

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**Тернопільський національний економічний університет****Факультет обліку і аудиту****Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління****Москаленко Михайло Олександрович****Облік, аналіз і контроль ефективності фінансово-господарської****діяльності установ державного сектору економіки/****Accounting, analysis and control of efficiency of public sector institutions`****financial and economic activities**

Спеціальність – 071 „Облік і оподаткування”

освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку,

оподаткування та контролю в державному секторі економіки

Виконав студент групи

ОДС-21

Москаленко М.О.

Науковий керівник:

к.е.н., доцент Бенько І.Д.

Випускню кваліфікаційну роботу

допущено до захисту

„ _____” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри

д.е.н., професор

_____ Лучко М.Р.

Тернопіль – 2018

Зміст

Вступ	3
Розділ I Теоретичні основи та особливості обліково-аналітичного забезпечення діяльності установ державного сектору економіки	8
1.1 Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку	8
1.2 Обліково-аналітичне забезпечення в управлінні фінансово-господарською діяльністю установ державного сектору економіки	14
1.3 Сучасний стан та основні напрями модернізації місцевого самоврядування в Україні	19
Висновки до розділу I	34
Розділ II Методика та організація обліку в установах державного сектору економіки	35
2.1 Методика обліку доходів і видатків	35
2.2 Особливості обліку фінансових та нефінансових активів	41
2.3 Інформаційні технології обліку у системі управління установами державного сектору економіки	55
Висновки до розділу II	59
Розділ III Порядок проведення аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності установ державного сектору економіки	61
3.1 Організаційно-методичні положення економічного аналізу	61
3.2 Порядок проведення контролю фінансово-господарської діяльності	70
3.3 Критерії оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів	74
Висновки до розділу III	79
Висновки	81
Список використаних джерел	85
Додатки	96

ВСТУП

Актуальність дослідження. Актуальність цієї роботи зумовлена тим, що розбудова України як демократичної, соціальної та правової держави з урахуванням глобальних змін, які відбулися останнім часом неможлива без становлення в Україні ефективного місцевого самоврядування.

Важливість цього дослідження полягає в тому, що воно має показати саме ті недоліки, які заважають розвиватися місцевому самоврядуванню в Україні. Зважаючи на політичний вибір більшості українців, їх прагнення збудувати сучасну європейську державу, настала потреба у розбудові такої системи організації влади на місцях, за якої місцеві громади (об'єднання жителів територіальної одиниці) мають реальну можливість через створені ними структури самостійно, незалежно від держави та її інституцій розв'язувати місцеві проблеми, питання, що стосуються організації життєдіяльності будь-якої територіальної одиниці. Зазначене повністю відповідає положенню частини другої статті 5 Основного Закону, адже відповідно до цієї норми носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ, і саме народ здійснює свою владу як безпосередньо, так і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування.

Статтею 7 Конституції України місцеве самоврядування визнається і гарантується. А головне те, що стаття 140 Основного Закону гарантує місцевому самоврядуванню право територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України. Отже необхідною передумовою становлення громадянського суспільства, наближення влади до її джерела – народу є її децентралізація.

Враховуючи висновки і рекомендації колективу вчених щодо досліджуваної нами проблеми становлення і розвитку місцевого самоврядування в Україні виділимо на нашу думку найбільш важливі з них.

Отже, однією із найактуальніших і невідкладних проблем у побудові сучасної демократичної, конкурентоспроможної і єдиної Української держави, забезпеченні її сталого економічного розвитку є прискорення реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади.

Ідеться передусім про формування повноцінного ефективного самоврядування на базовому, районному та обласному рівнях з утворенням відповідних інститутів, оптимізацію адміністративно-територіального устрою та чинної моделі територіальної організації влади, запровадження механізмів демократії на місцях, приведення їх у відповідність з європейськими засадами і світовими стандартами. Зважаючи на досвід зарубіжних країн, питання впровадження економічних, соціальних та політичних перетворень в Україні потрібно розглядати саме в контексті європейської інтеграції. Ефективна реалізація цього курсу вимагає від органів влади всіх рівнів таких узгоджених заходів: здійснення суттєвих інституційних змін; реформування принципів та методів роботи, у тому числі й у сфері підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів; забезпечення фінансово-економічних можливостей стимулювання розвитку місцевого самоврядування тощо.

Дослідження вітчизняного місцевого самоврядування ведуться в різних напрямках. Зокрема, становлення та розвиток місцевого самоврядування вивчають В.Заблоцький, І.Козюра, В.Пархоменко, А.Ткачук та ін. Фінансово-економічні його складові аналізуються в працях Ю.Дехтяренка, В.Кравченка, О.Лебединської та ін. Правові аспекти розглядаються М.Баймуратовим, О.Батановим, П.Біленчуком, В.Кампо, А.Коваленком, М.Корнієнком, В.Кравченком, О.Лазором, М.Орзіхом, В.Погорілком, М.Пухтинським, О.Сушинським та ін. У політичному контексті місцеве самоврядування досліджують В.Борденюк, І.Дробот, В.Ковальчук, М. Пухтинський, С. Рябова, С.Саханенко, В.Шарий та інші, його управлінський аспект – В.Авер'янов, П.Ворона, В.Куйбіда, Р.Плющ, П.Покатаєв,

В.Толкованов, Ю.Шаров та ін. Територіальний розвиток та управління містом розглядають В.Бабаєв, О.Бобровська, В.Вакуленко, О.Васильєва, І.Дегтярьова, О.Ігнатенко, Т.Кравченко, В.Мамонова, Ю.Молодожен, В.Наконечний, М.Орлатий, В.Удовиченко та ін.

Аналіз наукового доробку з проблематики дослідження місцевого самоврядування показує, що переважно не враховано новітні світові тенденції муніципальної діяльності й вітчизняні суспільні трансформації. Відсутнє цілісне вивчення модернізаційного та інтеграційного контексту розвитку місцевого самоврядування. Саме цим визначається актуальність комплексного дослідження теоретичних і практичних аспектів стану та перспектив розвитку місцевого самоврядування в Україні.

Місцеве самоврядування сьогодні виступає важливим фактором демократизації суспільного життя, децентралізації управління та необхідною передумовою становлення громадянського суспільства, наближення влади до її джерела – народу. В Україні закладено конституційні засади місцевого самоврядування, ратифіковано Європейську хартію місцевого самоврядування, прийнято низку базових нормативно-правових актів, які регулюють діяльність органів місцевого самоврядування. Разом з тим, як зазначено в Концепції, реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, система місцевого самоврядування на сьогодні не задовольняє потреб суспільства.

Функціонування органів місцевого самоврядування у більшості територіальних громад не забезпечує створення та підтримку сприятливого життєвого середовища, необхідного для всебічного розвитку і самореалізації людини, захисту її прав, надання мешканцям територіальних громад якісних та доступних публічних послуг.

Формування інноваційної системи місцевого самоврядування в Україні має забезпечити стабільність на місцях, залучення громадян до прийняття управлінських рішень, врахування інтересів громад, регіонів та держави в

майбутньому сталому розвитку України та Європи.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є вивчення особливостей організації обліку і контролю в органах місцевого самоврядування та аналіз сучасного стану місцевого самоврядування в Україні, дослідження з урахуванням досвіду інших зарубіжних країн щодо основних напрямків його модернізації.

Досягнення мети роботи зумовило необхідність вирішення таких основних завдань:

- розглянути теоретичні основи організації обліково-аналітичного забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування;
- охарактеризувати методика обліку доходів і видатків;
- вивчити особливості обліку фінансових і нефінансових активів;
- ознайомитися з інформаційними технологіями обліку у системі управління установами державного сектору економіки;
- розглянути організацію контролю в органах місцевого самоврядування;
- проаналізувати та дати оцінку фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування.

Об'єктом дослідження є обліково-аналітичне забезпечення і фінансово-господарська діяльність Заболотівської селищної ради Ратнівського району Волинської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в системі управління діяльністю органів місцевого самоврядування.

У даній роботі використовуються такі методи: узагальнення, системний аналіз, статистичний, інформаційне моделювання, абстрагування, групування, конкретизація, порівняння, дослідження монографій, документів, реєстрів обліку.

Інформаційною базою дослідження виступає діюче законодавство з

обліку, аналізу та контролю доходів та видатків, постанови Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правова база діяльності установ державного сектору економіки.

Наукова новизна і практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, досліджено організацію і методику обліку, аналізу та контролю доходів і видатків, фінансових і нефінансових активів з урахуванням вимог діючого законодавства.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота викладена на 96 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел із 100 найменування, 12 таблиць, 16 рисунків і 8 додатків.

Апробація результатів роботи та публікації. Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані у Заболотівській селищній раді Волинської області, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності їх діяльності. За результатами дослідження опубліковано статтю: **ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ.**

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

1.1 Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку

Держава перебуває у процесі постійного реформування національної облікової системи, тому досить важливим є розробка положень як теоретичних, так і практичних, щодо обліку і аналізу в установах державного сектору економіки, але все таки недостатньо уваги надається розгляду проблеми їх сутності та визнання.

Через стрімкі перетворення нашої економіки, слід зазначити, що існують певні проблеми пошуку нових підходів до діяльності установ державного сектору. Віддаючи належне напрацюванням вітчизняних науковців слід визнати, що ці питання потребують подальших досліджень. Великою мірою це зумовлено перетвореннями в Україні, що стосуються застосування міжнародних стандартів обліку.

Головними державними документами, що регулюють питання визначення державного сектору і головним чином державної власності в Україні, є Конституція України, Цивільний та Господарський кодекси України.

Майже в усіх статтях Конституції державна та комунальна форми власності згадуються паралельно, тобто за змістом і цілями застосування вони не мають особливих відмінностей, а основна різниця полягає у механізмі та органах управління. Склад державного сектору закріплений згідно визначення, що міститься у Господарському кодексі України [26].

Основним завданням обліку у процесі 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 (рис.1.1).

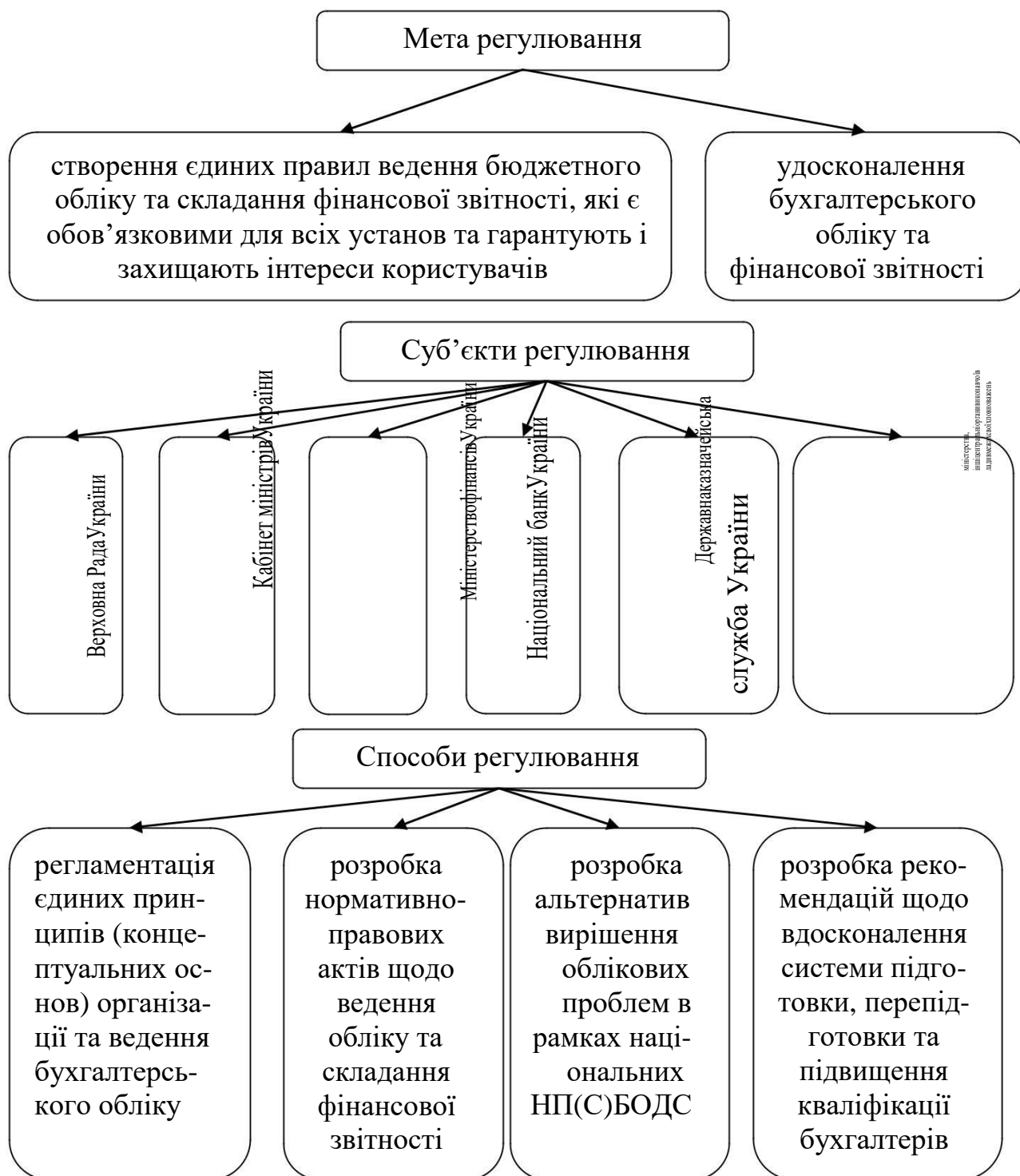


Рис. 1.1 – Основні засади регулювання обліку

Примітка. Розроблено автором за даними [46]

З рисунка 1.1 видно, що основними засади регулювання обліку є вибір мети, суб'єктів та способів регулювання.

На даний час в Україні не існує законодавчо закріпленого загальнозживаного поняття „державний сектор”, яке б повністю відображало його сутність та мету існування, а також співпадало з міжнародним розумінням цього поняття. Вивчення іноземного досвіду свідчить, що у більшості країн взагалі не існує поняття так званого „державного сектору”. Частіше ми зустрічаємо „суспільний (public) сектор”, до складу якого включаються, як муніципальні підприємства, так і державні установи (рис.1.2).

Вибір методичних підходів до визначення обсягу державного сектору має достатньо важливе не тільки суто теоретичне, але й практичне значення. Так, за період, коли об'єкти комунальної власності перестали відносити до державного сектору, держава фактично припинила облік та контроль за їх діяльністю. Підрахунок дійсних обсягів об'єктів, на які держава може мати реальний вплив, та справедливе визначення потенціалу, яким володіє держава, може полегшити вирішення соціально-економічних проблем, що існують в країні. На сьогоднішній день необхідно відновити вивчення основних показників діяльності державного сектору, провести ґрунтовні дослідження стосовно розрахунків державного сектору в економіці країни та у валовому внутрішньому продукті та зосередити увагу на позитивному зарубіжному досвіді.

Сучасне бачення проблем і перспектив організації обліку в установах державного сектору економіки дає можливість раціонально організувати їх діяльність, при цьому потреба комплексних досліджень вищевказаних питань актуальності не втрачає, оскільки в державному секторі передбачається широкий спектр завдань обліку із наближення його до міжнародних стандартів.

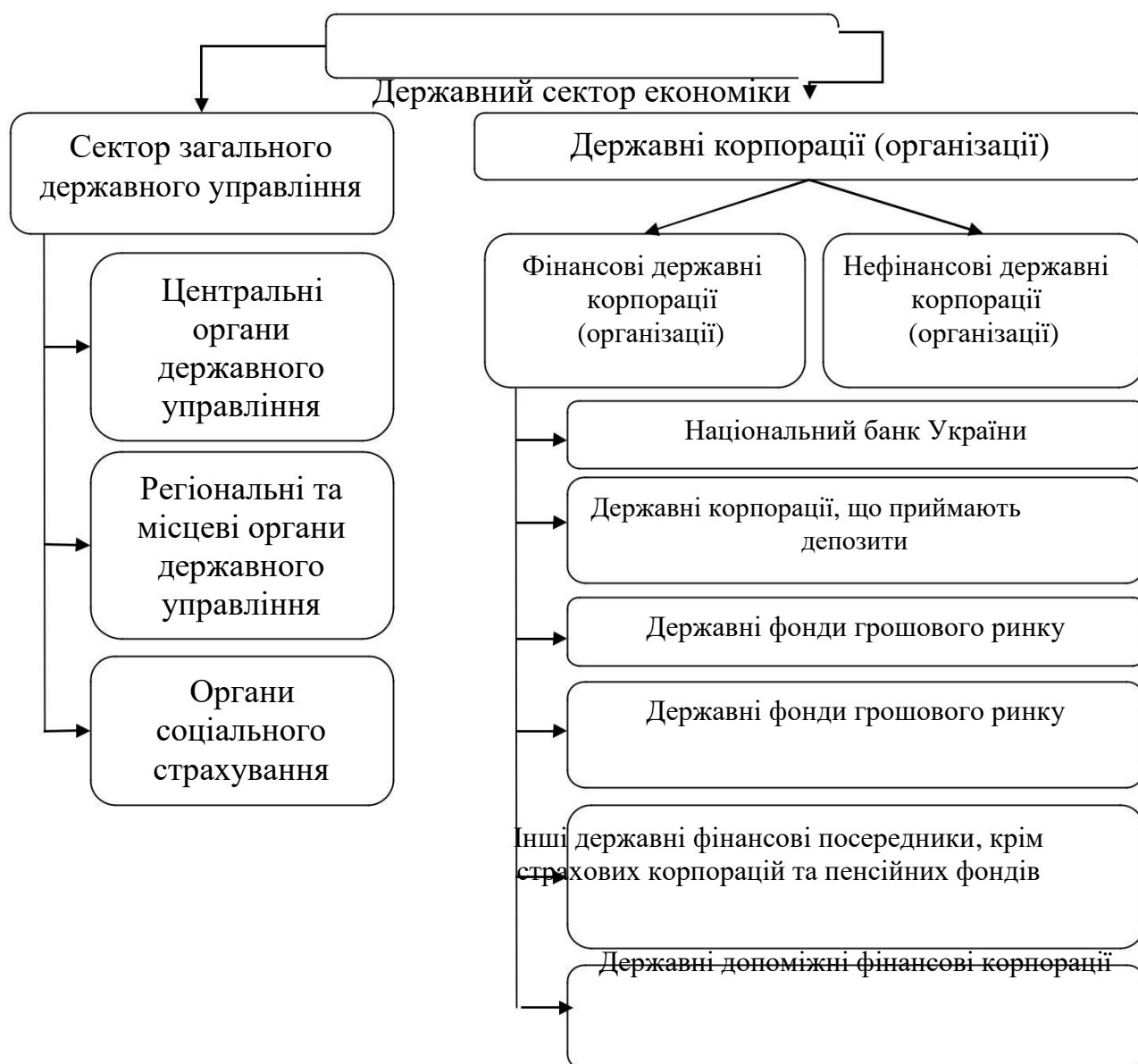


Рис.1.2 – Структура державного сектору економіки

Примітка. Розроблено автором за даними [34]

З рисунка 1.2 видно, що структура державного сектору економіки розподілена на сектор загального державного управління та державні корпорації (організації).

Своєчасне впровадження міжнародних стандартів та реформування бухгалтерського обліку в державному секторі України відповідно до міжнародних стандартів гарантує правильний вибір розвитку їх діяльності.

Вдосконалення формування кошторису доходів (загального і спеціального фондів), призведе до зміни у фінансовому забезпеченні та надасть можливість установі на власний розсуд використовувати частину фінансових ресурсів, які знаходяться у їх розпорядженні, здійснювати першочергові бюджетні видатки, що дасть можливість недопущення касових розривів у процесі виконання бюджету.

Об'єктивним підґрунтям щодо удосконалення обліку в установах державного сектору має стати максимальне використання можливостей засобів комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій, які здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю операцій. Система бухгалтерського обліку повинна надавати можливість прогнозування і визначення стратегії виконання бюджету та аналізу їх динаміки.

Підвищення якості інформації, що відображається в бухгалтерському обліку, є одним із ключових моментів реформи бухгалтерського обліку в державному секторі. Удосконалення методології, методики та організації обліку в установах державного сектору має принципове значення для посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і поліпшення якісних показників їх діяльності. У сучасних умовах організація обліку в установах державного сектору зазнає суттєвих змін у напрямі забезпечення їх відповідності Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку державного сектору та можливої уніфікації з обліком суб'єктів господарювання.

Результатом реформування має бути уніфікована система організаційного й інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку, спрямована на забезпечення прозорості руху державних фінансових потоків з метою оцінки ефективності та результативності використання бюджетних коштів.

Реалізація функцій і завдань облікової системи в установах державного сектору економіки вимагає формування нових підходів, що виникають у сучасних умовах.

По-перше, це розвиток міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів у державному секторі.

По-друге, розвиток бюджетної системи і розширення сфер діяльності бюджетних установ (особливо впровадження платних послуг) вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової термінології [10].

З огляду на це, можна дійти висновку, що бухгалтерський облік у установах державного сектору економіки 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 установи.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки повинен забезпечувати.

Для ефективної організації обліку установ державного сектору економіки, насамперед потрібно визначити мету діяльності бухгалтерської служби. Проте сучасні умови функціонування суб'єктів, які фінансуються з бюджету, ставлять нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких, попри усю складність, повинна знаходити легальне вирішення. До факторів, які негативно впливають на організацію облікового процесу належать: нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках; недосконалість технічних засобів обліку; неправильна організація облікової праці. До позитивних факторів належить: раціональна організація роботи облікового апарату, що забезпечує 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 етапах облікового процесу. Згідно із Законом 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 і технології обробки даних. Потрібно зазначити, що зважена та обґрунтована система заходів щодо організації бухгалтерського обліку має гарантувати своєчасне та повне інформаційне забезпечення внутрішніх і зовнішніх користувачів. Тільки сувора регламентація методології обліку забезпечить його єдність, порівнянність показників, можливість отримання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів. Сучасні умови функціонування системи державного сектору економіки України характеризуються наявністю низки проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки [5].

1.2 Обліково-аналітичне забезпечення в управлінні фінансово-господарською діяльністю установ державного сектору економіки

На сучасному етапі з метою стабілізації економічної ситуації в державі та економічного і раціонального використання державних коштів на законодавчому рівні затверджено заходи щодо економного та раціонального використання коштів, передбачених для утримання органів державної влади, інших державних органів, установ та організацій, які використовують кошти державного бюджету.

Підвищення ролі держави в управлінні економікою, а також необхідність одержання якісної та достовірної інформації зовнішніми користувачами стало передумовою реформування бухгалтерського обліку в

державному секторі [33, с.141].

Для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку необхідним є формування облікової політики, що зафіксовано Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. На основі такої облікової політики можна створити достатньо ефективну систему обліку як основного елемента управління установою [11].

Важливою складовою виступає первинна організація, яка є головною запорукою безперервної, планомірної діяльності облікових служб бюджетних установ, ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку, а отже, і всієї установи, тобто формування облікової політики бюджетної установи стає базовою ланкою первинного етапу організації облікового процесу.

Мета розробки облікової політики у бюджетних установах полягає у визначенні внутрішніх правил ведення обліку, які не знайшли свого відображення у нормативних документах і стосуються виключно тих положень, які забезпечують достовірне відображення господарських операцій в обліку та звітності.

Облікова політика бюджетних установ повинна включати такі виміри: методичний, на якому здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка, відображення в бухгалтерському балансі та звітності; технічний, що включає вибір форм бухгалтерського обліку, а саме вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів; організаційний, який передбачає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками тощо [36].

Актуальною проблемою організації бухгалтерського обліку є вибір форми ведення обліку, найпоширенішою в бюджетних установах є меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Прогресивність форми

бухгалтерського обліку повинна характеризуватися достовірністю, оперативністю, високим рівнем контрольних функцій обліку в раціональному та доцільному використанні ресурсів, оперативністю механізму формування показників виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи.

Вимагає вирішення також і проблема створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

В наукових колах немає єдиного підходу щодо категорійного визначення поняття суті обліку та контролю в умовах комп'ютеризації обліку, їх функцій та базових принципів, відсутні єдині методологічні й методичні основи, не сформовано загальної концептуальної основи формування автоматизованої інформаційної системи обліку і звітності, а також її аналізу й контролю.

Для забезпечення належної ефективності комплексної автоматизації пропонуємо реалізувати низку заходів організаційного, методологічного, правового і технічного характеру, а саме: методологію виконання бюджету за казначейською системою; організаційне, інформаційне та програмне забезпечення; організацію внутрішнього контролю й аудиту; навчання користувачів; методичну, програмну й експлуатаційну документацію. Застосування різних методів обліку надає користувачам додаткові можливості автоматизації процедур обліку, контролю і аналізу, наприклад: щоденне складання звіту про хід виконання бюджету у цілому та звіту про виконання кошторису доходів і видатків за кожним одержувачем бюджетних коштів; а також забезпечувати щоденний облік кредиторської заборгованості у розрізі розпорядників та одержувачів бюджетних коштів тощо.

Удосконалення технології збору та опрацювання облікової інформації в сучасних умовах діяльності бюджетних установ, можливе за умови повної автоматизації облікових процесів.

При цьому суттєвий акцент необхідно робити також на уніфікації програмного забезпечення, яке використовується головними розпорядниками

бюджетних коштів, з метою забезпечення зв'язку між інформаційними базами даних Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України та інформаційними системами суб'єктів обліку державного сектора [12].

Вирішенню проблем реформування бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме також впровадження управлінського обліку, який забезпечує адаптацію обліку до сучасних умов діяльності бюджетних установ і посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Це дозволить отримувати інформацію про доходи і видатки за центрами їх виникнення і відповідальності, а також калькулювати належним чином бюджетні послуги з метою контролю, планування, оцінки, аналізу їх функціонування [60, с.45].

Одним із напрямів удосконалення організації бухгалтерського і управлінського обліку в бюджетних установах є забезпечення постійного процесу перепідготовки та підготовки висококваліфікованих фахівців бухгалтерського обліку, який має здійснюватися відповідно до державних освітніх стандартів і повинен містити необхідні кваліфікаційні характеристики за рівнями професійної освіти.

Практичне вирішення проблемних аспектів удосконалення організації бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечить реальність планових показників бюджету та їх виконання, визначить пріоритети бюджетного фінансування, концентрацію бюджетних коштів на найважливіших соціально-економічних програмах, забезпечить ефективне використання фінансових ресурсів, удосконалення практики використання коштів загального та спеціального фондів; сприятиме створенню інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [63, с. 39].

Інформаційна база для проведення аналізу є неоднорідна за своїм змістом. Головним джерелом вивчення економіки бюджетної установи є

аналіз виконання кошторису доходів та видатків. Крім цього до інформаційної бази відносять: існуючі офіційні матеріали, що регулюють діяльність установи; планово-нормативна документація, господарські договори, угоди; бухгалтерська і статистична звітність, що містить дані про діяльність установи та окремі напрями діяльності тощо.

Далі, в залежності від поставленої мети та завдань аналізу, здійснюється підбір методів і методик аналізу, визначається система показників.

Основний етап включає процес вивчення та оцінку показників виконання кошторису доходів та видатків у розрізі фондів фінансування. Вивчаються відхилення за показниками, а також з'ясовуються причини цих відхилень. За результатами проведених досліджень формується висновок.

Одним із важливіших завдань даного етапу є оцінка виконання плану доходів та видатків загального та спеціального фонду, що забезпечує дотримання цільового використання коштів та виявлення чинників, які вплинули на відхилення показників, дотримання законодавства. Для аналізу показників можна використати такі методи: горизонтальний та вертикальний аналіз, трендовий аналіз, аналіз коефіцієнтів, факторний аналіз.

Аналіз виконання кошторису доцільно проводити поетапно. На першому етапі розглядаються організаційні моменти, зокрема: проводиться відбір мети, об'єктів, інформаційного забезпечення аналізу, підбираються необхідні методи та методика, визначається система показників.

Об'єктами виконання кошторису є доходи та видатки бюджетної установи [99].

Підвищення ефективності внутрішнього контролю досягається завдяки періодичному перерозподілу обов'язків між працівниками, які в ньому задіяні. Це сприяє постійному підтриманню персоналом високого рівня теоретичної і практичної підготовки за різними напрямами діяльності установи, наданню гнучкості у використанні працівників, усуненню

монотонності в роботі та уникненню можливих зловживань з їх боку. Такий перерозподіл особливо важливий щодо працівників, задіяних в обліку і контролі за рухом фінансових ресурсів тривалий період часу.

Кваліфікаційні вимоги до фахівців внутрішнього контролю повинні відповідати сучасним вимогам і бути визначені в посадових інструкціях. Для цього необхідно розробляти Положення про відділ внутрішнього контролю та посадові інструкції фахівців відділу внутрішнього контролю [28, с.102].

Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню діяльності, успішному досягненню поставленої мети.

Узагальнення, зроблені в результаті проведеного дослідження, стали основою вироблення власного підходу до вирішення проблеми удосконалення облікового та аналітичного забезпечення системи управління в сільських радах.

1.3 Сучасний стан та основні напрями модернізації місцевого самоврядування в Україні

Розвиток місцевого самоврядування є одним з пріоритетних напрямів державної політики.

Розвиток держави неможливий без розвитку місцевого самоврядування, адже на сьогоднішній день, місцеве самоврядування виступає важливим фактором демократизації суспільного життя, децентралізації управління та необхідною передумовою становлення громадянського суспільства (рис.1.5).

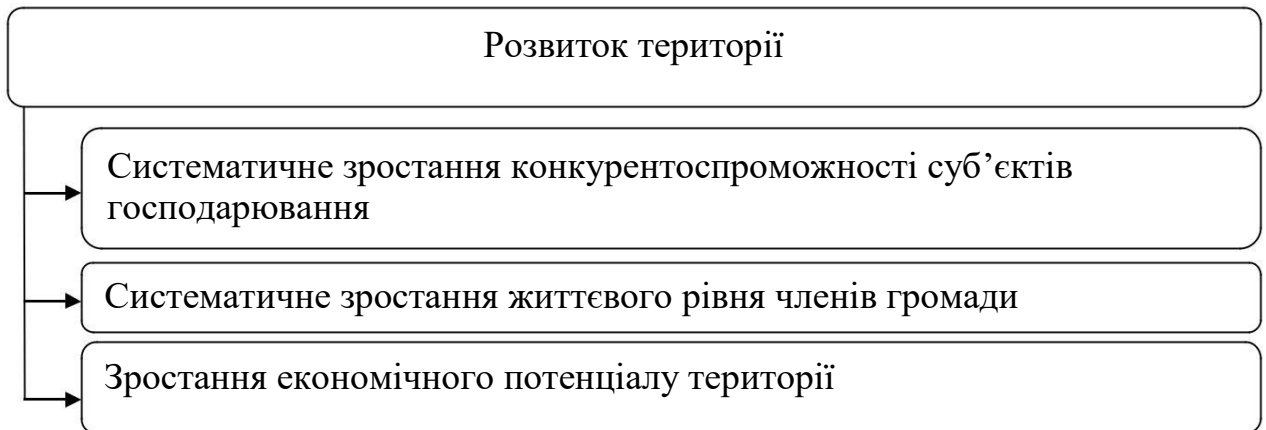


Рис.1.5 – Результативні показники розвитку території

Примітка. Розроблено автором за даними [64]

Враховуючи те, що реальні інтереси та потреби територій та інвесторів часто не півпадають, органи місцевого самоврядування мають бути не лише ініціатором і регулятором інвестиційних процесів, але й їх надійним гарантом. Останнє стає можливим за умови відкритого та прозорого узгодження інтересів громади та потенційних інвесторів.

Ефективний перерозподіл інвестиційних потоків і створення умов, які б задовольняли інвесторів та сприяли б перетоку ресурсів у проблемні зони, можна успішно вирішити лише за умови виконання балансу інтересів учасників інвестиційного процесу. Вкладення інвестором своїх коштів у соціально значимий для території проект значною мірою залежить від того: чи отримає він від відповідних органів влади оперативну повну та об'єктивну інформацію про об'єкт інвестування; чи буде мати відповідні гарантії та пільги; чи буде територіальна громада брати дольову участь у проекті. Органи місцевого самоврядування для цього мають достатньо ресурсів: дольовий внесок до статутного капіталу може бути у формі вартості: довгострокової оренди земельної ділянки, об'єкта нерухомості, створення інженерної інфраструктури чи підведення комунікацій, виконання початкового етапу будівельних робіт за рахунок коштів місцевого бюджету тощо (рис.1.6).



Рис. 1.6 – Фактори розвитку території

Примітка. Розроблено автором [21, с.207]

Місцеве самоврядування в Україні являє собою форму організації влади і різноманітність видів діяльності громадян, які спільно проживають на певній території, для самостійного вирішення проблем і питань місцевого значення.

Розв'язуючи проблеми понятійно-категорійного забезпечення та вибору базової парадигми і теорії місцевого самоврядування, насамперед варто звернутися до документів, які визначають засади місцевого самоврядування в Україні та з'ясувати, наскільки їх положення узгоджені між собою та яким підходам вони відповідають.

Головним призначення місцевого самоврядування є створення та підтримка сприятливого життєвого середовища, потрібного для всебічного розвитку людини, надання мешканцям територіальних громад якісних і доступних адміністративних та соціальних послуг на основі сталого розвитку дієздатної громади [24, с. 32].

Сучасна система законодавства про місцеве самоврядування потребує вдосконалення на засадах зміцнення організаційної, правової, фінансової, матеріальної, адміністративної самостійності місцевого самоврядування, розбудови європейської моделі адміністративно-територіального устрою та принципах децентралізації, єдності системи публічної адміністрації.

Європейська хартія місцевого самоврядування та Закон України „Про місцеве самоврядування в Україні” базуються переважно на державницькій теорії, а Конституція України, про що свідчить детальний аналіз її положень, регулює питання місцевого самоврядування виходячи з концептуальних положень як з державницької, так і громадівської теорії [87].

До нагальних проблемних питань, що потребують вирішення, слід віднести такі:

- визначення обґрунтованої територіальної основи для діяльності органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади, здатних забезпечити доступність і належну якість публічних послуг, що надаються такими органами, а також необхідної для цього ресурсної бази;

- створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення здійснення органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень;

- розмежування повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади на різних рівнях адміністративно-територіального устрою, а також між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування на засадах децентралізації влади;

- запровадження механізму державного контролю за відповідністю Конституції та законам України рішень органів місцевого самоврядування і якістю надання населенню публічних послуг та інше [25, с.8].

Крім того, викликами, які потребують ефективного та швидкого реагування є:

- недостатність ресурсів у бюджетах розвитку територіальних громад для інвестицій у інфраструктуру;
- криза комунальної інфраструктури, загрозлива зношеність теплових, водно-каналізаційних, водопостачальних мереж та житлового фонду;
- відчуженість органів місцевого самоврядування від населення та їх корпоратизація, закритість і непрозорість діяльності, неефективне використання комунальної власності, земельних ресурсів, корупція;
- невикористання ресурсного потенціалу цього сектору у місцевому розвитку;
- нерозвиненість форм прямої демократії, відсутність у жителів навичок безпосередньої участі у вирішенні питань місцевого значення;
- соціальна дезінтергованість територіальних громад та неспроможність жителів до солідарних дій із захисту своїх прав та відстоювання інтересів у співпраці з органами місцевої влади та досягненню спільних цілей розвитку спільнот;
- складна демографічна ситуація у більшості територіальних громад та погіршення кількісних та якісних параметрів людських ресурсів.

Існуюча в Україні система місцевого самоврядування не відповідає потребам суспільства. На сьогоднішній день здійснення процесів реформування місцевого самоврядування, децентралізації влади – це не просто бажання підвищити ефективність вирішення питань місцевого значення, а необхідна передумова виходу з політичної кризи, що склалася в Україні (рис.1.7).



Рис.1.7 – Типи децентралізації

Примітка. Розроблено автором за даними [15]

Політична децентралізація пов'язана із ситуацією, коли політична влада передається в субнаціональні органи управління. Очевидним прикладом є те, що обираються і повноважні субнаціональні органи управління, від сільських рад до органів державного управління.

Адміністративна децентралізація полягає в передачі на місця повноважень приймати рішення, ресурси і відповідальність за роботу деяких видів соціальних служб. Вона часто збігається з реформою соціальних служб.

Фіскальна децентралізація є найбільш повним і, можливо, найбільш прозорим видом децентралізації, оскільки прямо пов'язана з бюджетними практиками. Вона означає передачу ресурсів з центра на місця. Умови такої передачі часто обговорюються в процесі переговорів між центральною і місцевою владою на основі декількох факторів, серед яких – взаємозв'язок регіонів, доступність ресурсів і місцеві можливості управління. Фіскальна децентралізація – це делегування фінансових ресурсів та повноважень, формування дохідної частини бюджету. Вона передає місцевим органам влади, приватним підприємствам фінансові засоби, повноваження збирати місцеві податки, а також право визначати видатки місцевих бюджетів з метою виконання ними децентралізованих функцій.

Децентралізація несе як низку переваг, так і ризиків, що вимагає її

належної реалізації (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Можливості та ризики децентралізації

Можливості	Ризики
Вищі результативність та рівень місцевих державних послуг	
<ul style="list-style-type: none"> - Вища спроможність для локальних стратегій стимулювання інноваційного розвитку. - Ефективніше надання місцевих державних послуг. - Нижчі витрати. - Мобілізація місцевих громадських ресурсів. - Стимули для підходів активного місцевого розвитку. - Мобілізація порівняльних переваг для місцевих підприємств. - Простір для експериментів. 	<ul style="list-style-type: none"> Уніфікація повноважень органів місцевого самоврядування територіальних громад незалежно від їх категорії, кількості населення та матеріального забезпечення. - Нечіткий розподіл повноважень між органами місцевого та державного управління на субрегіональному та регіональному рівнях. - Дублювання компетенцій. - Недосконала система контролю за діяльністю органів місцевого самоврядування. - Недосконалість інституту делегування повноважень та відповідних йому засобів стримувань і противаг, що є потенційним джерелом конфліктів. - Зворотний економічний ефект масштабних проектів. - Брак людської/технічної спроможності. - Збільшення розривів між юрисдикціями. - Зростання конкуренції
Демократичне управління	
<ul style="list-style-type: none"> - Підвищення прозорості та підзвітності. - Активніша участь громадян. - Краще відображає потреби громадян 	<ul style="list-style-type: none"> Місцеві політики та погане місцеве управління. - Корупція. - Складніша структура управління – вищі витрати на координацію

Примітка. Розроблено автором за даними [20]

Для вирішення вище вказаних завдань місцевого самоврядування потрібно перш за все вдосконалити систему фінансування, оскільки на даний час фінансування місцевого самоврядування здійснюється за рахунок коштів місцевого бюджету, що не дає можливості реалізувати та вирішити всі нагальні проблеми, які потребують першочергового вирішення.

Класифікують п'ять форм фінансово-бюджетної децентралізації:

- самофінансування або відшкодування збитків виробництва шляхом плати користувачами за послуги;
- заходи часткового фінансування або виробництва, шляхом яких користувачі беруть участь у наданні послуг, розвитку інфраструктури

шляхом фінансових внесків або вкладу робочої сили;

- розширення місцевих доходів (податки на нерухомість, продаж або непрямі платежі);

- трансферти, які переміщують загальні доходи від податків, що надаються центральним урядом місцевим органам влади для загальних або специфічних використань;

- надання дозволу на муніципальні запозичення або мобілізація грошових фондів місцевих органів влади через гарантування займу, кредитів.

Крім того, необхідно на законодавчому рівні врегулювати питання розподілення власних та делегованих повноважень органів місцевого самоврядування. Оскільки на практиці досить часто виникають труднощі з вирішення тих чи інших питань, так як не до кінця визначено який з органів місцевого самоврядування повинен займатися вирішення даного питання та в чієму віданні перебуває дана ділянка вирішення.

Також необхідно створити механізм, за допомогою якого можна було б забезпечити доступ громадян територіальної громади для внесення пропозицій щодо вдосконалення роботи органів місцевого самоврядування та наявних актуальних проблем територіальної громади, для найшвидшого реагування та перспективного вирішення всіх існуючих проблем на місцях [55].

Таким чином, аби вдосконалити роботу органів місцевого самоврядування, необхідно розширити коло їх повноважень, для самостійного вирішення багатьох актуальних проблем сьогодення, що на практиці потребує додаткового затвердження у вищих інстанціях і як наслідок затягування їх вирішення.

При проведенні детального аналізу базових підходів до децентралізації доцільно зробити висновок про те, що:

- держава може здійснювати децентралізацію влади в інтересах населення, на підставі закону, передаючи частину повноважень органів

виконавчої влади органам місцевого самоврядування;

– децентралізація повноважень має відбуватись із урахуванням принципу субсидіарності, тобто таким чином, щоб передавати повноваження на максимально близький до громадянина рівень управління, який при цьому здатний виконати це повноваження ефективніше, ніж інші органи;

– передаючи повноваження від органів виконавчої влади чи органів місцевого самоврядування більш високого рівня адміністративно-територіального устрою на більш низький рівень, має бути забезпечено передачу необхідних для цього ресурсів і надано право органу місцевого самоврядування приймати рішення щодо переданих повноважень виходячи із місцевих особливостей [72].

Сьогодні процес децентралізації в Україні успішно стартував, але повноцінне завершення реформи потребує усунення наявних прогалин і невизначеностей у Конституції України, яка в частині визначення територіальної основи органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування є не досконалою, а правові конструкції, що застосовуються – суперечливими; не містить необхідних та достатніх правових норм для утворення чіткої ієрархічної системи адміністративно-територіального устрою; не дає змоги створити систему місцевого самоврядування по всій території держави з чіткими та забезпеченими ресурсами повноваженнями органів місцевого самоврядування; містить лінії конфліктності у системі влади та рівні регіонів, районів та територіальних громад.

Отже, на сьогоднішній день без реформ місцевого самоврядування неможливе подолання кризових явищ у соціально-економічному і політичному житті України. Необхідно сформувати повноцінну систему місцевого самоврядування на всіх рівнях територіального устрою країни, яка передбачатиме широке закріплення повноважень, ресурсів та відповідальності за органами місцевого самоврядування. Це дасть можливість досягти більшої самостійності для прийняття важливих

управлінських рішень щодо сталого збалансованого розвитку регіонів та вирішення інших питань місцевого значення.

Основними напрямками вдосконалювання механізму фінансового забезпечення повинні стати: посилення відповідальності за нецільове використання коштів; оптимальне розмежування повноважень щодо здійснення видатків між органами влади всіх рівнів; залучення неурядових організацій до надання послуг із метою підвищення їх якості тощо. Лише комплексне впровадження окреслених заходів дасть змогу досягти підвищення ефективності фінансування та покращання якості життя населення як основної мети реалізації соціально-економічної політики держави.

Одним із найбільш актуальних завдань побудови сучасної демократичної, конкурентоспроможної та соборної Української держави, забезпечення її сталого розвитку є прискорення реформування місцевого самоврядування. Ідеться передусім про формування повноцінного ефективного самоврядування на базовому, районному та обласному рівнях з утворенням відповідних інститутів, про оптимізацію адміністративно-територіального устрою та чинної моделі територіальної організації влади, запровадження дієвих механізмів демократії на місцях. Безперечно, успішна реалізація реформи місцевого самоврядування сприятиме більш ефективній реалізації Україною політики європейської інтеграції, розвитку співробітництва з європейськими інституціями, насамперед з Радою Європи та ЄС [31].

Однак сьогодні, ураховуючи нові пріоритети державної політики щодо децентралізації публічної влади та реформи місцевого самоврядування, є доцільним більш поглиблено вивчити сучасний стан місцевого самоврядування в Україні, дослідити досвід інших європейських країн щодо реалізації реформ децентралізації, а також виробити на основі проведеного аналізу комплексні рекомендації щодо реалізації реформи місцевого

самоврядування в Україні.

Загалом, передбачено три етапи проведення реформи. Перший етап передбачав передачу частини повноважень держави на найнижчий адміністративно-територіальний рівень – новоствореним об'єднаним територіальним громадам (ОТГ). Перший етап реформи направлений на реорганізацію сільських рад в ОТГ та ліквідацію районів.

Другий етап реформи передбачає формування другого рівня адміністративно-територіального устрою країни – районів, які будуть значно більшими, ніж зараз.

Початок третього етапу – означатиме внесення змін до Конституції України. Метою запропонованих змін є упорядкування органів місцевого самоврядування та виконавчої влади, побудові ефективної системи територіальної організації влади в Україні. Перегляд кількості областей не передбачається. Відповідно, показово, що багаторівневе територіальне управління загалом можна розглядати як діяльність, здійснювану органами публічного управління та неурядовими структурами усіх рівнів щодо певної території з метою забезпечення прав і свобод її громадян, організації виробництва, розміщення та розвитку продуктивних сил, узгодження різноманітних груп інтересів, забезпечення соціально-економічного розвитку.

Важливим напрямком реформи є проведення потужної інформаційно-роз'яснювальної роботи серед широких верств населення з питань реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади. Ще одним напрямком реформи є інституційний розвиток місцевого самоврядування в Україні, проведення інституційної реорганізації органів місцевого самоврядування та місцевих органів виконавчої влади на новій територіальній основі, а також місцевих виборів з урахуванням реформованої системи органів місцевого самоврядування.

У процесі здійснення реформи місцевого самоврядування набуває

важливого значення питання уніфікації та стандартизації публічних послуг, поліпшення їх якості, що має відповідати потребам і очікуванням громадян. Таким чином, діяльність органів місцевого самоврядування має набувати нового більш якісного змісту, чому допоможе впровадження нових інноваційних інструментів місцевого й регіонального розвитку [71].

Ураховуючи досвід зарубіжних країн, питання впровадження економічних, соціальних і політичних перетворень на регіональному і місцевому рівнях потрібно розглядати в контексті європейської інтеграції та сталого розвитку. Ефективна реалізація політики децентралізації державної влади вимагає від органів влади всіх рівнів таких узгоджених заходів: здійснення суттєвих інституційних змін; реформування принципів і методів роботи, зокрема в галузі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів; забезпечення фінансово-економічних можливостей стимулювання розвитку місцевого самоврядування тощо [37, с.65].

Перевагою фінансової децентралізації є запровадження нових видів трансфертів, тобто коштів, що передаються з державного бюджету до місцевих бюджетів або з місцевих бюджетів вищого рівня до бюджетів нижчого рівня у вигляді дотацій, субсидій, субвенцій та в інших формах. Завдяки реформі до таких трансфертів тепер належать: базова дотація, освітня субвенція, субвенція на підготовку робітничих кадрів, медична субвенція, субвенція на забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру, реверсна дотація. Ці кошти є фактичним дофінансуванням, яке надається на реалізацію делегованих державою повноважень [54, с.137].

Дуже прогресивною, на наш погляд, є нова можливість органів місцевої влади розміщувати свої власні надходження не лише на казначейських рахунках, а і в установах банків. Це надає можливість територіальній громаді більш оперативно керувати власними наявними коштами.

Реформа децентралізації також позитивно вплинула і на розвиток місцевого самоврядування на міжнародному рівні, тому що тепер органи місцевого самоврядування можуть за спрощеною процедурою надавати місцеві гарантії та брати запозичення від міжнародних фінансових організацій з метою розвитку соціальної інфраструктури завдяки залученням додаткових інвестицій.

Варто відзначити, що дуже істотним джерелом фінансування місцевого самоврядування є податки та збори. Відповідно до п. 12.4 ст. 12 Податкового кодексу України, до повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів, зокрема, належить встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених цим кодексом [83].

Поруч із цим вчений О. В. Звіздай наголошує, що децентралізація влади та реформа місцевого самоврядування мають включати комплекс заходів стосовно впорядкування відносин у сфері володіння та користування природними ресурсами, які є на прилеглих до сільських населених пунктів територіях. Це дасть можливість розширити реальну базу для стягнення природно-ресурсних платежів і підвищити мотивацію сільських територіальних громад, щоб ефективніше й раціональніше використовувати належні їм природні багатства [39, с.1].

Слід підкреслити, що регулювання місцевих фінансів та міжбюджетних відносин взагалі є одними з найбільш важливих проблем у фінансовій політиці України.

Реформа міжбюджетних відносин – це стимул для місцевих громад ефективніше наповнювати свої кошториси, переходити на самозабезпечення та ощадно планувати свої видатки.

Місцеві органи влади повинні постійно вирішувати багато питань, що стосуються місцевих податків та найголовніших цілей, на які будуть спрямовані видатки. Окрім цього необхідним є постійне вдосконалення методів управління місцевими фінансами, а також стимулювання процесів

економічного розвитку кожної адміністративно-територіальної одиниці. Саме тому фінансування і формування бюджету місцевої влади є однією з найважливіших сфер державних фінансів, яка потребує подальшого дослідження та пошуку нових підходів до реформування.

Однією із найактуальніших і невідкладних проблем розвитку державно-управлінських відносин в Україні є вдосконалення системи місцевого самоврядування, тому що її фінансова та організаційна автономія є однією з головних передумов розбудови демократичної держави.

Фінансова децентралізація не може існувати окремо, тому що вона повинна відбуватися одночасно із децентралізацією владних повноважень, тобто більш широким та масштабним процесом загальнодержавного рівня, що завжди передбачає передачу ширших повноважень, функцій і ресурсів від держави органам місцевого самоврядування [38, с.14].

На даний момент дуже вагомим досягненням реформаційних процесів в Україні є зменшення ролі держави у фінансовому забезпеченні адміністративно-територіальних одиниць та створення можливостей для пошуку органами місцевого самоврядування нових джерел фінансування діяльності територіальних громад.

Таким чином, процес децентралізації на сучасному етапі не є завершеним, тому що існує необхідність продовжити процес розширення повноважень органів місцевого самоврядування з метою збільшення їх можливостей розпорядження формально вже переданими їм коштами. Поруч із цим виникає проблема контролю прозорості використання місцевими органами влади наданими їм коштами. Саме тому існує необхідність запровадити орган фінансового контролю місцевих рад, який буде уповноважений контролювати надходження, розподіл і витрачання коштів від власних джерел доходів місцевого самоврядування.

Необхідно виробити прямо пропорційну тотожність між самим встановленням загальнообов'язкових платежів на місцевому рівні та

соціально-економічними, культурними пріоритетами та потребами окремої адміністративно-територіальної одиниці.

Починаючи з 2015 р. в Україні проводиться реформа місцевого самоврядування, супроводжувана процесами децентралізації влади: передачею на місцевий рівень частини повноважень, фінансів та відповідальності за їхнє використання. Утворення нового потужного суб'єкта місцевого самоврядування – об'єднаних територіальних громад (ОТГ) надає можливість концентрувати ресурси заради розвитку територій, підвищити фінансову незалежність. Завдяки створеному механізму добровільного об'єднання територіальних громад, змін до Бюджетного та Податкового кодексів України відбувається підвищення фінансової спроможності ОТГ. Під час виконання бюджетів ОТГ в Україні застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів відповідно до вимог бюджетного законодавства. На сьогодні актуалізується питання підвищення бюджетної та фінансової самостійності бюджетів громад, дієвості й ефективності виконання бюджетів ОТГ.

Під час виконання бюджетів ОТГ застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Відповідно до ст. 43 Кодексу, казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

- розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;
- контроль здійснення бюджетних повноважень під час зарахування надходжень бюджету, взяття бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійснення платежів за цими зобов'язаннями;
- ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів із дотриманням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України;
- здійснення інших операцій із бюджетними коштами [18].

Станом на 25 серпня 2017 р., за даними Державного реєстру виборців, в Україні створено 587 ОТГ. Необхідно зазначити, що до складу створених ОТГ входить 7 516 населених пунктів, а саме: міста обласного значення – три, міста районного значення – 77, селища міського типу – 200, села – 7019, селища – 217. Найбільше створено ОТГ в Дніпропетровській (52), Житомирській (43) і Тернопільській (38) областях. Подальше запровадження реформи місцевого самоврядування та децентралізації влади повинне забезпечити формування ОТГ, що зможуть самостійно вирішувати питання місцевого значення, бути фінансово незалежними та спроможними, а також ефективно, результативно планувати та виконувати місцеві бюджети ОТГ [78].

Висновки до розділу I

Узагальнюючи викладене, можна зробити висновок про те, що до основних проблем становлення та розвитку місцевого самоврядування в сучасних умовах можна віднести: недостатнє забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні повноваженнями та матеріально-фінансовими ресурсами для самостійного вирішення питань місцевого значення та виконання делегованих функцій держави; недосконалість законодавчого регулювання питань організації і діяльності місцевого самоврядування; наявність нормативно-правової неузгодженості повноважень різних гілок влади у спільній їх діяльності; неефективна взаємодія влади та суспільства; відсутність громадянсько-політичного паритету, реформ з дієвого реформування інституту місцевого самоврядування та сталої процедури виборів до органів самоврядування; неврахування потреб населення; нечітке визначення меж адміністративно-територіальних одиниць; недостатність фахівців різних галузей при вирішенні проблем місцевого самоврядування, адже місцеве самоврядування – це багатогранний організм, діяльність якого

впливає як на добробут усієї країни в цілому, так і на окремих її громадян; пасивне залучення громадськості до процесу прийняття рішень місцевого значення, призводить до закритості у діяльності органів публічної влади та сприяє поширенню корупції при прийнятті управлінських рішень і є суттєвим гальмівним чинником на шляху демократичних перетворень в Україні; неврахування сучасних власних, національних принципів місцевого урядування при запозиченні досвіду місцевого самоврядування європейських країн та запровадження його у національну систему місцевого самоврядування, а також непристосування відповідних національних правових норм, стандартів та процедур до норм, правил і вимог Європейського Співтовариства.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

2.1. Методика обліку доходів і видатків

Категорія „дохід” в установах державного сектору має суттєві відмінності. Визначення доходу присутнє у праці О.О. Левицької у значенні асигнувань, отриманих із державного й місцевих бюджетів та генерованих бюджетною організацією.

Залежно від джерел утворення доходи можна поділити на два види, такі як доходи за обмінними операціями та доходи за необмінними операціями. Усі свої видатки установа державного сектору покриває за рахунок бюджетних асигнувань та власних надходжень. Із прийняттям у 2017 році нових положень набрала сили нова класифікація доходів бюджетних установ, а також відбулася велика кількість змін, що пов'язані з обліком доходів установ державного сектору. Зараз усі питання регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 „Доходи” [75]. Таким чином, за класифікацією із цього П(С)БО доходи в бухгалтерському обліку поділяються на доходи від обмінних та необмінних операцій. Під необмінними операціями розуміються операції, які не передбачають передачу активів, послуг в обмін на отриманий дохід або активи, проте існує можливість виконання певних умов. Господарські операції з продажу або купівлі активів в обмін на грошові кошти, послуги, інші активи чи погашення зобов'язань називаються обмінними операціями. Відповідно до класифікації доходів, наведеної в П(С)БО у державному секторі 124 „Доходи”, до складу обмінних операцій входять бюджетні асигнування, доходи від надання послуг чи виконання робіт, доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від

продажу нерухомого майна), доходи від відсотків, роялті, дивідендів та інші.

Доходи від необмінних операцій містять податкові надходження, неподаткові надходження (збори та платежі), трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, що не потребують погашення. Таким чином, особливої різниці у трактуванні категорії „дохід” у працях вчених не існує, оскільки кожний із них ототожнював її із надходженням фінансування з бюджету.

Однак розбіжності щодо трактування доходу бюджетних установ можливо диференціювати відповідно до міжнародної практики. Так, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 9 „Дохід від обмінних операцій” наводиться таке визначення доходу: „валові надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників”. Проте варто звернути увагу на те, що суми, які збираються представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не належать до економічних вигід чи потенціалу корисності, що залучаються до суб'єктів господарювання, оскільки це не приводить до приросту активів або зменшення зобов'язань, тобто такі надходження мають вилучатися зі складу доходів [70].

Сьогодні питання, що стосуються обліку доходів бюджетних установ, регулюються НП(С) БОДС 124 „Доходи”. Цей стандарт містить інформацію щодо методологічних засад формування в бухгалтерському обліку даних щодо доходів від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації доходів та їх визнання й оцінки. Однак, незважаючи на те, що національний стандарт обліку доходів бюджетних установ розроблявся на базі відповідних міжнародних стандартів, таких як МСБОДС 9 „Дохід від операцій обміну” та МСБОДС 23 „Дохід від

необмінних операцій (податки та трансферти)” , певні відмінності між ними існують. Перша відмінність полягає у тому, що за міжнародною практикою облік доходів бюджетної установи ведеться із застосуванням двох стандартів, тоді як національний стандарт поєднує у собі відомості з обліку доходів за обмінними та необмінними операціями.

Введення у дію НП(С)БОДС 124 „Доходи” привело до застосування нової термінології („доходи від обмінних операцій”, „доходи від необмінних операцій”), розширення складу доходів державного сектору, визначення умов визнання кожного з цих видів доходів, розкриття оцінки доходів державного сектору; до цього всі ці питання не знаходили відображення у жодному законодавчому акті для установ державного сектору.

Незважаючи на те, що бюджетні установи являють собою неприбуткові організації, вони все одно є суб’єктами господарювання, а тому мають проводити свою діяльність у межах загального правового поля. Однак установам державного сектору нерідко доводиться зіштовхуватися із проблемами, викликаними недостатньо структурованим правовим полем, що не враховує всіх особливостей діяльності таких установ. Бюджетні установи є невід’ємним учасником бюджетного процесу країни, що пов’язано зі складанням, розглядом, затвердженням, виконанням та контролем за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи у процесі своєї діяльності здійснюють перерозподіл фінансових ресурсів країни, а також виступають одночасно у ролі як отримувачів, так і постачальників ресурсів [70].

Відмінності між НП(С)БОДС 124 „Доходи” та МСБОДС 23 „Дохід від необмінних операцій”, що стосуються сфери застосування та методу визначення доходів від необмінних операцій, є такими самими, як і між НП(С)БОДС 124 та МСБОДС 9. Також існують розбіжності щодо складу доходів від необмінних операцій, що зазначаються у цих документах. Таким чином, для подолання розбіжностей вважаємо необхідним розробити НП(С) БО в державному секторі окремо для доходів за обмінними та необмінними

операціями. Це сприятиме гармонізації бухгалтерського обліку доходів із міжнародною практикою.

Видатки це один із основних напрямів бухгалтерського обліку бюджетних установ, що характеризує кінцевий результат діяльності – виконання кошторису доходів та видатків. Постійний контроль за відображенням видатків в обліку установи державного сектору сприяє якісному, цільовому виконанню кошторису доходів та видатків установи, ефективному використанню бюджетних коштів загального та спеціального фонду.

Видатки, які проводяться за рахунок бюджетних коштів називаються видатками загального фонду, а за рахунок позабюджетних коштів – видатками спеціального фонду. Обидва види видатків суворо плануються в кошторисі видатків, який є основним документом, що визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і поквартальний розподіл коштів установи.

Відповідно до Бюджетного кодексу України – видатки бюджету це кошти спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу, надання кредитів з бюджету, розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів, повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів, обов'язкових платежів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [18].

Міжнародною практикою визначено чотири основні методи обліку державного сектора управління – касовий, модифікований касовий, модифікований метод нарахувань і метод нарахувань.

Методи обліку в державному секторі: касовий метод – реєстрація всіх подій в обліку за рухом грошових коштів, використовується в обліку надходжень і вибуття грошових коштів на рахунках. Метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати

пропорційно протягом усього терміну корисної служби. Модифікований касовий метод – реєстрація не тільки операцій за рухом грошових коштів, а й додаткових активів і зобов'язань. Модифікований метод нарахування – нарахування та визнання доходів і витрат як активів і зобов'язань під час операції.

Перевагами вітчизняного варіанта модифікованого методу нарахування є:

- тісний взаємозв'язок з реальними грошовими потоками;
- підконтрольність і прозорість процесів фінансування;
- низька трудомісткість облікових робіт;
- наближеність до бюджетного обліку (державного та місцевого бюджетів), в основу якого покладено касовий метод.

Одним з недоліків є невідповідність методу нарахування щодо зіставлення касових доходів та нарахованому у звітному періоді видатків. В наслідок таких відхилень в обліку спотворюються показники фінансових результатів. У такому випадку в установі штучно виникає прибуток через: недовиконання цільових програм; або придбання матеріальних цінностей, що не встигли витратити до кінця року; або коштів отриманих більше, ніж витрачено.

Для поступового переходу до використання в обліку методу нарахування та визначення строків визнання доходів слід передбачити зміни в нормативно-правових актах, а саме: в Бюджетному кодексі України, Законі „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БОДС

124 „Доходи”. У них пропонується визначити метод формування доходів бюджетних установ, зазначених у Глосарії термінів МСБОДС. Для цього в Бюджетному кодексі України необхідно зазначити метод формування бюджету та метод визначення доходів бюджетних установ. У Законі „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і НП(С)БОДС 124 „Доходи” під методом нарахування пропонується розуміти визнання всіх

операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно, протягом усього терміну корисної служби; під касовим методом – визнання операцій на підставі руху грошових коштів [75].

Отже, перехід до методу нарахування веде до ускладнення процесу бухгалтерського обліку, оскільки можливо виникнення такого елементу як суб'єктивізм при прийнятті певних рішень, наприклад при вирішенні питання щодо визначення моменту нарахування доходів, а уникнення суб'єктивізму можливе за рахунок чіткої регламентації законодавством бухгалтерського обліку в бюджетній сфері. Перехід від одного методу до іншого здійснюється поетапно з використанням проміжного варіанту – модифікованого методу нарахування. Також потрібно враховувати те, що перехід на нову систему обліку повинен відбуватись в контексті реформування державного сектору в цілому. Такі заходи в кінцевому підсумку призведуть до спроможності державою забезпечити максимальну прозорість і відкритість облікових даних і визнання показників звітності у світовому співтоваристві.

Актуальність затверджених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та їх відповідність IPSAS буде забезпечена шляхом співпраці з Міжнародною федерацією бухгалтерів щодо перекладу міжнародних стандартів та відповідного оновлення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Методи складення фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів будуть удосконалені з використанням сучасних інформаційних технологій.

2.2. Особливості обліку фінансових та нефінансових активів

Бухгалтерський облік фінансових активів здійснюється відповідно до основних положень Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БОДС, МСБОДС та були запроваджені в практику

діяльності установ державного сектору економіки з 1 січня 2017 р. згідно з Наказом Міністерства фінансів „Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі” від 31.12.2013 № 1203 [84].

Фінансові активи установ є однією з головних категорій системи їх функціонування. Дослідження наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених привели до висновку про неоднозначність підходу до визначення фінансових активів з погляду бухгалтерського обліку.

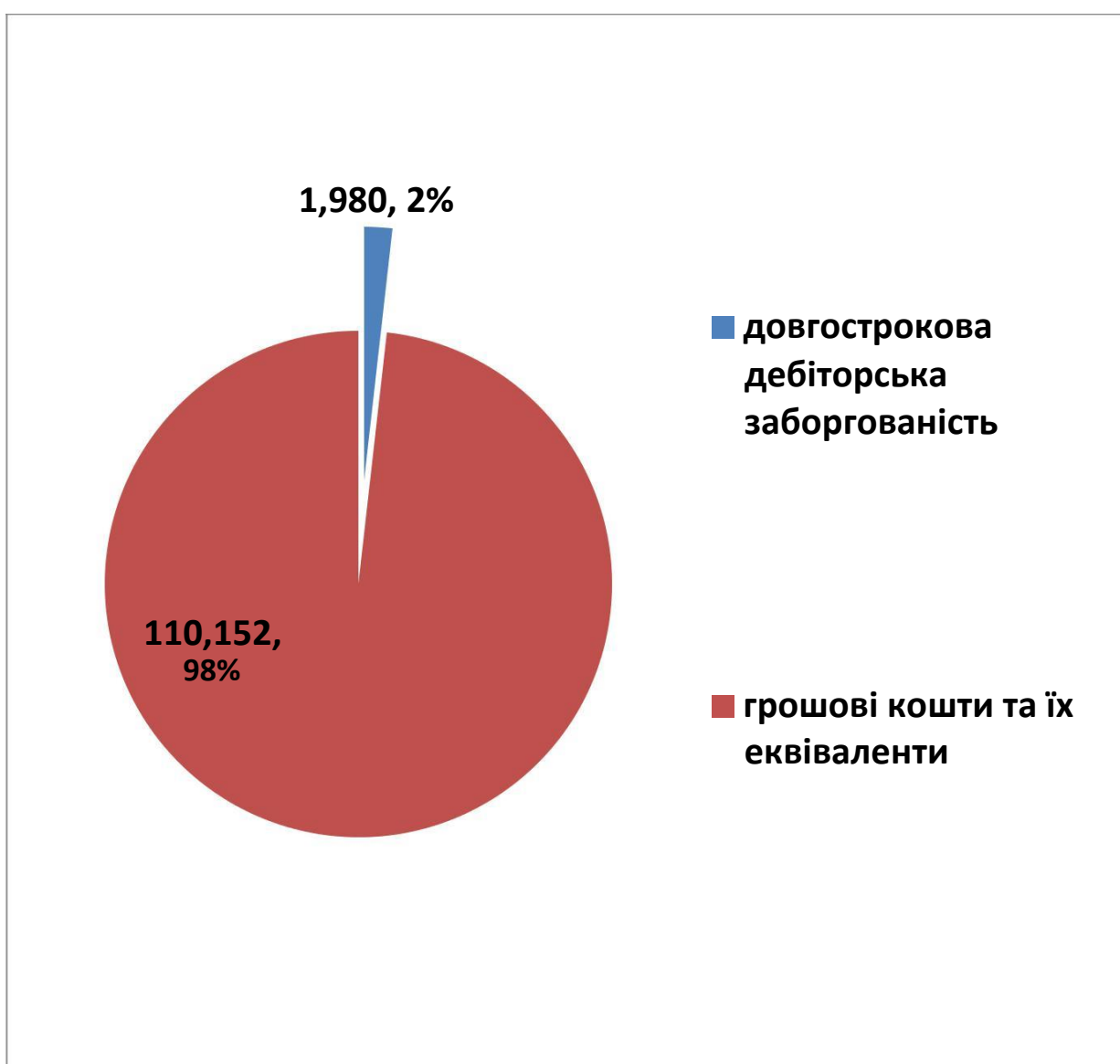


Рис. 2. 1 – Склад та структура фінансових активів за 2017 рік

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

З рисунка видно, що в складі фінансових активів на кінець 2017 року є: довгострокова дебіторська заборгованість на суму 1 980 грн., що становить 2% від усіх фінансових активів установи і грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів (кошти в національній валюті на рахунку в казначействі) на суму 110 152 грн., відповідно на які припадає 98%. Всього фінансові активи 112 132 грн.

Фінансові активи установ державного сектору економіки включають дебіторську заборгованість, фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти установ та державних цільових фондів, кошти бюджетів та інших клієнтів, інші фінансові активи.

Й.С. Завадський та Г.В. Осовська вважають грошові кошти – доходами та надходженнями. Вважаємо, що не доцільно застосовувати такий підхід, тому що грошові кошти можуть виступати не тільки у формі доходів та надходжень, але й у формі витрат.

Вчені-економісти З.М. Васильченко, А.М. Поддєрьогін, Д.В. Пірог досліджуючи сутність поняття „грошовий потік” розглядають його як сукупність послідовно розподілених у часі подій, пов’язаних з відокремленим та логічно завершеним фактом зміни власника грошових ресурсів через виконання зобов’язань між економічними агентами (установою державного сектору економіки, державою, домогосподарствами, міжнародними організаціями). Дані вчені зазначають, що грошові потоки безпосередньо пов’язані з рухом коштів, який відображає надходження у розпорядження установ державного сектору економіки грошових ресурсів та їх використання.

На думку Дж.К. Ван Хорн грошовий потік – це рух грошових коштів, що має безперервний характер. Деякий інший погляд щодо змістовного наповнення категорії „грошовий потік” висловлює І.А. Бланк, який вважає, що грошовий потік являє собою сукупність розподілених за окремими інтервалами часу надходжень і виплат грошових коштів, що генеруються

господарською діяльністю.

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк і Т.С. Смовженко висловлюють спільну думку про те, що грошовий потік – це надходження (додатний грошовий потік) і витрачання (від’ємний грошовий потік) коштів у процесі здійснення господарської діяльності.

Вчені Г.О. Краменко, І.А. Маркіна та О.Е. Чорна грошовий потік інтерпретують як сукупність розподілених у часі надходжень і виплат грошових коштів, що утворюються в процесі господарської діяльності та пов’язані із забезпеченням його платоспроможності.

О.Ю. Бобровська та О.В. Слабінська обґрунтовують визначення грошових потоків фінансового забезпечення соціальної сфери як рух фінансових ресурсів у процесах їх формування, розподілу й споживання, щодо яких здійснюються різні операції: розрахункові, облікові, структурно-логічні (операції зарахування на рахунки, видача, прийом тощо) і функції, пов’язані з плануванням, організацією, контролем, регулюванням, аналізом, обліком і мотивуванням ефективного використання коштів, здійснюваних у певному просторі й часі.

Аналізуючи питання сутності категорії „грошові потоки” варто зауважити, що слід чітко виокремлювати та усвідомлювати різницю між поняттями доходів, витрат і грошових потоків (вхідних, вихідних) у державному секторі.

Так на відмінну від доходів та витрат установи державного сектору, які відображають відповідно надходження/зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, що призводить до зростання/зменшення власного капіталу (за винятком зростання (зменшення) пов’язаного з внескам (виплатами) власників), грошові потоки ідентифікуються власне уже з процесом руху (надходження, вибуття) грошових коштів та їх еквівалентів у установі державного сектору. Тому, вхідні (надходження) грошові потоки не можна ототожнювати з доходами

установи, аналогічно як і вихідні (видаток) грошові потоки не коректно ототожнювати з витратами (видатками) установи. Однак слід обов'язково примати до уваги, той факт, що усі видатки бюджетних організацій поділяються на фактичні та касові видатки, останні з яких якраз і відповідають вихідним безготівковим грошовим потокам установ згідно із сучасними процедурами бухгалтерського обліку у державному секторі. Виходячи з реалій вітчизняної практики бюджетного обліку, можна стверджувати, що кошторис як основний плановий фінансовий документ установи державного сектору відображає в частині „Надходження” вхідні грошові потоки у розрізі загального і спеціального фондів установи, а у частині „Видатки та надання кредитів” представлені напрями вихідних грошових потоків за загальним та спеціальним фондами установи.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з обліку грошових коштів у касі
за червень 2018 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі субрахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1. Отримано в касу готівку	2211 „Готівка у національній валюті”	2313 „Реєстраційні рахунки”	1250
2. Повернено в касу невикористану суму підзвітних коштів	2211 „Готівка у національній валюті”	2116 „Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”	85
3. Отримання благодійних внесків	2211 „Готівка у національній валюті”	7511 „Доходи за необмінними операціями”	450
4. Витрачання благодійних внесків	6415 „Розрахунки з іншими кредиторами”	2211 „Готівка у національній валюті”	450

Примітка. Розроблено автором за даними [82]

Готівкові фінансові активи, одержані установою, мають витрачатися суворо за цільовим призначенням згідно з кошторисом установи. При цьому

потрібно враховувати, що установа утримує в касі готівку лише в межах установлених лімітів.

Для обліку наявності, руху і залишків готівки в касі використовують активний рахунок 2211 „Готівка у національній валюті”. Залишок і надходження грошових коштів відображають за дебетом рахунка, а видану готівку – за кредитом (табл.2.2).

Рахунок 23 „Грошові кошти на рахунках” містить і бюджетні асигнування, і власні надходження, і надходження в частині благодійної допомоги та інші види доходу.

Вагомий внесок у дослідженні питання розвитку оцінки нефінансових активів був зроблений Свірко С. В. Науковець дослідила питання розвитку оцінки нефінансових активів бюджетних установ, історичні традиції та сучасні тенденції розвитку оцінки складових нового комплексного облікового об'єкта „нефінансові активи” бюджетних установ.

Професор Свірко С. В. завдяки проведеним нею дослідженням, дає визначення об'єкту обліку, яке до цього часу не було чітко сформованим у науковій літературі для суб'єктів державного сектора: „нефінансові активи – це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому” [93]. У їх складі, Свірко С. В. виділяє: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, готову продукцію, незавершені капітальні інвестиції, інші нефінансові активи.

На наш погляд, необоротні активи лише частка нефінансових активів, всі інші складові також потребують розкриття основних аспектів обліку.

Наукові дослідження Кондратюк І. О. присвячені розвитку управлінського обліку у бюджетних установах і пошуку шляхів удосконалення обліку витрат в умовах модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [48].

Науковці виявили проблеми економічної оцінки нефінансових вироблених активів в Україні і запропонували шляхи їх нівелювання з використанням досвіду інших країн та міжнародних організацій. Авторами був зроблений акцент на вироблених нефінансових активах, що на наш погляд не розкриває інформації щодо інших нефінансових активів.

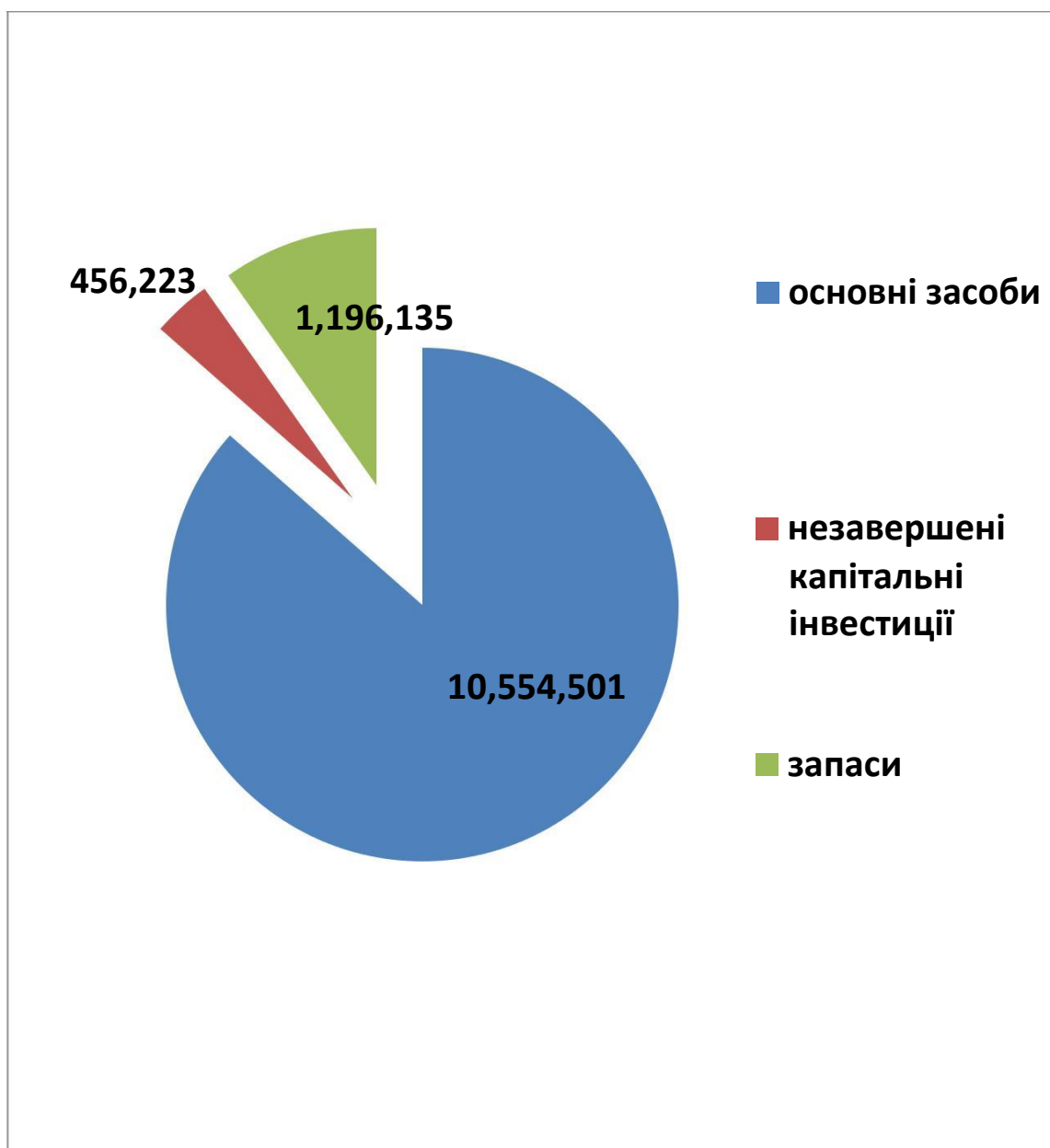


Рис. 2.2 – Склад та структура нефінансових активів за 2017 рік

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

З рисунка видно, що в складі нефінансових активів Заболоттівської селищної ради на кінець 2017 року є: основні засоби на суму 10 554 501 грн., або це складає 86, 5%; незавершені капітальні інвестиції – 456 223 грн. (3,7%) та запаси – 1 196 135 грн. (9,8%). Нефінансові активи становлять 12 206 859 грн. (100%).

Нефінансові активи – це комбінований об’єкт бухгалтерського обліку, який містить інформацію про наявні необоротні і оборотні активи установи. Нефінансові активи можна класифікувати для цілей бухгалтерського обліку за допомогою основних елементів бухгалтерського обліку: за планом рахунків для державного сектору та за допомогою структури балансу, сформованого на підставі даних цих рахунків.

Враховуючи те, що поняття „нефінансові активи” є новим у бухгалтерській і науковій термінології, а на практиці – нефінансові активи є основними активами бюджетних установ, у звітності їхня частка досить вагома, тому: нефінансові активи – як об’єкт бухгалтерського обліку потребують уваги і подальших досліджень науковців з позицій уточнення сутності, критеріїв визнання і достовірності оцінки на різних стадіях обліку об’єкту.

Бюджетні установи використовують субрахунок 5411 для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів на фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію.

Оскільки вартість ноутбука перевищує 6000 грн., то такий об’єкт віднесено до основних засобів. Саме на цю суму установі необхідно збільшити внесений капітал, тобто субрахунок 5111.

Уведення в експлуатацію ноутбука оформлено Актом введення в експлуатацію основних засобів, також на цей об’єкт відкрита інвентарна картка обліку об’єкта основних засобів та йому присвоєно інвентарний

номер.

Важливою складовою нефінансових активів є основні засоби (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку отримання основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Отримано цільове фінансування для придбання основних засобів	2313	5411	15800
2.	Отримано ноутбук від постачальника (сума з ПДВ)	1311	6211	15800
3.	Перераховано постачальнику оплату за ноутбук	6211	2313	15800
4.	Введено ноутбук в експлуатацію	1014	1311	15800
	Водночас відображено зміни в капіталі	5411	5111	15800

Примітка. Розроблено автором за даними [82]

Бюджетна установа за рахунок загального фонду придбала ноутбук, вартість якого 15800 грн. (в тому числі ПДВ – 2634 грн.). Після отримання від постачальника та оплати його вартості такий об'єкт введено в експлуатацію.

Із введенням у дію окремих НП(С)БОДС доволі суттєво змінилися методологічні, методичні та організаційні засади обліку.

Запаси є найбільш значною частиною активів бюджетної установи, їх облік і оцінка впливають на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан.

Бухгалтерський облік запасів суб'єктів державного сектору регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року № 11, які застосовуються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси”, План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Мінфіну України від 31 грудня 2013 року.

Запаси бюджетних установ є об'єктами бухгалтерського обліку методологічні та методичні аспекти обліку яких зазнали доволі суттєвих змін. Зазначене спричинює потребу оновлення системи облікових реєстрів для систематизації та накопичення інформації щодо обліку надходження й вибуття запасів суб'єктів державного сектору.

НП(С)БОДС 123 передбачає перелік витрат, які не відносяться до первісної вартості, а безпосередньо належать до того періоду, в якому ці витрати були здійснені:

- нестачі запасів і понаднормові витрати;
- фінансові витрати;
- витрати на зберігання, окрім тих, що будуть використовуватись перед подальшим етапом;
- загальногосподарські витрати та інші, які не пов'язані безпосередньо з придбанням та поставкою запасів, а також доведенням їх до придатного для запланованого використання стану;
- збутові витрати.

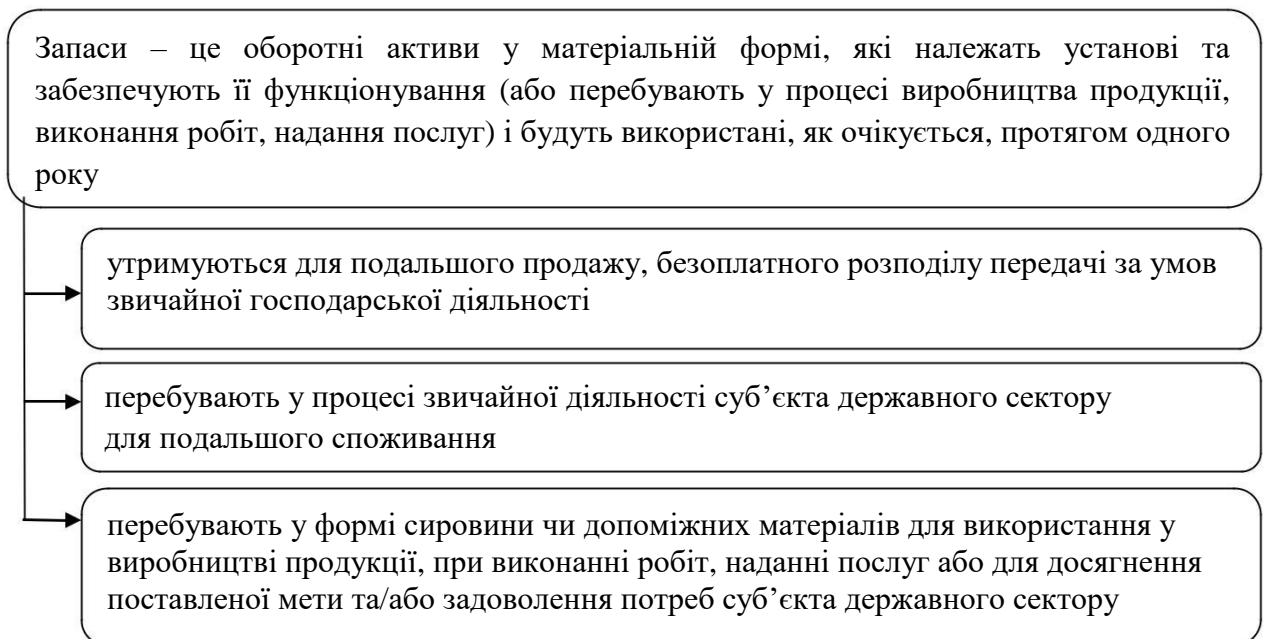


Рис.2.3 – Визнання запасів згідно НП(С)БО 123, „Запаси”

Примітка. Розроблено автором за даними [70]

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс суб'єкта державного сектору за первісною вартістю.

Особливістю формування первісної вартості в бюджетних установах є те, що витрати, пов'язані з наймом транспорту для перевезення запасів, відносяться до видатків організації за відповідними кодами економічної класифікації, за якими вони передбачені в кошторисі доходів та видатків, а також не включаються до первісної вартості придбаних запасів.

До збільшення первісної вартості запасів не відносяться суми ПДВ, сплаченого під час придбання запасів, що списується на видатки бюджетних організацій. Особливого контролю потребують транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості. Їх варто відносити до певних груп, видів матеріалів; якщо ж ці витрати можна достовірно визначити, то вони відносяться до придбаних запасів. Суб'єкт державного сектору самостійно визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат.

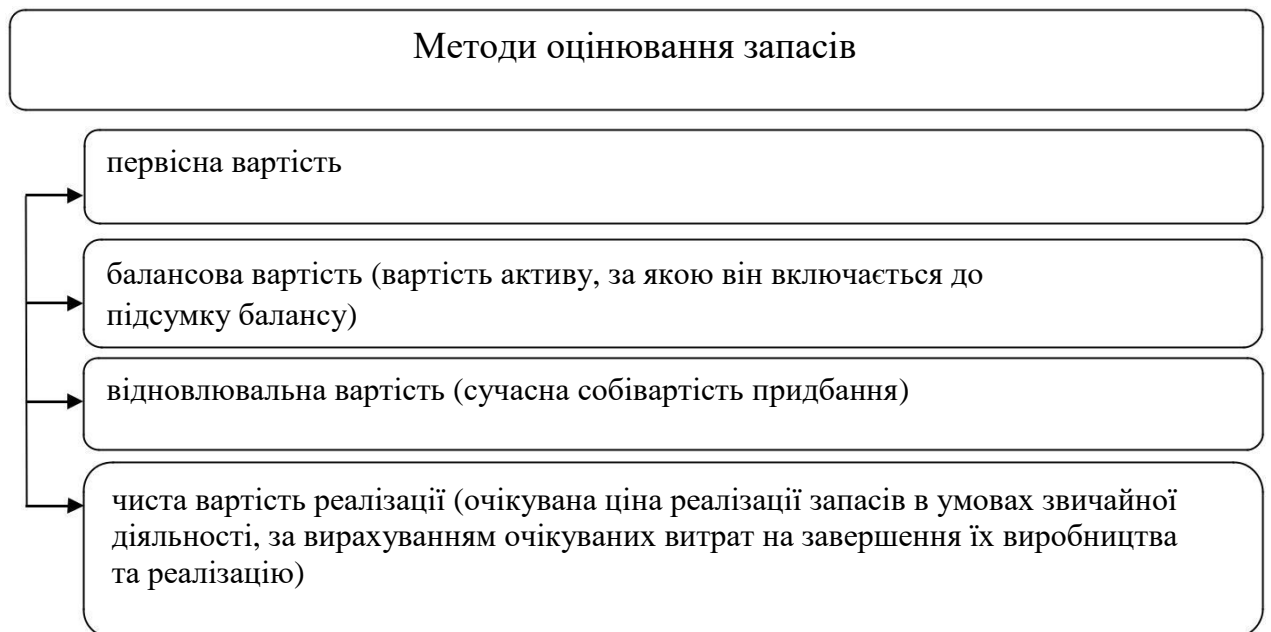


Рис.2.4 – Методи оцінювання запасів

Примітка. Розроблено автором за даними [100]

По-перше, сума транспортно-заготівельних витрат може узагальнюватися на окремому субрахунку або аналітичному рахунку за окремими групами запасів, якщо вони пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів.

По-друге, сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку або аналітичному рахунку обліку запасів, щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Щодо оцінки запасів, то, згідно з НП(С)БО 123, оцінка запасів на дату балансу відображається за найменшою з двох оцінок, а саме первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Під час зниження ціни запасів, псування або втрати вигоди оцінка проводиться за чистою вартістю реалізації.

Під час перевищення суми купівельної вартості над чистою вартістю реалізації різниця списується на витрати звітної періоду. Дохід визначається, якщо вартість реалізації запасів, які були уцінені, збільшується на суму, не більшу суми за попереднім замовленням.

В установі було продбано виробничі запаси через підзвітну особу. Збільшення дебіторської заборгованості зумовлює зростання потреби в фінансових активах на стадії розрахунків. Внаслідок цього зростає період перебування оборотних коштів у сфері обігу. Також було оприбутковано запаси, отримані як благодійна допомога на суму 450 грн.

Вибуття запасів оцінюється лише тим методом, який визначений у наказі про облікову політику установи та застосовується для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання.

Таблиця 2.4

Сутність методів оцінки вибуття запасів

Метод оцінки запасів	Сутність методу оцінки
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	За цим методом оцінюються запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного
Метод середньозваженої собівартості запасів (щомісячної або періодичної)	Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції
Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів

Примітка. Розроблено автором за даними [59]

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

2.3. Інформаційні технології обліку у системі управління установами державного сектору економіки

Дослідження поняття „інформаційні технології” продовжується, оскільки останніми роками вони постійно перебувають у полі зору науковців. Проте, загалом у фаховій науковій літературі та нормативно-правових документах інформаційна технологія розглядається щонайменше з п'яти позицій.

Будь-яка інформаційна система характеризується наявністю технології перетворення вихідних даних у результативну інформацію. Цей процес складається з чітко регламентованої послідовності виконання операцій, дій,

етапів різного ступеня складності над даними, що зберігаються на комп'ютерах. Такі технології прийнято називати інформаційними (ІТ). Під інформаційною технологією розуміють „сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують швидкий пошук інформації, доступ до джерел інформації”, тобто саме комп'ютерні інформаційні технології, тому можна використовувати ці два терміни як синоніми.

Інформаційні системи та технології мають задовольняти потреби управління, а також надавати інформаційне поле для формування управлінських рішень. Відповідно, погоджуємося з висновком багатьох вчених, що подальший розвиток теорії бухгалтерського обліку пов'язаний з інтеграцією всіх підсистем обліку в єдину інформаційну систему на основі новітніх комп'ютерно-інформаційних технологій.

В умовах застосування комп'ютерних технологій та програмних продуктів для автоматизації обліку в установах державного сектору економіки відбувається трансформація як самої системи бухгалтерського обліку, так і облікових процедур, що супроводжується підвищенням якості та рівня ефективності процесу управління. Застосування програм автоматизації обліку суттєво підвищує якість обробки облікової інформації. Крім того, використання комп'ютерної техніки змінює зміст та організацію праці облікового персоналу, зокрема зменшується кількість ручних операцій з обробки первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення реєстрів і форм звітності. Облікова праця стає більш творчою, спрямованою на організацію й удосконалення процедур бухгалтерського обліку.

На нашу думку, кожна установа державного сектору економіки повинна реально оцінити ефективність від запровадження відповідних сучасних програмних засобів автоматизації обліку.

З метою запровадження ефективної системи внутрішнього та

зовнішнього контролю за витрачанням бюджетних коштів, бухгалтерській службі доцільно мати можливість оперативно формувати проміжну звітність за результатами здійснення господарських операцій, мінімізувати ризики щодо появи помилок у формуванні регламентованої звітності установи. Ця потреба бухгалтерської служби реалізується за рахунок комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установи – це нелегкий процес, який складається з етапів визначення цілей, завдань, планування та подальшої реалізації і контролю, які охоплюють усі ділянки обліку.

Досліджуючи питання здійснення контролю в умовах електронної обробки даних, виділяють такі три підходи до проведення контрольної діяльності:

- одержання інформації з середовища обчислювального комплексу і проведення порівняння первинних даних з вихідними даними та даними звітності вручну;

- проведення контролю з метою правильності відображення операцій на основі введених звітних даних і даних реєстрів бухгалтерського обліку;

- здійснення контролю безпосередньо із застосуванням обчислювальної техніки. При цьому проводяться не тільки розрахункові процедури, а й процедури контролю та виконання тих операцій, які не сприймаються людиною візуально на підставі наявної інформації в інформаційних системах обліку, контролю та аналізу.

В більшості джерел інформаційну систему розуміють досить вузько лише як сукупність технічних засобів, які служать для накопичення, зберігання, обробки і передачі інформації.

До визначення інформаційної системи іноді включають компоненти системи, а також сфери діяльності, в яких ця система використовується. Однак, тут увага зосереджується лише на технічних засобах.

В умовах автоматизації обліку, процес комп'ютеризації системи

контролю не вимагатиме значних додаткових витрат і зусиль. Окрім цього можлива не лише повна автоматизації аналітичних процедур контролю, а й часткова. Названі автори також вважають, що для контрольного процесу в умовах комп'ютеризації характерні:

- перевірка даних за допомогою програмних засобів установи, які перевіряються імітацією облікових даних;
- перевірка даних спеціальних контрольних програм, підготовлених працівниками установи, що перевіряється;
- перевірка даних спеціальних програм, підготовлених контролюючою організацією.

Сучасний рівень розвитку технічної бази та програмного забезпечення свідчить про достатньо суттєві здобутки та наявність потужних можливостей інформаційних технологій. Враховуючи той факт, що їх розвиток створює значні вторинні ефекти для усіх секторів економіки, сприяючи економічному зростанню та процвітанню, прискорює розвиток економіки, використання можливостей інформаційних технологій в галузі контролю також матиме значний позитивний ефект.

Висновки до розділу II

Видатки та доходи – це основні напрями бухгалтерського обліку в сільських радах, що характеризує кінцевий результат діяльності, виконання кошторису доходів та видатків. Постійний контроль за відображенням доходів та видатків сприяє якісному виконанню кошторису, ефективному використанню бюджетних коштів загального та спеціального фонду.

Застосування інформаційних технологій в обліку має свої переваги та недоліки. Основними перевагами є: оперативність, гнучкість, динамічність, зручність, професійність, а основними недоліками слід розглядати:

статичність, оновлення техніки, навчання персоналу, висока ціна.

Однак практикою доведено, що створення та використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку сприяє не лише прискоренню процесу обробки інформації в сільських радах, але й суттєво впливає на його організацію. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації вимагає формального та чіткого опису облікових процедур за допомогою алгоритмів, що в свою чергу призводить до впорядкування діяльності бухгалтерської служби.

Отже, на даному етапі розвитку економіки важко уявити сільську раду, яке не використовує інформаційні технології в бухгалтерського обліку. Впровадження новітніх інформаційних технологій у систему бухгалтерського обліку значно полегшує роботу працівників бухгалтерії, дозволяє голові сільської ради отримати бажану інформацію щодо кожної господарської операції в будь-який момент, що сприяє прийняттю ефективних та оперативних рішень.

РОЗДІЛ III

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

3.1. Організаційно-методичні положення економічного аналізу

Для аналізу діяльності установи використовують різноманітні джерела інформації. Склад, зміст та якість інформації, яка залучається до аналізу, мають визначальну роль у забезпеченні його дієвості. Аналіз не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію. Та потреба в конкретних матеріалах залежить від періоду, що аналізується, цілей та завдань аналізу. Перш ніж розглянути аналіз виконання кошторисних призначень, необхідно зазначити особливості їх фінансування, яке здійснюється за рахунок державного бюджету: загального та спеціального фондів, які суворо плануються і витрачаються згідно із затвердженим кошторисом. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним Кодексом України та Законом „Про Державний бюджет України”.

На рівні бюджетних установ доходи загального фонду – це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання.

Спеціальний фонд кошторису включає надходження із спеціального фонду бюджету для утримання установи і розподілу витрат.

Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень.

Спеціальний і загальний фонди кошторису складаються з дохідної та витратної частин. Формування дохідної частини загального фонду

здійснюється на підставі планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання установи. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються з власних надходжень бюджетної установи і доходів за іншими надходженнями спецфонду. Так, специфіка діяльності бюджетних установ та потреба населення в необхідності збільшення кількості та якості їхніх послуг зумовили таку діяльність цих установ як надання платних послуг, ведення господарської діяльності в межах визначених законодавством та при цьому вони отримують доходи (крім бюджетного фінансування). Такі надходження називають власними надходженнями. До них відносять кошти, одержані від надання платних послуг, реалізації продукції виготовленої в навчальних майстернях, надання в оренду приміщень та обладнання, виконання науково-дослідних робіт, а також кошти, отримані як гуманітарна допомога, суми, отримані від підприємств для виконання окремих доручень та інше.

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

Аналіз виконання кошторису за загальним фондом передбачає такі складові: аналіз касових і фактичних видатків загального фонду за функціональною та економічною класифікацією видатків, параметричний аналіз виконання кошторису бюджетної установи та прогнозний аналіз виконання кошторису. У ході проведення аналізу виконання кошторису за загальним фондом використовується один з головних прийомів аналізу – порівняння.

Порівняння як спосіб дослідження здійснюється через зіставлення одного показника з іншим для визначення спільних рис або розбіжностей між ними, наприклад, порівняння фактичних показників із показниками

попередніх періодів та з плановими показниками.

Важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими і фактичними показниками. Воно може характеризуватись рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж навпаки – фактичних видатків над касовими.

Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли у процесі виконання кошторису бюджетної установи. Під час проведення аналізу виконання кошторису установ за КФК і КЕКВ досліджується їх динаміка, склад та структура.

Здійснюється порівняння видатків за наступними напрямками: фактичні видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки з видатками, які затверджені кошторисом; касові видатки із фактичними видатками. Тому предметом такого аналізу є фінансові ресурси установ, їх формування та використання. Однак щодо порівняння видатків, то необхідно зауважити, що касові видатки бюджетних установ, які фінансуються через органи управління Державної казначейської служби, обліковуються два рази: один раз в органах казначейської служби (при списанні коштів з реєстраційного рахунка установи) і другий раз – в самій установі (при отриманні виписки органу казначейства з реєстраційного рахунка). Тому можна сподіватись, що в майбутньому необхідність обліку касових видатків безпосередньо у бюджетних установах відійде на задній план, а відтак значно зменшиться обсяг звітних показників про виконання кошторису видатків.

Порівняльний же аналіз касових видатків, які характеризують рух грошових засобів в установі, і фактичних видатків, які характеризують повноту їх використання, та фінансування можна буде здійснювати у відповідні терміни шляхом порівняння даних органів казначейської служби про касові видатки та звітності установи про фактичні видатки між собою та із затвердженим кошторисом.

На підставі показників касових і фактичних видатків та показників доходів фондів також доцільно проводити параметричний аналіз виконання кошторису, який полягає у визначенні групи часткових та узагальнених показників, які характеризують всі важливі елементи кошторису. Конкретніше, він проводиться за такими коефіцієнтами:

- коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних;
- відношення планових надходжень до фактичних надходжень коштів за звітний період;
- відношення видатків до доходів;
- відношення видатків спеціального фонду до суми власного капіталу.

Прогнозний аналіз виконання кошторису являє собою основу для фінансового планування в установі та для фінансового бюджетування.

Фінансове планування (й особливо прогнозування) є важливим інструментом управління і надає такі переваги органам місцевого самоврядування і громадянам як: поліпшення якості прийняття фінансових рішень; удосконалення процесу формування бюджету; дозволяє краще оцінити бюджетні пропозиції та приймати відповідні рішення; окреслює фінансове майбутнє і залишає час для запобігання несприятливим подіям.

Основою прогнозного фінансового аналізу є узагальнення й аналіз існуючої інформації з подальшим моделюванням можливих варіантів розвитку ситуацій та фінансових показників.

Прогнозний фінансовий аналіз являє собою дослідження довготермінових перспектив зміни фінансового стану бюджетної установи. Його основне призначення – це забезпечення збалансованості активів і пасивів балансу установи в майбутньому.

Для того, щоб спрогнозувати доходи, необхідно: визначити джерела доходів, з яких будуть складатися прогнози; зібрати фактичні дані за кожним джерелом доходів принаймні за три останні роки; спрогнозувати дані і характеристики кожного джерела доходів для визначення найбільш

придатної методики прогнозування; обрати та застосувати необхідний метод прогнозування; визначити, чи прийнятний даний прогноз доходів та відрегулювати його відповідно до змін, що можуть вплинути на дохід. На практиці застосовуються наступні методи прогнозування доходів і видатків:

- експертна оцінка, яка полягає у тому, що експерт пропонує найкраще припущення про майбутні доходи і видатки, покладаючись на свої спеціалізовані знання. Перевагою методу є здатність скласти відносно точні прогнози, а відносні вони тому, що навіть найбільш точні прогнози можуть ставитися під сумнів;

- аналіз тенденцій, який полягає в тому, що час – це єдина визначальна змінна, минулі тенденції надають підставу для прогнозування майбутніх змін, але цей метод підходить лише для оцінки доходів, які є постійними та щороку змінюються на постійну величину або розвиваються в передбачуваному напрямі. Визначаючи зміни минулих років, деякі доходи і видатки можна спрогнозувати досить точно. Техніка тенденцій припускає, що рівень росту у майбутньому році буде таким же, як і в останні роки;

- детерміністичний підхід, який припускає постійність відношень між прогнозованою змінною та певним іншим фактором (наприклад, економічним чи демографічним);

- економетричне моделювання, що встановлює відношення між змінною доходу або видатку та рядом причинних чи пояснювальних факторів, і використовується щодо змінних, які перебувають під впливом циклічних змін, є математично складним методом та потребує великої кількості даних. Економетричні моделі дозволяють розглянути вплив декількох змінних на доходи чи видатки;

- аналіз фінансового впливу, який передбачає безпосередній зростаючий вплив на надходження та видатки, що має відношення до нового розвитку та може використовувати прості математичні розрахунки, такі як множення частки на приріст населення, або більш складні економетричні

методики. Заключна стадія економічного аналізу, яка дозволяє зробити висновки про виконання кошторису установи за спеціальним фондом, визначити причини відхилень та розробити заходи щодо збільшення надходжень і прискорення руху коштів спеціального фонду. Методика аналізу спеціального фонду бюджетної установи значною мірою відповідає методиці аналізу виконання загального фонду. Також до списку основних прийомів аналізу, які можуть бути використані у бюджетній установі, належать:

- трендовий аналіз (порівняння кожної позиції звітності з попередніми періодами та визначення тренду). На основі екстраполяції можливо не тільки визначити перспективне значення основних показників, а й також спрогнозувати перспективний аналіз фінансового стану бюджетних установ;

- аналіз відносних показників (коефіцієнтів) полягає в розрахунку відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

При здійсненні аналізу діяльності бюджетної установи застосовуються економіко-математичні методи, спрямовані на визначення тенденцій розвитку бюджетної установи, прогнозування основних показників її діяльності та економіко-логічні методи, які використовуються у загальному і факторному аналізі діяльності бюджетної установи [99].

З кількісних засобів аналітичного дослідження значного поширення набуло також використання середніх та відносних величин. Середні величини використовуються в аналізі для узагальнюючої характеристики показників.

Загалом при аналізі вони характеризують загальний рівень ознаки, що аналізується, коли вона схильна до значних коливань. Відносними величинами називають величини, що виражають кількісні відношення між показниками, здебільшого між двома абсолютними величинами. Їх отримують діленням однієї величини на іншу.

Величина з якою порівнюють називається базисною, а та, що порівнюється – звітною.

Відносна величина показує, у скільки разів порівнювана величина більша за базисну або яку частку другої становить перша. За формою відносні величини поділяються на коефіцієнти, відсотки, індекси. Коефіцієнти використовуються для зіставлення двох взаємозв'язаних показників, один з яких беруть за одиницю. Відсотки є необхідним для характеристики співвідношення величин, одну з яких беруть за 100.

За економічною сутністю відносні показники поділяються на такі види: виконання плану, динаміки, структури, ефективності. Також одним із прийомів аналізу використовується прийом групування, тобто об'єднання інформаційних матеріалів в аналітичній таблиці, що дозволяє виявити взаємозв'язок різних показників, виділити певні закономірності та тенденції, визначити вплив найбільш суттєвих факторів.

В економічному аналізі велику роль відіграють графічні способи, відмітною рисою яких є їхня наочність, що значно спрощує процес доведення результатів економічного аналізу до широкого кола працівників.

Для правильного відображення досліджуваних процесів і явищ необхідно дотримуватись техніки та методики побудови графіків. Велике значення має правильний вибір типу графіка, його масштабів і виконання.

За даними таблиці 3.1 та Звіту про фінансові результати Заболоттівської селищної ради за 2017 рік результат фінансової діяльності визначено як профіцит у сумі 228155 грн. Показник розраховано на основі отриманих доходів від обмінних операцій у сумі 40 649 329 грн., у т. ч. бюджетні асигнування складають – 39873154 грн., доходи від надання послуг – 762 264 грн. та доходів від продажу активів – 13911 грн.

Доходи від необмінних операцій становлять 2735942 грн., у т. ч.: трансферти – 2387284 грн., інші доходи від необмінних операцій – 348658,00 грн. Усього доходів – 43 385 271 грн.

Проведені витрати за обмінними операціями включають 40 713 468 грн., в тому числі витрати на виконання бюджетних програм у сумі 39850763 грн., витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) – 696 545 грн. та інші витрати за обмінними операціями –166 160 грн.

Витрати за необмінними операціями: трансферти –2 387 284 грн., інші витрати за необмінними операціями – 56 364 грн. Усього витрат за необмінних операцій 2 443 648 грн. Усього витрати становлять 43 157 116 грн.

Елементи витрат за обмінними операціями включають: витрати на оплату праці – 27 943 390 грн.; відрахування на соціальні заходи – 6 545 657 грн.; матеріальні витрати – 5 244 551 грн.; амортизація – 813 710 грн.; інші витрати – 166 160 грн. Усього – 40 713 468 грн.

Таблиця 3.1

Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією
видатків та кредитування бюджету за 2017 рік

Найменування показника	Сума, грн.	Питома вага, %
Загальнодержавні функції	4 760 634	11,00
Оборона	–	
Громадський порядок, безпека та судова влада	417 523	1,00
Економічна діяльність	57 051	0,13
Охорона навколишнього природного середовища	–	
Житлово-комунальне господарство	95 941	0,22
Охорона здоров'я	5 302 847	12,28
Духовний та фізичний розвиток	2 582 351	6,00
Освіта	26 187 960	60,68
Соціальний захист та соціальне забезпечення	3 752 809	8,69
Усього	43 157 116	100

Примітка. Таблицю складено на основі додатка Б

З таблиці видно, що по Заболоттівській селищній раді видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та

кредитування бюджету за 2017 рік становлять 43 157 116 грн. (100%). Найбільша сума припадає на освіту – 26 187 960 грн., або це становить 60,68%, охорону здоров'я – 5 302 847 грн. (12,28%), виконання загальнодержавних функцій – 4 760 634 грн. (11%) та соціальний захист та соціальне забезпечення – 3 752 809 грн. (8,69%). Це позитивно впливає на діяльність даної установи.

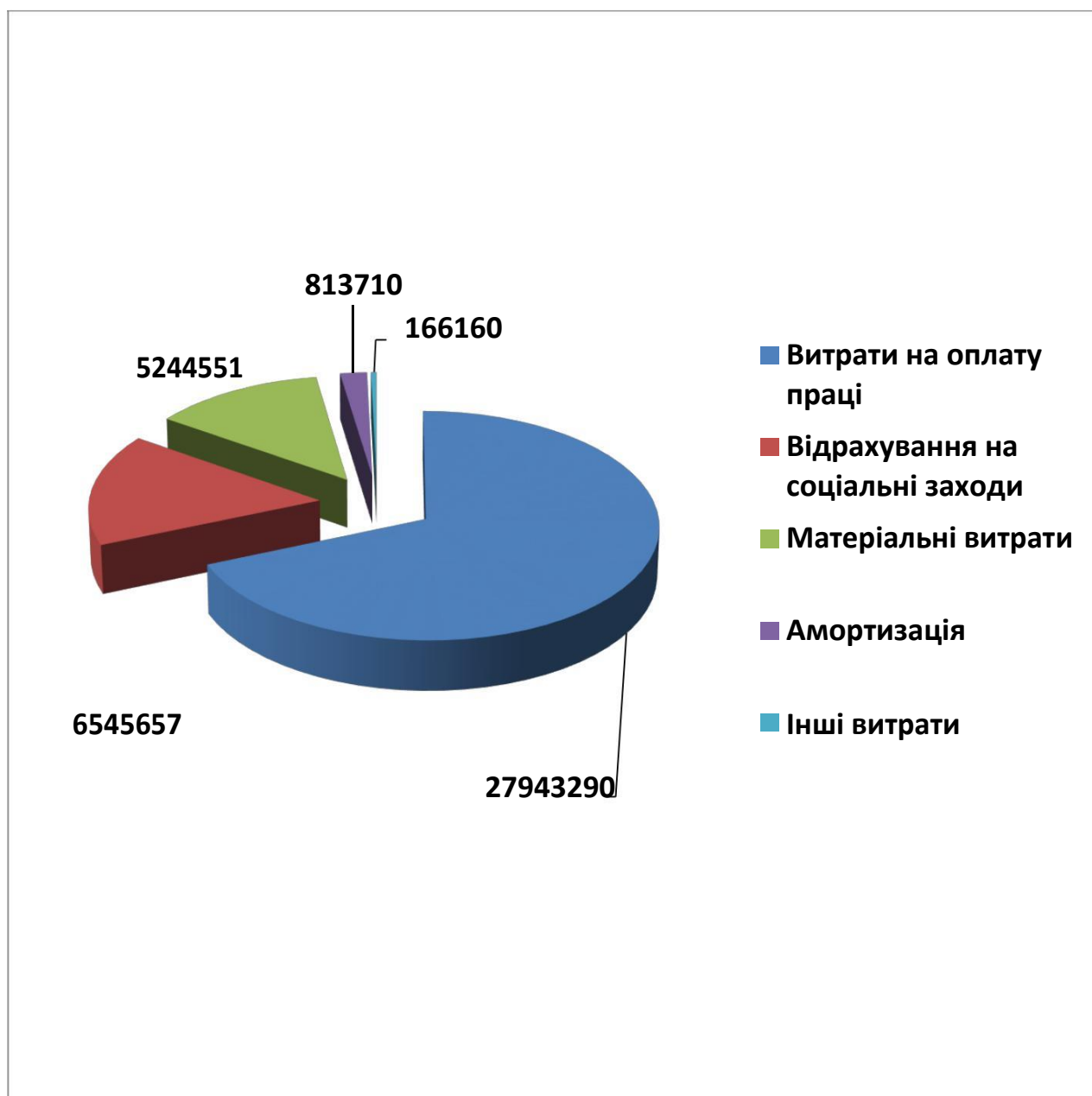


Рис. 3.1 – Елементи витрат за обмінними операціями

Примітка. Розроблено автором за даними додатка Б

На рисунку подано структуру витрат за обмінними операціями по досліджуваній установі. Витрати на оплату праці – 27 943 290 грн.; Відрахування на соціальні заходи – 6 545 657 грн.; Матеріальні витрати – 5 244 551 грн.; Амортизація – 813 710 грн.; Інші витрати – 166 160 грн. Усього: 40 713 468 грн. З рисунка видно, що найбільша сума витрат у Заболоттівській селищній раді припадає на витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

Одна з основних функцій органів місцевого самоврядування – діяльність щодо задоволення суспільних потреб. Насамперед, це діяльність, що пов'язана з впровадженням в життя соціальної програми держави, до якої, зокрема входить соціальний захист населення, організація освіти, охорони здоров'я населення, розвиток культури, спорту, молодіжні програми, а також діяльність, що пов'язана з наданням послуг та забезпеченням ефективного функціонування тих господарських одиниць, які надають комунальні, житлові, транспортні та інші послуги.

3.2 Порядок проведення контролю фінансово-господарської діяльності

Основними завданнями контролю операцій з нефінансовими активами установи державного сектору економіки є контроль за їх наявністю, правильністю їх оцінювання, відповідним використанням та збереженням, а також виявлення і попередження порушень, пов'язаних з діями над активами. Для того, щоб уникнути неправомірних дій, і для якомога точнішого виявлення помилок необхідно посилити внутрішній контроль щодо повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних нефінансових активів.

Організація процесу державного фінансового контролю нефінансових активів має передбачати три стадії його проведення: забезпечення

контрольних дій, основна (дослідження), підготовка звіту за результатами перевірки.

Перша стадія – забезпечення контрольних дій – характерна найбільшим навантаженням. Вона охоплює три контрольних процеси, які передують безпосередньому проведенню перевірки : фінансовий моніторинг; попереднє ознайомлення з підконтрольним об'єктом (вибір проблеми для контролю); планування державного фінансового контролю.

Друга, основна стадія державного фінансового контролю – дослідження – охоплює збір інформації, її узагальнення, підготовку висновків щодо підтвердження чи спростування висунутої гіпотези наявності проблеми. Завершальна стадія організації проведення перевірки – складання звіту за результатами перевірки.

Державний фінансовий контроль у процесі функціонування сформував свій метод, який характерний використанням загальнонаукових і специфічних методичних прийомів та способів контролю.

Метод фінансового контролю – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких вивчають фінансово-господарську діяльність установи державного сектору економіки.

Розглянемо методичні прийоми, що необхідно використовувати при здійсненні контролю нефінансових активів.

Методичні прийоми і способи фінансового контролю поділяються на дві групи: загальнонаукові та специфічні. Загальнонаукові методичні прийоми і способи фінансового контролю охоплюють аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз. Специфічні методичні прийоми фінансового контролю – прийоми, вироблені практикою контрольно-ревізійної роботи на основі досягнень економічної науки. Їх класифікують за двома групами: методичні прийоми фактичного контролю та методичні прийоми документального контролю (рис.3.2 та 3.3).

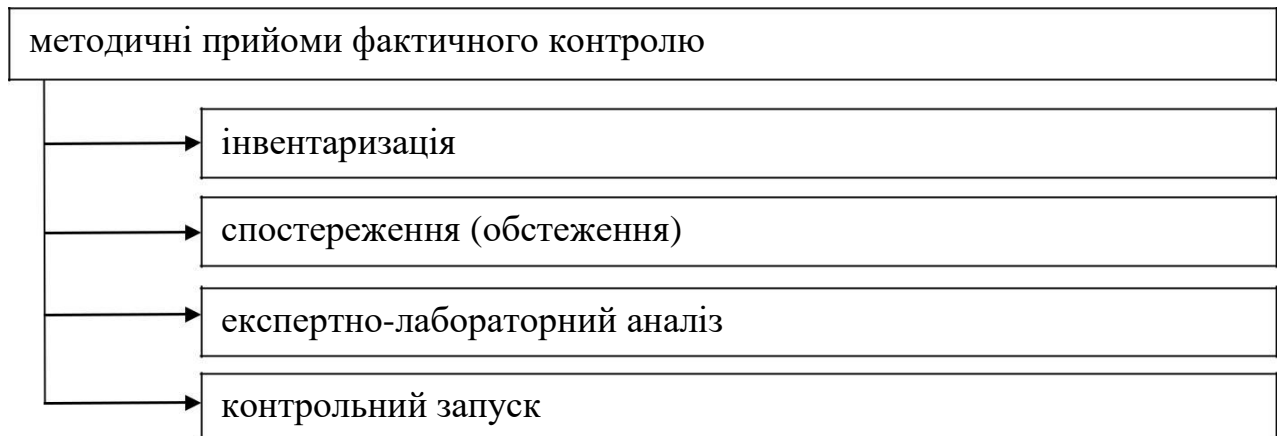


Рис. 3.2 – Методичні прийоми фактичного контролю

Примітка. Розроблено автором за даними [30]

Система внутрішнього контролю операцій з обліку нефінансових та фінансових активів повинна охоплювати контроль: укладення договорів про матеріальну відповідальність і стан закріплення всіх активів за матеріально відповідальними особами; дотримання установою періодичності та порядку проведення інвентаризації нефінансових та фінансових активів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів; стану збереження нефінансових та фінансових активів; своєчасності, повноти і правильності оприбуткування придбаних (безкоштовно одержаних) основних засобів; дотримання законодавства при списанні активів; дотримання законодавства при нарахуванні зносу основних засобів; дотримання законодавства при проведенні індексації, дооцінок та іншого перегляду вартості основних засобів.

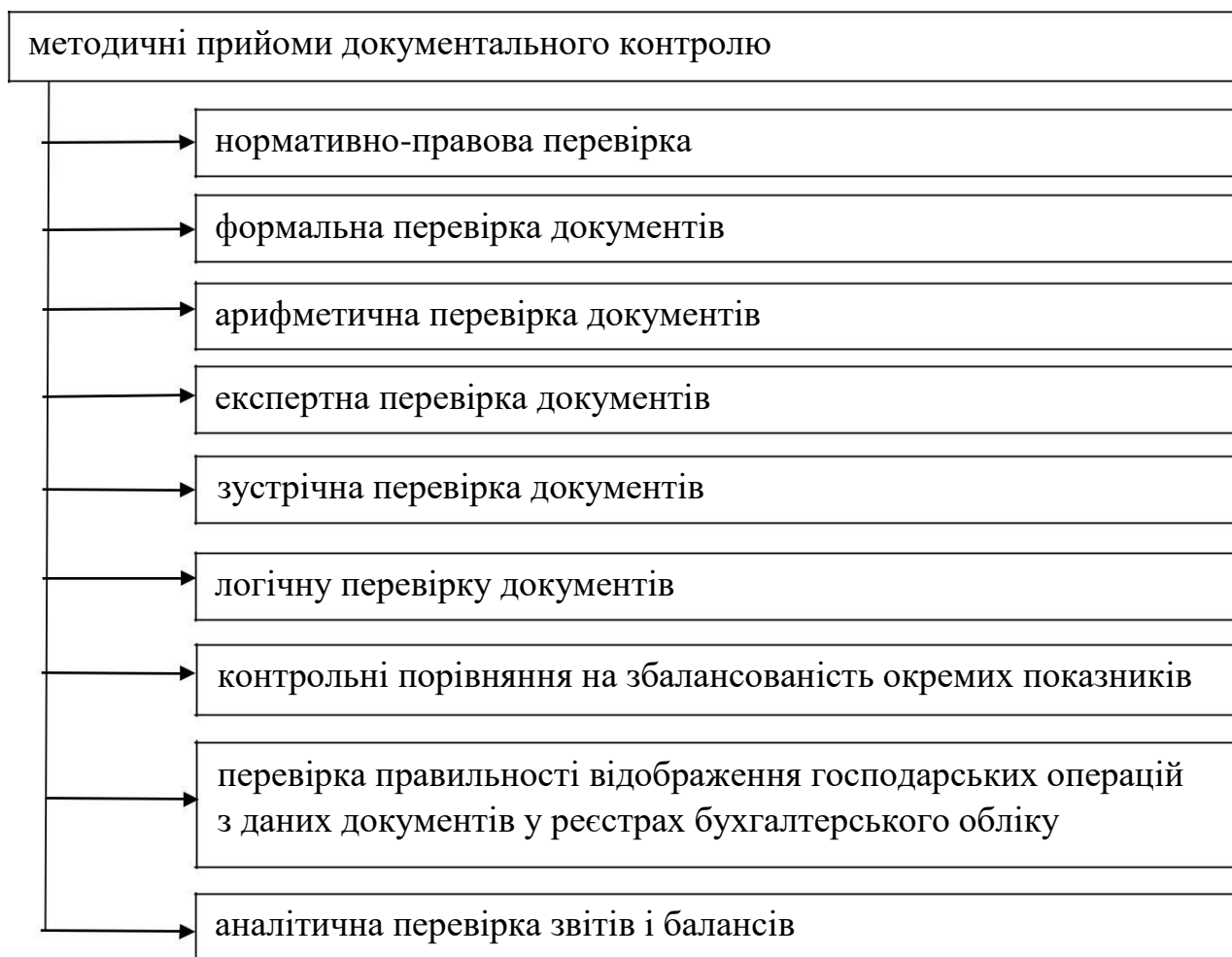


Рис. 3.3 – Методичні прийоми документального контролю

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

Правильність ідентифікації установою доходів і витрат у складі відповідних груп та обрання для їх відображення належних рахунків бухгалтерського обліку має пріоритетне значення при переході на використання стандартів бухгалтерського обліку, оскільки від цього залежить достовірність усього масиву облікової інформації. Процес контролю у будь-якому випадку повинен розпочинатися з організації і планування майбутніх контрольних процедур. Надзвичайно важливе значення при цьому має розробка організаційної моделі контролю, що

включає об'єкти та джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення результатів контролю.

Важливо також перевірити відповідність показників кошторису даним плану асигнувань установи. З метою встановлення узгодженості вказаних документів проводиться їх зустрічна перевірка. Другим етапом контролю доходів і витрат сільської ради є перевірка дотримання порядку виконання затвердженого кошторису.

Нестабільна політична ситуація в Україні, можливість і наявна практика неоднозначного трактування законодавчих актів, недосконалість нормативно-правового забезпечення певних напрямків діяльності є сприятливим підґрунтям для різного роду зловживань у сфері використання бюджетних коштів. Попередження, виявлення та ліквідацію таких порушень покликана забезпечувати система державного фінансового контролю.

Отже, система державного фінансового контролю потребує вдосконалення. Зокрема необхідні подальше вивчення та вдосконалення на практиці організації і методики контролю господарської діяльності установ державного сектору економіки і особливо ділянки обліку доходів та витрат, нефінансових та фінансових активів, оскільки це нові комплексні об'єкти обліку.

3.3. Критерії оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів

Критерії оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів доцільно встановлювати, так як вони забезпечують:

– по-перше, досягнення певного рівня якості бюджетних послуг, що надаються населенню, так як в іншому випадку робота, що проводилась, не має сенсу;

– по-друге, орієнтованість на задоволення реальних потреб населення, що можуть бути науково обґрунтованими;

– по-третє, прозорість використання бюджетних коштів, адже за умов невідповідності результатів діяльності встановленим стандартам громадськість запитає детальний звіт з поясненням причин;

– по-четверте, ефективну роботу місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування у разі відповідності критеріям.

При формуванні критеріїв пріоритетною умовою повинна бути сукупність територіальних інтересів, що відображають особливості економічних і соціальних умов регіону.

Можливе застосування двох видів критеріїв оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів:

а) критерії, що характеризують прямі результати від використання коштів місцевих бюджетів;

б) критерії, що відображають кінцеві соціальні результати від використання коштів місцевих бюджетів.

При оцінці прямих результатів можуть застосовуватись такі показники (на прикладі фінансування охорони здоров'я):

– показники витрат, тобто фінансових, трудових і матеріальних ресурсів, використаних для отримання конкретних результатів (медичне обладнання, лікарські засоби, препарати для лікування, медичний персонал);

– показники продукту – безпосередні результати проведених витрат (кількість осіб, що пройшли диспансеризацію, або дітей, що пройшли вакцинацію, кількість проведених операцій тощо).

В якості критеріїв оцінки ефективності прямих результатів від використання коштів місцевих бюджетів може використовуватись співвідношення між витратами ресурсів (у вартісному вираженні) і отриманими при цьому результатами (обсягом випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг). Так, наприклад, критерієм оцінки ефективності при

будівництві шкіл та інших навчальних закладів є витрати в розрахунку на одне „навчальне місце”, а лікарень – витрати на одне „ліжко-місце”. Разом з тим, в деяких сферах для оцінки ефективності прямих результатів від використання коштів місцевих бюджетів можуть використовуватись інші критерії. Зокрема, ефективність прямих результатів від використання коштів місцевих бюджетів на правоохоронні органи можна оцінити на основі показника розкриття злочинів, а на заклади з охорони здоров’я – на основі частки населення, охопленої диспансеризацією, або частки дітей, що пройшли вакцинацію.

Критерії оцінки ефективності кінцевих результатів від використання коштів місцевих бюджетів характеризують наслідки для суспільства, частини населення або певної групи людей завдяки реалізації функцій, реалізації програм або вирішення поставлених завдань. Інакше кажучи, на основі цих критеріїв повинна даватись об’єктивна оцінка результатів надання бюджетної послуги для її одержувачів. Наприклад, одними з таких критеріїв оцінки ефективності діяльності правоохоронних органів є рівень злочинності в країні, органів освіти – рівень освіченості населення, органів охорони здоров’я – співвідношення захворілих і одужалих, рівень смертності за певний період.

При виборі критеріїв ефективності слід керуватись тим, що вони мають відповідати специфіці певної сфери і служити основою для отримання результатів оцінки. При цьому для оцінки діяльності відповідного органу (установи) використовуються індивідуальні критерії ефективності прямих і соціальних результатів, які повинні бути надійними, зрозумілими й достатніми.

Критерії оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів (на прикладі охорони здоров’я) необхідно розмежувати на : Критерії оцінки ефективності прямих результатів та критерії оцінки ефективності кінцевих результатів [27].

Критерії оцінки ефективності прямих результатів:

- співставлення фактичних і планових показників видатків відповідного бюджету на охорону здоров'я;
- витрати в розрахунку на одного хворого;
- частка населення, охопленого диспансеризацією;
- частка дітей, що пройшла вакцинацію;
- витрати на забезпеченість медичними препаратами;
- збільшення кількості та якості медичних послуг, що надаються;
- забезпечення виявлення захворювань на ранніх стадіях;
- покращення матеріально-технічної бази лікарень.

Критерії оцінки ефективності кінцевих результатів:

- зменшення кількості захворювань порівняно з попереднім періодом;
- зменшення рівня смертності порівняно з попереднім періодом;
- збільшення кількості пацієнтів, що видужали порівняно з попереднім періодом;
- збільшення рівня тривалості життя населення;
- покращення результатів оцінки професіоналізму та рівня знань лікарів;
- зменшення кількості випадків притягнення до відповідальності лікарів за наявність лікарських помилок.

Критерії можуть бути встановлені виходячи з положень відповідних законодавчих та інших нормативних актів. За відсутності у цих джерелах визначення критеріїв, місцеві органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування повинні встановити їх самостійно. Для цього можна використовувати:

- критерії, розроблені науковцями, професійними або експертними організаціями у певній сфері чи діяльності;
- результати роботи установ за попередній період і плани їх роботи за пріоритетними напрямками діяльності;

- загальноприйняті норми, якими керуються в практичній діяльності;
- статистичні матеріали.

У всіх зазначених випадках для оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів мають бути обрані такі критерії, які відповідають цілям оцінки і дають можливість досить точно визначити ефективність діяльності об'єкта, що перевіряється.

В процесі оцінки визначається ступінь досягнення поставлених соціально-економічних цілей і, тим самим, вимірюється ефективність від використання коштів місцевих бюджетів у відповідній сфері. Виявлено, що, при проведенні оцінюванні соціальної ефективності використання коштів місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування необхідно, залежно від поставлених цілей, обирати й встановлювати критерії як прямих, так і кінцевих соціальних результатів.

На прикладі фінансування охорони здоров'я показано, що критерієм ефективності може бути той чи інший комплексний показник, який є визначальним для досягнення головної мети соціально-економічної політики та являє собою обґрунтовані стандарти якості роботи, на основі яких можна здійснити порівняльний аналіз й оцінити ефективність реалізації завдань, тобто, досягнутих результатів. Критерієм ефективності використання коштів місцевих бюджетів є міра задоволення потреб населення в громадських послугах, що повинна бути свого роду „нормативною моделлю”, або, інакше кажучи, показувати, який результат є свідченням ефективності використання коштів місцевих бюджетів.

Доцільно охарактеризувати соціальну ефективність використання коштів місцевих бюджетів як відповідність результатів використання коштів основним соціальним потребам і цілям суспільства, інтересам окремої людини, а економічну ефективність – як одержання максимального ефекту від використання мінімального обсягу бюджетних коштів.

Ефективне використання коштів місцевих бюджетів є неможливим без

ефективної фінансової діяльності, що проводиться місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування. В умовах управління місцевими бюджетами за програмно-цільовим методом показники ефективності є невід'ємною складовою результативних показників бюджетної програми. Якщо соціальна ефективність може бути виражена показником, що очікується, то економічна ефективність визначається як співвідношення між результатом діяльності та загальними поточними витратами.

Під час дослідження організаційної ефективності варто виявляти: чи працює заклад за сучасними кадровими технологіями; чи має вона чітку структуру – затверджені посадові інструкції, ясну форму обліку і контролю діяльності; чи здійснює комп'ютеризований бухгалтерський і кадровий облік та інше.

Отже, розуміння доречності застосування показників ефективності, їх чітке формулювання є важливою передумовою отримання достовірних даних за результатами аналізу та основою для усунення випадків неефективного використання коштів місцевих бюджетів України.

Висновки до розділу III

Затверджений кошторис є безпосереднім засобом контролю. При формуванні системи показників необхідно враховувати особливості звітності бюджетних установ. Особливу увагу необхідно звернути на формування доходів установ за двома фондами – загальним і спеціальним. На жаль, на сьогоднішній час чітка методика проведення аналізу в бюджетній установі, узгоджена з органами управління Державної казначейської служби, відсутня, а також обмежена кількість штатних економічних працівників-аналітиків для

переважної більшості бюджетних установ, чим і зумовлена складність проведення аналізу. Прогнозування доходів є дуже важливим для розробки вірогідного бюджету. З прийняттям Бюджетного кодексу постає необхідність складання прогнозу доходів на три наступні бюджетні періоди, хоча до цього часу всі складали прогноз на один наступний рік. І хоч потенційна користь від довгострокового прогнозування не підлягає сумніву, проте з ним пов'язується одна така проблема: чим довший період, на який складається прогноз, тим нижча його точність, а чим довший період, тим більше несподіваних подій неодмінно відбудеться: інфляція, регулювання чи дерегулювання, зміни тарифної політики, природні умови тощо. Тому правильний підхід до прогнозування залежить від періоду часу, який розглядається. Отже, аналіз виконання кошторису, як основне джерело аналізу доходів і видатків, дає нам можливість з'ясувати причини нестачі бюджетного фінансування або ж, навпаки, вчасно виявити перевитрати коштів чи завищення асигнувань, відтак здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, виявляються резерви та розробляються превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє, дає можливість здійснювати ефективний контроль за розподілом і використанням наявних бюджетних ресурсів установи на основі залучення й використання аналітичних методів дослідження та спрогнозувати тенденції розвитку діяльності бюджетної установи на майбутні періоди, адже прогноз – це основа чітко спланованої діяльності будь-якої установи, організації.

ВИСНОВКИ

Головною умовою функціонування бухгалтерського обліку в установах є чітке дотримання єдиних положень у формуванні та систематизації облікової інформації. Однак, проходження інформації від етапу первинного обліку до підсумкового і остаточне формування якісної достовірної звітної інформації неможливі без визначення кола організаційних заходів щодо системи бухгалтерського обліку.

При формулюванні концепції організації технології облікового процесу необхідно враховувати, що облік є складним процесом, який пов'язаний із акумулюванням даних про діяльність установи, їх оцінки та обробки з метою перетворення в інформацію для користувачів за певними законами, принципами, постулатами, правилами, алгоритмами і процедурами з використанням набору інструментів.

Однією з найважливіших функцій управління поряд з плануванням, організацією, обліком та контролем є аналіз.

В умовах жорсткої економії бюджетних коштів, необхідності постійного пошуку резервів підвищення ефективності їх використання актуальною виступає проблема наукових досліджень методики економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ та розробка способів впровадження такої методики в практичну діяльність.

Підвищення ефективної діяльності установ державного сектору економіки у більшості випадків залежить від обґрунтованості, своєчасності і доцільності прийнятих рішень. Усе це може бути досягнуто в процесі аналізу. Однак тільки правильно організована робота з аналітичного дослідження результатів діяльності установи може забезпечити її дієвість і ефективність, обґрунтовано вплинути на загальний хід процесу діяльності установи. Завдяки аналізу бюджетних показників можна дізнатись, яким

чином розподілилися кошти кошторису, відхилення показників за останні роки, динаміку фінансування за загальним фондом і динаміку отриманих доходів за спеціальним фондом та їх використання. Аналітичні розрахунки дозволяють раціонально підійти до планування кошторису на наступний звітний період.

Контроль виконання кошторису сільської ради у частині витрат за обмінними операціями передбачає проведення контролю у розрізі кожної зі складових таких витрат. Контроль витрат від необмінних операцій сільської ради полягає у встановленні законності наданих соціальних виплат та трансфертів.

За результатами проведеного аналізу фінансово-господарська діяльності Заболоттівської селищної ради за 2016-2017 роки слід зробити висновки про те, що в даних умовах постає нагальна потреба у пошуку альтернативних джерел фінансування. Отже, одним з завдань слід визнати удосконалення системи фінансування, яке з однієї сторони має забезпечити підвищення ефективності витрат, та з іншої сторони – забезпечити гарантоване надання якісних послуг.

Удосконалення обліку необхідно здійснювати за наступними напрямками:

1. Впровадження сучасних інформаційних систем вимагає інтенсивного дослідження і подальшого вивчення. Проблемою, реформування обліку в цьому напрямку, є недостатньо наповнений якісними програмними продуктами ринок програмного забезпечення в Україні. Більшість наявних програм автоматизації бухгалтерського обліку не вирішують у повній мірі завдань, що пов'язані з управлінням бюджетною установою. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи планування доходів і видатків, внутрішнього контролю в сільських радах.

2. Важливу роль в ефективному керуванні, плануванні та удосконаленні діяльності установи відіграють контрольні заходи, які проводяться на різних

рівнях управління, різними суб'єктами контролю, зокрема: Державною аудиторською службою, Державною казначейською службою України та відділом внутрішнього контролю.

Тому доцільно створити посаду внутрішнього контролера, що забезпечить прозорість та достовірність облікової інформації про доходи й видатки, із запропонованими етапами реалізації контрольних заходів.

3. Рівень фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні є недостатнім. У зв'язку з цим слід розвивати діяльність, пов'язану з наданням послуг на платній основі. При проведенні таких заходів необхідно дотримуватись вимог чинного законодавства з даних питань. З метою поліпшення рівня фінансового забезпечення доцільно розвивати дозволена законодавством діяльність, залучаючи до участі місцевих приватних підприємців та населення.

4. Проведення реформ місцевого самоврядування потребуватиме належного кадрового забезпечення. Тому актуалізується проблема формування та реалізації дієвої кадрової політики на місцях, удосконалення системи підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації посадових осіб, службовців органів місцевого самоврядування, депутатів місцевих рад, запровадження професійних програм підготовки для органів місцевого самоврядування тощо.

5. У процесі формування повноважень органів місцевого самоврядування в Україні особливо важливе значення має запозичення позитивного зарубіжного досвіду тих країн, що вже здійснили відповідні ринкові перетворення та мають позитивний досвід децентралізації повноважень органів влади.

6. Трансформація вітчизняного обліку до міжнародної практики передбачає використання Національних стандартів обліку у державному секторі. Отже, реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародного досвіду дозволить оперативно отримувати інформацію

відповідним користувачам, посилить рівень державного управління, що в свою чергу зумовить ефективну реалізацію органами місцевого самоврядування своїх функцій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аніщенко Г. Ю. Практичні аспекти формування облікової політики бюджетних установ / Г. Ю. Аніщенко // Ефективна економіка. –2013. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2322>.
2. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ / І.Д.Бенько // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Наук. журнал. – Вип. 24.– Тернопіль: ТНЕУ. – 2011. – С.24-34.
3. Бенько І.Д. Організація обліку фінансового забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Наук. вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип.11. – Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
4. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-276.
5. Бенько І.Д. Роль і місце бюджетного обліку в організації фінансування бюджетних установ та шляхи його модернізації / І.Д.Бенько, Л.О. Гуцайлук // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 3. – С.167-170.
6. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти / І.Д.Бенько // Наук. вісник Херсонського державного ун-ту. – Серія: Економічні науки. – Вип. 24. – Ч. 2. – Херсон: ХДУ. – 2017. – С.114-117.
7. Бенько І.Д. Аналіз запасів медичних установ / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський наук.-виробничий журнал. – Вип. 1. – Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва. – 2013. – С.267-270.
8. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика / І.Д.Бенько // Інноваційна

- економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Вип. 1. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2013. – С.200-203.
9. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. – Вип. 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – С.254 -257.
 10. Бенько І.Д. Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку / І.Д.Бенько // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія [Електронний ресурс] : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.[м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.]/ редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С.93-96.
 11. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. – Серія: Економічні науки. – Вип. 29. – Ч 2. – Херсон: ХДУ. – 2018. – С.146-149.
 12. Бенько І.Д. Організація обліку фінансово-господарської діяльності в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія [Електронний ресурс] : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 20 листопада 2017 р.] – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С.77-79.
 13. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я / І.Д.Бенько // Науково-практичний журнал. Причорноморські економічні студії. Вип. 27. – Ч 2. – Одеса. – ПНДІЕІ. – 2018. – С.121-125.
 14. Benko I.D. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) w przedsiębiorstwach handlowych / Benko I.D. // Europejska uczelnia w Warszawie. Studia i materiały. Zeszyt 12. – Warszawa: Oficyna wydawnicza europejskiej uczelni. – 2016. – С.71-82.

15. Бикадорова Н. О. Фінансова децентралізація місцевого самоврядування / Н. О. Бикадорова // Економічний вісник Донбасу. – 2010. – № 2 (20). – С. 145-151.
16. Бобух І. Міжнародний досвід оцінки нефінансових вироблених активів та шляхи його використання в Україні / І. Бобух, Д. Корпієвські // Економіст. – 2013. – № 11. – С.15-20.
17. Брижань І. А. Умови та чинники переходу України до моделі сталого розвитку / І. А. Брижань // Вісн. Полтав. держ. аграр. акад. – 2013. – № 1. – С.128-133.
18. Бюджетний кодекс України : редакція від 04.12.2016 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
19. Вальківський В. Бюджетні установи звітуватимуть казначейству за оновленими формами звітності / В. Вальківський // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 19. – С.42-43.
20. Василенко Л. Децентралізація та реформа місцевого самоврядування / Л. Василенко, М. Добровінський. – Підприємництво, господарство і право. – 2017. – № 3. – С.123-126.
21. Ватченко О. Б. Механізм сталого розвитку регіонів / О. Б. Ватченко, В. М. Ільченко // Наук. вісн. НЛТУ України : зб. наук.-техн. пр. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.19. – С.205-212.
22. Вівчар О.Й. Сучасний стан місцевого самоврядування в Україні: проблеми та перспективи розвитку /О.Й.Вівчар, О.В.Бицька // Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: виклики постіндустріальної економіки. Матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. [м.Львів, 18–19 травня 2017 р.]. – Львів: Львівська політехніка, 2017. – С.88-89.
23. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку : моногр. / І. С. Волохова. – Одеса: Атлант, 2010. –

233 с.

24. Ворона П. В. Місцеве самоврядування України в контексті розвитку представницької влади : моногр. / П. В. Ворона. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 341 с.
25. Гордєєв О. К. Механізми забезпечення сталого розвитку територіальної громади : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.04 „Місц. самоврядування” / О. К. Гордєєв ; Одес. регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – Одеса, 2014. – 20 с.
26. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
27. Гошовська В. Концептуальні підходи до оцінювання економічної ефективності діяльності органів місцевого самоврядування / В. Гошовська, П. Ворона // Місцеве самоврядування та регіональний розвиток в Україні. – 2013. – № 1. – С. 34-38.
28. Губанова Т.О. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах / Т.О. Губанова // Наук. вісник Чернівецького ун-ту. – 2012. – Вип. 636. – С.99-104.
29. Гураль П. Еволюція систем (моделей) місцевого самоврядування та їх особливості / П. Гураль // Вісн. Львів. ун-ту. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2012. – Вип. 56. – С.174-179.
30. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль на місцевому рівні в умовах фінансової децентралізації в Україні / І.Р. Данчевська // Економіка і суспільство. – 2017. – Вип. 11. – С.503-507.
31. Демченко І. Система джерел європейських правових стандартів місцевого самоврядування / І. Демченко // Вісн. Харк. нац. ун-ту ім. В. Н. Каразіна. – 2011. – № 10. – С.386-390.
32. Демченко І. Стан імплементації європейських правових стандартів місцевого самоврядування в Україні / І. Демченко // Вісн. Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – 2011. – № 1 (4). – С.149-157.

33. Дем'янюк А.В. Удосконалення бюджетного процесу на місцевому рівні в умовах демократичних і ринкових трансформацій / А.В. Дем'янюк // Наук. вісн. Чернівецького у-ту. – Серія: Економіка. – Вип. 730-731. – Чернівці : ЧНУ. – 2015. – С.141-144.
34. Державне фінансове забезпечення соціальної сфери : моногр./ За ред. д.ф, проф. Т.М. Кір'ян. – Черкаси : Чабаненко, 2012. – 398 с.
35. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О.Бориславська, І.Заверуха, Е. Захарченко та інші. – К. : Софія. – 2012. – 128 с.
36. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес Інформ. – 2013. – № 2. – С. 209-211.
37. Досвід децентралізації у країнах Європи : зб. документів / Заг. ред. В. Б. Гройсмана. – К. : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2015. – 766 с.
38. Жемеренко Є. В. Ефективне використання бюджетних коштів / Є. В. Жемеренко // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С.12-18.
39. Звіздай О. В. Місцеві бюджети в умовах децентралізації / О. В. Звіздай // Theory and Practice of Public Administration. – 2016. – № 2 (53). – С. 1-5.
40. Іванова Т. В. Державне управління сталим екологічним розвитком України та її регіонів у системі раціонального природокористування: теорія, методологія, перспективні напрями : моногр. / Т. В. Іванова. – Донецьк : Юго-Восток, 2011. – 400 с.
41. Іжа М. М. Трансформація публічного управління в умовах соціально-політичної трансформації України / М. М. Іжа, А. С. Крупник // Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. пр. ОРІДУ / [Голов. ред. М. М. Іжа]. – Одеса : ОРІДУ НАДУ, 2012. – Вип. 4 (52). – С.3-7.
42. Інституційний розвиток місцевого самоврядування в умовах державно-

- управлінських реформ : наук. розробка / І. В. Козюра, А. О. Краснейчук, Ю. Г. Іванченко. – К. : НАДУ, 2012. – 60 с.
43. Казюк Я.М. Проблеми зміцнення ресурсної бази в Україні / Я.М. Казюк // Наукові праці. Державне управління. – 2012. – Т. 202. – С. 164-169.
44. Камінська Н. В. Європейська система місцевого і регіонального самоврядування та Україна : моногр. / Н. В. Камінська ; Нац. акад. внутр. справ, Київ. ун-т туризму, економіки і права. – К., 2012. – 405 с.
45. Кафка С.М. Нефінансові необоротні активи: оцінка та звітність / С.М. Кафка // Академічний огляд. – 2016. – № 2. – С.37-42.
46. Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики. – 2017. – Випуск 7 (23). – С. 106-117.
47. Ковбасюк Ю. В. Місцеве самоврядування в Україні: сучасний стан та основні напрями модернізації / Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, В. В. Толканов. – К.: НАДУ. – 2014. – 128 с.
48. Кондратюк І. О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект / І. О. Кондратюк, О. О. Лондаренко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. – Київ : КНЕУ. – 2015. – Вип. 1. – С.210-230.
49. Кондратюк І.О. Зміст плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його значення для обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко та О.А. Подпригора // Український журнал прикладної економіки. – 2016. – Том 1. – № 4. – С.27-45.
50. Кондратюк І.О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип. 1. – С.210-230.
51. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 № 254к/96-ВР

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
52. Копилова Н. А. Управління соціальним розвитком територіальної громади міста : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.04 / Копилова Надія Анатоліївна. – Х., 2011. – 20 с.
 53. Котенко Я. Локальна ідентичність як умова розвитку об'єднаних територіальних громад : навчальний модуль / Ярослав Котенко. – К. : Легальний статус, 2016. – 44 с.
 54. Легкоступ І.І. Фінансова автономія місцевого самоврядування та необхідність її розширення в Україні / І.І.Легкоступ, С.В. Зельонка // Наук. вісн. Чернівецького у-ту. – Серія: Економіка. – Чернівці : ЧНУ. – 2015. – Вип. 730-731. – С.136-140.
 55. Лелеченко А. П. Місцеве самоврядування в умовах децентралізації повноважень: навч. посіб. / А. П. Лелеченко, О. І. Васильєва, В. С. Куйбіда, А. Ф. Ткачук. – К. : – 2017. – 110 с.
 56. Лендъел М. О. Місцева демократія у країнах Центральної і Східної Європи: моногр. / М. О.Лендъел. – Ужгород : Мистецька лінія, 2011.–688 с.
 57. Литвиненко Е.І. Термінологічна ідентифікація нефінансових активів бюджетних установ та її нормативне забезпечення / Е.І. Литвиненко // Економіка. Фінанси. Право. – №4. – 2014. – 64 с.
 58. Литвиненко Е. І. Облік зносу нефінансових активів бюджетних установ / Е. І. Литвиненко // Молодий вчений. – 2015. – № 4. – С.101-103.
 59. Литвиненко Е. І. Організація обліку вибуття „нефінансових активів” бюджетних установ як нового комплексного об'єкта обліку в бюджетних установах / Е.І.Литвиненко // Економіка і держава. – 2015. – № 10. – С. 105-108.
 60. Ловінська Л. Г. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів / Л. Г. Ловінська, Н. І.

- Сушко, С. В. Свірко; за ред. Л. Г. Ловінської. – К.: ДННУ: Акад. фін. управління, 2013. – 568 с.
61. Левчук, Н. Організація складання звітності бюджетними установами / Надія Левчук, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 79-82. Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17249>
62. Лучко М.Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 360 с.
63. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / М.Р. Лучко, І.Д.Бенько. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 370 с.
64. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Наук. вісник Ужгородського ун-ту. – Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С.39-42.
65. Мамонова В.В. Система місцевого самоврядування / В.В.Мамонова // Енциклопедія державного управління: у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України ; наук.-ред. колегія : Ю. В. Ковбасюк (голова) та ін. – К.: НАДУ, 2011. – Т. 5. – 2011. – С.342-344.
66. Масюк О. С. Проблемні аспекти автоматизації обліку в бюджетних установах / О. С. Масюк, В. В. Пікінер [Електронний ресурс] – Режим доступу: Режим доступу : [http:// наука.kushnir.mk.ua/?p=64387](http://наука.kushnir.mk.ua/?p=64387).
67. Матвеева О. Ю. Інвестиційна привабливість регіону в контексті формування засад забезпечення його сталого розвитку / О. Ю. Матвеева, А. С. Міняйло //Аспекти публічного управління. – 2015. – № 11. – С.77-88.
68. Мащенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf.

69. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf.
70. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metodrecomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-z-bo-osnovnih-zasobiv.
70. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//www.minfin.gov.ua/www.ifac.org](http://www.minfin.gov.ua/www.ifac.org).
71. Місцеве самоврядування в Україні: сучасний стан та основні напрями модернізації : наук. доп. / Ю.В.Ковбасюк, К.О.Ващенко, В.В.Толкованов та ін. ; за заг. ред. Ю.В. Ковбасюка. – К.: НАДУ, 2014. – 128 с.
72. Місцеве самоврядування в умовах децентралізації влади в Україні: моногр. / Кол. авт.; за заг. ред. Р. М. Плюща. – К.: РІДНА МОВА, 2016. – 744 с.
73. Модернізація державного управління та європейська інтеграція України : наук. доп. / авт. кол.: Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, Ю. П. Сурмін та ін.; за заг. ред. д-ра наук з держ. упр., проф. Ю. В. Ковбасюка. – К. : НАДУ, 2013. – 120 с.
74. Муніципальні фінанси : навч. посіб. / За ред. д.е.н., проф. О. П. Кириленко. – Тернопіль: Астон, 2015. – 360 с.
75. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 „Доходи”: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 із змінами та доповненнями, внесеними від 24.01.2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
76. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 „Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від

- 18.05.2012 № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-123>.
77. Обушний О. Особливості реалізації повноважень органів місцевого самоуправління в США на рівні муніципалітетів / О. Обушний // Публічне управління: теорія та практика. – 2011. – № 4. – С.142-148.
78. Офіційний сайт Державної виборчої комісії. URL: https://www.drv.gov.ua/portal/cm_core.cm_index?option=ext_gromada&prejim=1&pmn_id=145.
79. Петришин О. О. Правові засади місцевого самоврядування в зарубіжних країнах та Україні: теоретико-правовий та порівняльний аналіз: моногр. / О. О. Петришин // НАПрНУ, НДІ держ. буд-ва та місц. самовряд. – Х.: Право, 2014. – 189 с.
80. Пігуль Н. Теоретичні аспекти формування соціальної сфери в сучасних економічних умовах / Н. Пігуль // Ефективна економіка. – 2013. – № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2506>.
81. Пігуль Н. Фінансове забезпечення соціальної сфери в Україні / Н. Пігуль, О. Люта // Вісник Національного банку України. – 2015. – С. 30-35.
82. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/z0161>.
83. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
84. Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-1>.
85. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : // www.kmu.gov.ua.

86. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин] : Закон України від 28.12.2014 № 79-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/79-19>.
87. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України (із змінами, внесеними згідно із Законами № 2376-VIII від 22.03.2018 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>.
88. Прядка Н.М. Концептуальні засади обліку нефінансових активів у контексті облікових стандартів / Н.М. Прядка // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2017. – Вип. 2 (2). – С.116-121.
89. Ростоцька, О. Форми бюджетного фінансування / Ольга Ростоцька, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 16-19. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17246>
90. Рушак І. Я. Проблеми адміністративно-правового становища органів місцевого самоврядування в Україні / І. Я. Рушак // Економіка і право. – 2014. – № 26. – С.143-147.
91. Романенко Є.О. Публічне управління: збірник / Є.О. Романенко. – К. : Персонал. – 2017. – №4. –230 с.
92. Савчин М. Реформування місцевого самоврядування в Україні / М. Савчин // Право України. – 2014. – № 9. – С.116-125.
93. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С.В. Свірко // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 23. – С.470-486.
94. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції /С.В.Свірко// Незалежний аудитор. – 2013. – № 5. – С.23-34.

95. Свірко С.В. Первинна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах України : розробка робочого плану / С.В. Свирко, А.П.Дикий, М.Ю. Самчик //Вісник ЖДТУ. – 2017. –№ 1 (79). – С.53-65.
96. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В. Сисюк, І.Д.Бенько // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного ун-ту. – Серія: Економічні науки. – Вип. 36. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.91-98.
96. Сисюк С.В. Критерії щодо формування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування / С.В.Сисюк, С.В.Бенько // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. Матеріали XI міжнародної наук.-практ. конф. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.105-107.
97. Тимечко І.Р. Узагальнення підходів щодо сутності територіальної громади України / І.Р. Тимечко // Наук. вісник Мукачівського державного ун-ту. – Серія : Економіка. – 2017. – Вип. 1(7). – С.164-170.
98. Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук // Наука й економіка. – 2015. – № 2. – С. 99-106.
99. Хаблюк, О. А. Зарубіжний досвід становлення аудиту ефективності [Текст] / Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.197-199. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/29599>
100. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. - Мукачево, 2017. - С. 827-831. [Електронний ресурс] Режим доступу:
http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf.

101. Фартушинська, Л. І. Інформаційні технології обліку та контролю в системі казначейської служби [Текст] / Л. І. Фартушинська, С. Р. Яцишин // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 309-312. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/28938>
102. Шаповал А.С. Методика економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ / А.С. Шаповал // Економічні науки. Молодий вчений. –2016. – № 3. – С.234-238.
103. Шипунова О.В. Особливості класифікації та оцінки фінансових активів / О.В. Шипунова // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2014. – Т.19. – Вип. 1(2). – С.191-195.
104. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353.
105. Яцишин, С. Р. Інформаційні потоки системи бухгалтерського обліку в управлінні підприємством / Світлана Яцишин // Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль – Чортків, 26-27 квітня 2012 р.] – Чортків, 2012. – С. 381-383.
106. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В.

А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль :
ТНЕУ, 2014. - С. 182-183.