

МЕТОДИКА ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Шаповал А.С.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Розглянуто особливості методики економічного аналізу виконання кошторису доходів та видатків бюджетних установ. За результатами дослідження систематизовано основні напрями та методичні прийоми проведення аналізу виконання кошторису. Застосування основних напрямів аналізу проілюстровано з використанням фінансової та бюджетної звітності вищого навчального закладу. Результати аналізу обґрунтовані відповідним висновками. Також запропоновано напрями можливого вдосконалення методичних аспектів аналізу виконання кошторису бюджетних установ.

Ключові слова: бюджетна установа, кошторис, економічний аналіз, доходи, видатки, загальний фонд, спеціальний фонд.

Постановка проблеми. 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. Створення ефективної обліково-аналітичної системи бюджетних установ є одним з ключових завдань відповідно до затверджених нормативно-правових документів на рівні центральної виконавчої влади, таких як Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, Стратегія розвитку системи управління державними фінансами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Найбільш систематизовані дослідження з питань економічного аналізу в цілому та у застосуванні до діяльності бюджетних установ були проведені в наукових працях Г. Купалової [1], М. Болюх, А. Заросило [2], К. Назарової, Т. Кумченко [3], Т. Мельник [4]. Дослідженню методики аналізу виконання кошторису та розробці алгоритму проведення такого аналізу присвячені наукові праці О. Яришко, Є. Ткаченко [5], Л. Бабенко [6], І. Мішина, Ю. Горбатовської [7].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проблемам економічного аналізу в бюджетних установах приділена недостатня увага з боку вітчизняних науковців порівняно з бухгалтерським обліком та фінансовим контролем. Наявні наукові публікації є дуже часто застарілими та використовують розрізнені підходи до методики аналізу. Необхідними є подальші наукові дослідження з поглибленням розробки аналітичних підходів, що враховуватимуть різну галузеву специфіку діяльності бюджетних установ.

Мета статті. Завданнями статті є: з'ясування сутності кошторису як основного планового фінансового документу бюджетної установи, його структури та складових частин; виділення напрямів аналізу виконання кошторису доходів і видатків; з'ясування методичного інструментарію проведення аналізу виконання кошторису; проілюструвати застосування запропонованої методики аналізу на прикладі вищого навчального закладу II рівня акредитації за даними фінан-

сової і бюджетної звітності; надати пропозиції щодо вдосконалення економічного аналізу виконання кошторису виходячи з проведеного дослідження та власного практичного досвіду автора.

Виклад основного матеріалу. Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ, відповідно до якого бюджетна установа отримує доходи та здійснює видатки бюджетних коштів на затверджений період (календарний рік). Саме через кошторис доходів та видатків пов'язується обліково-аналітична система Казначейства, головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Бюджетні установи мають право здійснювати видатки лише у відповідності до затверджених у кошторисі сум за відповідними напрямками використання. Таким чином реалізується принцип цільового використання бюджетних коштів. Складання кошторису здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [8] зі змінами та доповненнями. Кошторис доходів та видатків бюджетної установи складається з двох частин: загальний та спеціальний фонд.

Загальний фонд кошторису містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Спеціальний фонд містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету [9].

Загальний та спеціальний фонди кошторису містять дохідну та видаткову частину. Бюджетні установи мають право брати бюджетні зобов'язання витратити бюджетні кошти на цілі та в межах, установлених затвердженими кошторисами, планами асигнувань загального фон-

ду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету, планами надходжень спеціального фонду.

Аналіз виконання кошторису є важливою складовою комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. В наявних наукових публікаціях відсутній єдиний підхід щодо методики аналізу виконання кошторису. Різні автори пропонують різні алгоритми аналізу, що свідчить про те, що на сьогоднішній день не створена уніфікована модель, або дорожня карта аналітика. Це ще раз підтверджує гіпотезу про недостатність застосування аналітичних прийомів в обліковій та контрольній роботі. Систематизуючи матеріали наукових досліджень вчених, можна виділити наступні напрями аналізу виконання кошторису:

1. Структурно-динамічний аналіз доходів та видатків бюджетних коштів.

2. Аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету.

3. Аналіз виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду бюджету.

4. Аналіз руху коштів загального та спеціального фонду бюджету.

5. Факторний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду.

6. Параметричний аналіз кошторису.

Здійснення аналізу за відповідними напрямками забезпечується використанням наступних методів економічного аналізу [5, с. 175]:

1. Горизонтальний аналіз – для виявлення відхилень звітних показників від планових, часового аналізу. За результатами аналізу вносяться пропозиції та рекомендації щодо коригування окремих показників фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

2. Вертикальний аналіз – для визначення структури показників, аналіз складових доходів та видатків.

3. Трендовий аналіз – базується на порівнянні показників звітності за декілька звітних періодів з метою визначення тенденції та прогнозування показників.

4. Порівняльний аналіз – для порівняння показників діяльності установи з середньогалузе-

вими. При порівняльному аналізі виявляються слабкі сторони фінансової діяльності установи, а також виявляються резерви підвищення ефективності діяльності.

5. Факторний аналіз – для виявлення впливу окремих факторів на результативні показники. Даний вид аналізу має два різновиди в залежності від математичного інструментарію – детермінований факторний аналіз та стохастичний аналіз, що базується на ймовірнісних показниках. Більшу практичну застосовність має детермінований факторний аналіз.

6. Маржинальний аналіз – метод оцінювання і обґрунтування управлінських рішень на основі причинно-наслідкового зв'язку обсягу продажу, собівартості наданих бюджетною організацією послуг та поділу витрат на постійні і змінні.

7. Аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників.

Інформаційною базою аналізу виконання кошторису доходів та видатків є планові фінансові документи установи, до яких входить безпосередньо кошторис, план асигнувань загального фонду, план використання бюджетних коштів, помісячний план використання бюджетних коштів, зведення показників спеціального фонду кошторису та фінансова і бюджетна звітність, до якої входить Звіт про надходження і використання коштів загального фонду (ф. 2д), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. 4-1д), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. 4-2д), Звіт про результати фінансової діяльності (ф. 9д).

Застосування ключових аспектів методики аналізу виконання кошторису застосовуємо на прикладі даних річної фінансової та бюджетної звітності Промислово-економічного коледжу Національного авіаційного університету за 2015 рік [8]. Зазначена установа є вищим навчальним закладом II рівня акредитації та є відокремленим структурним підрозділом Національного авіаційного університету. Установа фінансується з дер-

Таблиця 1

Аналіз показників кошторису видатків коледжу на 2015 рік

Показник	КЕКВ	Загальний фонд, грн.	Спеціальний фонд, грн.	Частка загального фонду, %	Частка спеціального фонду, %
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2111,2120	6 987 700	2 965 000	70,21	29,79
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	2 351	473 486	0,49	99,51
Продукти харчування	2230	55 539	-	100,00	0,00
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	-	400 000	0,00	100,00
Оплата тепlopостачання	2271	316 748	330 000	48,98	51,02
Оплата водopостачання	2272	8 000	20 000	28,57	71,43
Оплата електроенергії	2273	150 000	130 000	53,57	46,43
Стипендії	2720	3 580 166	-	100,00	0,00
Інші виплати населенню	2730	10 844	-	100,00	0,00
Інші поточні видатки	2800	-	302 000	0,00	100,00
Придбання обладнання та предметів довгострокового користування	3210	-	97 366	0,00	100,00
Разом	x	11 111 348	4 717 852	70,20	29,80

Джерело: розроблено автором за даними бюджетної звітності [10]

жавного бюджету України, головним розпорядником бюджетних коштів виступає Міністерство освіти і науки України.

Проаналізуємо планові показники кошторису витраток Промислово-економічного коледжу НАУ за 2015 рік (таблиця 1).

За даними проведеного аналізу можна зробити висновок, що 70,20% необхідних витраток коледжу планувалося здійснити за рахунок асигнувань державного бюджету, решту 29,8% – за рахунок коштів спеціального фонду, що формується від надання платних освітніх послуг, здачі в оренду приміщень та отримання благодійних внесків. В такій самій пропорції фінансуються витрати на оплату праці та соціальні заходи. Придбання матеріальних цінностей майже на 100% здійснюється за рахунок спеціального фонду та становить незначну частку в структурі витраток, що свідчить про явну недостатність фінансування даної статті витраток. За КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних) здійснюється зазвичай оплата телекомунікаційних послуг, вивіз сміття, оплата доступу в інтернет, обслуговування програмного забезпечення, тобто всі види послуг, окрім тих, що фінансуються за КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв». За даними кошторису, 100% таких витраток фінансується за рахунок спеціального фонду. Оплата комунальних послуг здійснюється в приблизно однакових пропорціях за рахунок обох джерел фінансування. Придбання основних засобів планується в обсязі 97 366 грн., що складає лише 2% від запланованого обсягу витраток. При цьому відповідно до ф.1 Баланс коефіцієнт зносу основних засобів на 31.12.2014 складав 93,3%, на 31.12.2015 – 96,9%. Дані показники свідчать про катастрофічну недостатність фінансування оновлення основних засобів, і така тенденція спостерігається у всіх бюджетних установах України.

Проаналізуємо виконання плану з власних надходжень (доходів спеціального фонду). Аналізувати виконання плану з надходжень та витраток загального фонду зазвичай не має сенсу, оскільки з урахуванням вимог бюджетного законодавства та установленої практики функціонування бюджетних установ, такі кошти надходять в повному обсязі та використовуються також в повному обсязі до кінця бюджетного періоду (року). Аналіз виконання плану з власних надходжень проводиться на підставі ф. 4-1д «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги». За даними ф. 4-1д Промислово-економічного коледжу НАУ, на 2015 рік було затверджено надходження в обсязі 4 630 000 грн., в тому числі за послуги, що надаються згідно з основною діяльністю – 4 322 000 грн., від оренди майна – 308 000 грн. При цьому план з надходжень від основної діяльності було виконано на 60,5%, план з надходжень від оренди майна – на 76,4%. Такі показники виконання плану свідчать про значно менший фактичний обсяг надання платних освітніх послуг коледжу порівняно з плановим, що пов'язано з недобором студентів на контрактній основі за окремими спеціальностями.

Цікавим аспектом аналізу доходів бюджетної установи є співвідношення джерел фінансування з загального та спеціального фонду. Відповід-

но до бюджетної звітності коледжу на 2015 рік фактично надійшло коштів у вигляді відкритих асигнувань загального фонду бюджету в обсязі 11 109 347 грн., або 79,3% від загального обсягу доходів. Фактичне надходження коштів до спеціального фонду склало 2 896 971 грн., або 20,7% від загального обсягу доходів.

Для порівняння, в Італії максимально можлива пропорція фінансування вищого навчального закладу за рахунок власних джерел надходжень від надання платних освітніх послуг є законодавчо регламентованою і складає 20%. При цьому фінансування з державного бюджету, що надходить через Міністерство освіти і науки (кошти Fondo di Finanziamento Ordinario) становлять зазвичай 50-60% доходів вищого навчального закладу [11]. Решта фінансування надходить на контрактній основі на виконання окремих науково-дослідних проектів і фінансується як державою, так і представниками бізнесу. Окремим джерелом фінансування вищої освіти в Італії є ендаумент-фонди, що створюються за рахунок благодійних внесків та інвестицій та використовуються на строго визначені цілі. Питома вага такого виду фінансування складає не більше 3% від загального обсягу. Але слід зазначити, що створення ендаумент-фонду є більш характерним для великих науково-дослідних університетів.

Важливим елементом аналізу кошторису є аналіз його фактичного виконання та виявлення відхилень. Розглянемо показники виконання кошторису витраток спеціального фонду Промислово-економічного коледжу НАУ за 2015 рік (таблиця 2).

Отже, внаслідок суттєвого недовиконання плану з власних надходжень коледжу кошторис витраток спеціального фонду також недовиконаний за всіма статтями. Найбільше недовиконання кошторису спостерігається традиційно за незахищеними статтями витраток, такими як предмети, матеріали, обладнання та інвентар (-80,6%), а також придбання обладнання та предметів довгострокового користування (-92,8%). Така тенденція є, на жаль, типовою для вищого навчального закладу II рівня акредитації в Україні.

Особливим видом аналізу, що є характерним для бюджетних установ, є аналіз співвідношення касових і фактичних витраток. Показники касових та фактичних витраток розраховуються за формулами, що встановлюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових витраток над фактичними або фактичних витраток над касовими:

$$K_v = Z_n + П - Z_k,$$

де Z_n – залишки коштів установи на початок року; $П$ – сума коштів, перерахованих за рік; Z_k – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$F_v = K_v - (KZ_n - KZ_k) + (M_n - M_k) + (DZ_n - DZ_k) + (ПO_n - ПO_k),$$

де KZ_n, KZ_k – заборгованість кредиторська на початок і кінець року; M_n, M_k – залишки на рахунках матеріалів на початок і кінець року; DZ_n, DZ_k – заборгованість дебіторська на початок і кінець року; $ПO_n, ПO_k$ – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року [6, с. 4].

Параметричний аналіз кошторису передбачає обчислення таких коефіцієнтів, як коефіцієнт спів-

Таблиця 2

Аналіз фактичного виконання кошторису видатків за спеціальним фондом

Стаття видатків	КЕКВ	За кошторисом		Фактичні видатки		Відхилення, + (-)	
		сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
Оплата праці	2111	2 170	46,0	1 528	53,2	-642	-29,6
Нарахування на оплату праці	2120	795	16,9	703	24,5	-92	-11,6
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	474	10,0	92	3,2	-382	-80,6
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	400	8,5	89	3,1	-311	-77,8
Оплата тепlopостачання	2271	330	7,0	297	10,3	-33	-10,0
Оплата водопостачання	2272	20	0,4	6	0,2	-14	-70,0
Оплата електроенергії	2273	130	2,8	79	2,8	-51	-39,2
Інші поточні видатки	2800	302	6,4	71	2,5	-231	-76,5
Придбання обладнання та предметів довгострокового користування	3210	97	2,1	7	0,2	-90	-92,8
Разом	x	4 718	100	2 872	100	-1 846	x

Джерело: розроблено автором на підставі бюджетної звітності [10]

відношення касових видатків і фактичних (за фінансуванням певними фондами), коефіцієнт (обсяг фактичних видатків загального фонду на 1 працюючого, відношення планових надходжень коштів за звітний період за певними фондами, відношення видатків до доходів за певними фондами [12, с. 20].

Виходячи з даних бюджетної звітності Промислово-економічного коледжу НАУ, касові та фактичні видатки за загальним фондом кошторису є рівними, за спеціальним фондом касові видатки перевищують фактичні на 42478 грн. Перевищення касових видатків над фактичними може бути обумовлене погашенням кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року, збільшення запасів або утворенням дебіторської заборгованості на кінець року. Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків спеціального фонду склав 1,01. Обсяг фактичних видатків загального фонду на 1 працюючого склав 60 050 грн. Коефіцієнт відношення видатків до доходів за спеціальним фондом склав 0,98, тобто майже всі власні надходження були використані у звітному періоді.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження проблем економічного аналізу виконання кошторису бюджетних установ можна зробити висновки та надати наступні пропозиції.

Методика економічного аналізу виконання кошторису бюджетної установи передбачає проведення аналізу структури та динаміки доходів та видатків бюджетних коштів, виконання плану асигнувань загального фонду, виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду, аналіз руху коштів загального та спеціального фонду, факторний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду, а також параметрич-

ний аналіз кошторису. Для виконання зазначених видів аналізу слугують такі методичні прийоми економічного аналізу: горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, трендовий аналіз, аналіз коефіцієнтів, детермінований факторний аналіз із застосування методів абсолютних та відносних різниць та ланцюгових підстановок, балансовий метод, порівняльний аналіз, маржинальний аналіз. Необхідним є створення уніфікованої моделі аналізу виконання кошторису з урахуванням існуючих наукових розробок та передового міжнародного досвіду. В той же час доцільним є розробка методичних рекомендацій з проведення економічного аналізу на рівні головних розпорядників бюджетних коштів з метою врахування специфічних галузевих особливостей.

З точки зору організації економічного аналізу також існує ряд невирішених проблем. На сьогоднішній день в штатних розписах установ найчастіше не передбачена посада економіста або аналітика. Звідси аналітичні функції покладаються на бухгалтерію, яка через велику завантаженість в роботі дуже часто не здійснює аналіз виконання кошторису. Це призводить до погіршення якості реалізації аналітичної функції управління установою. Проблема може бути вирішена лише в умовах достатнього фінансування шляхом залучення кваліфікованих фахівців на відповідні посади аналітика або економіста.

Для підвищення якості аналітичної інформації та забезпечення автоматизації аналітичних робіт з метою скорочення витрат на їх проведення доцільно впровадити в діяльність бюджетних установ якісне уніфіковане програмне забезпечення, що буде адаптоване до актуальних вимог законодавства та матиме зрозумілий та доступний різним користувачам інтерфейс.

Список літератури:

1. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу / Г. І. Купалова. – К.: Знання, 2008. – 639 с.
2. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К.: КНЕУ. – 2008. – 344 с.
3. Назарова К. О. Аналіз діяльності бюджетних установ: Навч. посібник / Т. А. Кумченко, К. О. Назарова, Г. О. Кравченко (заг. ред.). – К.: КНТЕУ. – 2006. – 208 с.
4. Мельник Т. Г. Облік і аудит діяльності бюджетних установ / Т. Г. Мельник. – К.: Кондор. – 2009. – 411 с.
5. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1 (3). – С. 174-180.

6. Бабенко Л. В. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах [Електронний ресурс] / Л. В. Бабенко, О. О. Яременко. – 2012. – Режим доступу: http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_-Fvamsue_2012_1_19.pdf
7. Горбатовська Ю. Г. Регламентація обліку і аналізу доходів і видатків загального фонду бюджетних установ / Ю. Г. Горбатовська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 78. – С. 59-61.
8. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [затверджений наказом Міністерства фінансів від 28.02.2002 № 228] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14
10. Річний звіт Промислово-економічного коледжу Національного авіаційного університету за 2015 рік. [Електронний ресурс] – Режим доступу: rek.nau.edu.ua
11. Статистичні дані Міністерства освіти і науки Італії. [Електронний ресурс] / Ministero dell'Istruzione, dell'Universita e della Ricerca. – Режим доступу: <http://www.statistica.miur.it/>.
12. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами / [Електронний ресурс] Н. Ю. Єршова, Ю. Стребкова. – 2012. – Режим доступу: <http://www.kpi.kharkov.ua/>.

Шаповал А.С.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

МЕТОДИКА ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА ВЫПОЛНЕНИЯ СМЕТЫ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Аннотация

Рассмотрены особенности методики экономического анализа выполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений. По результатам исследования систематизировано основные направления и методические приёмы проведения анализа выполнения сметы. Применение основных направлений анализа проиллюстрировано с использованием финансовой и бюджетной отчетности высшего учебного заведения. Результаты анализа обоснованы соответствующими выводами. Также предложены направления возможного усовершенствования методических аспектов анализа выполнения сметы бюджетных учреждений.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, смета, экономический анализ, доходы, расходы, общий фонд, специальный фонд.

Shapoval A.S.

Taras Shevchenko National University of Kyiv

METHODS OF ECONOMIC ANALYSIS OF FULFILLMENT OF BUDGETARY INSTITUTIONS' ESTIMATES

Summary

The peculiarities of methods of economic analysis of fulfillment of the income and expenses estimates of budgetary institutions are disclosed. The main areas and methods of estimate fulfillment analysis were systematized based on the results of investigation. The application of the main directions of analysis is illustrated using the financial and budgetary statements of the higher education institution. The results of analysis are supported by the appropriate conclusions. Also the ways of possible improvement of the methodical aspects of analysis of budgetary institutions' estimates were suggested.

Keywords: budgetary institution, estimate, economic analysis, income, expenses, general fund, special fund.