

УДК 657

Откаленко О.М., аспірант

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

## **АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ КОНТРОЛЮ ЗА ЗДІЙСНЕННЯМ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ЗАВЕРШЕННІ БЮДЖЕТНОГО РОКУ**

В статті розглянуто методи здійснення обліково – аналітичних процедур при завершенні бюджетного року, проведено систематизацію проблем у сфері бюджетного обліку, контролю та аналізу за цільовим використанням коштів, дотримання бюджетного законодавства та визначено напрями їх подолання.

Ключові слова: бюджетні асигнування, доходи, витрати, рахунки, фінансовий результат.

Otkalenko E.

## **THE ACTUAL PROBLEMS OF CONTROL BY IMPLEMENTATION OF THE REGISTRATION - ANALYTICAL PROCEDURES AT THE END OF FISCAL YEAR**

This article considers the methods of the realization the registration – analytical procedures at the end of fiscal year, the systematization of the problems is provided in the sphere of the budgetary account, the control and the analyses by the target use of means, by the observation of the budgetary legislation and definitely directions of their overcoming.

Keywords: the budgetary allocations, income, expenses, accounts, financial result.

Откаленко Е.Н.

## **АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ КОНТРОЛЯ ЗА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕМ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ПРИ ЗАВЕРШЕНИИ БЮДЖЕТНОГО ГОДА**

В статье рассмотрены методы осуществления учетно – аналитических процедур при завершении бюджетного года, проведена систематизация проблем в сфере бюджетного учета, контроля и анализа за целевым использованием средств, соблюдения бюджетного законодательства и определенно направления их преодоления.

Ключевые слова: бюджетные ассигнования, доходы, расходы, счета, финансовый результат.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Необхідність реалізації антикризових заходів, розвитку демократичних принципів суспільного розвитку в Україні зумовили потребу в оптимальних змінах загального процесу контролю фінансування бюджетної установи. Підвищення вимог до обліку, контролю, аналізу використання бюджетного фінансування установами та організаціями пов'язані із станом сучасної економіки, спробами подолати кризу з мінімальними втратами, поетапним виконанням програмно - цільового методу планування бюджетів, поширенням процедур державного аудиту на одержувачів бюджетних коштів.

**Цілі статті.** Подальший розвиток економіки України в сучасному середовищі передбачає підвищення ефективності фінансового контролю за розподілом і використанням бюджетних ресурсів на основі залучення й використання аналітичних методів дослідження.

Особливе значення контроль фінансування бюджетних установ набув в даний історичний момент - в період політичної та фінансової нестабільності, підвищеної загрози дефолту країни. Тому контроль за розподілом та витрачанням державних коштів має першочергове значення в процесі зменшення витрат в державному секторі, зменшення нецільового використання коштів бюджетними установами.

Реформування економічних відносин у напрямку ринкових перетворень в Україні охоплює тією чи іншою мірою всі сфери діяльності суспільства, зокрема і бюджетний облік, а також найважливішу ланку та невід'ємну його складову частину – бюджетні асигнування та контроль за їх цільовим використанням. Проблеми, що виникають у сфері бюджетного обліку, вельми багатоаспектні та багатогранні, а тому їх дослідження залишається актуальним.

Для України сказане вище є досить важливим, адже однією із найголовніших функцій державного управління за дотриманням бюджетного законодавства є контроль за формуванням, розглядом, затвердженням та виконанням бюджетних коштів.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Найбільший внесок у розвиток бюджетного обліку та в системі державного фінансового контролю зробили відомі науковці Н. Сушко, С. Юрій, О. Чечуліна, Є.В. Мниха, В. Стоян, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, П. Петрашко та ін. У переважній частині робіт контроль фінансування бюджетних установ розглядають як

інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю зазначених організацій. Досі серед вітчизняних науковців немає єдиної думки стосовно визначення поняття «аналітичні методи» контролю. Одні ототожнюють їх з аналітичними процедурами аудиту, інші називають прийомами або методичними прийомами.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Проте аналіз наукових робіт з питань бюджетного обліку та контролю дає підстави стверджувати, що ці проблеми не отримали остаточного вирішення. Недостатньо вивчені і досліджені сучасні проблеми розвитку державного бюджетного контролю, пов'язані з недосконалістю його законодавчої бази і з організацією контрольної діяльності в бюджетному процесі на принципах самостійності та відповідальності учасників бюджетного процесу. У сучасній Україні ці питання стоять дуже гостро і потребують наукового аналізу та пошуку шляхів їх вирішення.

Аналітичні прийоми контролю фінансування бюджетної установи включають:

- а) економічний аналіз;
- б) статистичні розрахунки;
- в) економіко-математичні методи.

В подальшому розвитку контрольної діяльності в Україні аналітичні методи контролю матимуть велике значення як на рівні окремого підприємства, так і на загальнодержавному економічному рівні.

Побудова організаційно-інформаційної моделі аналізу розподілу й використання бюджетних ресурсів установи ґрунтується на визначенні її як одного з прийомів формалізації аналітичного процесу в управлінні обсягом, структурою та якістю послуг, що надаються населенню.

Важливим принципом побудови організаційно-інформаційної моделі контролю доходів та фінансування бюджетних установ є забезпечення повноти інформації щодо обсягів, структури і якості послуг відповідно до напрямів функціональної діяльності установи (табл. 1).

Таблиця 1

Організаційно – інформаційна модель контролю  
доходів та фінансування бюджетних установ

1. Об'єкти і суб'єкти аналізу	
1.1. Об'єкти	1.2. Суб'єкти
Обсяг діяльності бюджетної установи	Вищі посадові особи установи
Зовнішні та внутрішні чинники, що впливають на результати діяльності	Економічні служби установи
Трудові ресурси	Керівники функціональних та структурних підрозділів установи
Матеріальні ресурси	Органи державного управління
	Зовнішні користувачі інформації
2. Система економічних показників	
2.1. Абсолютні натуральні і вартісні показники, джерелом яких є облік	2.2. Відносні показники, які є наслідком аналітичної обробки облікової інформації
Натуральні показники:	Відносні показники структури наданих послуг
Фізичний обсяг діяльності за видами даних послуг	Відносні показники динаміки наданих послуг у цілому та за видами
Потужність бюджетної установи	Відносні показники виконання плану діяльності установи
Фізичний обсяг ресурсів	Відносні показники структури ресурсного потенціалу
Фізичні норми витрачання ресурсів на одиницю послуг	Відносні показники динаміки ресурсного потенціалу
Чисельність населення, яке підлягає обслуговуванню	Відносні показники інтенсивності процесів (коефіцієнти забезпеченості населення послугами, коефіцієнт ефективності функціональної діяльності, інтенсивності руху ресурсів)
Норми обслуговування населення	
Вартісні показники:	
Ресурсний потенціал установи	
Вартість використаних ресурсів	

Продовження табл. 1

Норми витрачання ресурсів на одиницю послуг у грошовому вимірі	
Собівартість наданих послуг (виконаних робіт)	
3. Інформаційне забезпечення аналізу	
3.1. Зовнішня інформація	3.2. Внутрішня інформація
Правова	Планова
Нормативна	Фактографічна
Довідкова	
4. Методичні прийоми обробки первинної (вхідної) інформації	
4.1. Економіко-логічні методи	4.2. Економіко-математичні методи контролю
Групування	Методи теорії масового обслуговування
Порівняння	Методи лінійного програмування
Розрахунок відносних і середніх показників	Методи моделювання
Деталізація	Методи регресійно-кореляційного аналізу
Елімінування	
5. Узагальнення і реалізація результатів аналізу	
5.1. Узагальнення результатів	5.2 Реалізація результатів
Систематизація інформації	Оцінка заходів щодо підвищення рівня обслуговування населення з точки зору найбільшої відповідності
Кількісна оцінка втрачених можливостей щодо збільшення обсягу та підвищення якості послуг (виконаних робіт)	Вибір оптимального варіанту заходів щодо підвищення рівня обслуговування населення
Кількісна оцінка потенційного збільшення обсягу послуг	Прийняття рішень щодо реалізації обраного варіанта заходів
Розробка багатоваріантних заходів щодо підвищення рівня обслуговування населення у майбутньому періоді	Доведення прийнятого рішення до виконавців
Оформлення результатів контролю і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів	Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень

З метою ефективного використання бюджетних асигнувань, і

особливо загального фонду державного бюджету, у поточному році, насамперед, необхідно проаналізувати залишки невикористаних асигнувань, які надійшли до установи. У разі неможливості з будь-яких причин використати ці асигнування, керуючись п. 47 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених постановою КМУ від 28.02.02 р. № 228 (далі - Порядок № 228), до кошторису установи вносяться зміни [1]. Тобто здійснюється перерозподіл коштів між кодами економічної класифікації (далі - КЕКВ). Форму довідки про внесення змін до кошторису затверджено наказом Мініну від 28.01.02 р. № 57. У довідці відображаються лише ті позиції, за якими мають вноситися зміни.

Особливо звертається увага на можливі залишки коштів за КЕКВ 1120 «Нарахування на заробітну плату», що можуть утворитись за рахунок виплат заробітної плати працюючих інвалідів (єдиний соціальний внесок - 8,41 %, у той час як загальний,- 36,3%), виплати грошової допомоги в розмірі 10 посадових окладів при звільненні пенсіонерів - держслужбовців, на яку не нараховується єдиний соціальний внесок. Здійснивши вчасно перерозподіл таких залишків, їх можна використати на оплату комунальних послуг та господарських потреб установи.

Якщо установа, керуючись постановою КМУ від 09.10.06 р. №1404 «Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти», здійснювала попередню оплату при закупівлі товарів, робіт та послуг, але до кінця бюджетного року не отримала в терміни, визначені в договорах, такі товари чи послуги, то необхідно вжити заходів для повернення на рахунок установи залишку невикористаних коштів з метою недопущення утворення на кінець року дебіторської заборгованості [2]. Адже це може спричинити відповідальність за ст. 116 Бюджетного кодексу [3].

Щоб повернути кошти, установа має надіслати контрагенту лист про добровільне повернення коштів, обов'язково зазначивши в ньому суму, яка підлягає поверненню та терміни повернення коштів. Уразі якщо після такого звернення питання залишається неврегульованим, потрібно розпочати претензійно – позовну роботу. Для цього складається претензія про сплату заборгованості. Якщо заборгованість за претензією не повернуто, бюджетна установа має звернутися до Господарського суду.

В установах, які отримують доходи від надання в оренду державного чи комунального майна (приміщень) та сплачують за

орендарів комунальні послуги з подальшим їх відшкодуванням, у разі несвоєчасного здійснення розрахунків необхідно вирішити питання щодо повного погашення заборгованості з метою запобігання утворенню простроченої дебіторської заборгованості (перебування в обліку більше одного місяця), а саме - розпочати претензійно-позовну роботу.

Звертаємо увагу, що на виконання норм ст. 231 Господарського кодексу (далі - ГК) у всіх договорах на отримання послуг, товарів, робіт при укладенні необхідно обов'язково передбачати штрафні санкції та нарахування пені в разі порушення виконавцями умов договору [4].

Якщо ж таку умову в договорі не передбачено, бюджетна установа, керуючись ст. 625 Цивільного кодексу (далі - ЦК), має право звернутися до суду щодо сплати боргу. Крім того, у претензії про повернення боргу та застосування штрафних санкцій можна посилатись одночасно на ст. 231 ГК та ст. 625 ЦК [5].

Також у грудні необхідно більш ретельно здійснювати контроль за наявністю в обліку кредиторської заборгованості. Для цього слід здійснити перевірку залишків на субрахунках 364, 675 аналітичного обліку і в разі виявлення кредиторської заборгованості погасити її (оплатити). Слід мати на увазі, що при фінансуванні кошторисних призначень бюджетної установи в розмірі 100 % кредиторської заборгованості на кінець року в обліку бути не повинно.

Якщо ж фінансування видатків установи не здійснено в повному обсязі і у зв'язку із цим утворилась кредиторська заборгованість, необхідно передбачити її погашення при плануванні кошторисних призначень на наступний фінансовий рік (п. 20 Порядку № 228) [1].

Нагадаємо, що в разі коли фактичний обсяг власних надходжень з урахуванням залишків на початок року менший від планових показників, урахованих у спеціальному фонді кошторису, відповідно до п. 49 Порядку № 228 розпорядники зобов'язані за три тижні до кінця бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису в частині його зменшення. Це означає, що сума кошторису спеціального фонду повинна дорівнювати сумі надходжень з урахуванням залишку на початок року. Те ж саме стосується і випадків, коли обсяги власних надходжень спеціального фонду кошторису фактично перевищили обсяги, ураховані під час затвердження відповідного бюджету, з урахуванням залишків на початок року. У такому разі необхідно внести зміни до спеціального фонду кошторису в частині його збільшення.

У разі коли обсяги власних надходжень бюджетних установ перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет (рішенням про місцевий бюджет), розпорядник бюджетних коштів передбачає спрямування таких надпланових обсягів, насамперед, на погашення заборгованості з оплати праці, нарахувань на заробітну плату, стипендій, комунальних послуг та енергоносіїв (п. 9 ст. 51 БК). Тобто розпорядник коштів (установа) має можливість погасити кредиторську заборгованість загального фонду за рахунок коштів спеціального фонду. У такому разі розпорядник бюджетних коштів повинен здійснити перерозподіл обсягів узятих бюджетних зобов'язань за загальним фондом бюджету для проведення видатків за цими зобов'язаннями зі спеціального фонду бюджету.

Зауважимо, що в обліку на кінець року має залишитися лише узгоджена заборгованість. Тобто перед закриттям бюджетного року необхідно уважно перевірити залишки на всіх рахунках обліку. У разі наявності дебіторської та кредиторської заборгованості слід провести звіряння заборгованості з контрагентами і підтвердити його відповідними актами.

До початку складання річної фінансової звітності слід також перевірити, чи проведено в бухгалтерському обліку акти на списання матеріальних цінностей та інші видатки установи, чи оприбутковано всі основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріали і продукти харчування. Це допоможе встановити, чи всі первинні документи подано до бухгалтерії та проведено в обліку. Адже виявлення після закриття відповідних рахунків не проведених в обліку видатків призведе до додаткової роботи щодо повернення заключних оборотів та роботи зі списання непроведених видатків, а якщо це виявиться в наступному фінансовому році - до перекручення фінансової звітності.

Завершенням бюджетного року для бюджетних установ є закриття рахунків та виведення фінансового результату за всіма фінансово-господарськими операціями, що здійснювалися протягом року. Перед складанням річної фінансової звітності бухгалтерія установи відображає на рахунках та в облікових регістрах всі господарські операції, а також нараховує зношення необоротних активів, проводить звіряння залишків коштів, матеріальних цінностей, відображених на аналітичних та синтетичних рахунках, і вже на закінчення підводить підсумки. Тобто виводяться результати виконання кошторису установи шляхом закриття рахунків доходів та видатків.



Відповідно до п. 1 ст. 57 БК не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду (у разі продовження бюджетного періоду на декілька днів у січні) Держказначейство закриває всі рахунки. Усі не використані установою кошти списуються до державного бюджету. Залишки коштів на рахунках спеціального фонду державного бюджету зберігаються на рахунках установи для покриття відповідних витрат у наступному бюджетному періоді з урахуванням їх цільового призначення. У разі відсутності бюджетних призначень на наступний бюджетний період залишки коштів спеціального фонду перераховуються до загального фонду державного бюджету.

Наприкінці бюджетного року доходи, що обліковуються на рахунках 70 "Доходи загального фонду" та 71 "Доходи спеціального фонду", списують за дебетом цих рахунків у кредит рахунку 43 "Результати виконання кошторису". Цей рахунок, залежно від виду бюджетних коштів, поділяється відповідно на субрахунок 431 "Результати виконання кошторису за загальним фондом" та 432 "Результати виконання кошторису за спеціальним фондом". Відповідно і видатки, відображені на рахунках 80 "Видатки із загального фонду" та 81 "Видатки спеціального фонду" списують за кредитом цих рахунків у дебет субрахунків 431 та 432. Отже, на кінець бюджетного року сальдо за рахунками 70, 71 та 80 і 81 не має бути.

Також не має бути залишку і на рахунку 44 "Результати переоцінок", оскільки результати переоцінки активів і курсові різниці, отримані за операціями з іноземною валютою, наприкінці року списують на результати виконання кошторису року.

Виняток можуть становити суми доходів, отриманих від реалізації готових виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізація науково-дослідних робіт за договорами. Цей вид доходів обліковують на рахунку 72 "Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт". Кредитовий залишок цього рахунка відображає суму прибутку, а дебетовий - збитки від реалізації продукції. Відповідно, на кінець року можливе сальдо і за рахунком 82 "Виробничі витрати". Суму витрат незавершеного виробництва продукції, що перебуває у процесі виробництва, яка залишилася не витраченою відображають за дебетом рахунка 82.

При закритті рахунків суми коштів за доходами майбутніх періодів на субрахунку 716 "Доходи за витратами майбутніх періодів"

теж можуть на кінець року залишатися не закритими, тобто мати сальдо. На цьому рахунку відображують суми невитрачених коштів, отриманих установою авансом на виконання науково-дослідних робіт та на навчання.

Рахунки доходів і видатків закриваються на результати виконання кошторису за тим фондом, з якого вони були одержані.

Отже, після того коли повністю згруповано видатки за загальним фондом та за спеціальним фондом та відповідно визначено доходи за загальним фондом та за спеціальним фондом, доходи та видатки списуються на результат виконання кошторису такими бухгалтерськими проведеннями (табл. 2):

Таблиця 2

Закриття бухгалтерських рахунків в кінці бюджетного року

№ з/п	Назва операції	Дт	Кт
1	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування загального фонду бюджету	701, 702	431
2	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік доходи спеціального фонду бюджету	711-714, 716, 721- 723	432
3	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок коштів загального фонду	431	801, 802
4	Списуються видатки поточного року, проведені за рахунок доходів спеціального фонду бюджету	432	811-813, 821-825

Бухгалтерські проведення слід відобразити в Меморіальному ордері типової форми № 274 (бюджет) та у книзі «Журнал-Головна» типової форми № 308 (бюджет) [6], після чого виводять нові залишки за субрахунками станом на 31 грудня.

Отже, рахунки закриті, залишки виведені. Залишилося відобразити ці дані у фінансовій звітності. Фінансовий результат відображають у розділі 1 Пасиву річного Балансу. Фінансовий результат виконання кошторису установи за звітний бюджетний рік у частині загального фонду заносять до рядка 350 "Результат виконання кошторису за загальним фондом". За рядком 350 у графі 3 "На початок звітного року" проставляють фінансовий результат виконання

кошторису установи за минулі бюджетні періоди у частині загального фонду. У графі 4 "На кінець звітного періоду" проставляють фінансовий результат виконання кошторису установи за минулі бюджетні періоди з урахуванням операцій, проведених у поточному році, які збільшують або зменшують фінансовий результат минулих періодів (списана кредиторська заборгованість, погашена заборгованість загального фонду коштами спеціального фонду тощо). Показник за рядком 350 має відповідати залишку на кінець року в книзі "Журнал-головна" за субрахунком 431 "Результат виконання кошторису за загальним фондом".

Фінансовий результат виконання кошторису установи за звітний бюджетний рік у частині спеціального фонду проставляють у рядку 360 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом". За цим рядком у графі 3 "На початок звітного року" проставляють фінансовий результат виконання кошторису установи за минулі бюджетні періоди у частині спеціального фонду. У графі 4 "На кінець звітного періоду" проставляють фінансовий результат виконання кошторису установи за минулі бюджетні періоди у частині спеціального фонду з урахуванням проведених операцій у поточному році, які відносяться на результат виконання кошторису за минулі періоди (списана кредиторська заборгованість тощо). Сума має відповідати залишку на кінець року в книзі "Журнал-головна" за субрахунком 432 "Результат виконання кошторису за спеціальним фондом".

Фінансовий результат складається з результату виконання загального та спеціального фондів окремо й також відображається у формі № 9 "Звіт про результати фінансової діяльності".

**Висновки.** Отже, можна зробити висновок, що за нинішніх умов основна увага в державному фінансуванні приділяється вчасності та повноті мобілізації коштів у державні фінансові ресурси, законності надходжень та видатків у всіх ланках державної фінансової системи, дотриманню правил обліку і звітності.

Для підвищення ефективності контролю фінансування бюджетних організацій необхідно розв'язати низку важливих проблем, зокрема: уніфікувати методи визнання доходів і витрат; обґрунтувати механізм фінансування, розподілу та використання коштів; опрацювати методи аналізу отриманого фінансування; врегулювати правове поле проведення контролю за ефективністю використання отриманих коштів.

Важливість цих проблем для розвитку бюджетних організацій зумовили потребу у їх системному вивченні з урахуванням

міжнародної практики та особливостей вітчизняного економічного розвитку, що сприятиме створенню модельних економічних систем, як основи прийняття обґрунтованих рішень щодо подальшого розвитку контролю фінансування бюджетних установ.

1. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ».
2. Постанова Кабінету Міністрів України від 09 жовтня 2006 р. № 1404 «Питання попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти».
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.
6. Наказ Державного казначейства України від 27 липня 2000 р. № 68 «Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання».