

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.182](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.182)

УДК 336.14

*Л. О. Єзупова,
магістр Харківського торговельно-економічного інституту КНТЕУ
ORCID: 0000-0002-7506-4063*

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ ЗАКЛАДУ ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я

*L. O. Yegupova
Master of Kharkov Trade and Economic Institute of KNTEU*

ANALYTICAL PROVISION OF FORMATION AND COMPLIANCE OF HEALTH ESTABLISHMENT

У статті розглянуто методика аналізу доходів і видатків бюджетної установи на основі аналізу виконання кошторису закладу охорони здоров'я. Наведено дані статистичного аналізу динаміки видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2013–2018 роках та окремо динаміки видатків зведеного бюджету України на поліклініки, амбулаторії та швидку допомогу в розрізі функціональної класифікації. Наведено форми фінансової та бюджетної звітності комунального некомерційного підприємства «Міська дитяча поліклініка №4». Розроблено алгоритм проведення аналізу формування та використання кошторису бюджетної установи, який дозволяє здійснити кількісну та якісну характеристику змін, з'ясувати причини відхилень від планових показників, виявити резерви підвищення ефективності діяльності установи, а отже є дієвим способом контролю за ефективним та раціональним використанням бюджетних коштів.

The article deals with the peculiarities of the activity of the budgetary institution; the importance of estimating the implementation of the budget as the main planning-financial, controlling, regulating document of the budget organization is proved. It is noted that in the context of budget deficits, control over their use in institutions and organizations financed by the state budget is relevant. An important role in managing the activities of budgetary institutions is played by a rational organization and methodology of accounting and analysis of the results of budget implementation. The methodology of analysis of revenues and expenditures of the budgetary institution based on the analysis of the implementation of the budget of the health care institution is considered. The data of the statistical analysis of the dynamics of the consolidated budget of Ukraine for health care in the last three years and separately the dynamics of the expenditures of the consolidated budget of Ukraine for clinics, outpatient clinics and ambulance by functional classification are presented. The peculiarities of formation and use of such components of the budget and general fund special budget fund are considered. The forms of financial and budgetary reporting of the municipal non-profit enterprise "City Children's Clinic №4" are presented. An analysis of the structure and dynamics of budgetary institution financing over the last three years has been carried out. The results of the analysis are substantiated by

appropriate conclusions. Directions of possible improvement of methodological aspects of analysis of budget institutions' budget execution are also suggested. An algorithm for analyzing the formation and use of the budget institution's budget has been developed, which allows for quantitative and qualitative characterization of changes, to find out the reasons for deviations from the planned indicators, to identify the reserves for improving the efficiency of the institution's activities, and therefore is an effective way of controlling the efficient and rational use of budget funds. Each of the five stages of the proposed algorithm for the study of the formation and execution of the budget organization's budget is present as an independent unit, which requires more detail and elaboration. The results obtained in the individual steps can be economically significant both in themselves and for use as input for further analysis.

Ключові слова: *аналіз; доходи і видатки бюджетних установ; методика аналізу доходів і видатків; кошторис.*

Keywords: *analysis; revenues and expenditures of budgetary institutions; method of analysis of income and expenses; estimate.*

Постановка проблеми у загальному вигляді. В сучасних умовах раціоналізації розподілу бюджетних коштів, необхідності постійного пошуку резервів підвищення ефективності їх використання актуальною виступає проблема наукових досліджень методики формування та використання кошторису бюджетних установ та розробка способів впровадження такої методики в практичну діяльність. Визначення особливостей формування та аналіз виконання кошторису дає можливість оцінити ефективність використання виділених установі ресурсів, з'ясувати причини нестачі, або ж перевитрату бюджетних коштів, а отже, здійснювати контроль за раціональним витрачанням державних коштів з метою ефективного управління бюджетною організацією.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у теорію, методологію та практику обліку та аналізу в бюджетних організаціях здійснили такі науковці: Атамас П.Й., Болюх М.А., Вербило О.Ф., Дзюга Р.Т., Деркач Н.І., Жук В.М., Заросило А.П., Калюга С.В., Опарін В.М., Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Чумаченко М.Г., Ярошинський В.М. та інші вчені. Діяльність підприємств бюджетної сфери обумовили нові вимоги щодо формування та використання бюджетних коштів, пошуку нових джерел інформації для проведення аналізу базових фінансових показників. Відтак, потребують подальших досліджень напрямки та процедури проведення обліково-аналітичних процедур з питань використання бюджетних коштів.

Мета статті. Мета полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних засад та визначення шляхів удосконалення аналізу формування та використання кошторису закладу охорони здоров'я.

Виклад основного матеріалу. Забезпечення громадян держави високоякісною медичною допомогою достатнього обсягу залежить від адекватності матеріально-технічної бази закладів охорони здоров'я, професіоналізму й кваліфікації медичних працівників. До обов'язкових умов медичного обслуговування відповідної якості належить фінансове забезпечення – пріоритетний чинник, що впливає на розвиток охорони здоров'я й соціально-економічну результативність сфери.

Складна економічна й політична ситуація в Україні зумовила недостатнє бюджетне фінансування охорони здоров'я останніми роками. Причинами низького рівня фінансового забезпечення медичної сфери є недостатність бюджетних коштів, нераціональне їх використання, недосконалість наявних бюджетних і небюджетних механізмів управління. На рисунку 1 наведено динаміку видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2013–2018 роках.

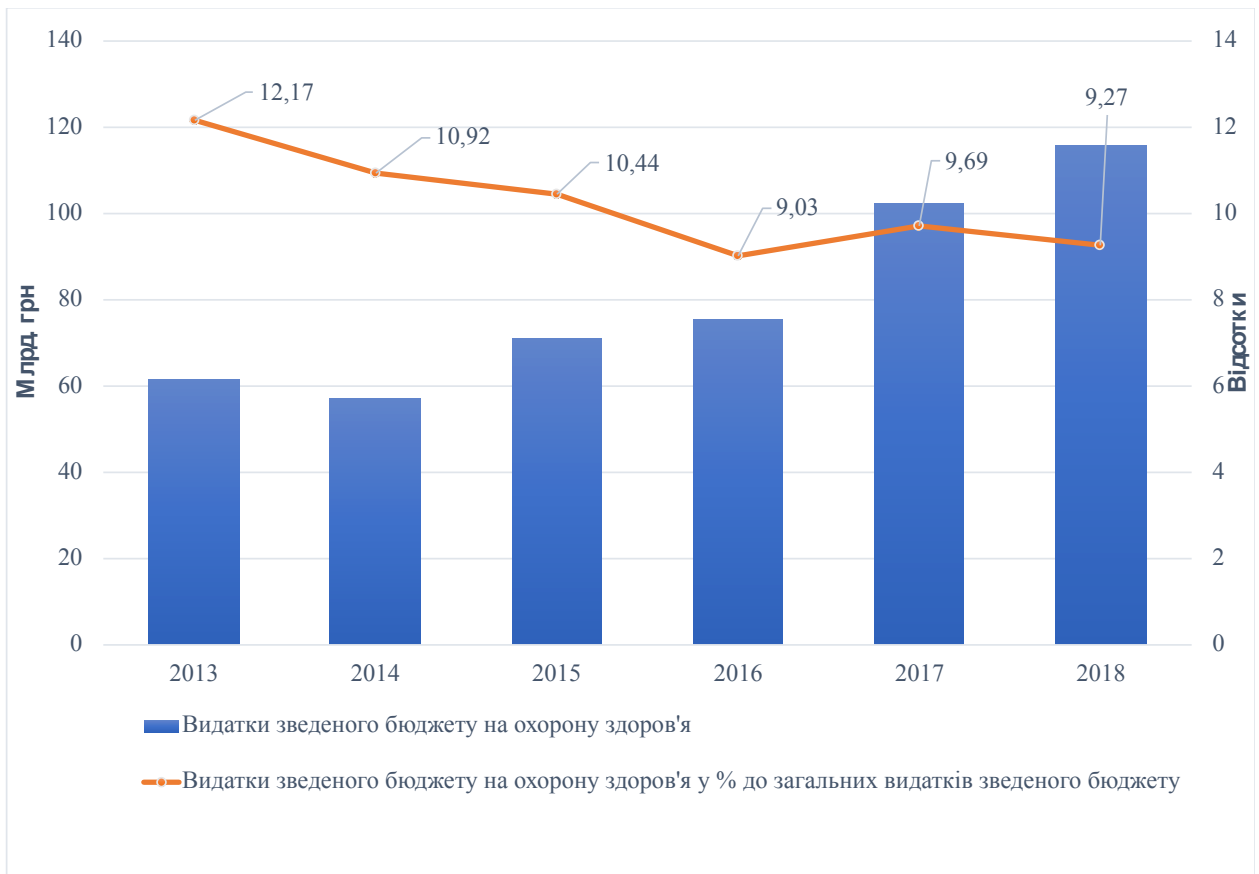


Рис. 1. Динаміка видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2013–2018 роках
Розраховано та складено автором на основі [2; 3; 4]

У 2013–2018 роках видатки зведеного бюджету України на охорону здоров'я збільшилися на 53,15%, що має більше номінальний характер, який пояснюється темпами інфляції. Навпаки, спостерігалось скорочення частки видатків зведеного бюджету на охорону здоров'я щодо обсягу загальних видатків зведеного бюджету (з 12,17% у 2013 році до 9,27% у 2018 році). Водночас Всесвітньою організацією охорони здоров'я та Європейським союзом рекомендовано бюджетне забезпечення охорони здоров'я на рівні не менше 7% ВВП.

Окремо слід навести динаміку видатків зведеного бюджету України на поліклініки, амбулаторії та швидку допомогу в розрізі функціональної класифікації у 2013–2018 роках (рис. 2), оскільки саме даний вид класифікації є об'єктом дослідження.

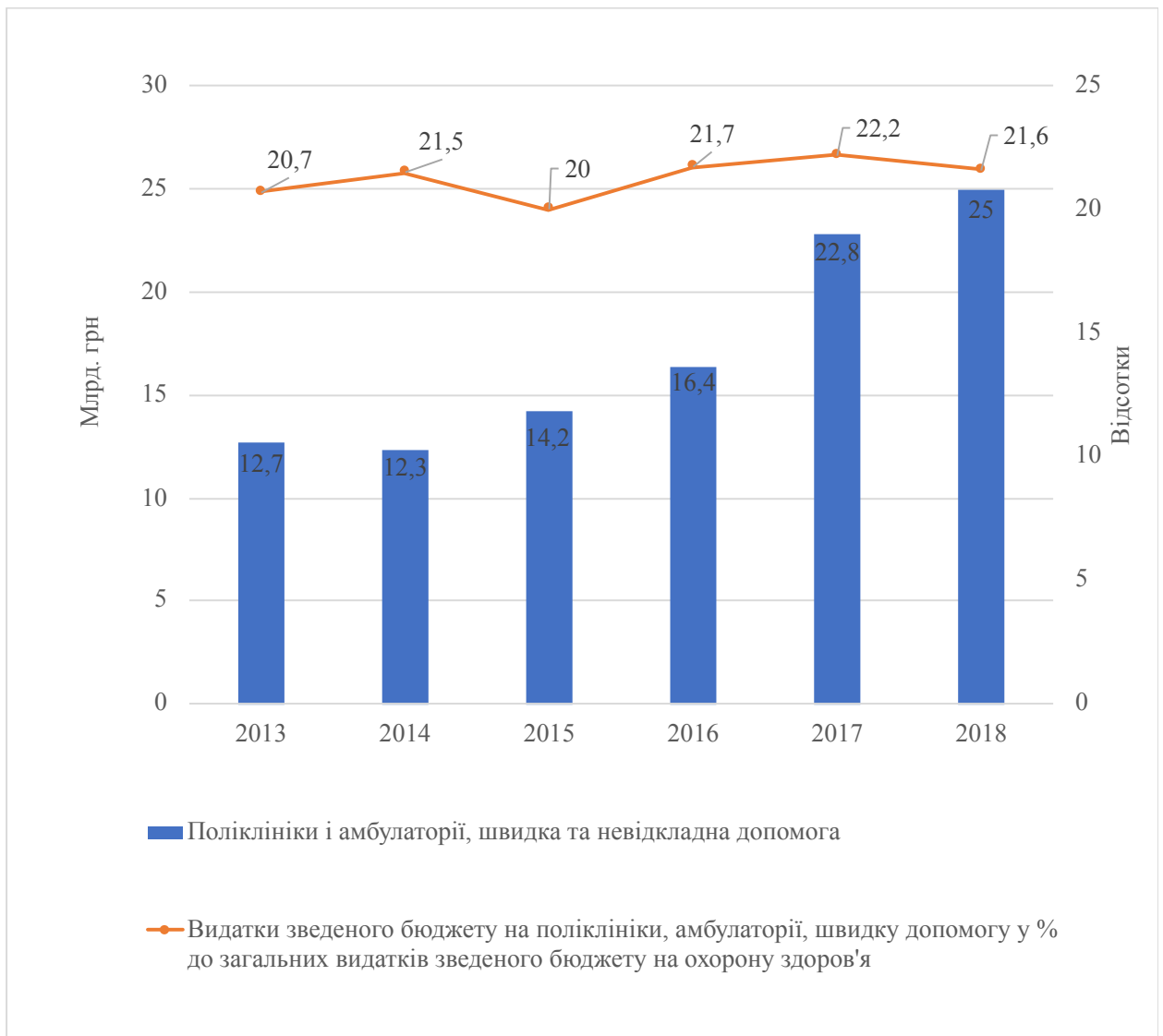


Рис. 2. Динаміка видатків зведеного бюджету України на поліклініки, амбулаторії та швидку допомогу в розрізі функціональної класифікації у 2013–2018 роках
Розраховано та складено автором на основі [2; 3; 4]

За даними Державної казначейської служби [5] у 2013–2018 роках у структурі видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я видатки на поліклініки, амбулаторії, швидкі допомоги займають друге місце після лікарень та санаторно-курортних закладів у загальних видатках зведеного бюджету на охорону здоров'я. Питома вага видатків на поліклініки та амбулаторії, швидку та невідкладну допомогу у загальних видатках зведеного бюджету на охорону здоров'я в середньому дорівнювала 21,24%.

Складання кошторису закладу охорони здоров'я 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» [6] 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 [1].

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

Застосування ключових аспектів методики аналізу виконання кошторису застосуємо на прикладі даних річної фінансової та бюджетної звітності комунального некомерційного підприємства «Міська дитяча поліклініка №4» за 2016 – 2018 роки. Установа фінансується за рахунок державного бюджету України, головним розпорядником бюджетних коштів виступає Міністерство охорони здоров'я України.

Установа застосовує меморіально-ордерну форму обліку. Звітність КНП «Міська дитяча поліклініка №4» складає відповідно до законодавства. Форми фінансової та бюджетної звітності закладу наведено на рис. 3.

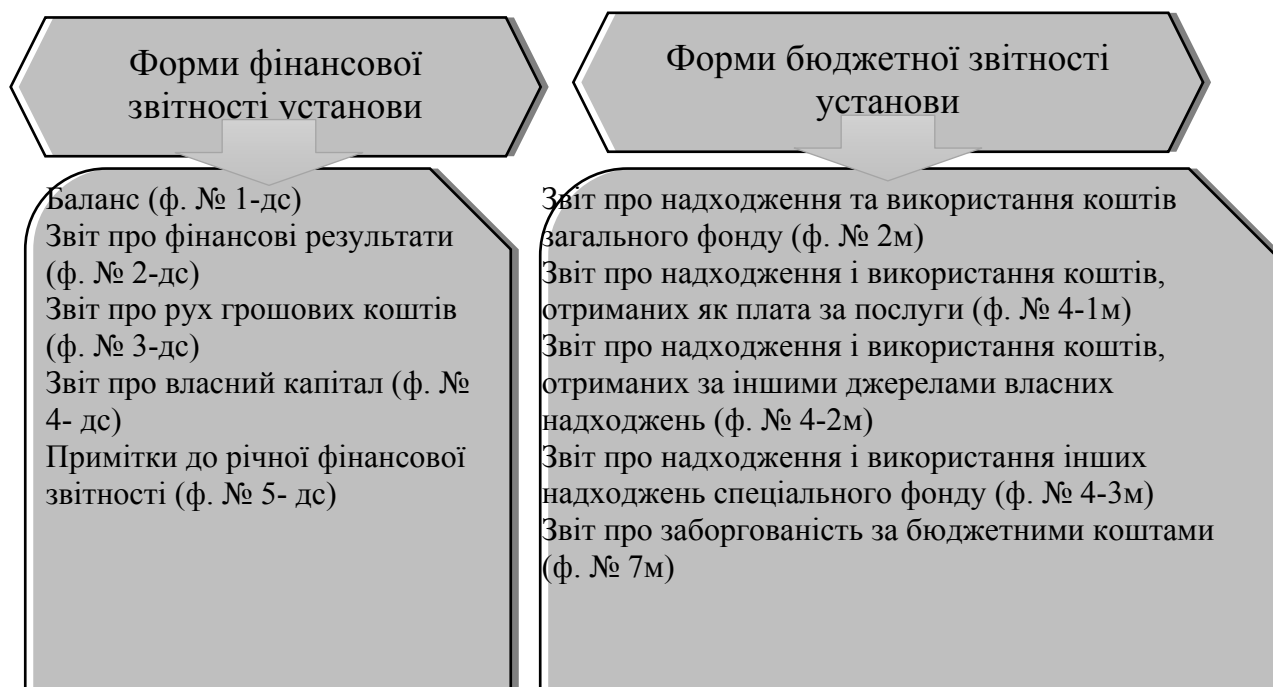


Рис. 3. Форми фінансової та бюджетної звітності комунального некомерційного підприємства «Міська дитяча поліклініка №4»

Розраховано та складено автором самостійно

На перших етапах аналізу доходів і видатків бюджетної установи здійснюється аналіз фінансування комунального некомерційного підприємства «Міська дитяча поліклініка №4» (табл. 1).

Таблиця 1.
Аналіз структури і динаміки фінансування у 2016-2018 роках, грн.

Показники	Затверджено			Надійшло			Відхилення, +/-	
	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2018/2016	2018/2017
1. Загальний фонд, усього	7647920,00	11034633,00	3529562,00	7632756,97	11029934,64	3250668,38	-4382088,59	-7779266,26
1.1. у % коштів всього	95,34	97,07	83,35	95,34	97,07	82,18	-13,16	-14,89
2. Спеціальний фонд, усього	373900,00	333098,00	705100,00	373318,00	333097,96	705099,66	331781,66	372001,70
2.1. у % до коштів всього,	4,66	2,93	16,65	4,66	2,93	17,82	13,16	14,89
Усього коштів	8021820,00	11367731,00	4234662,00	8006074,97	11363032,60	3955768,04	-4050306,93	-7407264,56

Розраховано та складено автором самостійно

Загальний обсяг фінансування у звітному 2018 році порівняно з минулим 2017 зменшився на 7407264,56 грн., що оцінюється дуже негативно, оскільки свідчить перш за все про зменшення фінансування діяльності установи.

Сама структура фінансування фактично стабільна, зокрема у 2017 році кошти загального фонду становили 97,07 %, а спеціального 2,93 %, у звітному році ситуація дещо змінилася і коштів загального фонду у загальній сумі коштів було майже на 15, % менше, а саме 82,18 %, а спеціального фонду на ту ж величину більше – 17,82 %, хоча в цілому, як уже зазначалося, загальну структуру фінансування можна вважати незмінною, принаймні її зміна не є суттєвою.

Сумарно загальний фонд у звітному році порівняно з минулим зменшився на 7779266,26 грн., а спеціальний фонд суттєво зріс на 372001,70 грн., що у відносному значенні рівне 211,7 %.

З огляду на наведені вище розрахунки, виникає необхідність детального аналізу формування та

виконання кошторису закладу охорони здоров'я та розробки алгоритму з виділенням етапів та формуванням завдань.

Аналіз виконання кошторису є важливою складовою комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. На сьогоднішній день не створено уніфікований алгоритм, за яким можна проводити аналіз виконання кошторису. Це ще раз підтверджує гіпотезу про недостатність застосування аналітичних прийомів в обліковій та контрольній роботі.

Для ефективного результату проведення аналізу слід достеменно визначити блок проведення аналізу, для цього використовують алгоритм аналізу формування та виконання кошторису (рис. 4).

Необхідно виділити п'ять етапів аналізу формування та виконання кошторису.

Перший етап. Вибір об'єкта, мети дослідження, постановка задачі і вибір методів проведення аналізу. Об'єкт – бюджетна організація (заклад охорони здоров'я). Ціль – аналіз формування та використання кошторису бюджетної організації, оцінка економічних показників діяльності, динаміка їхньої зміни. Постановка задачі – підвищення ефективності діяльності бюджетної організації.

Другий етап. Вибір основних показників роботи бюджетної організації.

Третій етап. Збір інформації й оцінка її вірогідності, відбір даних.

Четвертий етап. Безпосередній аналіз фінансово-господарської діяльності. Аналіз діяльності бюджетної організації починається з аналізу формування кошторису та оцінки загального фінансового стану. У першу чергу проводиться аналіз доходів за спеціальним і загальним фондами, аналізується динаміка фінансування діяльності, а також витрати. Аналізується склад і структура балансу, ліквідність балансу, фінансова стабільність, ліквідність і платоспроможність, ділова активність.

П'ятий етап. Виявлення «вузьких» місць і пошук резервів з підвищення ефективності роботи бюджетної організації. Визначення найбільш перспективних видів діяльності бюджетної організації на основі отриманих результатів. Розробка заходів, що сприяють підвищенню ефективності роботи бюджетної організації і подальшого контролю за їх виконанням.

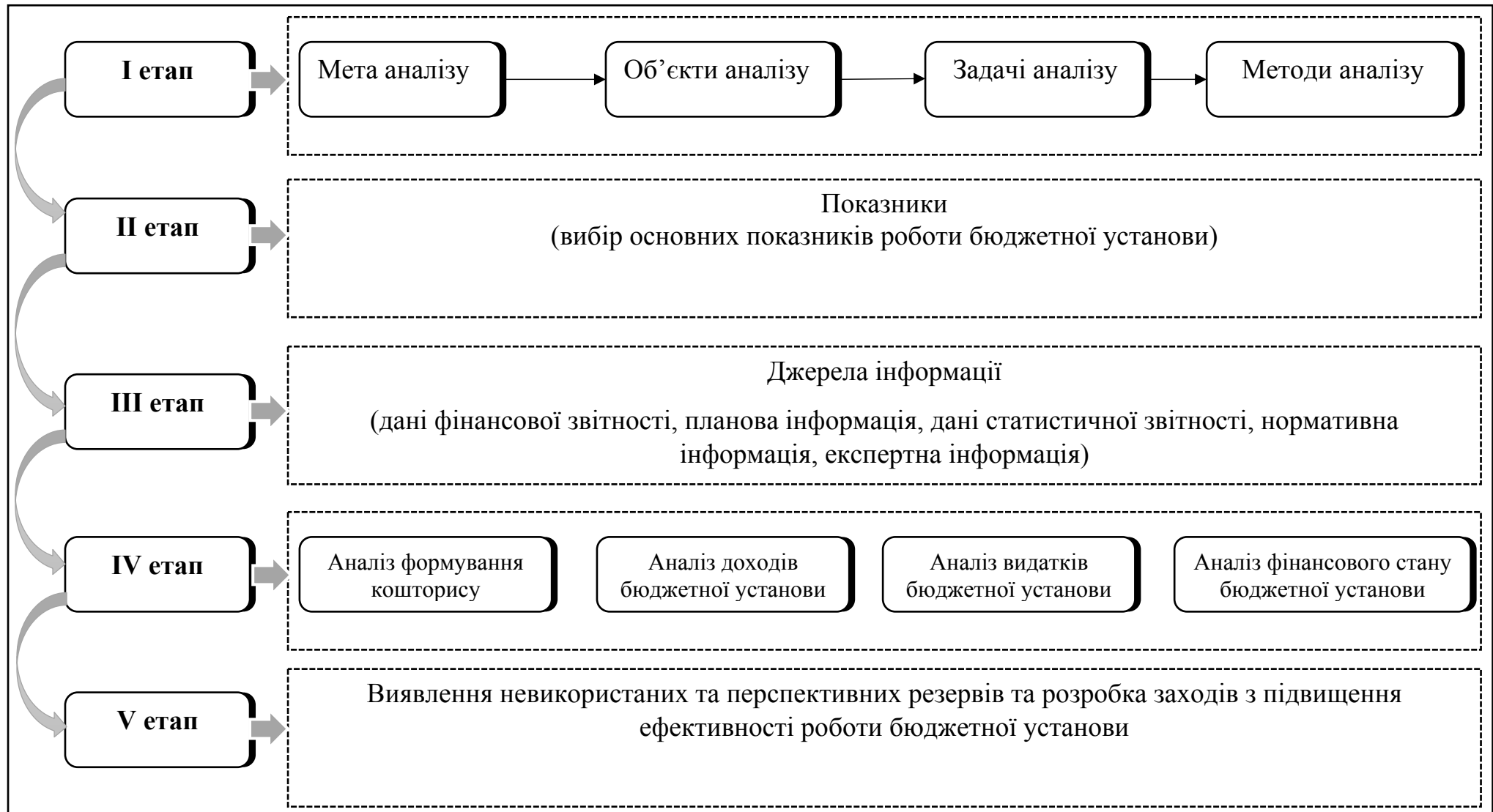


Рис. 4. Алгоритм проведення аналізу формування та використання кошторису бюджетної установи
Розраховано та складено автором самостійно

Кожен етап запропонованого алгоритму дослідження формування та виконання кошторису бюджетної організації присутній як самостійний блок, що вимагає більш глибокої деталізації і пророблення. Результати, які отримані на окремих етапах, можуть бути економічно значимі як самі по собі, так і для використання в якості вихідних даних для подальшого аналізу.

Висновки. Отже, аналіз формування та виконання кошторису бюджетної установи є одним із найважливіших елементів прийняття ефективних управлінських рішень, адже завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників, а також з'ясувати причини даних відхилень та виявити резерви підвищення ефективності діяльності бюджетної установи.

В статті проведено аналіз динаміки та структури видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я, наведено форми фінансової і бюджетної звітності. Обґрунтовано необхідність розробки алгоритму проведення аналізу формування та використання кошторису бюджетної установи, який дозволяє здійснити кількісну та якісну характеристику змін, з'ясувати причини відхилень від планових показників, виявити резерви підвищення ефективності діяльності установи, а отже є дієвим способом контролю за ефективним та раціональним використанням бюджетних коштів.

Список літератури.

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 No 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?reg=2542-14
2. Бюджет України 2016, Статистичний збірник – Київ: Міністерство фінансів України, 2017. – 315с.
3. Бюджет України 2017, Статистичний збірник – Київ: Міністерство фінансів України, 2018. – 308с.
4. Бюджет України 2018, Статистичний збірник – Київ: Міністерство фінансів України, 2019. – 309с.
5. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
6. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [затверджений наказом Міністерства фінансів від 28.02.2002 No 228] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-p>

References.

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Budget Code of Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/en/2456-17> (Accessed 25 Oct 2019).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2017), Biudzhets Ukraïny 2016, Statystychnyyi zbirnyk [Budget of Ukraine 2016, Statistical Collection], Ministerstvo finansiv Ukraïny, Ministry of Finance of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2018), Biudzhets Ukraïny 2017, Statystychnyyi zbirnyk [Budget of Ukraine 2017, Statistical Collection], Ministry of Finance of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
4. Ministry of Finance of Ukraine (2019), Biudzhets Ukraïny 2018, Statystychnyyi zbirnyk [Budget of Ukraine 2018, Statistical Collection], Ministry of Finance of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
5. The State Treasury Service of Ukraine (2019), available at: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index> (Accessed 05 Nov 2019).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2002), Order “The procedure for drawing up, reviewing, approving and basic requirements for the implementation of the budgetary institutions' budgets”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-p> (Accessed 05 Nov 2019).

Стаття надійшла до редакції 20.11.2019 р.