до трьох років. Ці санкції можуть накладатися разом з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років або без такого
• в особливо великих розмірах або коли діяння були вчинені повторно, або за попередньою змовою групою осіб (ч 2. ст.210 ККУ)	Обмеження волі на строк від двох до п'яти років або позбавлення волі на строк від двох до шести років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
Великим розміром бюджетних коштів вважається сума, що в тисячу і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян ⁶ . Особливо великим розміром бюджетних коштів відповідно вважається сума що в три тисячі і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян.	
⁶ Для кваліфікації поршень неоподатковуваний мінімум дорівнює розміру податкової соціальної пільги для відповідного року.	

Висновки до розділу 3.

1. Важливим елементом системи управління діяльністю органів місцевого самоврядування є підпорядкований вирішенню функціональних завдань цієї системи контроль, як інструмент забезпечення досягнення цілей установи та успішному здійсненні її завдань за допомогою спостереження, оцінки та аналізу діяльності, виявлення недоліків та запобігання можливим проблемам, оперативного втручання і застосування коригуючих дій.

2. Для будь – якого контролю характерними є: завдання, об'єкт, суб'єкт, види, форми, методи тощо. Здійснення контролю за діяльністю, як правило, відбувається у формі внутрішнього або зовнішнього контролю.

3. Основним і визначальним видом фінансового контролю у бюджетній сфері є зовнішній контроль за дотриманням бюджетного законодавства та законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність, який покладено, як це зазначено у відповідному Законі України на органи державної влади, а саме на: Державну фінансову інспекцію України, Державну аудиторську службу України, місцеві державні адміністрації, місцеві фінансові органи, територіальні служби Державного казначейства України, органи Державної фіскальної служби України, Рахункової палати України.

4. Характеризуючи у цілому рівень фінансового контролю органів державного управління, 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.

5. В організації діяльності державного фінансового контролю в Україні існує ряд проблем, які знижують рівень фінансово-бюджетної дисципліни на місцях. Недосконала законодавча база, відсутність системності контролю та використання застарілих методів ретроспективного контролю, а також недосконалість усієї системи місцевих фінансових органів стали підґрунтям для поширення зловживань та маніпуляцій з різного роду ресурсами.

6. Основними недоліками фінансового контролю на місцевому рівні є:

а) переважна більшість контрольних процедур має фіскальний характер.

На практиці найчастіше використовують ревізію та перевірку. Ці методи дають змогу лише виявити фінансові порушення;

б) переважання заходів подальшого (наступного) контролю. Існуючі процедури попереднього та поточного контролю у межах діючої системи фінансового контролю є досить слабкими та неврегульованими;

в) недооцінювання важливості внутрішнього фінансового контролю як в системі управління державними фінансами, так і керівниками підприємств, установ, організацій;

г) низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень;

д) зростання кількості і обсягів фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів;

е) неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю;

є) найбільшою проблемою в системі державного фінансового контролю на місцевому рівні є корупція, особлива шкода якої полягає в її системності.

7. Нецільовим використанням бюджетних коштів відповідно є їх витрачання на потреби, що не відповідають бюджетному призначенню, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми або в порядку використання бюджетних коштів, бюджетним асигнуванням.

8. За нецільове використання бюджетних коштів до учасників бюджетного процесу можуть застосовуватися заходи впливу у вигляді: призупинення операцій з бюджетними коштами; призупинення бюджетних асигнувань; скорочення бюджетних асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету (щодо субвенцій та коштів, наданих одержувачам бюджетних коштів), а посадові особи бюджетної установи можуть притягуватися до цивільної, дисциплінарної, адміністративної або навіть кримінальної відповідальності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Діяльність державних підприємств, організацій і установ здійснюється у таких сферах, де неможливе або недоцільне використання приватного капіталу. Бюджетними установами та організаціями є такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа.

Принциповою особливістю бюджетних установ є те, що відшкодування ресурсів, затрачених таким суб'єктом господарювання, здійснюється не з метою одержання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків установи, визначених установчими документами. При цьому затрати ресурсів не є передумовою генерування доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності.

Видатки бюджетних установ здійснюються за спеціальною їх економічною класифікацією, яка передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності. Чимало елементів поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету. Загальний бюджет видатків державної установи складається з двох фондів: загального та спеціального. До загального фонду видатків відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального фонду - кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

Для органу місцевого самоврядування, як і для всіх бюджетних установ, основним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків, який підтверджує повноваження на отримання доходів та здійснення видатків і визначає обсяг та напрями коштів для виконання відповідних функцій.

У процесі бюджетного планування крім складання кошторису доходів та видатків Річеська сільська рада складає також план асигнувань, який показує

помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), затверджених у загальному фонді кошторису.

На підставі Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України в установі розроблено та затверджено Робочий план рахунків.

Для обліку бюджетного фінансування та наявності і руху бюджетних коштів на рахунках їх розпорядників в уповноважених банках планом рахунків для бюджетних організацій призначені рахунки: 7011 «Бюджетні асигнування»; 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів»; 2311 «Поточні рахунки в банку»; 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Аналітичний облік асигнувань бюджету ведеться у спеціальних регістрах: картка аналітичного обліку отриманих асигнувань; книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

У Річеській сільській раді застосовують меморіально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку. Графік документообігу в установі не розроблено. Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси зберігаються протягом встановлених законом терміном.

Річеська сільська рада утримується за рахунок Державного бюджету, вона фінансується через органи Державного казначейства України, яким в установах Національного банку України та уповноважених установах комерційних банків відкриваються єдині казначейські рахунки.

Як і інші бюджетні установи та організації, Річеська сільська рада більшість грошових розрахунків здійснює у безготівковій формі, а свої вільні кошти зобов'язана зберігати на поточному рахунку у банку або реєстраційному рахунку в органах Державного казначейства. Облік операцій за рухом грошових коштів на рахунках в органах Державного казначейства України Річеська сільська рада веде у Меморіальному ордері № 2 - за коштами загального фонду та у меморіальному ордері № 3 - за коштами спеціального фонду.

Видатки бюджетної установи мають складну структуру, їх подають у вигляді класифікації. Коди економічної класифікації видатків виступають

одним із основних реквізитів облікових реєстрів та форм фінансової звітності. Основним завданням обліку видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до затвердженого кошторису бюджетних установ.

За результатами своєї роботи орган місцевого самоврядування складає фінансову та статистичну звітність відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Зміни в законодавстві, зокрема в економічній класифікації видатків бюджетних установ, плані рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання і змісту форм фінансової звітності, потребують постійного вдосконалення існуючої методики обліку поточних і капітальних видатків бюджету шляхом розроблення науково - практичних рекомендацій як з обліку видатків, так і з їх відображення у бюджетній звітності, що обумовлює актуальність нових наукових досліджень.

В умовах адміністративної та фінансової децентралізації, яку розпочато в Україні у 2014 році, відбувається зростання фінансового забезпечення для здійснення повноважень органами місцевого самоврядування, до яких належить і об'єкт нашого дослідження. Це у свою чергу, призводить до зміни значення і змісту облікової системи, як засобу інформаційної підтримки процесу управління цільовим використання коштів органу місцевого врядування.

У ході проведеного аналізу надходжень та використання коштів загального фонду нами з'ясовано, що показники фактичних видатків у цілому та в розрізі окремих елементів не перевищували затверджених бюджетом органу місцевого самоврядування значень, тобто мала місце певна економія у використанні коштів; за 2014 -2016 роки обсяг загального фонду місцевого самоврядування зріс на 172 724,31 грн., або на 50,18 %; видатки цього фонду мали виключно поточний характер; зокрема видатки на використання товарів і послуг збільшилися на 120 357,75 грн., або у 9 разів., з них – оплата послуг (крім комунальних платежів) зросла у 23,14 рази, а оплата комунальних послуг та енергоносіїв – у 2 рази.

Аналіз надходження та використання інших надходжень спеціального фонду показав: зближення абсолютних значень підсумків затверджених бюджетами спеціального фонду надходжень і видатків за відповідні роки з їх фактичними величинами, що можна розцінити як позитивне явище щодо обґрунтованості відповідних бюджетних показників і прогнозованості фінансового забезпечення виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень; сума одержаних доходів спеціального фонду за 2014 -2016 рр. зросла на 221 666,78 грн., або на 437,79 %; у 2014-2015 роках мали місце як поточні, так і капітальні видатки, а у 2016 році видатки спецфонду носили виключно капітальний характер – на реконструкцію та реставрацію інших об'єктів (відмінними від житлового фонду (приміщень); у цілому затверджений бюджетом кошторис видатків спецфонду зріс на 171 485 грн., або на 172,46 %, а фактичні видатки кошторису за 2014-2016 рр. зросли на 222 396,78 грн., або на 458,71 %.

При проведенні аналізу виконання бюджету та результатів фінансової діяльності установи з'ясовано, що: доходи за 2014- 2017 ро. зросли на 221 667 грн., або на 70,28%; видатки також зросли на 219 906 грн., або на 431,43%; фінансовий результат позитивний (профіцит), який зріс на 3 570,20 грн., або на 437,5 %; позитивною динамікою відзначаються і якісні фінансові показники (коефіцієнт самостійності, коефіцієнт фінансового результату).

Важливим елементом системи управління діяльністю органів місцевого самоврядування є підпорядкований вирішенню функціональних завдань цієї системи контроль, як інструмент забезпечення досягнення цілей установи та успішному здійсненні її завдань за допомогою спостереження, оцінки та аналізу діяльності, виявлення недоліків та запобігання можливим проблемам, оперативного втручання і застосування коригуючих дій.

Здійснення контролю за діяльністю, як правило, відбувається у формі внутрішнього або зовнішнього контролю.

Основним і визначальним видом фінансового контролю у бюджетній сфері є зовнішній контроль за додержанням бюджетного законодавства та

законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність, який покладено, як це зазначено у відповідному Законі України на органи державної влади, а саме на: Державну фінансову інспекцію України, Державну аудиторську службу України, місцеві державні адміністрації, місцеві фінансові органи, територіальні служби Державного казначейства України, органи Державної фіскальної служби України, Рахункової палати України.

Характеризуючи у цілому рівень фінансового контролю органів державного управління, можна дійти висновку, що значна кількість суб'єктів контролю ще не забезпечує належну фінансову дисципліну.

Основними недоліками фінансового контролю на місцевому рівні є те, що: більшість контрольних процедур має фіскальний характер при цьому переважають заходи подальшого (наступного) контролю, а процедури попереднього та поточного контролю у межах діючої системи фінансового контролю є досить слабкими та неврегульованими; недооцінюється важливість внутрішнього фінансового контролю; низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень; зростає кількість і обсяги фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів; неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю. Найбільшою проблемою в системі державного фінансового контролю на місцевому рівні є корупція, особлива шкода якої полягає в її системності.

Нецільовим використанням бюджетних коштів відповідно є їх витрачання на потреби, що не відповідають бюджетному призначенню, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми.

За нецільове використання бюджетних коштів можуть застосовуватися заходи впливу: призупинення операцій з бюджетними коштами; зупинення бюджетних асигнувань; скорочення бюджетних асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету, а посадові особи можуть притягуватися до цивільної, дисциплінарної, адміністративної або навіть кримінальної відповідальності.

СПИСОК ВИКРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Мін-во освіти і науки України, Дніпропетровський ун-т економіки та права. – Вид. 3–е, переробл. і доп. – К.: ЦУЛ, 2009. – 288 с.
2. Белова І. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 9-13.
3. Болюх М.А., Заросило А.П. Аналіз господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. – К.: КНЕУ. – 2008. – 344 с.
4. Брежнєва Є. О. Проблемні аспекти державного фінансового контролю на місцевому рівні [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.sophus.at.ua
5. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
6. Брязкало А.Є. Удосконалення фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в контексті децентралізації. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econom.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/02/Udoskonalennya-finansovogo-zabezpechennya-organiv.pdf>
7. Бубенко І. В., Бутенко В.Л. Проблеми фінансового контролю на регіональному рівні // Економічний простір. – 2008. – №11. – С.51–56.
8. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н. М. Старченко. — К. : ДННУ«Акад. фін. управління», 2012. — 940 с.
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456–VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51.
10. Верига Ю.А. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, О.В. Артюх, Н.О. Кулявець, А.І. Мілька, – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 592 с.

11. Воськало Н. М. Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору / Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.4. – С. 258- 263
12. Денисюк О.М., Гилюк, Л.О. Проблеми державного фінансового контролю на місцевому рівні. Збірник наукових праць всеукраїнської науково–практичної Інтернет–конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю». – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2015. – С. 12–15.
13. Децентралізація дає можливості. Електронний ресурс міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://decentralization.gov.ua/about>
14. Деякі питання реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні Розпорядження Кабінету Міністрів України № 688-р від 22 вересня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/688-2016-%D1%80>
15. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2001. –250 с.
16. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. Дорошенко // Бізнес-інформ. – 2013. – №2. – С. 209-211.
17. Європейська Хартія про місцеве самоврядування від 15 жовтня 1985 року. Страсбург, Рада Європи. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_036
18. Заячківська О.В. Визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектора / О.В. Заячківська / Збірник наукових праць «Інтеграція та інноваційна трансформація». Випуск ХІХ, № 1, 2013. – С. 33–38
19. Зміни у справлянні єдиного соціального внеску [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-zmini-2015/ediniysotsialniy-vnesok/181862.html>

20. Зорій Н.М. Адаптація плану рахунків в бюджетних установах до вимог стандартизації обліку в державному секторі економіки / Н.М. Зорій, // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – Одеса: В-во ОНУ ім. І.І. Мечнікова, 2015. – т.20. – Випуск 2 – С. 125 – 131
21. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 21.06.2012 р., № 754. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
22. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т. Канєва, С. Шевченко // Вісник КНЕУ. – 2010. – №5 – С. 33–40. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/05/4.pdf>
23. Кириленко О.П. Місцеві фінанси: підручник / за редакцією О.П. Кириленко. – К.: Знання, 2006. – 677 с.
24. Кириленко О.П. Теоретичні та практичні аспекти фінансового механізму забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні / О.П. Кириленко // Світ фінансів. – 2010. – Випуск 1. – С. 17–28.
25. Кириленко О. П. Проблеми фінансового забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування [Текст] / О. П. Кириленко // Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ : матеріали Загальноунів. наук. конф. проф.-викл.– Тернопіль : Вектор, 2012. – Ч. 1. – С. 6–8.
26. Ковальчук С.П. Загородня І.О. Визначення пріоритетних напрямів удосконалення системи фінансового контролю в контексті європейської інтеграції. Збірник наукових праць всеукраїнської науково–практичної Інтернет–конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю». – Вінниця: Видавничо–редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2015. – С.16–18.
27. Кодекс України про адміністративні правопорушення №8073-Х від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

28. Кондратюк І.О. Індикатор ефективності використання бюджетних коштів – фінансовий результат у секторі ЗДУ // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 242 – 247.
29. Конституція України. Закон України № 254/96-ВР від 28 червня 1996 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
30. Кримінальний Кодекс України, введений в дію Постановою Верховної Ради Української РСР № 8074–10 від 07.12.84, ВВР 1984, додаток до № 51, ст. 1123. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
31. Крук, О. М., Кончатна, В. С. Аналіз кошторису видатків бюджетних установ. // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії № 3 (39). – 2016. – С. 107 – 112.
32. Кугай І.В. Бухгалтерський облік доходів і видатків суб'єктів державного сектору: національні особливості та зарубіжні тенденції. Причорноморські економічні студії. Розділ 7. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Випуск 9 – 1. – 2016. – С. 113–116.
33. Ларікова, Т.В. Особливості обліку та автоматизації власного капіталу в державному секторі. Причорноморські економічні студії розділ. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Випуск 11. – 2016. – С. 225–229.
34. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233 с.
35. Ловінська Л. Г. Завдання контролю за дотриманням методологічних засад бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання державного сектора економіки/ Л.Г. Ловінська // Фінансовий контроль. – № 6, 2005. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/35306;jsessionid=4EB5A9939E61C98DA62B9D76CB58DAFF>

36. Лучко М.Р., Штимер Л.Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". Випуск 1 (45). Т.2. – 2015. – С. 39 – 42.
37. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах // Бізнес–Інформ, 2014. – № 7. – С.230–234. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2487/1/>
38. Марценяк Н.О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи // Науковий вісник БДФА. –2010. – № 4. – С. 346 – 351.
39. Методичні вказівки з питань порядку перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності в бюджетних установах, затверджені наказом від 26.12.2000 № 104 // Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю. Методичний посібник. – К. : Атіка, Ельга–Н, 2003. – С. 60 – 98.
40. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України N 11 від 23 січня 2015 року.
41. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова ; ред. М. Г. Михайлова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013
43. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 : Пер. з англ. / За ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1272 с.
44. Мороз П. Нецільове використання бюджетних коштів: як не припуститися помилки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhbudget.com.ua/ua/journal/buhbudget/article/749>

45. Назарова К.О. Аналіз господарської діяльності бюджетних установ. – К.О. Назарова, Т. А. Кумченко. / За заг. ред. Г. О. Кравченко – [навч. посіб.] – К.: Київ.нац.торг.-екон.ун.-т, 2013.- 206. – 209с.
46. Науменко А.М. Сутність та необхідність децентралізації в процесі реформування економіки України // А.М. Науменко / Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2007. – №3, – С. 157–160.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 р. (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1135 від 23.12.2016 р.)
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 р. (Із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1135 (z0015–17) від 23.12.2016 р.).
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009 р. (у редакції наказу Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 р.)
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р. (із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 568 від 18.05.2012 р., № 1163 від 25.11.2014 р., № 664 від 23.07.2015 р.).
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р.
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р.

53. Облік у бюджетних установах : навч.– метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, І.О. Кондратюк, В.В. Петруніна. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
54. Офіційний сайт Групи компаній «Парус» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://parus.ua>
55. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>
56. Палюх М. Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.
57. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навчальний посібник [Текст]/ В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – К. : Каравела, 2010. – 480 с. – (Українська книга).
58. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
59. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16/paran11#n11>
60. Порядок зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, затверджений постановою КМУ № 255 від 17.03.2011 р..
61. Порядок зупинення операцій з бюджетними коштами, затверджений постановою КМУ № 21 від 19.01.2011 р.
62. Порядок повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання, затверджений постановою КМУ № 1163 від 22.12.2010 р.
63. Порядок призупинення бюджетних асигнувань, затверджений наказом Мінфіну № 319 від 15.05.2002 р.
64. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Міністерства фінансів

України від 24.01.2012 р., № 44. [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

65. Про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті: Постанова, Інструкція, Форма типового документа, прийнята Національним Банком України від 21.01.2004 № 22 / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.

66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV / [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

67. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи. Закон України від 28 грудня 2014 року № 71–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

68. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України, прийнятий Верховною Радою України від 22.12.2015 № 4282-VI / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>.

69. Про державну статистику України: Закон України прийнятий Верховною Радою України від 01.01.2001 / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/2001.01>.

70. Про добровільне об'єднання територіальних громад. Закон України № 157-19 від 04.09.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/157-19>

71. Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Закон України № 1629-IV від 18.03.2004р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>

72. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням: Закон України, прийнятий Верховною Радою України № 2240-III /

[Електронний ресурс]-Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2240-14>

73. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності. Закон України № 1160-15 із змінами і доповненнями. Редакція від 26.11.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1160-15?test=C/DMfi7EI7u76sZ.Zikd>

74. Про затвердження деяких нормативно–правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. {Із змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 1135 від 23.12.2016 р., № 571 від 13.06.2017 р.} [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>

75. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

76. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007– 2015 роки: постанова КМУ від 16.01.2007 р. №34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP070034.html.

77. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики з праці : наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/norm_doc/2008/489/489_2008.htm

78. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 07.08.2011 № 3610–17 / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. № 16. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

79. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Назва закону в редакції Закону № 5463-ві від 16.10.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

80. Про прийняття Конституції України і введення її в дію, Закон України № 254к/96-ВР від 28 червня 1996 року – Редакція від 30.09.2016, (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141) // Законодавство України. [Електронний ресурс]. – режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254>
81. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. №774–р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774>
82. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Розпорядження Кабінету міністрів України № 333-р від 1 квітня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>
83. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. Розпорядження Кабінету міністрів України N 158-р. від 24 травня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>
84. Про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання: Наказ, Інструкція, прийнята Державним казначейством від 27.07.2000 № 68 / [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0570-0>.
85. Русін, В. М. Фінансове забезпечення реалізації власних і делегованих повноважень органів місцевого самоврядування : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / В. М. Русін. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 289 с. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/1610>
86. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. – С.В. Свірко — [навч. посіб.] — К.: КНЕУ, 2009. —380с.
87. Скоропад І.С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.3. – С. 263–268.
88. Спільник І.В. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни (для студентів економічних спеціальностей)/ І.В. Спільник, О.М. Загородна//–

Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

89. Степанюк Ю. Проблеми фінансування діяльності територіальних громад та контроль за цільовим використанням коштів / Ю. Степанюк // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю / Тернопіль : Крок, 2017. - С. 78-79.

90. Стефанюк І.Б. Удосконалення механізму фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування // Фінанси України. – 2013, – №2, – С. 71–82.

91. Сунцова О.О. Місцеві фінанси: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 560 с.

92. Ткачук Н.М., Кравчук В.О. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 99–105.

93. Фокша Л.В. Пріоритетні напрями вдосконалення фінансового контролю в сучасних умовах // Право і суспільство. – 2014. – № 6–2. – С. 104–108.

94. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 75-81.

95. Чорнуцький С.П. Внутрішній контроль: оцінка стану // Фінансовий контроль. – 2007. – №4 (39) С. 18-24.

96. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. М. Андриєнко, Л. І. Жидеева ; Нац. Ун-т державної податкової служби України. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.

97. Шевчук Л. П., Басенко Т. А. Актуальні проблеми фінансового контролю місцевих фінансових органів [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.rusnauka.com

98. Шкарабан С.І. Фінансовий аналіз. Навч.-метод. комплекс дисципліни (для студентів напряму підготовки “Фінанси і кредит”) / С.І. Шкарабан, І.В. Спільник, М.Й. Шеремета// – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ “Економічна думка”, 2009. - 252 с.

99. Юрій С. І. Фінанси: Підручник / Юрій С. І. та ін.; За заг. ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – 611 с.
100. Юрченко О.Б. Організація обліку видатків бюджетних установ за новою економічною класифікацією та їх відображення у звітності/ О.Б. Юрченко // Збір. наук.–техн. праць Науковий вісник НЛТУ України.– 2013. – Вип. 23.15. – с. 283–289. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2013/23_15/283_Jur.pdf
101. Яцко М.В. Процеси подання та оприлюднення фінансової звітності: змістовне наповнення понять / М.В. Яцко // Зб. наук. пр. Луцького національного технічного університету. Вип. 9(33). – Ч.3. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2012. – С. 538-546.