

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.10.81](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.10.81)

УДК 658.155

*Л. В. Коваль,*  
*к. е. н, доцент кафедри бухгалтерського обліку,*  
*Вінницький національний аграрний університет*  
*ORCID ID: 0000-0003-3637-850X*

*А. М. Мазур*  
*магістрант факультету обліку і аудиту*  
*Вінницький національний аграрний університет*  
*ORCID ID: 0000-0001-7401-3136*

## **ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

*L. Koval*  
*PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*

*A. Mazur*  
*Master's student of the Department of Accounting and Auditing,*  
*Vinnitsia National Agrarian University*

### **FEATURES OF ANALYSIS OF REVENUE AND EXPENDITURE OF GOVERNORS OF BUDGET FUNDS**

*У статті розглянуто зміст аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів, етапи проведення аналізу. Визначено основні проблемні моменти здійснення аналізу та сформовано шляхи їх вирішення. Окреслено класифікація доходів та витрат від обмінних та необмінних операціях бюджетних установ, визначено інформаційну базу для проведення аналізу. Запропоновано напрями та показники для аналізу доходів та витрат з метою їх прогнозування та оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів Наведено змістовне наповнення розділів звіту про фінансові результати (форма № 2-дс).*

*Особлива увага приділяється окресленню методів проведення аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Розглянуто та описано 4 етапи проведення аналізу. Основним етапом аналізу є вивчення динаміки і структури доходів і витрат. Визначено, що головним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів та характеристика забезпеченості установи ними, повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. В умовах реформування бухгалтерського обліку в державному секторі та прийняття низки нових нормативно-правових актів виникає необхідність подальшого дослідження методологічних положень аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів.*

*Визначено, що для аналізу динаміки доходів і витрат визначається приріст значень показників відносно минулого періоду та відносно плану. З метою з'ясування статей доходів*

*і витрат, які найбільше впливають на зміну їх обсягів, необхідно визначити ступінь впливу окремої статті на зміну загального обсягу.*

*Встановлено, що за результатами здійсненого аналізу можна, впливати на планування, контроль, формування та прийняття управлінських рішень з метою ефективного управління підприємством. Адже розробка методико-понятійного апарату аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних ресурсів задля їх мінімізації та формування відповідних резервних фондів для розвитку їх діяльності.*

*The article considers the content of the analysis of revenues and expenditures of budget managers, the stages of the analysis. The main problem points of the analysis are determined and the ways of their solution are formed. The classification of revenues and expenditures from exchange and non-exchange operations of budgetary institutions is outlined, the information base for analysis is determined. The directions and indicators for the analysis of incomes and expenses for the purpose of their forecasting and an estimation of efficiency of use of budgetary resources are offered. The substantial filling of sections of the report on financial results (the form № 2-ds) is resulted.*

*Particular attention is paid to outlining the methods of analysis of revenues and expenditures of budget managers. 4 stages of analysis are considered and described. The main stage of the analysis is to study the dynamics and structure of revenues and expenditures. It is determined that the main task of the analysis is full and timely reflection of financial and economic operations on the use of budget funds approval of the budget, compliance with the austerity regime, providing institutions with budget funds in a timely manner and as needed. In the context of accounting reform in the public sector and the adoption of a number of new regulations, there is a need for further study of the methodological provisions of the analysis of revenues and expenditures by managers of budget funds.*

*It is determined that for the analysis of dynamics of incomes and expenses the increase of values of indicators concerning the last period and concerning the plan is defined. In order to determine the items of income and expenses that have the greatest impact on the change in their volume, it is necessary to determine the degree of influence of a single item on the change in total.*

*It is established that the results of the analysis can influence the planning, control, formation and adoption of management decisions in order to effectively manage the enterprise. After all, the development of methodological and conceptual apparatus for the analysis of revenues and expenditures of budget managers allows us to assess the effectiveness of the use of budget resources to minimize them and the formation of appropriate reserve funds for the development of their activities.*

**Ключові слова:** *аналіз; доходи; витрати; бюджетні установи; дефіцит; профіцит.*

**Key words:** *analysis; revenues. expenditures; budgetary institutions; deficit; surplus.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Реформування економіки України, її нормативно-законодавчої бази, через перегляд сформованих підходів до визначення цілей обумовило необхідність дослідження методичних підходів аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів та зумовлює удосконалення механізмів управління діяльності бюджетних підприємств. Суб'єкти державного сектору задовольняють соціальні, культурні та інші потреби суспільства шляхом фінансування їх діяльності за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Складність проведення аналізу діяльності розпорядників бюджетних коштів полягає у відсутності загальної методики аналізу, у різноспрямованості та особливостях діяльності окремих установ, обсягом наданих послуг, недосконалості законодавчої бази України та недоступності статистичних даних. Ефективність управлінських рішень досягається лише при чіткому плануванні, раціональній організації бухгалтерського обліку, оперативному контролю та здійсненні аналізу доходів і витрат, що забезпечить цільове та ефективне використання бюджетних коштів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Різним аспектам модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та його гармонізації із міжнародними стандартами присвячені праці вітчизняних вчених

Єфименко Т.І., Калюги Є.В., Канцурова О.О., Левицької С.О., Ловинської Л.Г., Сушко Н.І., Чечуліної О.О., Чумакової І.Ю. Проте запровадження в майбутньому нових стандартів в облікову практику бюджетних установ потребує поглибленого наукового аналізу з точки зору перспектив їх застосування. Зважаючи на те що витрати та доходи є одним із основних об'єктів обліку бюджетних установ, дослідження міжнародних та вітчизняних облікових підходів за даним напрямком набуває особливої актуальності в сучасних умовах.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою написання статті є встановлення особливостей аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів, виокремлення проблемних моментів та формування шляхів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу.** Проведення аналізу діяльності розпорядників бюджетних коштів надає необхідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття відповідного управлінського рішення, та забезпечує розуміння бухгалтерських операцій, а не лише фіксування фактів надходження або витрачання коштів. Враховуючи специфіку фінансування підприємств з бюджету, основною метою аналізу є пошук резервів зниження витрат їх діяльності.

Метою діяльності бюджетних підприємств є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг; нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є матеріальними носіями та не оприбутковуються на склад. Однак, такі суб'єкти господарювання отримують доходи та несуть певні витрати. Тому об'єктами аналізу діяльності бюджетних установ є не тільки господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання, а й доходи та витрати.

Аналіз доходів і витрат передбачає: аналіз джерел фінансування бюджетних установ; оцінку дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали; характеристику та систематизацію показників звіту про фінансові результати, визначення структурних зрушень; аналіз результатів використання кошторису доходів і витрат бюджетних установ.

Дефіцит – перевищення витрат над доходами, а профіцит навпаки – перевищення доходів над витратами.

У будь-якому разі, незалежно від того яким є результат виконання кошторисів, його слід ретельно проаналізувати, що дасть змогу не лише приймати в майбутньому обґрунтовані управлінські рішення, а й буде додатковим засобом контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів.

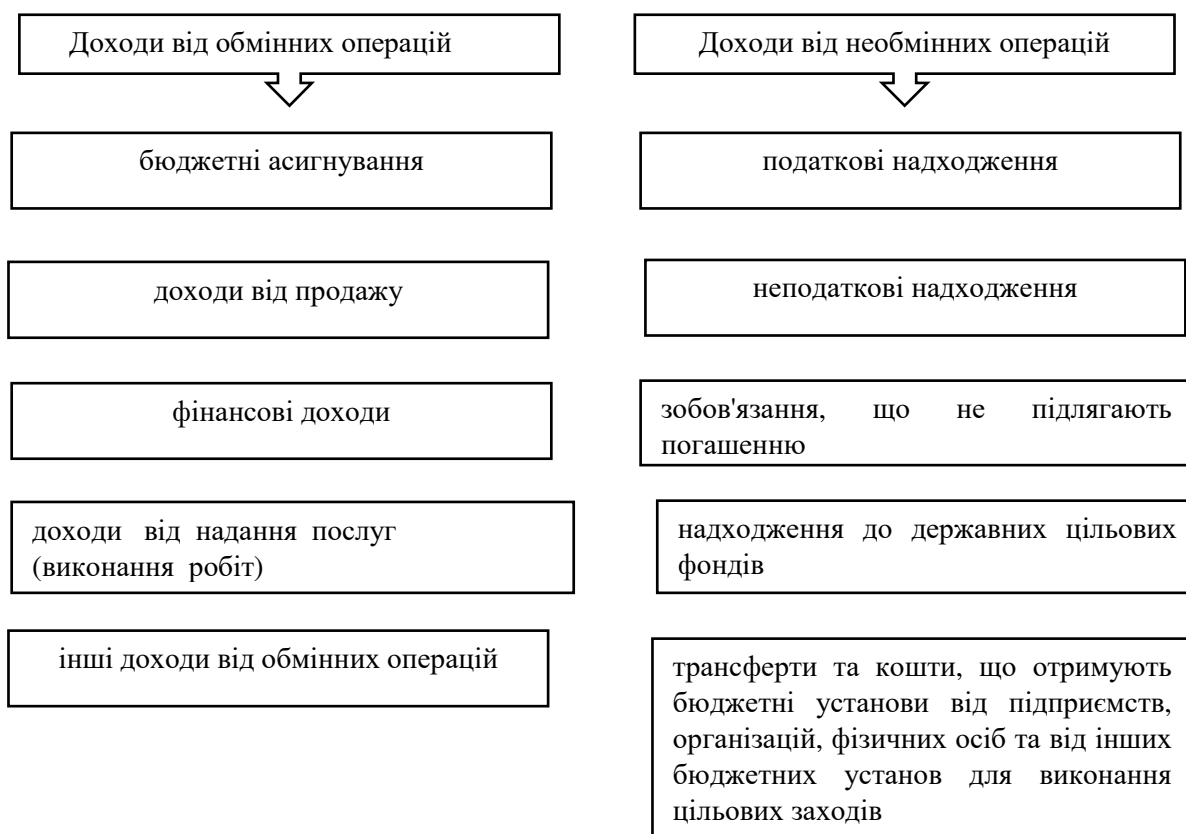
Слід зазначити, що згідно з Бюджетним кодексом України усі залишки на рахунках розпорядників бюджетних коштів у кінці року підлягають закриттю. При цьому залишок за коштами загального фонду повертається до бюджету відповідного рівня (державного або місцевих бюджетів) та вказує на неповне використання бюджетних асигнувань, що у майбутньому (новому поточному році) може призвести до того, що сума асигнувань за загальним фондом з державного або місцевих бюджетів буде зменшена на суму таких невикористаних асигнувань у попередньому періоді. Кошти ж спеціального фонду, які були закриті на рахунках у кінці звітної періоду, відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти [1].

Головним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів та характеристика забезпеченості установи ними, повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. Дотримання цих умов розглядається як необхідна передумова нормальної діяльності. Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат бюджетних установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності.

Враховуючи оновлення нормативної бази, важливим напрямом у дослідженні є визначення та класифікація доходів і витрат. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходами є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу; витратами є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [2].

Доходи та витрати розпорядників бюджетних коштів визнаються в обліку за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 124 "Доходи" [3] і 135 «Витрати» [4].

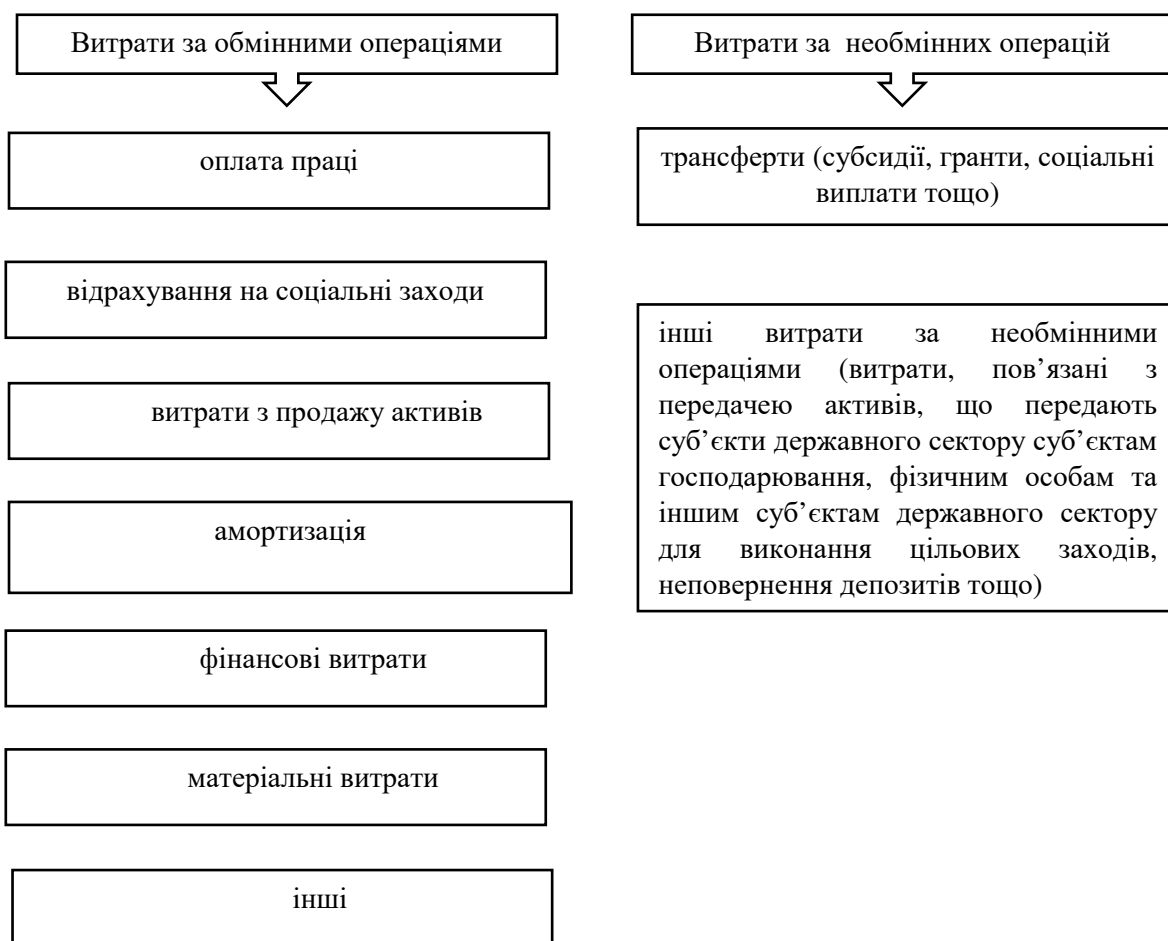
Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях наведена на рис. 1.



**Рисунок 1. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»**

Таким чином, основними надходженнями є доходи від обмінних операцій, які включають: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт); доходи від продажу; фінансові доходи; доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій.

Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями наведена на рис. 2.



**Рисунок 2. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями**

З огляду на це, важливим напрямом роботи розпорядників бюджетних коштів є проведення аналізу доходів і витрат за обмінними операціями.

Основними методами аналізу доходів і витрат є вивчення їх динаміки, що дозволяє визначити абсолютні та відносні зміни кожної складової надходжень та витрачань. Визначення динаміки передусім аналіз структури надходжень до бюджетного фонду. Аналіз питомої ваги надходжень та витрачань дозволяє визначити структурні зрушення, що відбулися у звітному періоді та виявити найбільш вагомі джерела фінансування. Враховуючи це, зрозуміло, що завдяки аналізу здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви та розробляються відповідні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Інформаційною базою для аналізу доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс). Відповідно до Порядку №307 структура цього звіту складається з чотирьох розділів, змістовне наповнення яких наведено в табл. 1.

**Таблиця 1**  
**Змістовне наповнення розділів Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)**

№ розділу	Змістовне наповнення
Розділ I	відображаються обсяги доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, за результатами яких розраховується профіцит або дефіцит за звітний період.
Розділ II	відображаються суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний період та попередній звітний період.
Розділ III	органами Казначейства та державними цільовими фондами відображається інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом). <i>Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється</i>
Розділ IV	наводиться інформація про елементи витрат за обмінними операціями, а саме: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати.

Таким чином, за даними звіту про фінансові результати потрібно здійснювати аналіз доходів та витрат за напрямками:

- структурно-динамічний аналіз доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями;
- динамічний аналіз видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету;
- структурно-динамічний аналіз елементів витрат за обмінними операціями;
- співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів [5].

Аналіз динаміки зміни доходів і витрат НДГ «Агрономічне» за даними Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс) наведено у таблиці 2 та 3.

**Таблиця 2**  
**Аналіз динаміки зміни доходів господарства**

ДОХОДИ, тис.грн.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -)	Відхилення %
Доходи від надання послуг	7220	7690,2	17672,6	10452,6	144,77
Фінансові доходи	-	-	-	-	-
Доходи від продажу активів	-	-	-	-	-
Інші доходи від обмінних операцій	26,3	35,9	12	-14,3	-54,37
Інші доходи від необмінних операцій	124,8	0,5	1	-123,8	-99,20
Усього доходів	7371,1	7726,6	17685,6	10314,5	139,93

**Таблиця 3**  
**Аналіз динаміки зміни витрат господарства**

ВИТРАТИ, тис.грн.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -)	Відхилення %
Витрати на оплату праці	1145,6	1395,5	1696	550,4	48,04
Відрахування на соціальні заходи	249,7	299,4	358,7	109	43,65
Матеріальні витрати	3902,6	6516,6	10348,2	6445,6	165,16
Амортизація	520,5	518,1	532,7	12,2	2,34
Інші витрати за обмінними операціями	31,6	-	-	-31,6	-
Інші витрати за необмінними операціями	-	-	-	-	-
Усього витрат	5850	8729,6	12935,6	7085,6	121,12

Також, аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів потрібно здійснювати за даними бюджетної звітності, зокрема розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних таких форм: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) [6].

Аналіз бюджетних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити:

- загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей;
- аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;
- характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;
- аналіз результатів використання кошторису доходів і витрат бюджетних установ

Основним етапом аналізу є вивчення динаміки і структури доходів і витрат. Слід зазначити, що аналіз структури доходів і витрат може бути кількісним і якісним. При кількісному аналізі визначаються основні напрямки доходів і витрат, при якісному – питома вага кожного напрямку, за яким можна встановити їх значення в загальних доходах (витратах). Завданням структурного аналізу є виявлення основних джерел надходження або витрачання бюджетних коштів з метою оцінки ефективності їх використання.

В процесі аналізу господарської діяльності бюджетних установ, використовують сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких можна виділити методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (застосовуються при обґрунтуванні необхідності поєднання соціальних, специфічних і економічних заходів із метою ефективної організації державної системи й підвищення якості послуг, що надаються організаціями); економіко-математичні методи (застосовуються при

розробці моделей аналізу кошторисних видатків установи, аналізу надання послуг, аналізу накладних витрат на одиницю послуги); методи технічного, графічного, порівняльного, статистичного аналізу (використовуються при розробці пропозицій щодо планування послуг та при обґрунтуванні стратегії ефективного управління організацією). Всі методичні прийоми, що застосовуються в аналізі діяльності бюджетних установ, відображають переміщення інформаційних потоків у системі управління ними.

Після проведення аналізу доходів і витрат бюджетних установ за згрупованими статтями детальніше вивчається структура доходів або витрат, що формують статтю, яка займає найбільшу питому вагу в їх загальному обсязі. Предметом більш детального аналізу повинен бути однаковий проміжок часу, місяць, квартал або рік, із вивченням тенденцій в межах періоду, що аналізується.

Для аналізу динаміки доходів і витрат визначається приріст значень показників відносно минулого періоду та відносно плану. З метою з'ясування статей доходів і витрат, які найбільше впливають на зміну їх обсягів, необхідно визначити ступінь впливу окремої статті на зміну загального обсягу.

При цьому, необхідно не тільки виявити факт і розмір відхилення від плану або минулого періоду, а й встановити його причини. Тому важливим інструментом аналізу динаміки показників доходів і витрат є проведення факторного аналізу змін за кожною статтею доходів і витрат. Це дозволить виявити ступінь впливу кожного фактору на результативний показник і пояснити існуючі тенденції. Суму негативних впливів конкретних факторів враховують як резерв можливого збільшення або зменшення результативного показника. Основними методами, що використовуються для розрахунку величини впливу, є методи елімінування.

Також ефективним інструментом аналізу доходів і витрат є коефіцієнтний аналіз. Коефіцієнти дозволяють визначити ефективність використання бюджетних коштів шляхом співвідношення доходів і витрат по загальному фонду та по спеціальному фонду, а також і по діяльності в цілому [7, с. 205].

Результати проведеного аналізу можуть впливати на планування, контроль та формування управлінських рішень з метою ефективного управління підприємством.

Отже, розробка методико-понятійного апарату аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних ресурсів задля їх мінімізації та формування відповідних резервних фондів для розвитку їх діяльності.

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

Отже, доходи отримувачів бюджетних коштів можна аналізувати в розрізі джерел отримання (загальний і спеціальний фонд; по спеціальному фонду – плата за послуги, інші джерела власних надходжень, інші надходження). В межах аналізу витрат може бути проведено:

- аналіз динаміки та структури касових та фактичних видатків загального та спеціального фондів;
- аналіз виконання кошторисів за загальним та спеціальним фондом. За результатами аналізу можна зробити висновок про повноту надходження коштів та про виконання кошторису як за фактично нарахованими видатками, що характеризують потреби установи, так і за реально профінансованими видатками. Особливу увагу слід приділити аналізу видатків на оплату праці, як основної складової видатків загального фонду бюджетних установ. З впровадженням нових стандартів обліку і звітності в бюджетних установах, а саме НП(с)БОДС 135, постане потреба в коригуванні методики аналізу доходів і видатків бюджетних установ.

#### **Список літератури.**

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 22.09.2021)
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення 22.09.2021)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ МФУ від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення 22.09.2021)
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 №568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення 22.09.2021)
5. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2008. С. 344.
6. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» № 44 від 24.01.2012 р. URL <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 21.09.2021).
7. Заросило А. П. Особливості аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів. Збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту». 2017. С. 204-205.

#### **References.**

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Budget Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 22 September 2021).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2010), Order “National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 101 “Presentation of Financial Statements”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (Accessed 22 September 2021).

3. Ministry of Finance of Ukraine (2010), Order “National regulation (standard) of accounting in the public sector 124 “Revenues” available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (Accessed 22 September 2021).

4. Ministry of Finance of Ukraine (2010), Order “National Regulation (Standard) of Public Sector Accounting 135 “Expenditures”, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (Accessed 22 September 2021).

5. Bolyukh, M.A. (2008), *Analiz finansovo-hospodars'koyi diyal'nosti byudzhetykh ustanov* [Analysis of financial and economic activities of budgetary institutions], KNEU, Kyiv, Ukraine.

6. Ministry of Finance of Ukraine (2012), Order “On Approval of the Procedure for Compiling Budget Reporting by Managers and Recipients of Budget Funds, Reporting by Funds of Compulsory State Social and Pension Insurance” available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (Accessed 22 September 2021).

7. Zarosilo, A.P. (2017), “Features of the analysis of incomes and expenses of managers of budgetary funds”, *Suchasni tendentsiyi rozvytku obliku, opodatkuvannya, analizu i audytu. Zbirnyk materialiv Mizhnarodnoyi naukovoï internet-konferentsiyi* [Current trends in accounting, taxation, analysis and audit. Proceedings of the International Scientific Internet Conference], KNEU, Kyiv, Ukraine, pp. 204-205.

*Стаття надійшла до редакції 11.10.2021 р.*