

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ АСИГНУВАНЬ СУБ'ЄКТІВ
ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

**(на матеріалах Державної установи «Чернівецький обласний центр
контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я
України»)**

Студента 2 курсу денної форми
навчання спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Андрійчука
Валентина
Павловича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ АСИГНУВАНЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УКРАЇНІ	
1.1. Бюджетні асигнування суб'єктів державного сектору: економічний зміст та принципи надання.....	10
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу асигнувань державних установ охорони здоров'я.....	15
Висновки за розділом 1.....	23
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО ТА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ	
2.1 Організація обліку бюджетних асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ».....	26
2.2 Синтетичний та аналітичний облік операцій з отримання та зменшення бюджетних асигнувань.....	33
2.3 Управлінський облік асигнувань як чинник моніторингу за цільовим витрачання бюджетних коштів.....	
Висновки за розділом 2.....	38
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧУННЯ УПРАВЛІННЯ АСИГНУВАННЯМИ ДУ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ОЦКПХ МОЗ	
3.1 Аналітична оцінка асигнувань ДУ Чернівецький ОЦКПХ МОЗ за 2020 – 2022 роки.....	43
3.2 Удосконалення обліку бюджетних асигнувань в середовищі українського програмного продукту «Fit-бюджет».....	50
Висновки за розділом 3.....	57
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сектор охорони здоров'я зазнав масштабних руйнувань в силу повномасштабних бойових дій на території України. Умови воєнного становища спонукали до пошкодження базової інфраструктури, поширення проблем ментального здоров'я, міграція доволі значної кількості медичного персоналу та погіршення рівня життя населення. Низка розроблених державних програм у секторі охорони здоров'я України не приймають до уваги потребу у зміні пріоритетів щодо спектру медичних послуг в умовах війни. В цілому, за період воєнного становища біля 7 млн. громадян України стали вимушено переміщеними, у тому числі медичний персонал. Зокрема, 1714 лікарів та 1095 медичних сестер змушені були змінити своє місце роботи у зв'язку із ситуацією, що склалася [23]. Це все спонукає нестачу кадрового потенціалу у секторі охорони здоров'я для надання реабілітаційних послуг в умовах воєнного стану.

Вагомим пріоритетом в контексті впровадження Плану відновлення охорони здоров'я України від наслідків війни на 2022 – 2032 роки, що прийнятий Національною радою з відновлення України, яка сформована у відповідності до Указу Президента №266/2022р. [23] виступає запровадження дієвих інструментів врядування, що забезпечать професійну сталість у сфері охорони здоров'я, а також формування ефективної системи управління установами охорони здоров'я в цілому.

Для побудови ефективної системи управління установами в секторі охорони здоров'я необхідне якісне обліково-аналітичне забезпечення, в тому числі й на ділянці обліку та аналізу бюджетних асигнувань, їх розподілу та використання підвідомчими установами за структурними підрозділами. Це в комплексні визначило актуальність обраної проблематики. Безпосередньо дослідженням актуальних питань удосконалення обліку та аналізу асигнувань в установах державного сектору економіки розкриті у наукових напрацюваннях таких українських вчених, як: П.Й. Атамаса, К.В. Безверного,

Ф.Ф. Бутинця, Т.В. Гільорме, Р.Т. Джоги, Н.В. Ковтун, О.О. Левицької, І.І. Легкоступа, В.І. Лемішовського, С.В. Свірки, А.Я. Шнуренко та інших. Окрім того, присутні численні напрацювання щодо ділянки управлінського обліку в установах державного сектору варто відмітити праці: А.П. Заросила, О.М. Клименка, І.О. Кондратюка, О.М. Петрик, К.О. Полознюка та інших. Проте слід зазначити, що зазначений доробок вчених не концентрує особливої уваги саме не бюджетні асигнування, а сконцентрований в основному в цілому на доходах від обмінних та необмінних операціях, що й спонукало до здійснення ґрунтовних досліджень по даній проблематиці із врахуванням специфіки функціонування установ у секторі охорони здоров'я.

Мета і задачі дослідження. Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних, методичних та практичних особливостей обліку та аналізу асигнувань в установах сектору охорони здоров'я. Для того, що дана мета була досягнута передбачено розв'язання спектру завдань:

- дослідити економічну природу асигнувань та особливостей їх класифікації в установах державного сектору економіки;

- прослідкувати за станом чинного нормативно-правового забезпечення обліку та аналізу асигнувань в установах охорони здоров'я;

- розкрити основні аспекти організації обліку бюджетних асигнувань;

- дослідити ділянку синтетичного та аналітичного обліку бюджетних асигнувань на балансових та позабалансових рахунках;

- запропонувати напрями запровадження управлінського обліку асигнувань як важливого фактору цільового використання коштів з бюджету;

- здійснити комплексний аналіз бюджетних асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2022 роки;

- розкрити особливості удосконалення обліку асигнувань в цифровому середовищі українського хмарного рішення «Fit-бюджет»;

- запропонувати низку шляхів покращення обліку бюджетних асигнувань в установах, що функціонують у секторі охорони здоров'я.

Об'єктом дослідження є сукупність процесів обліку та аналізу асигнувань Державної установи «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України», яка є державною бюджетною неприбутковою установою. Уповноваженим органом управління є Міністерство охорони здоров'я України. ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» створений з метою реалізації низки пріоритетних завдань у сфері забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя, біологічного захисту, а також епідеміологічного нагляду, а також пропагування здорового способу життя, реагування на надзвичайні стани у сфері охорони здоров'я України, в тому числі в умовах воєнного становища. Юридична адреса: 58 000, м. Чернівці, вул. Гакмана Є.М., буд. 7.

Предметом дослідження виступають організаційно-методичні особливості фінансового, управлінського обліку та аналізу асигнувань в установах державного сектору економіки, а також аспекти відображення облікової інформації про бюджетні асигнування у звітності.

Методи дослідження. Методичну основу дослідження склали сукупність методів теоретичного узагальнення та порівняння; діалектичний метод пізнання об'єкта дослідження; спостереження; асоціацій та аналогій; методи аналізу; синтезу; статистичні методи; методи причинно-наслідкового зв'язку. В ході опрацювання звітної інформації установи державного сектору було використано графічний та табличний методи, окрім було використано сучасні цифрові технології в установах державного сектору.

Інформаційною основою дослідження послуговували чинні законодавчі та нормативні активи України на ділянці обліку та аналізу бюджетних асигнувань для установ, що функціонують у секторі охорони здоров'я, а також численні наукові публікації у вітчизняних періодичних виданнях, облікові реєстри та звітність установи державного сектору.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження базується на доведенні основних теоретичних й організаційно-методичних положень, а

також практичних пропозицій щодо покращення ділянки обліку та аналізу асигнувань в установах сектору охорони здоров'я:

- доведено ефективність використання установами державного сектору підсистемою *управлінського обліку* бюджетних асигнувань на основі впровадження окремого *Положення* про організацію управлінського обліку установами охорони здоров'я, що сприятиме його побудові в межах центрів відповідальності та центрів доходів від обмінних операцій;

- запропоновано доцільність застосування на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» спеціальних форм управлінської звітності за статтями бюджету, що сприйме підвищенню ефективності управління розподілом та використанням бюджетних асигнувань за результатами функціонування основних районних філій (Дністровської, Вижицької та Чернівецької), відділів, та загалом установою сектору охорони здоров'я;

- удосконалено ділянку аналітичного обліку асигнувань згідно затвердженого Плану асигнувань установи охорони здоров'я, шляхом поглиблення аналітики за напрямками їх розподілу та використання, зокрема до аналітичного рахунку *7011/ос/4 «Асигнування на боротьбу з епідеміями»* запропоновано розширення деталізації за видами утримань та оплат: *7011/ос/41 «Утримання тимчасових інфекційних стаціонарів»*; *7011/ос/42 «Утримання спеціальних лабораторій»*; *7011/ос/43 «Оплата відряджень медичного та спецперсоналу»*, що сприятиме побудові дієвої системи управління розподілом та використанням асигнувань установи;

- запропоновано покращити цифрове середовище обліку бюджетних асигнувань шляхом впровадження українського хмарного сервісу «FIT-Бюджет», практичне запровадження якого сприятиме ефективному їх плануванню, оперативній роботі зі звітами по відкритих асигнуваннях, окрім того в умовах воєнного стану його застосування підвищить рівень безпеки даних в цілому для установи державного сектору.

Апробація результатів дослідження. За темою дослідження опубліковано тези доповіді на тему «Особливості організації обліку в

закладах охорони здоров'я». *Фінансово-економічний розвиток регіонів: виклик воєнного стану та поствоєнні перспективи* : матеріали студентської наукової інтернет-конференції, м. Чернівці, 23 листопада 2023 р. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2023. (обсяг 0,1 друк. арк.).

Структура роботи. Випускна кваліфікаційні робота складається із: вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій. Вона викладена на 64 сторінках, проілюстрована 15 таблицями, 14 рисунками. Список використаних джерел включає 63 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ АСИГНУВАНЬ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УКРАЇНІ

1.1 Бюджетні асигнування суб'єктів державного сектору: економічний зміст та принципи надання

В Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наведено визначення суб'єкта державного сектору як суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема це розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди [1]. Наявність доходу для суб'єкта державного сектору є завжди позитивним моментом, оскільки це не тільки отримання коштів з відповідного бюджету, а й додаткові надходження як у натуральній, так і в грошовій формі.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» дається визначення доходу як «збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [2].

Аналогічне визначення наведено в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 (НП(С)БОДС) 101 «Подання фінансової звітності» [1].

Також правила визнання доходів, їх класифікація й оцінка, загальні положення обліку визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС) 124 «Доходи». Класифікація доходів в державному секторі представлено в таблиці А.1, Додатку А. Згідно даного стандарту доходи діляться на дві основні групи:

доходи від обмінних операцій;

доходи від необмінних операцій.

Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов;

обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань» [3].

Однак, не всі доходи бюджетної установи регламентовані саме цим стандартом. Дія НПСБОДС 124 «Доходи» [3] не поширюється на визнання й оцінку доходів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема пов'язані з:

договорами оренди;

дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі;

продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;

змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідацією;

змінами вартості інших поточних активів;

змінами вартості біологічних активів;

видобуванням корисних копалин.

У Бюджетному Кодексі України (БКУ) подано інше формулювання, ніж у Законі про бухгалтерський облік і фінансову звітність, яке у глобальному значенні також стосується бюджетних установ, адже вони повністю або частково фінансуються з державного чи місцевого бюджету та є складовими бюджетної системи. Згідно БКУ, п. 23 ч. 1 ст. 2 «доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи

трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [4].

Складовими бюджету, відповідно до ст. 13 БКУ, є доходи загального та спеціального фондів. Призначенням загального фонду бюджету є фінансування суб'єктів державного сектору на виконання своїх повноважень, визначених законодавством. Дохідна частина спеціального фонду бюджету складається з доходів, які мають цільове спрямування (включаючи власні надходження бюджетних установ), та фінансування спецфонду (як правило, капітальних видатків за рахунок бюджету розвитку) (відповідно до ч. 3 ст. 13 БКУ) [4]. Планують такі доходи раз на рік. Для планування доходів спеціального доходу потрібно визначити видатки установи, оформивши відповідний документ — бюджетний запит. Бюджетний запит — документ, підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди (п. 9 ч. 1 ст. 2 БКУ) [4]. А вже опісля складають, погоджують і затверджують річний кошторис установи, яким визначене фінансування з державної (місцевої) казни відповідно до кошторисних призначень (п. 5 Порядку № 228) [5].

У Додатку Б, табл. Б1 наведено основні поняття, які використовуються в нашому дослідженні і регламентуються Бюджетним кодексом України [4].

До доходів загального фонду бюджетної установи в бухгалтерському обліку відносять бюджетні асигнування. У Бюджетному Кодексі України [4] наведено визначення бюджетного асигнування як «повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження».

Надання асигнувань бюджетним установам відбувається з дотриманням таких принципів.

По-перше, асигнування бюджетних установ є кошторисним і має плановий характер. Кошторис доходів і видатків на бюджетний рік – основний плановий документ установи. Кошти виділяються установі в міру виконання нею планових обсягів робіт з урахуванням раніше відпущених коштів. У разі невиконання установою плану по основних показниках діяльності обсяг коштів зменшується. Не допускаються видатки, не передбачені кошторисом, і перевищення видатків за кошторисом. Кошторис складається відповідно до постанов Уряду та інших нормативних актів, які регламентують умови і порядок асигнування за кошторисом.

По-друге, важливим принципом бюджетного асигнування є обґрунтованість кошторису доходів і видатків за видами і напрямками бюджетних асигнувань, а також економічна доцільність і раціональність використання виділених коштів. Здійснення цього принципу забезпечується шляхом бюджетного нормування, розробки обґрунтованих норм видатків та їх суворого дотримання у фінансовій діяльності кожної установи. За допомогою бюджетного нормування досягається однаковий рівень задоволення потреб у фінансових ресурсах масових однотипних установ, обґрунтовується необхідна потреба у коштах і розширюються можливості контролю за до- цільністю витрачання виділених асигнувань.

По-третє, безповоротність надання коштів. Цей принцип означає, що кошти, отримані бюджетною установою, не повертаються до джерела їх надання (державного чи місцевого бюджету). Тобто впродовж бюджетного року кошти використовуються на проведення фінансово-господарської діяльності установи для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, а залишки бюджетних асигнувань на кінець звітного року залишаються у її розпорядженні.

По-четверте, суттєвою особливістю асигнування за кошторисом є його цільовий характер. Цільове призначення видатків забезпечується за допомогою бюджетної класифікації, яка групує всі асигнування бюджетних установ у встановленому порядку спрямувань окремих видатків.

Операція з надходження асигнувань є обмінною, бо ці надходження, як і плату за послуги, бюджетна установа спрямовує в обмін на виконання своїх повноважень (оплата комунальних послуг, оплата праці, утримання приміщення тощо). Оскільки такі надходження є доходами загального фонду, їх не розглядають як доходи бюджету.

Поняття «бюджетне асигнування» тісно пов'язане з поняттям «розпорядник бюджетних коштів». Бюджетні асигнування надаються розпорядникам бюджетних коштів для виконання програм і заходів, які здійснюються за рахунок коштів бюджету. Розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань і здійснення видатків з бюджету.

За обсягом наданих прав розпорядників бюджетних коштів поділяють на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Визначення понять «головні розпорядники бюджетних коштів», «розпорядник бюджетних коштів» та «одержувач бюджетних коштів» наведені у пунктах 18, 47 та 38 частини першої статті 2 БКУ [4].

Бюджетний кодекс виокремлює одержувачів бюджетних коштів як другорядного суб'єкта бюджетних правовідносин. Одержувач бюджетних коштів – це суб'єкт господарювання, громадська чи інша організація, яка не має статусу бюджетної установи, уповноважена розпорядником бюджетних коштів здійснювати заходи, які передбачає бюджетна програма, та отримує на їх виконання кошти бюджету (п. 38 ч. 1 ст. 2 БКУ) [4].

Залежно від обсягу прав і обов'язків розпорядники коштів нижчого рівня за державним бюджетом поділяються на розпорядників коштів бюджету другого та третього рівня, а за місцевим бюджетом – третього рівня. Такі відмінності кількості категорій розпорядників бюджетних коштів за різними бюджетами залежать від кількості ланок управління [6]. До розпорядників бюджетних коштів другого рівня відносяться керівники

бюджетних установ, які уповноважені отримувати бюджетні асигнування, брати бюджетні зобов'язання, здійснювати видатки в установах, якими вони керують, а також доводити до відома розпорядників коштів третього рівня інформацію про обсяги бюджетних асигнувань і затверджувати їх кошториси. Розпорядники бюджетних коштів третього рівня – це бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені отримувати бюджетні асигнування відповідно до кошторису, брати бюджетні зобов'язання і здійснювати видатки лише в установах, якими вони керують.

Державна казначейська служба України на підставі спеціального розпорядження зараховує кошти на рахунки бюджетної установи, яка має протягом наступного робочого дня передати до цієї служби розподіл асигнування за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) та за спрямуванням цих коштів до розпорядників другого рівня чи одержувачів бюджетних коштів у разі їх наявності.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу асигнувань державних установ охорони здоров'я

В умовах ведення визвольної війни проти РФ уряд України, зокрема Міністерство фінансів України, продовжує діяльність, пов'язану з модернізацією системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, установах охорони здоров'я. Основу такої діяльності складає внесення змін у нормативно-правові акти, що регулюють організацію, ведення бухгалтерського обліку суб'єктами державного сектору, а також складання фінансової звітності.

Головними нормативно-правовими актами, що регулюють організацію обліку в суб'єктах державного сектору, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Бюджетний кодекс України. Бюджетні установи, як і інші підприємства, у процесі своєї

діяльності використовують основні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2].

Новий Бюджетний кодекс України було введено в дію з 1 січня 2011 року, останні зміни внесено 13.09.2023 року.

У межах виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, Міністерством фінансів України було здійснено ряд заходів з удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, прийняті необхідні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (надалі –НП(С)БОДС), застосування яких передбачено Бюджетним кодексом України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7]. Зокрема статтями 43, 56, 58 Бюджетного кодексу України [4] визначений порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності органами Державної казначейської служби України та бюджетними установами з дотриманням НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] також були внесені певні зміни, зокрема: введено поняття «національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі»; визначено, що Закон [2] поширюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства (стаття 2, пункт 1). Однак Закон має, на нашу думку, й певні недоліки. Так, згідно статті 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» та статті 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закон поширюється лише на підприємства, відповідно він не поширюється на інших суб'єктів державного сектору.

Наразі статтею 6 «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні», пунктом 2 визначено, що: «На НП(С)БОДС не поширюється дія законодавства щодо здійснення державної регуляторної політики та регуляторної діяльності. Ця ж стаття 6, пункт 6 визначає, що: «Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі НП(С)БОДС методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту» [2].

Незважаючи на те, що національний стандарт обліку доходів бюджетних установ розроблявся на базі відповідних міжнародних стандартів, таких як МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [8] та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)» [9], 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» [3] 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.

У Додатку В.1 наведено порівняльну характеристику МСБОДС 9 [8] та НП(С)БОДС 124 [3].

Не менш важливе значення в діяльності установ державного сектору має використання Плану рахунків бухгалтерського обліку [10] та Порядку з його застосування [19], форм реєстрів синтетичного та аналітичного

обліку, типових кореспонденцій рахунків та іншого. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який враховує бюджетну класифікацію, містить субрахунки для відображення в бухгалтерському обліку інформації про операції з виконання бюджетів, розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, а також порядок його застосування; форми фінансової звітності та порядок їх заповнення; типові положення про бухгалтерську службу бюджетної установи. Слід зазначити, що в чинному Плані рахунків за децимальною системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків для суб'єктів досліджуваного сектору економіки. Безпосередньо перша цифра балансового рахунку – це клас рахунку в системі облікових процедур. Друга – номер синтетичного рахунку, а третя – це відповідно ідентифікатор суб'єкта державного сектору. Якщо значення ідентифікатора – 1 – то це розпорядники бюджетних коштів (РБК). Відповідно, якщо 2 – це мова йде про державні цільові фонди (ДЦФ); 3 – державний бюджет (ДБ); 4 – місцеві бюджети (МБ), 5 – рахунки органів ДКСУ. У свою чергу – четверта цифра – це номер субрахунку (це не стосується тільки рахунків класу 9 та класу 0) [10]. Останні зміни до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема, Плану рахунків [10], були внесені наказом Міністерства фінансів України від 30 березня 2023 року №162.

Загальна оцінка чинного нормативно-правового забезпечення з питань обліку та аналізу бюджетних асигнувань в установах державного сектору економіки України нами узагальнена в табл. 1.2 (додаток В.2).

Законодавство України про охорону здоров'я базується на Конституції України і складається з Основ законодавства України про охорону здоров'я та інших прийнятих відповідно до них актів законодавства, що регулюють суспільні відносини у сфері охорони здоров'я.

В Законі України «Основи законодавства України про охорону здоров'я» [11] дано визначення охорони здоров'я як системи заходів, спрямованих на збереження та відновлення фізіологічних і психологічних функцій, оптимальної працездатності та соціальної активності людини при максимальній біологічно можливій індивідуальній тривалості її життя. Такі заходи здійснюють органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи, заклади охорони здоров'я; фізичні особи - підприємці, які зареєстровані у встановленому законом порядку та одержали ліцензію на право провадження господарської діяльності з медичної практики; медичні та фармацевтичні працівники, фахівці з реабілітації, громадські об'єднання і громадяни. В законі зазначено також право громадян на гарантоване надання державою обсягу медичних і реабілітаційних послуг та лікарських засобів у порядку. Відповідно до ст. 13 Закону основу державної політики охорони здоров'я формує Верховна Рада України шляхом закріплення конституційних і законодавчих засад охорони здоров'я, визначення її мети, головних завдань, напрямів, принципів і пріоритетів, встановлення нормативів і обсягів бюджетного фінансування, створення системи відповідних кредитно-фінансових, податкових, митних та інших регуляторів, затвердження загальнодержавних програм охорони здоров'я. Кошти Державного бюджету України та місцевих бюджетів, призначені на охорону здоров'я, використовуються, зокрема, для забезпечення медичної та реабілітаційної допомоги населенню, фінансування державних цільових і місцевих програм охорони здоров'я та фундаментальних наукових досліджень у цій сфері.

Законом про Державний бюджет України визначається розмір доходів, що може бути отриманий бюджетними установами, у вигляді бюджетних асигнувань для покриття видатків, що передбачені кошторисом. Процес складання бюджету здійснюється із застосуванням принципу збалансованості. Згідно Зведеного бюджету на 2023 рік [12] видатки на охорону здоров'я в цілому становлять 206,8 млрд. грн., в тому числі

видатки державного бюджету разом з трансфертами – 176,1 млрд. грн.
Пріоритетні напрями фінансування:

142,7 млрд. грн. – реалізація програми медичних гарантій. Обсяг видатків дозволить забезпечити надання необхідних медичних послуг та розвиток реабілітаційних послуг, послуг психологічної підтримки, а також розширити програму реімбурсації лікарських засобів та медичних виробів;

10 млрд. грн. – централізована закупівля ліків, медичних виробів, сучасного обладнання;

3,8 млрд. грн. – посилення епідемічного нагляду за інфекційними та неінфекційними хворобами.

На 2023 рік передбачено збереження мінімальних розмірів оплати праці лікаря не нижче 20 тис. грн та для середнього медичного персоналу не менше 13,5 тис. грн. Окрім того, відповідну норму поширено на фармацевтичних працівників і фахівців з реабілітації.

Порівняно з Державним бюджетом 2022 року, загальний обсяг видатків на охорону здоров'я у 2023 році скоротився всього на 10%, проте, зважаючи на зростання курсу валют, у доларовому вираженні цей показник знизиться майже на 40%. За оцінками експертів Українського центру охорони здоров'я (*Ukrainian Healthcare Center*), незважаючи на це, видатки будуть достатніми для сталої роботи системи охорони здоров'я під час війни, однак існує ряд ризиків, на які слід зважати. За оцінками УНС, у розрахунку на душу населення загальні державні видатки на охорону здоров'я у 2023 р. порівняно з попереднім роком зменшаться з 159 до 116 дол. Порівняно із сусідніми країнами, які є членами ЄС, цей показник є низьким. Так, згідно з даними ВООЗ (за 2019 р.), державні видатки на охорону здоров'я на душу населення в Румунії становлять 592 дол. США, в Угорщині – 722 дол. США, у Польщі – 724 дол. США, у Литві – 892 дол. США, у Чехії – 1503 дол. США, у Словаччині – 1057 дол. США. Слід зауважити, що в цих країнах і частка держави у фінансуванні витрат на охорону здоров'я є вищою, ніж в Україні [13].

Державним установам, зокрема, установам охорони здоров'я, можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а вищим навчальним закладам та науковим установам також за наявності затверджених планів використання бюджетних коштів, у тому числі помісячних.

Виділяються асигнування установам державного сектору після затвердження закону про Державний бюджет України, місцевих рад. На основі цих нормативних актів Мінфін, місцеві фінансові органи у тижневий термін після опублікування доводять до головних розпорядників лімітні довідки про бюджетні асигнування. Лімітна довідка про бюджетні асигнування – це документ, який містить затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що згідно із законодавством повинні бути визначені на основі нормативів. Головні розпорядники лімітні довідки надають розпорядникам нижчого рівня [14, с.25].

Формування кошторису установи державного сектору економьки здійснюється на основі показників лімітної довідки про основні показники фінансово-господарської діяльності, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у тижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування. Ці показники використовує установа для складання проєктів:

- плану асигнувань загального фонду;

- плану спеціального фонду, плану надання кредитів із загального фонду бюджету;

- плану використання бюджетних коштів;

- помісячного плану використання бюджетних коштів.

Основною метою кошторису є забезпечення медичним закладом виконання своїх функцій і досягнення результатів, які визначені згідно з бюджетними призначеннями. Цей документ встановлює на бюджетний рік:

повноваження установи на отримання коштів з бюджету;

розподіл бюджетних асигнувань.

Умовно кошторис закладу охорони здоров'я складається з таких етапів:

доведення установі граничних показників за загальним фондом;

складання розрахунків за надходженнями спеціального фонду;

складання розрахунків за видатками загального і спеціального фондів;

заповнення вступної і основної частин кошторису;

підписання кошторису бюджетної установи і розрахунків до нього;

подання їх на затвердження [15].

Порядок складання кошторису визначений законодавством та потребує безпомилкових розрахунків усіх доходів та витрат. За цим стежать ревізори під час перевірок фінансової діяльності медичних закладів.

При складанні кошторису державної установи головний бухгалтер керується Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою КМУ № 228.

Окрім чинного нормативно-правового поля, яке регулює ділянку обліку та аналізу асигнувань в державному секторі особливу увагу складають науковці публікацію у періодичних виданнях, навчальна література та спеціалізовані фахові видання, які сприяють постійному моніторингу змін та новацій на ділянці дослідження, із врахуванням особливостей функціонування у секторі охорони здоров'я.

Детальна оцінка спеціальної літератури щодо питань обліку та аналізу нами представлена в табл. 1.3 (додаток В.3).

Серед числа науковців, які приділяли увагу питанням удосконалення фінансового, управлінського обліку та аналізу бюджетних асигнувань варто

виділити роботи К.В. Безверхого, А.П. Заросила, Т.В. Канєвої, Л.В. Коваль, А.М. Мазур, С.О. Левицької, В.І. Лемішовського, Л.В. Панкевича, С.В. Свірко та інших. Особливо в умовах сьогодення, є питання удосконалення саме підсистеми управлінського обліку в державному секторі, яким присвячені праці таких українських науковців, як О.М. Клименка, І.О. Кондратюка, О.М. Петрик, К.О. Полознюка та низки інших. Варто зазначити, що саме їх пропозиції є вагомими та потребують практичного впровадження саме в діяльність суб'єктів у секторі охорони здоров'я, адже даний сектор в умовах війни потребує підвищення ефективності керування усіма господарськими процесами. Тому більш детально пропозиції вчених щодо удосконалення організації управлінського обліку та управлінської звітності, а також розробки на рівні окремого суб'єкта державного сектору окремого Положення про організацію управлінського обліку будуть більш детально розкриті нами у другому розділі даної випускної кваліфікаційної роботи.

Висновки до розділу 1

1. Доходи суб'єктів державного сектору мають специфічний характер, оскільки поділяються на доходи загального і спеціального фондів, порядок формування яких регулюється окремими нормативними актами щодо кожного. До доходів загального фонду бюджетної установи в бухгалтерському обліку відносять бюджетні асигнування. Надання асигнувань бюджетним установам відбувається з дотриманням таких принципів як плановість; обґрунтованість, економічна доцільність і раціональність використання виділених коштів; безповоротність надання коштів; цільове спрямування. Операції з надходження асигнувань є обмінними, оскільки ці надходження, як і плата за послуги, установа спрямовує в обмін на виконання своїх повноважень (оплата комунальних

послуг, оплата праці, утримання приміщення тощо). Оскільки такі надходження є доходами загального фонду, то їх не розглядають як доходи бюджету.

2. Головними нормативно-правовими актами, що регулюють організацію обліку в суб'єктах державного сектору, зокрема, в сфері охорони здоров'я, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Бюджетний кодекс України. Однак, Закон має, на нашу думку, певні недоліки. Так, згідно статті 3 «Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності» та статті 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності», Закон поширюється лише на підприємства, відповідно він не поширюється на інших суб'єктів державного сектору. Також, 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)», існують певні відмінності між ними. По-перше, 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. По-друге, 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.

3. Законом про Державний бюджет України визначається розмір доходів, що може бути отриманий установами державного сектору у вигляді бюджетних асигнувань для покриття видатків, що передбачені кошторисом. Процес складання бюджету здійснюється із застосуванням принципу збалансованості. Згідно Зведеного бюджету на 2023 рік видатки

на охорону здоров'я в цілому становлять 206,8 млрд гривень, в тому числі видатки державного бюджету разом з трансфертами – 176,1 млрд гривень. Порівняно з Державним бюджетом 2022 року, загальний обсяг видатків на охорону здоров'я у 2023 році скоротився всього на 10%, проте, зважаючи на зростання курсу валют, у доларовому вираженні цей показник знизиться майже на 40%. Державним установам, зокрема, установам охорони здоров'я, можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду. Формування кошторису бюджетної установи здійснюється на основі показників лімітної довідки про основні показники фінансово-господарської діяльності, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у тижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО ТА УПРАВЛІСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ АСИГНУВАНЬ

2.1 Організація обліку бюджетних асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

На ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» організація фінансового обліку бюджетних асигнувань здійснюється у відповідності до чинних нормативних активів, а саме: НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3], Порядком складання типових форм меморіальних ордерів суб'єктів державного сектору №755 [27], Планом рахунків в державному секторі №1203 [10], Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1219 [19], Типовою кореспонденцією субрахунків обліку для відображення операцій виконання державного та місцевого бюджетів № 1219 [20], окрім того, 10.05.2023р. було внесено зміни до *Класифікації доходів бюджету*, згідно з Наказом Міністерства фінансів України №240 [26], зокрема було доповнено класифікацію новими позиціями для закладів, що здійснюють свою діяльність у секторі охорони здоров'я, такого змісту:

- 24070700 – кошти, одержані МОЗ України на рахунок, для задоволення потреб охорони здоров'я;

- 24070000 – кошти, одержані, як добровільні (благодійні) внески для фінансування здійснення заходів з відсічі *збройній агресії* проти України [26].

Державна установа «Чернівецький обласний лабораторний центр Міністерства охорони здоров'я України» розташований у м. Чернівці, за адресою: вул. Гакмана Євгена Митрополита, 7. У структурі досліджуваної установи державного сектору є три районні філії:

- Дністровська районна філія;
- Вижницька районна філія;
- Чернівецька районна філія.

Організаційна структура ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» зображена нами на рис. 2.1.



Рис. 2.1 Організаційна структура ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» здійснює іншу діяльність у секторі охорони здоров'я, зокрема забезпечує реалізацію:

- епідеміологічного нагляду та профілактики інфекційних хвороб;
- політики щодо імунопрофілактики;
- моніторингу за небезпеками саме епідеміологічного характеру;
- проведення лабораторних досліджень (молекулярно-генетичних, серологічних, мікробіологічних).

З рис. 2.1 наглядно помітно, що за належний рівень організації фінансового обліку на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» відповідає відділ бухгалтерського обліку та звітності. Даний відділ очолює заступник головного бухгалтера – Олександра Тимофієва.

Оцінка динаміки та структури доходів від обмінних та необмінних операцій ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2022 роки, яка представлена в табл. 2.1 (додаток В.1), свідчить, що в динаміці їх абсолютна із року у рік збільшувалася, що слід оцінити, як позитивну тенденцію, зокрема у 2021 році на 6 462,70 тис. грн. (7,28%) від 2020 року, тоді, як у 2022 році – на 45 592,33 тис. грн. (47,85%) у порівнянні з 2021 періодом. В тому числі інші доходи від необмінних операцій теж за 2020 – 2022 роки збільшувалися щорічно, адже досліджувана установа державного сектору отримувала благодійну допомогу, зокрема у 2021 році їх абсолютна сума збільшилася на 24 695,88 тис. грн. (125,95%) від 2020 року, та у 2022 році – на 56 597,46 тис. грн. (127,75%), якщо порівнювати з 2021 роком.

Результати горизонтального та вертикального аналізу витрат за обмінними та необмінними операціями ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2022 роки, які узагальнені у табл. 2.2 (додаток В.2) показують, що сукупна сума витрат у 2021 році зростала на 39 409, 99 тис. грн. (69,56%) від 2020 року, а в 2022 році – на 7 519,46 тис. грн. (7,83%) від 2021 року. Описана тенденція, була викликана в основному збільшенням витрат за обмінними операціями у 2020 – 2022 роках по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». Щодо витрат за необмінними операціями, то їх абсолютна сума у 2021

році зменшилася на 0,48 тис. грн. (7,41%) від 2020 року, а в 2022 році – їх сукупна сума збільшилася на 73,24 тис. грн. (7,83%) від 2021 року.

Організація обліку асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» побудована у відповідності до затвердженої Наказом облікової політики. Зокрема в ньому зазначено особливості їх класифікації, визнання та оцінки.

Асигнування визнаються доходом одночасно із визнанням здійснених установою витрат, що безпосередньо стосуються виконання нею своїх зобов'язань, тобто у відповідності до підпункту 2.3, пункту 2, Розділу II НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3]. Специфіка визнання в системі фінансового обліку асигнувань обумовлена особливістю формування фінансів у системі державного сектору економіки України.

На реєстраційний рахунок ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» UA438201720901360001000084501 в Державній казначейській службі України (ДКСУ) зараховуються кошти із відповідного рахунку відкритих асигнувань, лише за подачі до органів ДКСУ відповідних документів. Тобто повинні бути документи, для того, щоб підтвердити факт здійснення перерахування коштів для подальшої оплати зобов'язань фінансового характеру досліджуваною установою державного сектору.

До основних первинних документів на ділянці дослідження є: договори, банківські виписки, ПКО, накладні, Акти виконаних робіт тощо. В яких структуризація зроблена у розрізі КЕКВ.

В ході закриття рахунків асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у відділі бухгалтерського обліку та звітності формують Довідку бухгалтерії, на якій ставлять дозвільні підписи особа, яка її склала та заступник головного бухгалтера досліджуваної установи.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування та кредитування бюджету (додаток М.1) на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» є важливим планово-фінансовим документом, в якій за КПКВ 2301040 «Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями» визначають повноваження по одержанню та розподіленню асигнувань на бюджетний період (за загальним та спеціальним

фондами). Це здійснюється для реалізації основних функцій державної установи в секторі охорони здоров'я. Також у Лімітній довідці (див. дод. М.1) зазначають помісячні обсяги асигнувань та надання кредитів загального фонду бюджету.

Також важливим планово-фінансовим документом на ділянці дослідження у даній випускній кваліфікаційній роботі є Кошторис ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» (додаток М.2). Його формування проводять у відповідності до Лімітної довідки про бюджетні асигнування (див. дод.М.1). Саме лімітна довідка надсилається всім районним філіям протягом тижня після того, як схвалено та затверджено бюджет, відповідно за рахунок якого буде здійснюватися процедура фінансування ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». Безпосередньо сама процедура фінансування досліджуваної установи державного сектору на підставі визначеного плану доходів, який формується виходячи із показників за попередні періоди діяльності установи. Окрім того, кожного місяця розподіл асигнувань установи державного сектору фіксується у Плані асигнувань за зальним фондом установи охорони здоров'я. Процес документування операцій щодо відображення асигнувань на досліджуваній установі зображено на рис. 2.2.

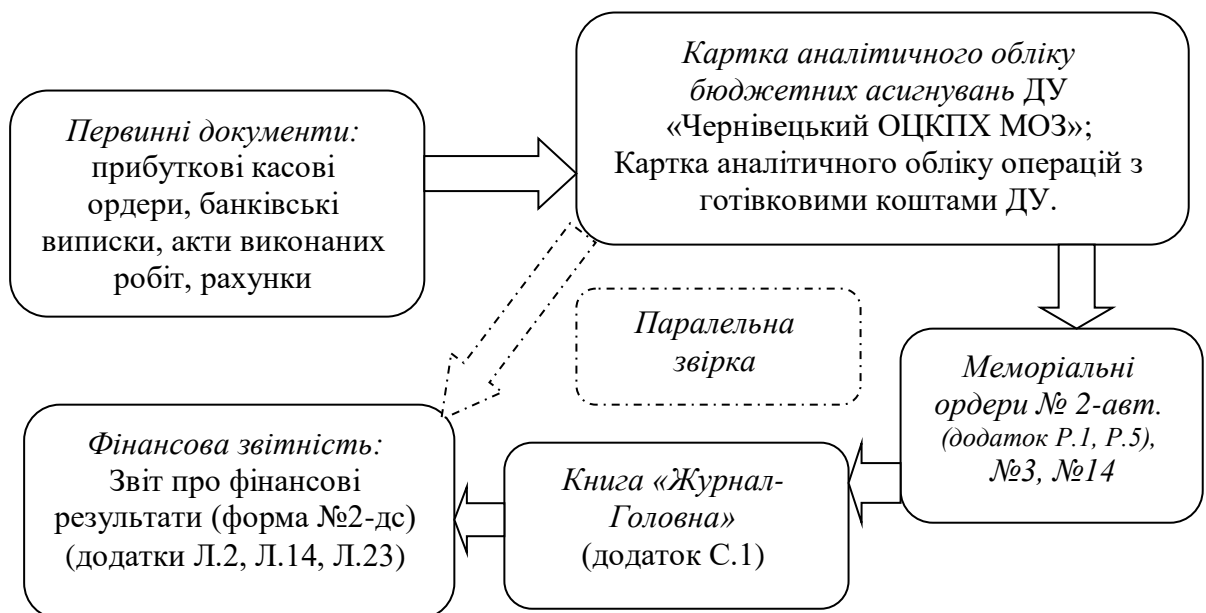


Рис. 2.2 Документальне оформлення операцій по відображенню в системі обліку асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

З рис. 2.2 помітно, що на ділянці аналітичного обліку бюджетних асигнувань важливим документом виступає Картка аналітичного обліку одержаних бюджетних асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». Вона формується за всіма визначеними кодами класифікації. На досліджуваній установі сектору охорони здоров'я дану картку формують окремо за загальним, окремо за спеціальним фондом.

Варто зазначити, що Картку аналітичного обліку асигнувань формують на відповідний бюджетний період. В ній фіксують сукупну суму бюджетних асигнувань за КЕКВ. При виконанні кошторису (додаток М.3) зазначаються суми фактично одержаних асигнувань при цьому документальним підтвердженням слугують банківські виписки.

Районні філії ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» суми одержаних бюджетних асигнувань, а також доходів за спеціальним фондом теж фіксують згідно банківських виписок (додатки Р.2 – 4, Р.6), або виписок ДКСУ. За обставин, коли суми бюджетних асигнувань були відкликаними, то їх фісують з від'ємним знаком. Картка аналітичного обліку асигнувань складається щомісячно наростаючим підсумком, в ній розраховують залишок асигнувань за відповідний звітний місяці. Відповідно далі підсумовують значення асигнувань за бюджетний рік, а також формують залишок бюджетних призначень установи охорони здоров'я. Така процедура аналітичного обліку асигнувань забезпечує ефективний моніторинг за процесом виконання кошторису ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ».

Довідки про підтвердження залишків на бюджетних рахунках для операцій з бюджетними коштами узагальнені в додатках .

Розподіл показників зведених планів *асигнувань* загального фонду державного бюджету (за винятком надання кредитів з державного бюджету) фіксується в однойменному документі, та представлений нами по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» в додатки М.4, М.9, М.15. Також кригування щодо плану асигнувань вносяться Довідкою про зміни до плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету

(додаток М.12). Аналогічним чином формуєть Довідка про зміни до кошторису (додаток М.13).

Оскільки досліджувана установа охорони здоров'я має районні філії: Дністровську, Вижицьку, Чернівецьку, то аналітичний облік перерахованих їм сум за спеціальним фондом здійснюється у спеціально визначені Картці аналітичного обліку асигнувань, що перераховані районним філіям установи.

В цілому процедура документального оформлення операцій за спеціальним фондом ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» практично тотожна документальній фіксації операцій за загальним фондом. Єдина відмінність полягає в тому, що застосовуються спеціально визначені для цього рахунки в органах ДКСУ та банківських установах.

За обставин, коли ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» отримує доходи в готівковій формі, чинним законодавством заборонено використання таких сум без їх поступлення на реєстраційні рахунки спеціального призначення. Для фіксації зазначених операцій досліджуваною установою охорони здоров'я застосовуються спеціальна Картка аналітичного обліку готівкових сум. Зазначена картка формується за КБК, а також у розрізі поступлень. Тобто окремо формують картку за загальним, окремо за спеціальним фондом бюджетних надходжень. Скадажуть картки кожного місяця за кодами економічної класифікації визначеної чинним законодавством.

Також з рис. 2.2 помітно, що узагальнюючими обліковими регістрами на ділянці обліку бюджетних асигнувань є Меморіальний ордер №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах ДКСУ (банках)», що в атоматизованому форматі набуває форми №2-авт; Меморіальний одрер №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах ДКСУ (банках); Меморіальний ордер №14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору», що в умовах цифрового середовища обліку теж набуває формату №14-авт, адже на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» застосовується

програмний комплекс «Облік ресурсів», про що йтиметься детально у параграфі 2.3 даного випускного кваліфікаційного дослідження.

Варто зазначити, що Меморіальний ордер №2-авт формується в розрізі кожного рахунку досліджуваної установи державного сектору економіки.

На наступному етапі облікового циклу облікові дані із вищезазначених меморіальних ордерів узагальнюються на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у Головній книзі, яка носить назву в державному секторі «Журнал-Головна», додаток С.1. Варто зазначити, що по вертикалі Головної книги фіксують номери меморіальних ордерів та суми оборотів за ними, а по горизонтальні суми фіксуються за дебетовими або кредитовими оборотами відповідних субрахунків системи фінансового обліку установи державного сектору.

На заключному етапі облікового циклу узагальнена облікова інформацій про бюджетні асигнування знаходить відображення у формах фінансової та бюджетної звітності.

Зокрема, щодо фінансової звітності, то першочергово узагальнені облікові дані про бюджетні асигнування фіксуються у Формі №2-дс «Звіт про фінансові результати» (додатки Л.2, Л.14, Л.23). Щодо бюджетної звітності, то асигнування знаходять узагальнення у Формі №2д «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (додатки Л.6, Л.16, Л.27), Форма №7д «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами за загальним фондом», (додатки Л.8, Л.20, Л.30). У фінансові звітності, зокрема Формі №2-дс для відображення асигнувань призначено однойменний рядок 2010 «Бюджетні асигнування».

2.2 Синтетичний та аналітичний облік операцій з отримання та зменшення бюджетних асигнувань

Важливо приділити специфіці відображення в системі синетичного та аналітичного обліку операцій щодо отримання та зменшення асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». Слід зазначити, що у відповідності до

Плану рахунків №1203 [10] та Порядку застосування Плану рахунків №1219 [19] ділянка синетичного обліку асигнувань на досліджуваній установі охорони здоров'я організована належним чином. Зокрема застосовується рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», а саме відповідний субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування».

Субрахунок 7011 по відношенню є пасивним балансовим рахунком, на якому ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» в *кредиті* фіксує поступлення асигнувань з бюджету, а в *дебеті* – їх скорочення у відповідності до бюджетних програм (код програмної класифікації 2301040 «Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями») на суми цільового фінансування установи, що відноситься до ОЗ; також відображають суми, які списуються, оскільки не були витраченими у бюджетному періоді; а також в дебеті фіксують списання доходів на фінансовий результат виконання кошторису.

Варто приділити увагу ситуаціям в ході діяльності ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ», які викликають формування та зменшення асигнувань.

Першочергово слід акцентувати увагу на операціях з одержання бюджетних асигнувань. Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в держаному секторі (НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3]), а також Типової кореспонденції № 1219 [20], на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос) досліджувана установа здійснює фінансовий облік доходів, які отримані за рахунок асигнувань із бюджету. Одержані суми асигнувань спрямовуються на реалізацію статутних повноважень. Варто зазначити, що це не стосується капітальних асигнувань, які установа фіксує на субрахунку 5411 «Цільове фінансування РБК».

На ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» доцільно поглибити *аналітику* до субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос) шляхом її розширення за видами платежів, окрема *пропонуємо* відкрити: 7011/ос/1 «Асигнування на здійснення платежів з оплати праці»; 7011/ос/2 «Асигнування здійснення платежів по нарахуваннях на оплату праці»; 7011/ос/3 «Асигнування на здійснення платежів на оплату комунальних

послуг та енергоносії»; 7011/ос/4 «Асигнування на здійснення платежів на боротьбу з епідеміями» (в тому числі за видами утримань та оплат досліджуваної установи сектору охорони здоров'я).

Основні бухгалтерські проведення, щодо відображення асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за січень 2023 року у відповідності до Типової кореспонденції №1219 [20], нами представлено у табл. 2.1 та 2.2. (додаток Д.1), які були одержані для реалізації своїх функціональних повноважень при іншій діяльності у секторі охорони здоров'я.

Вище відмічалось, що до доходів від бюджетних асигнувань не відносять асигнування капітальної природи, які фіксуються у кредиті субрахунку 5411 «Цільове фінансування РБК». Проте, у випадках, коли вартість основних засобів ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» формується не тільки за рахунок витрат капітального характеру, але й поточних витрат відділ обліку та звітності здійснює коригування бюджетних асигнувань на суму поточних витрат, тобто на субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос) зменшується дебетове сальдо у відповідності до вимог НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби» та пункту 3 Розділу III Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів СДС №11 [21].

Основні проведення, щодо відображення описаних вище операцій щодо кригування асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» згідно вимог Типової кореспонденції № 1219 [20], нами представлено в табл. 2.3 (додаток Д.2). Відповідно у табл. 2.4 облікову інформацію про відображення в системі рахунків про операції коригування доходів при зарахуванні основних засобів до складу нефінансових активів досліджуваної установи сектору охорони здоров'я (див. дод. Д.2).

В кінці кварталу на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» здійснюють закриття визнаних в системі фінансового обліку доходів. Це стосується й доходів у форму асигнувань. Тобто сальдо з субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос) списують на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», табл. 2.3 – 2.4 (додаток Д.3) згідно

даних «Журнал-Головної» за січень 2023 року, типова форма №308 (бюджет), див. дод. С.1.

За даними Головної книги станом на 31 грудня 2022 року в обліку на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос) було сформоване сальдо в сумі 2 400 грн., який теж було списано на субрахунок 5511. Отже, в кінці звітнього бюджетного року залишки асигнувань списуються з рахунків у відповідності до вимог нормативно-правового забезпечення організації обліку для установ державного сектору економіки.

Із врахуванням вимог статті 23 Бюджетного кодексу України [4] «бюджетне асигнування» – являє собою повноваження ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ», яке отримане згідно бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання по проведенню платежів. Окрім того такі платежі мають цільовий характер, а також кількісні й часові ліміти. Бюджетні призначення, згідно чинного бюджетного законодавства встановлюються у відповідності до статті 23. Щодо бюджетного періоду, то від триває із 01 січня по 31 грудня бюджетного року. Згідно ч. 12 статті 23 бюджетні призначення досліджуваної установи сектору охорони здоров'я втрачають свою правомірність. Звісно, існують виключення, але вони теж більш детально просисані у чинному Бюджетному кодексі України [4].

Чинним Бюджетним кодексом України [4], також визначено (згідно статті 57), що по закінченню бюджетного року ДКСУ здійснює закриття всіх рахунків, які були відкриті ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у поточному році. Сальдо з рахунків обліку таких коштів теж підлягають списанню в обов'язковому порядку. Основна кореспонденція щодо списання асигнувань досліджуваної установи державного сектору за січень 2023 року (згідно даних «Журнал-Головна», див. дод. С.1), подано в табл. 2.7 – 2.8 (додаток Д.4).

Окрім балансового обліку, варто приділити увагу позабалансовому обліку асигнувань. У відповідності до Плану рахунків №1203 [10] та Порядку застосування Плану рахунків №1219 [19] на ділянці обліку

асигнувань передбачено використання й позабалансових рахунків класу 9 «Позабалансові рахунки бюджетів та ДЦФ», зокерма рахунки: 90 «Пропозиції та відкриті асигнування» та 91 «Асигнування» (913 «Бюджетні асигнування державного бюджету»; 914 «Бюджетні асигнування місцевого бюджету»). Зокрема на рівні місцевого бюджету (МБ), Планом рахунків №1219 [10] до рахунку 91 передбачено відкриття наступних субрахунків:

9141 «Затверджені зведені бюджетні асигнування МБ»;

9142 «Затверджені бюджетні асигнування МБ»;

9143 «Поточні зведені бюджетні асигнування МБ»;

9144 «Поточні збюджетні асигнування МБ»;

9145 «Затверджені зведені помісячні бюджетні асигнування МБ»;

9146 «Затверджені помісячні бюджетні асигнування МБ»;

9147 «Поточні зведені помісячні бюджетні асигнування МБ»;

9148 «Поточні помісячні бюджетні асигнування МБ».

Облік на рахунках класу 9 здійснюється органами ДКСУ щодо відображення в системі обліку пропозицій та відкритих бюджетних асигнувань. Рахунок 90 застосовується для фіксації облікової інформації за пропозиціями та відкритими асигнуваннями. Тобто у кредиті накопичуються поступлення *відкритих асигнувань*, а в дебеті – їх списання згідно розподілених ГРК програм, тощо.

Тоді, як рахунок 91 «Асигнування» використовується для фіксації в системі позабалансового обліку інформації про асигнування, як з державного так й з місцевого бюджету, а також ДЦФ.

В *кредиті* органи ДКСУ фіксують суми бюджетних асигнувань, а також суми щодо взяття зобов'язань бюджетного характеру. У свою чергу за дебетом відображають їх скорочення на суму таких зобов'язань.

Отже, позабалансовий облік в умовах державного сектору економіки застосовується для фіксації тих фактів із господарської діяльності та таких об'єктів обліку, які не здійснюють впливу на стан майна та джерел його формування, але потребують фінансового моніторингу.

2.3 Управлінський облік асигнувань як чинник моніторингу за цільовим витрачання бюджетних коштів

В державному секторі управлінський облік перейшов та нову шаблину розвитку від оперативного до стратегічного керування раціональним використанням фінансових ресурсів. На ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» пропонуємо підсистему управлінського обліку асигнувань утворювати з наступних етапів, а саме:

- джерела управлінського обліку бюджетних асигнувань;
- визначення об'єктів та суб'єктів управлінського обліку;
- формування системи документального забезпечення управлінського обліку бюджетних асигнувань;
- створення моделі управлінського обліку із врахуванням специфіки функціонування установи в секторі охорони здоров'я.

Базовими складовими управлінського обліку асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» виступають центри відповідальності за їх раціональне використання за районними філіями установи.

Для покращення ділянки управлінського обліку на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» асигнувань *пропонуємо* впровадити у практику застосування установи спеціальні *форми управлінських звітів* у розрізі статей бюджету установи, за результатами діяльності районних філій: Дністровської, Вижицької та Чернівецької, а також в цілому по установі держсектору.

До основних організаційних етапів управлінського обліку асигнувань на досліджуваній установі варто включати:

- організацію технології управлінського обліку бюджетних асигнувань;
- належний рівень організації праці працівників установи за спектром відповідних функцій у підсистемі управлінського обліку асигнувань;
- належне забезпечення розвитку управлінського обліку асигнувань.

На ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» *пропонуємо* організацію управлінського обліку будувати наступним чином:

- формування регламентів та розмежування посадових обов'язків між виконавцями функцій управлінського обліку на досліджуваній установі;
- забезпечення навчання персоналу, а також їх матеріальне заохочення;
- координація повноважень між працівниками, яким делеговано виконання функцій управлінського обліку бюджетних асигнувань.

Досліджуваній установі державного сектору слід застосовувати *інтеграційний підхід* до організації управлінського обліку асигнувань.

Вітчизняний вчений А. П. Заросило [29], виокремлює основні види та методичні аспекти управлінського обліку в державному секторі економіки:

- оперативний управлінський облік в державному секторі;
- стратегічний управлінський облік в державному секторі.

Безпосередньо методологічні основи управлінського обліку бюджетних асигнувань зображені на рис. 2.3.



Рис. 2.3 Методика управлінського обліку бюджетних асигнувань для ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

В цілому основними об'єктами управлінського обліку на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» є: доходи, *асигнування*, витрати, трансферти,

кошториси. Слід зазначити, що побудову системи управлінського обліку бюджетних асигнувань на досліджуваній установі охорони здоров'я слід або на основі використання такого традиційного елемента обліку, як – подвійний запис, або на основі статистично-аналітичного методичного інструментарію.

Управлінську звітність про бюджетні асигнування доцільно формувати на вимогу керівників управлінської ланки установи державного сектору. Це не обов'язково повинні бути документарні форми, інколи керівництву установи управлінську звітність можна сформувати у графічній формі, або у звичайній табличній формі за допомогою редактора електронних таблиць. Окрім того, більшість цифрових систем обліку містять окремий модуль «Управлінський облік», що досить зручно при автоматизації обліку в цілому.

Досить важливо на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» визначити *центри відповідальності* за одержання та розподіл бюджетних асигнувань в межах *центрів доходів* від обмінних операцій. Важливо також будувати підсистему управлінського обліку на досліджуваній установі за такими центрами використання виділених бюджетних асигнувань є окремі структурні підрозділи (управлінські підрозділи, основні та обслуговуючі), див. [рис. 2.3](#).

Саме в розрізі структурних підрозділів ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» слід здійснювати планування, а також оцінювати вклад у результат виконання кошторису за відповідний бюджетний період. В силу чого, *пропонуємо* розробляти на установі державного сектору спеціальні форми управлінської звітності у розрізі структурних підрозділів (щомісячно). Окрім того такі форми управлінської звітності доцільно формувати в цілому до установи державного сектору. Саме така управлінська звітність формуватиме інформаційне наповнення про щомісячне використання асигнувань, а також дасть змогу проводити аналітичну оцінку відхилень од планового рівня.

Планові показники формуються керівниками районних філій ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у відповідності до затвердженого Кошторису (див. дод. М.2). Окрім того, для ефективної організації управлінського обліку

бюджетних асигнувань пропонуємо на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» розробити *Положення про управлінський облік* установи охорони здоров'я.

До даного Положення слід включити наступні розділи, а саме:

- основні функціональні повноваження начальників центрів відповідальності за бюджетні асигнування;
- організаційні аспекти побудови підсистеми управлінського обліку;
- функціональну структуру відділу управлінського обліку та звітності;
- зв'язок між відділом управлінського обліку та звітності та начальниками нетрів відповідальності у районних філіях установи;
- матеріальне заохочення начальників центрів відповідальності установи;
- робочий план рахунків управлінського обліку установи;
- основні облікові номенклатури управлінського обліку, документарні форми, а також реєстри управлінського обліку із врахуванням специфіки діяльності у секторі охорони здоров'я;
- управлінська звітність та особливості її формування;
- спектр облікових, статистичний, аналітичних та оціночних показників діяльності досліджуваної установи державного сектору;
- аспекти здійснення планування асигнувань та кошторису;
- особливості оцінки рівня виконання плану за центрами відповідальності – районними філіями досліджуваної установи;
- методичні аспекти управлінського обліку, в тому числі методика обліку бюджетних асигнувань, як в цілому по установі так й за філіями та відділами.

В цілому, за результатами здійсненого у даному параграфі дослідження необхідності належного рівня організації управлінського обліку на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» свідчать про те, що в умовах сьогодення надзвичайно важливо розвивати та удосконалювати саме дану підсистему обліку. Тому обов'язково потрібно прописати фундаментальні положення організаційно-методичних аспектів управлінського обліку на рівні не лише чинного нормативно-правового простору, але й на рівні окремого суб'єкта державного сектору в однойменному Положенні про організацію

управлінського обліку по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». В даному Положенні слід обов'язково взяти до уваги особливості функціонування у секторі охорони здоров'я, специфіку бюджетного процесу, в тому числі в умовах воєнного стану. Що в цілому сприятиме динамічному розвитку та активному впровадженню управлінського обліку в установах державного сектору України загалом.

Досить важливе завдання організації управлінського обліку асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» вбачається нами в тому, щоб здійснювати постійний моніторинг цільового спрямування використання коштів бюджету, що передбачає розв'язання низки важливих завдань:

- постійна оцінка показників фінансово-господарської діяльності установи державного сектору;
- вчасний розрахунок відхилень фактичних значень показників у порівнянні із з Планом асигнувань на відповідний бюджетний період;
- виявлення суттєвих відхилень та встановлення чинників, які спонукали до їх появи у ході фінансово-господарської діяльності установи;
- аналітична оцінка раціональності використання одержаних досліджуваною установою державного сектору асигнувань;
- втілення напрямів покращення ефективного використання бюджетних коштів, а також додержання їх цільового спрямування;

Щоб впровадити у діяльність ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» управлінського обліку асигнувань потрібен кваліфікований персонал з даної ділянки, адже управлінський облік формується на стику різних аналітичних дисциплін, та оперує інструментарієм стратегічної оцінки, планування та прогнозування. Відповідно, активне впровадження управлінського обліку асигнувань на досліджуваній установі сприятиме адаптації бюджетного обліку загалом у відповідності до потреб сьогодення, а також сприятиме раціональному розпорядженню отриманими із бюджету асигнуваннями, що надзвичайно важливо в умовах воєнного часу.

Висновки за розділом 2

Належний рівень організації фінансового та управлінського обліку бюджетних асигнувань посідає вагомe місце у всій обліковій системі установ державного сектору економіки. Асигнування виступають у формі максимальних обсягів коштів з державного або місцевого бюджету, які передбачені на виконання бюджетних зобов'язань відповідною установою державного сектору економіки. ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» отримує асигнування для виконання її основних функцій, здійснення іншої діяльності у секторі охорони здоров'я, зокрема: забезпечення виконання завдань у сфері санітарного та епідемічного благополуччя, захисту від інфекційних хвороб, або їх попередження, промоції здорового способу життя у Чернівецькій області. Фінансовий облік асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» ведеться у відповідності до чинного законодавства на рахунках класу 7, субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» у відповідності до НП(С)БО ДС 124 [3], Плану рахунків № 1203 [10], а також Типової кореспонденції № 1219 [20], окрім того особливості організації обліку на даній ділянці облікового циклу визначені та детально прописані в Наказі про облікову політику.

Розкриття особливостей синтетичного та аналітичного обліку бюджетних асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» показали, що дана ділянка теж потребує удосконалення, зокрема поглибити аналітику за напрямками використання асигнувань, що сприятиме більш ефективному розпорядженню бюджетними коштами в цілому.

Також, у параграфі доведено важливість такої підсистеми обліку, як управлінська саме для державних установ. Тому нами запропоновано започаткувати на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» належний рівень організації управлінського обліку бюджетних асигнувань. Цьому повинна передувати розробка окремого *Положення про організацію управлінського обліку*, а також низки форм управлінської звітності, в тому числі й на ділянці відображення виділених розпоряднику коштів асигнувань із бюджету.

РОЗДІЛ 3
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧУННЯ УПРАВЛІННЯ
АСИГУВАННЯМИ ДУ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ОЦКПХ МОЗ»

3.1 Аналітична оцінка асигнувань ДУ Чернівецький ОЦКПХ МОЗ за 2020 – 2022 роки

В сучасних умовах постійного пошуку резервів підвищення ефективності розподілу та використання бюджетних коштів актуальною виступає проблема досліджень методики формування та використання кошторису суб'єктів державного сектору 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.

Важка економічна ситуація в Україні, ускладнена розв'язанням повномасштабної війни з боку росії, 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 рис. 3.1 наведено динаміку видатків зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2015–2022 роках.

Видатки Зведеного бюджету країни на охорону здоров'я постійно зростали. Якщо у базисному періоді величина видатків становила 71,0 млрд. грн., то у 2022 р. – вже 215,3 млрд. грн. Що стосується питомої ваги видатків на охорону здоров'я, то тут картина протилежна. Найвища частка була зафіксована у 2020-2021 роках – 11,0%. У 2022 році частка видатків

скоротилась до 7,1%. Водночас Всесвітньою організацією охорони здоров'я та Європейським союзом рекомендовано бюджетне забезпечення охорони здоров'я на рівні не менше 7% ВВП.

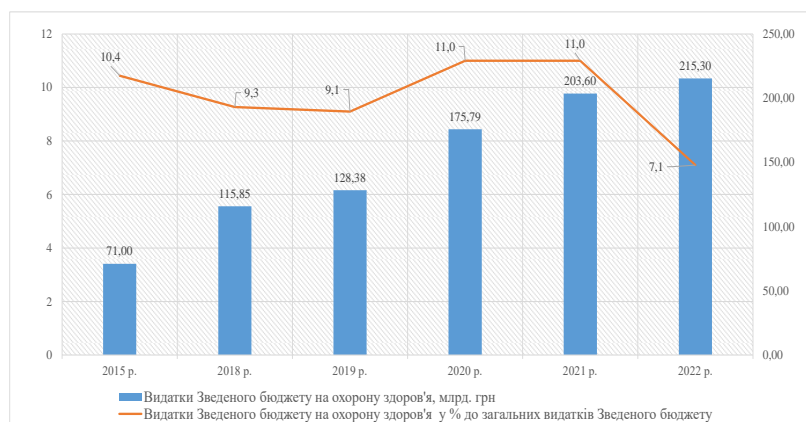


Рис. 3.1 Динаміка витратків зведеного бюджету України на охорону здоров'я у 2015–2022 роках

Проведемо аналіз доходів і витратків загального та спеціального фондів Державної установи «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України» (ДУ «ЧОЦК та ПХ МОЗУ») будемо 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-Зд.1, № 4-Зм.1) [17].

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

загальний аналіз діяльності установ державного сектору та визначення її особливостей;

аналіз джерел фінансування установ державного сектору, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;

характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;

аналіз результатів використання кошторису доходів та 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) [38].

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.

Результати аналізу доходів Державної установи «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України» у 2020-2022 рр. наведені в Додатку К, табл. К.1. Як бачимо, доходи установи за роки дослідження збільшилися на 52055 тис. грн, або на 58,6%. Якщо порівнювати 2022 рік з попереднім, то тут збільшення відбулось на 45592,3 тис. грн, або на 47,9%. У складі доходів виділені доходи від обмінних та необмінних операцій. За роки дослідження спостерігається тенденція зменшення доходів від обмінних операцій, переважно за рахунок зменшення доходів від надання послуг (виконання робіт). За період дослідження цей показник зменшився на 70,6%. Доходи від необмінних операцій збільшилися на 414,6%.

Результати аналізу витрат Державної установи «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України» у 2020-2022 рр. представлено в Додатку К, табл. К.2.

Аналіз засвідчив, що витрати установи значно збільшились. За три роки дослідження загальні витрати збільшились на 26929,5 тис. грн, або на 82,8%.

Серед витрат обмінних операцій зросли витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) практично у два з половиною рази, або на 244,7%. Витрати на виконання бюджетних програм у 2022 році були на рівні 2020 року – 37800,4 тис. грн. Інші витрати як за обмінними, так і необмінними операціями, значно менші порівняно з вищезазначеними статтями витрат.

В цілому, згідно фінансової звітності, зокрема, ф.2–дс «Звіт про фінансові результати», державна установа мала профіцит фінансових коштів у 2020 і 2022 роках у сумі 32157,1 і 37282,6 тис. грн відповідно. У 2021 році мав місце дефіцит грошових коштів у сумі 790,2 тис. грн.

Аналіз структури доходів установи виявив, що частка бюджетних асигнувань скоротилась на 42,2% і склала у 2022 році – 26,7% від загальних доходів установи. За рахунок зменшення бюджетних асигнувань, а також доходів від надання послуг (виконання робіт) частка доходів від обмінних операцій в загальній величині доходів скоротилась на 49,6% і у 2022 році склала 28,4%. Відповідно частка доходів від необмінних операцій збільшилась до 71,6%.

Проаналізуємо надходження коштів, затверджених на звітний рік, які мають бути отримані як плата за надання послуг Державною установою «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України за досліджуваний період 2020-2022 роки (Додаток К, таблиця К.4). Як бачимо, в цілому для установи суми надходжень, затверджених на звітний рік, збільшились на 1525,78 тис. грн. Однак, суми надходжень в установу від надання послуг за основним видом діяльності «Громадське здоров'я та заходи боротьби з епідеміями» скоротились на -3071,6 тис. грн, або на 54,4%. При цьому сума фінансування зросла 4589,5 тис. грн. За результатами Звіту про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма №4-1д) бачимо,

що додаткову господарську діяльність установа не здійснювала. У 2022 році установа отримала додатковий дохід від продажу в установленому порядку майна, крім нерухомого, у сумі 7952,40 грн.

Якщо детально проаналізувати показник надходження коштів від надання послуг установою у 2022 році (Додаток К, табл. К.5), то з'ясуємо, що при затвердженій сумі коштів як плати за надання установою послуг у сумі 3860050,00 грн, за звітний рік надійшло 3217673,83 грн, що на 642376,17 грн, або на 16,6% менше запланованої величини.

Іншими джерелами надходжень коштів в установу є надходження від отриманих благодійних внесків, грантів та дарунків. Протягом досліджуваного періоду найбільші благодійні надходження були зафіксовані у 2021 році у сумі 50072787,54 грн, найменші – у 2022 році у сумі 103908024,1 (Додаток К, табл. К.6).

Заборгованості за бюджетними коштами щодо доходів (загальний фонд) установа весь досліджуваний період не мала. За спеціальним фондом, згідно Звіту про заборгованість зв бюджетними коштами (форма №7д) установа мала як дебіторську, так і кредиторську заборгованість (Додаток К, табл. К.7). Згідно представлених даних, найвищий рівень дебіторської заборгованості по доходах був досягнутий у 2022 році у сумі 9978,84 грн на кінець року, що на 9343,48 грн більше, ніж у 2020 році. Аналогічна ситуація з кредиторською заборгованістю, найвища величина якою була зафіксовано на кінець 2022 року у сумі 6900,61 грн.

Таким чином, аналіз формування та виконання прогнозного бюджету державної установи є одним із найважливіших факторів прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки завдяки аналізу можна здійснити якісний та кількісний аналіз характеристик змін і відхилень від планів, 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.

3.2 Удосконалення обліку бюджетних асигнувань в середовищі українського програмного продукту «Fit-бюджет»

Облік асигнувань в Державній установі «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб МОЗ» автоматизований в цифровому середовищі продукту компанії «Ресурс Системс», а саме в програмному комплексі «Облік ресурсів», Модуль Бухгалтерія (ПОРК), рис. 3.10

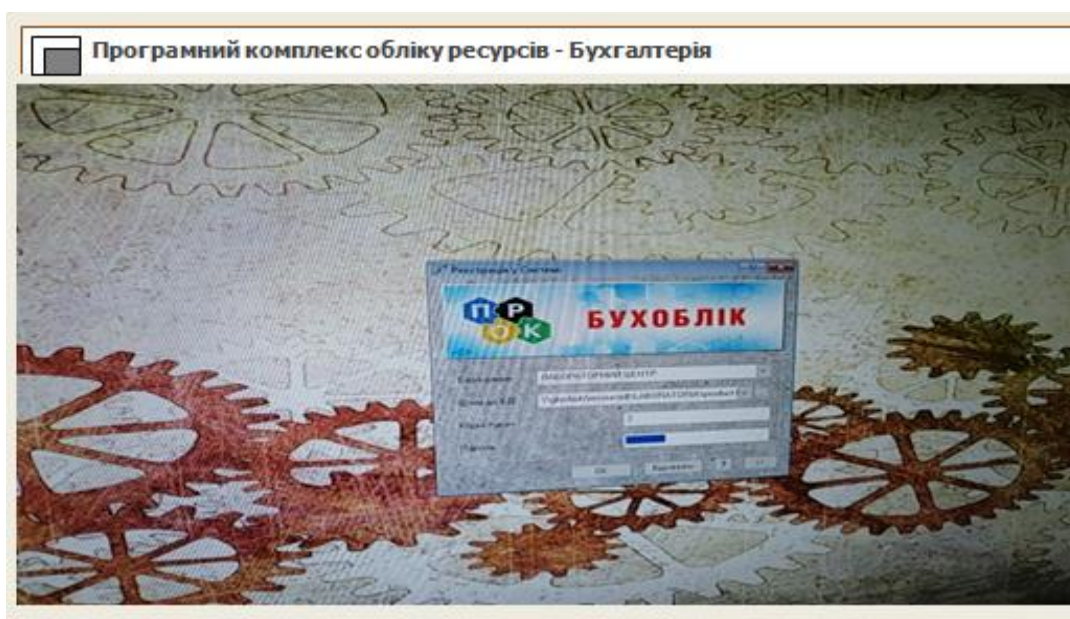


Рис. 3.10 Діалоговий режим входу в програмний комплекс «Обліку ресурсів» (ПОРК), модуль Бухгалтерія на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

Програмний комплекс «Облік ресурсів» забезпечує здійснення всіх господарських операцій на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у відповідності до вимог чинного за

конодавства. В системі реалізована комплексна інтеграція облікових даних з усіма іншими модулями, такими, як «Фінанси», «Кадри», а також присутній зв'язок з такими системами, як «Казна» та «Мережа», це відповідно сприяє комплексній цифровізації облікового процесу як по досліджуваній державній установі в цілому, так і за *філіями*: Вижицькою та Дністровською та *відділами*: Кельменецьким, Сокирянським, Кіцманським, Новоселицьким, Сторожинецьким.

Програма «ПОРК» забезпечує комплексну цифровізацію бухгалтерського обліку на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ», зокрема: облік фінансово-господарських операцій та формування фінансової та бюджетної звітності. Облік фінансово-господарським операцій в установі державного сектору включає: реєстрацію та обробку документів по банку, та касі досліджуваної установи; реєстр платіжних документів, а також розподіл відкрити бюджетних асигнувань; також система включає фінансовий облік операцій за реєстраційними та іншими рахунками установи; формування відомостей аналітичного обліку; безпосередньо облік кошторису витрат установи державного сектору, а також облік касових та фактичних видатків.

В цифровому середовищі «ПОРК» реалізована можливість формування місячної, квартальної та річної фінансової звітності, формуванню якої передуює складання Карток аналітичного обліку, Меморіальних ордерів та Головної книги «Журнал-Головна» (див. дод. С.1).

Як ефективну альтернативу пропонуємо впровадити на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» програмне забезпечення облік «FIT-Бюджет», яке є ефективним *он-лайн сервісом* для цифровізації облікового процесу в установах державного сектору. При цьому не має необхідності для встановлення додаткового програмного забезпечення, тобто, що дуже важливо при обмеженості фінансових ресурсів для придбання обладнання.

В цифровому середовищі «FIT-Бюджет» можна працювати звідусіль, адже він доступний через мережу Інтернет. Доступним є наступний функціонал «FIT-Бюджету»: формування Реєстру фінансових зобов'язань для подання в органи ДКСУ; формування платіжних доручень; опрацювання виписок з поточних та реєстраційних рахунків; облікова фіксація розрахунків з підзвітними особами ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» тощо.

Також ефективно налаштована робота з кошторисами державної установи, а саме: формування Планів асигнувань; узагальнення показників до спеціальному фонду; складання кошторисів установи; коригування та внесення змін до Плану асигнувань, або до кошторисів. Окрім того в системі

«FIT-Бюджету» налаштована можливість здійснення аналітичної оцінки ходу виконання кошторису, що важливо для ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ».

Однією з переваг системи «FIT-Бюджету», є те, що в її середовищі досить оперативно налаштований облік розподілення виділених асигнувань. Для того, щоб створити документ «Розподіл виділених бюджетних асигнувань» в системі «FIT-Бюджету» призначений спеціальний підрозділ «Платіжні документи» – «Додати» у розділі «Робота з ДКСУ».

До початку розподілу асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» в середовищі «FIT-Бюджет» слід додати особові рахунки установи до спеціального Довідника системи «Рахунки відкриті в органах ДКСУ», після введення всіх необхідних реквізитів документу, а саме: «дата документу», «дата операції» (за часту вони формуються автоматично), слід скористатися закладкою «Розподіл асигнувань». При натисканні вкладки «Додати» слід заповнити всі необхідні відомості для формування проведення.

Зокрема у полі «Тип рахунку» (рис. 3.11) налаштована можливість обрання необхідного рахунку, або власного, або ж розпорядника коштів (РК) нижчого рівня для досліджуваної установи державного сектору це філії та відділи по районах Чернівецької області.

The screenshot displays the 'Розпорядник' (Budget Allocation) dialog box in the FIT-Budget system. It features several input fields and a summary table. The 'Тип рахунку' (Account Type) is set to 'Власні рахунки' (Own accounts). The 'Рахунок' (Account) field contains 'UA3789999800000314155020'. Other fields include 'КВК' (08), 'ПКВКМБ' (0303121), and 'Примітка' (empty). The summary table shows a total amount of 500.00. A table at the bottom shows a debit entry for '00-Контррах' and a credit entry for '05-Особ.рах' with a sum of 500.00. Buttons for 'Розрахувати проводки' (Calculate entries), 'Зберегти' (Save), and 'Вийти' (Exit) are visible.

Дебет	Кредит	Кількість	Сума
00-Контррах	05-Особ.рах	0.00000	500.00

Рис. 3.11 Діалоговий режим «Розподілу асигнувань» в цифровому сервісі «FIT-Бюджет» для ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

Для цього у спеціально відведеному полі «Тип рахунку» доступні такі варіанти, як:

- рахунок РК нижчого рівня (при цьому слід підтягнути з довідника потрібну філію ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» та її рахунок);

- власні особові або реєстраційні рахунки ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ».

З рис. 3.11 помітно, що необхідними для заповнення є поля «КЕКВ» та «Сума», також для формування бухгалтерських проведення слід скористатися вкладкою «Розрахувати проведення». Після чого слід скористатися спеціальною вкладкою «Зберегти» в системі «FIT-Бюджет».

В системі «FIT-Бюджет» налаштована можливість для введення кількох кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ). Доступними для копіювання є попередньо введені записи в програмний комплекс. При цьому варто скористатися спеціальною вкладкою «Дублювання» у системі. Аналогічним чином, після введення всіх коригувань слід зберегти запис на провести, тобто повторно скористатися вкладками «Зберегти» та «Провести» в середовищі програмного комплексу. Також заповнена екранна форма підлягає друку при цьому слід скористатися однойменною вкладкою «Друк» в системі «FIT-Бюджет», рис. 3.13.

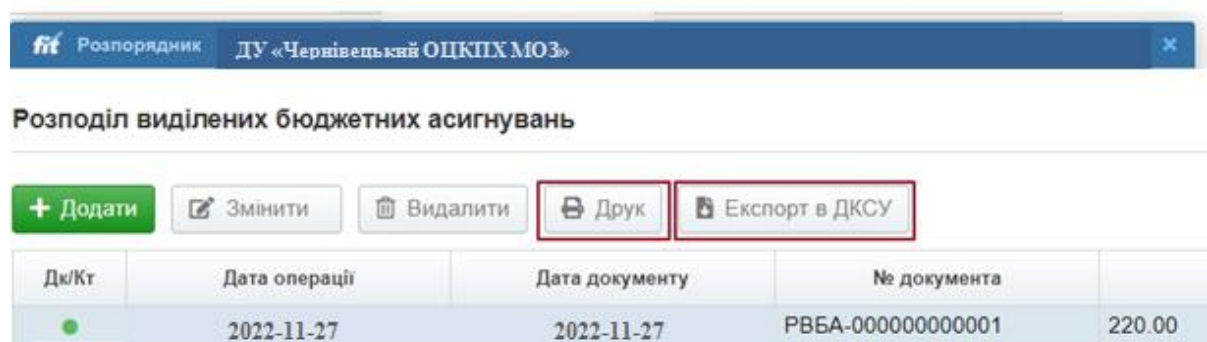


Рис. 3.13 Екранна форма друку документу «Розподіл виділених асигнувань» в середовищі «FIT-Бюджет» ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

Щоб в цифровій системі «FIT-Бюджет» для того, щоб налаштувати дозвільні підписи уповноважених осіб, слід попередньо скористатися

спеціальною вкладкою «Підписи». При цьому слід додати необхідну інформацію про «Керівника» ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» – Наталію Гопко, та «Головного бухгалтера», на разі в досліджуваній установі державного сектору обов’язки головного бухгалтера виконує – Олександра Тимофієва. Щоб зберегти файл у форматі dbt слід скористатися спеціальною вкладкою «Експорт в ДКСУ» програми «FIT-Бюджет».

Для створення документу «Розпорядження про виділення коштів» в середовищі «FIT-Бюджет» призначено Довідник «Розпорядники та одержувачі» ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ», рис. 3.14.

Розпорядники та одержувачі

Зберегти Вийти

Головна Рахунки

Назва повна *	ДУ «Чернівецький ОЦКПХ	Назва *	ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»	38453009
КПОЛ *	17184	УДКСУ область *	УДКСУ район *	

* - поле обов'язкове для заповнення

Рис. 3.14 Екранна форма заповнення документу «Розпорядники та одержувачі» в системі «FIT-Бюджет» по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

Для внесення відомостей про розпорядників та одержувачів ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» в програмі «FIT-Бюджет» призначений спеціальний Розділ «Довідники», а саме підрозділ «ДКСУ». Також можна скористатися розділом «Робота з ДКСУ», підрозділ «Довідники». При цьому у вкладці «Головна» вводяться всі потрібні поля необхідні до заповнення.

Всі введені відомості слід зберегти у системі «FIT-Бюджет», для цього призначені вкладка «Зберегти», після чого необхідно здійснити перехід до вкладки «Рахунки», у якій скористатися функцією «Додати». В екранній формі усі поля є обов’язковими для введення даних. Це не стосується тільки поля «Примітка». Збереження введених відомостей в систему реалізується за допомогою вкладок «Зберегти» та «Вийти». Діалоговий режим введення про

видатки та надходження на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» в системі «FIT-Бюджет» зображено на рис. 3.15.

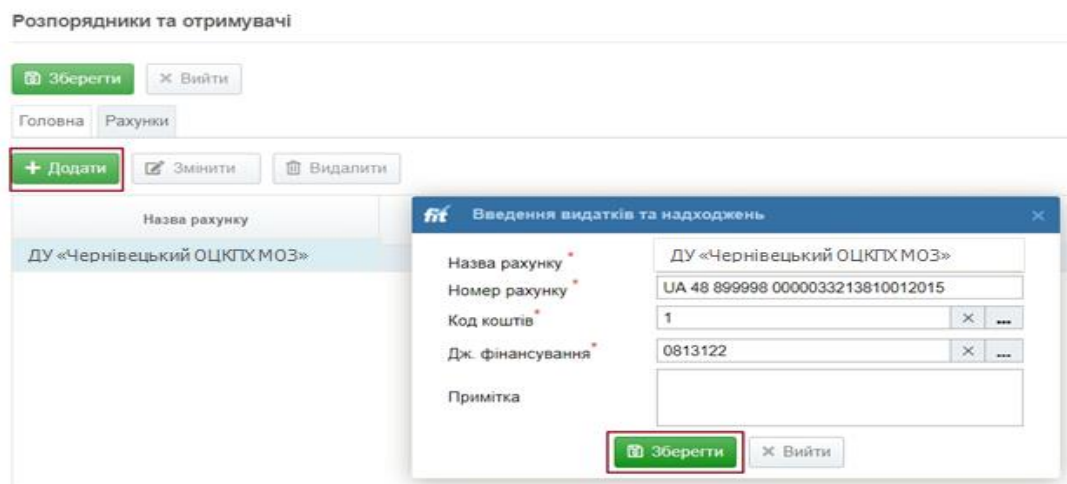


Рис. 3.15 Режим «Введення видатків та надходжень» документу «Розпорядники та одержувачі асигнувань» в системі «FIT-Бюджет» по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

У разі виникнення необхідності при введенні інформації про видатки та поступлення асигнувань в програмі «FIT-Бюджет», можна ввести кілька рахунків для одного одержувача бюджетних коштів. Аналогічним чином при внесенні інформації про рахунки слід зберегти відомості та скористатися вкладкою «Вийти» з діалогового режиму введення параметрів форми.

В модулі «Робота з ДКСУ» цифрового середовища «FIT-Бюджет» передбачена можливість для наступних функцій: формування Регістрів обліку (зокрема меморіальних ордерів та Головної книги); обігово-сальдових відомостей установи державного сектору; Аналітичних звітів про результати виконання кошторису; Картки аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань установи державного сектору та Журналу проведення.

На ділянці дослідження у даній випускній кваліфікаційній роботі важливим Регістром обліку є «Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань». Аналітичний облік відкритих асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» можна здійснювати у спеціальному підрозділі «Картки аналітичного обліку». Даний підрозділ знаходиться у Розділі

«Звіти», з який дає доступ до формування «Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань», рис. 3.16.

Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань з 2022 року

Сформувати Друк Експорт Вийти

Обов'язкові поля:

Рік: 2022 Станом на: 30.06 Рахунок: загальний 2022

Звіт:

ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»
(найменування суб'єкта державного сектору)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ: 38453009

КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВІДКРИТИХ (ВИДІЛЕНИХ) АСИГНУВАНЬ
за 30.06.2022

Код програмної класифікації та кредитування бюджету _____
Код програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів/Типової класифікації видатків та застосовують програмно-цільовий метод) 0303121

Одиниця виміру грн.

Показники	Разом	У тому числі за кодами економічної класи								
		2111	2120	2210	2240	2250	2271	2272	2282	3110
Затверджено кошторисом на рік	4000.00	500.00	500.00	500.00	500.00	0.00	500.00	500.00	500.00	500.00
Зміни, внесені до кошторису	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Рис. 3.16 Екранна форма «Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань» в системі «FIT-Бюджет» для ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ»

Отже, в цифровому обліковому середовищі «FIT-Бюджет» для здійснення аналітичного обліку відкритих асигнувань доступним є створення «Картки аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань» (див. рис. 3.16). Для цього призначений Розділ «Картки аналітичного обліку».

Варто зазначити, що Звіт «Картки аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань» на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» можна сформувати у розрізі року, а також реєстраційного рахунку досліджуваної установи державного сектору. Окрім того, даний Звіт завжди доступний у системі «FIT-Бюджет» на вільно обрану дату для поточного перегляду.

Спочатку слід ввести необхідний період та рахунок, а потім варто скористатися вкладкою «Сформувати», яка й виведе необхідну екранну форму даного Звіту в системі «FIT-Бюджет». Цьому повинне передувати

внесення потрібних облікових даних к Кошторис ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» (або коригування чи зміни у кошторис ДУ). Окрім того слід скористатися в обліку господарською операцією «Отримано виписку ДКСУ», для цього призначена вкладка «Надходження» програми «ФІТ-Бюджет».

Аналогічним чином, як й у всіх попередньо розглянутих екранних формах, для того, що в режимі для друку «Картки аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань» виводилися дозвільні підписи, слід теж скористатися Довідником «Підписи» в середовищі он-лайн сервісу. Для цього потрібно здійснити обрання відповідального за це працівника – «Виконавця» та ввести всі необхідні поля у вкладку «Співробітник», «Посада» по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ». В ситуаціях, коли хтось із осіб, що мають право дозвільного підпису перебуває у відпустці, переведений на іншу посаду, тощо, слід внести коригування скориставшись вкладкою «Зміни». Після цього слід ввести необхідні дані та відкоригувати дані в полі «Посада», або ж зазначити, працівника, який буде виконувати обов'язки на період відпустки іншого працівника. Даний Звіт можна роздрукувати із системи «ФІТ-Бюджет», скориставшись вкладкою «Друк». Також в системі налагодження можливість експорту файлу Звіту «Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань».

Висновки за розділом 3

За результатами здійсненого у третьому розділі дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління асигнуваннями ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» можна зробити низку висновків, а також запропонувати певні удосконалення на ділянці дослідження у даній випускній кваліфікаційні роботі. Зокрема здійснений комплексний аналіз бюджетних асигнувань за 2020 – 2022 роки по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» показав, позитивну їх динаміку лише за звітний 2022 рік, адже у попередньому 2021 році їх

абсолютна сума зазнала скорочення на 28913, 39 тис. грн. або на 47,26% у порівнянні із 2020 роком. Щодо 2022 року, то тут бачимо покращення ситуації щодо фінансування у сфері охорони здоров'я, адже сукупна абсолютна сума асигнувань зросла на 37602,73 тис. грн. або на 16,54% від 2021 року, що цілком виправдане умовами воєнного стану в Україні, та всебічною підтримкою за загально-держаному рівні сектору охорони здоров'я. Якщо порівняти зазначену вище тенденцію зміни бюджетних асигнувань по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2023 роки у порівнянні із загальною сумою зміни доходів від обмінних операцій, варто зазначити, що в цілому вони скорочувалися із року в рік, так за 2021 рік сума зменшення склала 18233,18 тис. грн. або 26,35% від 2020 року, а в 2022 році - результати горизонтального аналізу показали їх зменшення на 11005,128 тис. грн. (21,59%) від 2021 року.

Результати вертикального аналізу засвідчили, що за весь період здійсненої нами аналітичної оцінки (2020 – 2022 роки) по ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» бюджетні асигнування займають найвагомішу долю у структурі доходів за обмінними операціями, зокрема за 2020 рік їх питома вага складала 88,40%, за 2021 рік – 63,30%, тобто бачимо її зменшення у динаміці на 25,10% від базисного року, тоді, як у 2022 році навпаки їх частка суттєво зросла на 30,78% від 2021 року, перекиривши негативні тенденції попереднього періоду. Як вже відмічалось, до цього спонукало введення воєнного становища на території України.

Облік асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» здійснюється у середовищі програмного комплексу «Облік Ресурсів» для установ держаного сектору, розробником якого є компанія «Ресурс Системс» (ПОРК). Проте, в умовах воєнного стану для удосконалення цифрового забезпечення на ділянці дослідження нами запропоновано запровадити на досліджуваній установі державного сектору ефективний український он-лайн сервіс «FIT-Бюджет», в якому реалізована оперативна можливість планування відкритих асигнувань та узагальнення про них у бюджетній звітності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Сектор охорони здоров'я України потребує особливої підтримки на загальнодержавному рівні управління в умовах воєнного стану. У контексті «Плану відновлення системи охорони здоров'я України на 2022 – 2032 роки» [23], слід зазначити, що за період повномасштабного вторгнення 118 об'єктів закладів охорони здоров'я є зруйнованими, 633 об'єкти зазнали часткових руйнувань (від 2,00% до 90,00%), при цьому абсолютна сума збитків від війни у досліджуваному секторі економіки сягає 35 млрд. грн. До того ж програма медичних гарантій не задовольняє основні параметри щодо першочерговості тих послуг закладів охорони здоров'я які є актуальними в умовах війни, а саме: реабілітація, лікування травм та опіків, а також в цілому психічного здоров'я постраждалих.

Дослідження обліку та аналізу асигнувань виконане у випускній кваліфікаційній роботі на матеріалах Державної установи «Чернівецький обласний центр контролю та профілактики хвороб Міністерства охорони здоров'я України», яка знаходиться за юридичною адресою: 58000, м.Чернівці, вул. Гакмана Є.М., буд. 7. У структурі досліджуваної установи три районні філії: Дністровська, Вижницька та Чернівецька.

ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» здійснює іншу діяльність у сфері охорони здоров'я, зокрема забезпечує *громадське здоров'я та сприяє реалізації заходів щодо боротьби з епідеміями* (тобто впроваджує політику щодо імунопрофілактики, здійснює епідеміологічний нагляд (спостереження) та профілактику неінфекційних хвороб, окрім того державна установа надає додаткові платні послуги по проведенню лабораторних досліджень, а саме: мікробіологічних; паразитологічних; хімічних, токсикологічних та фізичних досліджень (визначення у воді), а також надає консультаційні послуги щодо: дезінфекції приміщень, води і транспортних засобів; з питань профілактики інфекційних та неінфекційних захворювань.

Результати оцінки результату виконання кошторису ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2022 роки показали, що за 2022 рік фінансовий результат склав 23 167,76 тис. грн., що на 40 092,92 тис. грн. менше рівня однойменного показника за 2021 рік, або на 63,38%, тоді, як у 2021 році проглядалася позитивна його динаміка, адже фінансовий результат збільшився на 35 683,39 тис. грн. або на 129,39% від 2020 року та складав 63 167,76 тис. грн. Тобто в цілому результати виконання кошторису мають негативну тенденцію лише у звітному 2022 році.

Розкриття економічного змісту та класифікації асигнувань суб'єктів державного сектор економіки в умовах воєнного стану, показало, що асигнування посідають ключове місце у структурі доходів за обмінними від обмінних операцій. Зокрема безпосередньо термін «*бюджетне асигнування*» – характеризується, як повноваження РБК стосовно розподілення між підвідомчими структурами виділених коштів із загального фонду бюджету або з ціллю використання на реалізацію бюджетних призначень. Щодо чинного нормативно-правового простору то у відповідності до параграфу 4 Розділу I НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3], термін «*бюджетне асигнування*» трактується, як повноваження суб'єкта державного сектору (СДС), що надане у відповідності до бюджетного призначення, на взяття зобов'язання та проведення платежів, для якого характерними є обмеження кількісного, часового та цільового характеру.

Згідно визначеної класифікації доходів суб'єктів державного сектору асигнування відносять до складу доходів від обмінних операцій, що на законодавчому рівні регламентується підпунктом 1.1., пункту 1 Розділу II НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3]. При витрачанні асигнувань на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» керуються Інструкцією про порядок витрачання бюджетних асигнувань на заходи боротьби з епідеміями, оплату праці й відрядження медичних та інших працівників, які направлені на боротьбу з епідеміями № 5/10 [24]. В цілому ділянка обліку та аналізу бюджетних асигнувань установ державного сектору регламентується у

системі нормативно-правового простору: НП(С)БО ДС 124 «Доходи» [3], Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору №755 [27], зі змінами від 15.02.2021 р. № 1010, Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203 (зі змінами внесеними Наказом МФУ від 30.03.2023р. №162) [10], Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1219 [19], та Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій виконання державного та місцевого бюджетів № 1219 [20]. Зокрема Планом рахунків для обліку асигнувань призначено синтетичний рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» Класу 7 «Доходи», до якого передбачено відкриття двох субрахунків із врахуванням ідентифікатора СДС (701 «Бюджетні асигнування РБК», 702 «Асигнування ДЦФ на утримання апарату»):

- 7011 «Бюджетні асигнування»;
- 7021 «Асигнування ДЦФ на утримання апарату».

Проведене у другому розділі випускної кваліфікаційної роботи дослідження організації обліку асигнувань на показало, що дана ділянка на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» ведеться згідно вимог НП(С)БО ДС, діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типових кореспонденцій [20], зокрема для обліку асигнувань застосовуються лише субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» (7011/ос «Бюджетні асигнування (основний)»). В *кредиті* пасивного субрахунку 7011/ос на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» фіксують абсолютні суми одержаних асигнувань на: оплату праці та нарахування на неї; оплату комунальних послуг та енергоносіїв, а в *дебеті* відображають сукупну суму зменшення доходу за асигнуваннями установи на суму цільового фінансування, що відноситься до вартості ОЗ. Також у дебеті фіксуються списані з рахунків установи суми коштів, що не були витраченими у поточному періоду, а також – закриття рахунків при обчисленні результату виконання кошторису ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» у звітному році. Пропонуємо поглибити

аналітику до субрахунку 7011 у відповідності до Плану асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду бюджету на 2022 рік (див. дод. М.4):

- 7011/ос/1 «Асигнування на оплату праці»;
- 7011/ос/2 «Асигнування на нарахування на оплату праці»;
- 7011/ос/3 «Асигнування на оплату комунальних послуг та енергоносії»;
- 7011/ос/4 «Асигнування на боротьбу з епідеміями»:
 - 7011/ос/41 «Утримання тимчасових інфекційних стаціонарів»;
 - 7011/ос/42 «Утримання спеціальних лабораторій»;
 - 7011/ос/43 «Оплата відряджень медичного та спецперсоналу»;
 - 7011/ос/44 «Оплата витрат, пов'язаних з епідситуацією».

На ділянці узагальнення облікової інформації про одержані суми асигнувань в системі облікових реєстрів ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» використовується Меморіальний ордер №2/ос та №2/1осс «Накопичувальні відомості руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в ДКСУ (банках)». В цифровому середовищі програми «Облік Ресурсів» дані реєстри мають форму Меморіального ордеру № 2-авт та використовуються на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» для фіксації в системі обліку операцій по поступленню на рахунок асигнувань та здійснення касових видатків у звітному періоді. Даний обліковий реєстр слугує свого роду вибіркою щодо поступлення та витрачання коштів досліджуваною установою державного сектору з реєстраційних рахунків в ДКСУ.

Розподіл відкритих асигнувань фіксується у однойменному документі «Розподіл відкритих асигнувань» (додаток М.17), де знаходять відображення найменування розпорядника ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» та одержувачів бюджетних коштів: Вижницький МФ ДУ «ЧОЦКПХ МОЗ»; Дністровська РФ ДУ «ЧОЦКПХ МОЗ»; Чернівецька РФ ДУ «ЧОЦКПХ МОЗ», із зазначенням номерів рахунків, КПКВК, КЕКВ/ККК.

Узагальнення інформація про асигнування ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» знаходить у формах фінансової та бюджетної звітності. Зокрема у

Формі №2-дс «Звіт про фінансові результати» (див. дод. Л.2, Л.14, Л.23), за статтею «Доходи (Доходи від необмінних операцій), код рядка 2010 «Бюджетні асигнування» та у Формі №5-дс, у Розділі ІХ «Доходи та витрати» у складі «Доходів від обмінних і необмінних операцій, визнаних протягом звітного періоду», код рядка 770. Доведено важливість організації управлінського обліку асигнувань з розробкою окремого Положення.

Проведений комплексний аналіз динаміки та структури асигнувань ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» за 2020 – 2022 роки показав, що їх абсолютна сума мала протилежні тенденції змін за досліджуваний період. Зокрема у 2021 році помітним є доволі суттєве зменшення фінансування на 28 913,39 тис. грн. (47,26%) від 2020 року, що слід охарактеризувати, як негативну тенденцію, оскільки саме в цей період Україна та світ переживали Пандемію коронавірусної хвороби, що була спричинена *SARS-CoV-2*, та офіційно була визначена ВООЗ (Всесвітньою організацією охорони здоров'я, *англ. World Health Organization (WHO)*). Щодо позитивних змін у фінансуванні ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ», то вони проглядаються лише у 2022 році, коли сума асигнувань зросла на 5 336,80 тис. грн. (16,54%) від 2021 року, проте негативним чинником цього періоду стало введення воєнного стану в Україні та цілковитою переорієнтацією медичних гарантій щодо першочерговості послуг закладів МОЗ в умовах війни щодо орієнтування реабілітаційну політику та лікування.

В структурі доходів за обмінними операціями ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» частка асигнувань є найбільшою, та коливається від 63,30% (2021р.), 88,40% (2020р.) до 94,09% у звітному 2022 році. Тобто зміна питомої ваги асигнувань за 2021 рік – склала 25,10% (у бік зменшення), а в 2022 році – 30,78% – у сторону зростання від 2021 року.

Оцінка цифрового середовища, в якому на ДУ «Чернівецький ОЦКПХ МОЗ» здійснюється облік асигнувань дало змогу запропонувати замість програмного комплексу «Облік Ресурсів» (Бухгалтерія) від «Ресурс Системс»

запропонувати український хмарний сервіс «FIT-Бюджет» в якому досить ефективно налагоджена система планування бюджетних асигнувань, а також робота зі звітними формами по відкритих асигнуваннях. Зокрема зручними налаштуванням при роботі із Звітом «Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань» є можливість: копіювання його узагальненого вмісту; закріплення в області даних; розгортання вмісту основних параметрів екранної форми, що забезпечує систему управління державною установою необхідною обліковою інформацією про асигнування.

В цілому в рамках «Плану відновлення системи охорони здоров'я України на 2022 – 2032 роки», що затверджений Національною радою з відновлення України Указом Президента №266/2022 від 21.04.2022р. [23], сектор охорони здоров'я в умовах воєнного стану потребує зміни пріоритетів. Першочергово це повинно стосуватися:

- збільшення медичних послуг для задоволення потреб *внутрішньо-переміщених осіб* (ВПО), та людей з особливими потребами, що обумовлені воєнними діями в Україні (це реабілітація, інтенсивна терапія, розробка *«Спеціальних пакетів медичних гарантій»* для постраждалих вій війни);

- покращення системи забезпечення здоров'я громадян та готовності до надзвичайних ситуацій у секторі охорони здоров'я України (запобіжні заходи щодо інфекційних та неінфекційних хвороб; координаційні алгоритми дій);

- всебічна підтримка подальшого розвитку цифрового середовища в секторі охорони здоров'я та забезпечення *«кібербезпеки»* (*Єдиний медичний простір*; інформаційно-комунікаційні системи; електронний доступ громадян до даних про себе щодо стану здоров'я);

- удосконалення *Системи управління якістю медичних послуг* на загальнодержавному та місцевих рівнях (тобто, як на рівні України в цілому, так й на рівні відповідних закладів охорони здоров'я);

- створення на загальнодержавному рівні *Агенції по проведенню оцінки медичних технологій*, як експертного органу, щодо оцінки ефективності лікарських засобів та медичних виробів в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 №1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : закон України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст.365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : наказ Міністерства фінансів України від 24.10.2010 №1629 (із змінами та доповненнями, внесеними від 24.01.2017 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

4. Бюджетний кодекс від 8 липня 2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17?find=1&text=%D0%B0%D1%81%D0%B8%D0%B3%D0%BD%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

5. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/221879_749675#n13 (дата звернення: 19.10.2023).

6. Бухгалтерія для бюджету та ОМС. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/1269-vdpovdalnst-rozporyadnika-byudjetnih-koshtv-za-pomilki-oderjuvacha> (дата звернення: 22.10.2023).

7. Уряд ухвалив Стратегію модернізації системи бухобліку та фінзвітності в держсекторі до 2025 року. URL:

<https://www.kmu.gov.ua/news/uryad-uhvaliv-strategiyu-modernizaciyi-sistemi-buhobliku-ta-finovitnosti-v-derzhsektori-do-2025-roku> (дата звернення: 22.10.2023).

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі №9 «Дохід від операцій обміну», затверджений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2001 році. URL: <http://www.ipsasb.org/> (дата звернення: 21.08.2023).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі №23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)», затверджений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2001 році: URL: <http://www.ipsasb.org/> (дата звернення: 20.10.2023).

10. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

11. Основи законодавства України про охорону здоров'я. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 4, ст.19. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/150853_706709 (дата звернення: 22.10.2023).

12. Бюджет-2023: На фінансування охорони здоров'я передбачено 207 млрд гривень. Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/biudzheta-2023-na-finansuvannia-okhoroni-zdorovia-peredbacheno-207-mlrd-griven-3804> (дата звернення: 22.10.2023).

13. Держбюджет–2023: видатки на охорону здоров'я в бюджеті воєнного час. URL: <https://www.apteka.ua/article/651969>

14. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. За ред. Леся В.С. Чернігів: Десна Поліграф, 2019. 560 с.

15. Кошторис медзакладу – як складати та виконувати. Медична справа. URL: <https://medplatforma.com.ua/article/1511-koshtoris-medzakladu> (дата звернення: 22.10.2023).

16. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

17. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування : Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р. URL <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 21.09.2023).

18. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства Фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

19. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 29.12.15 р. № 1219. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

20. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну України від 29.12.15 р. № 1219. Дата оновлення: 30.03.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015 р. № 11. Дата оновлення: 28.12.2020р. URL. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 19.10.2023).

22. Відновлення сектору охорони здоров'я України: пропозиції на наступні 10 років. URL. <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/05/3/699728/> (дата звернення: 19.10.2023).

23. План відновлення системи охорони здоров'я України від наслідків війни на 2022 – 2032 роки. Національна рада з відновлення України від наслідків війни : указ Президента від 21 квітня 2022 року № 266/2022. URL. https://moz.gov.ua/uploads/ckeditor/%D0%9D%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%BD%D0%B8/21-07-2022-Draft-Ukraine%20HC%20System%20Recovery%20Plan-2022-2032_UKR.pdf (дата звернення: 20.10.2023).

24. Про затвердження Інструкції про порядок витрачання бюджетних асигнувань на заходи боротьби з епідеміями, оплату праці й відряджень медичних та інших працівників, які направлені на боротьбу з епідеміями : наказ Міністерства охорони здоров'я України, Міністерства фінансів України від 11 січня 1999 року N 5/10. URL. <https://ips.ligazakon.net/document/REG3400?an=23> (дата звернення: 15.10.2023).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 №1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

26. Про внесення змін до Класифікації доходів бюджету : наказ Міністерства фінансів України від 10.05.2023 р. №240. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0240201-23#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

27. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : наказ від 08.09.2017р. №755. Дата оновлення : 15.02.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 22.10.2023).

28. Безверхий К.В. Облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2020. 312 с.

29. Заросило А.П. Особливості ведення управлінського обліку в державному секторі // *Науковий вісник МНУ імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки*. №1(8). 2019. С.26 – 32.

30. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНТЕУ, 2020.180 с.

31. Коваль Л.В., Мазур А.М. Особливості аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. *Ефективна економіка*, 2021, №10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9430> DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.81(дата звернення: 22.10.2023).

32. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : монографія. Рівне : УДУВГП, 2019. 233 с.

33. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник. Львів : Інтелект-Захід, 2020. 1104 с.

34. Панкевич Л.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Харків : Центр навчальної літератури, 2021. 284 с.

35. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : методологія та організація : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2019. 243 с.

36. Управління закладом охорони здоров'я. URL: <https://egolovlikar.expertus.com.ua/npd-doc?npid=13477> (дата звернення: 18.10.2023).

37. 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)

38. Коваль Л.В., Мазур А.М. Особливості аналізу доходів та витрат розпорядників бюджетних коштів. Ефективна економіка, 2021, №10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9430> DOI: 10.32702/2307-2105-2021.10.81

39. Заросило А.П. Методичні підходи аналізу доходів і витрат розпорядниками бюджетних коштів // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. *Міжнародний науковий журнал*. Випуск 3 – 4. 2017. С.95 – 104.

40. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНТЕУ, 2020.180 с.

41. Кугай І.В. Бухгалтерський облік доходів і витрат суб'єктів державного сектору: національні особливості та зарубіжні тенденції. *Вісник Київського національного економічного університету. Бухгалтерський облік, аналіз, та аудит*. Київ , 2022. Вип. № 9-1. С. 113-117.

42. Куракіна Ю.О. Впровадження управлінського обліку в бюджетних установах як фактор підвищення ефективності використання державних коштів // *Інфраструктура ринку*. Випуск 19. 2018. С. 534 – 540.

43. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці // *Вісник ДНВЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»*. Суми, 2019. С 45-51.

44. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : монографія. Рівне : УДУВГП, 2019. 233с.

45. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. Львів : Інтелект-Захід, 2018. 1120 с.

46. Лемішовський В.І., Дідик А.М., Хом'як Р.Л. Бюджетні установи : бухгалтерський облік, національні стандарти, оподаткування та звітність : навчальний посібник / за ред. В.І. Лемішовського. Львів : Растр-7, 2020. 1023 с.

47. Михайлов М. Г., Телегунь М.І., Сливкова О.П. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник / за ред. М.Г. Михайлова. Київ : ЦУЛ, 2019. 384 с.

48. Облік у бюджетних установах : підручник / Верига Ю.А. та ін. Київ : ЦУЛ, 2018. 592 с.

49. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія. Київ: КНЕУ, 2018. 244 с.

50. Смирнова І.В., Смирнова Н.В. Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. Вип. 33. 2018. С. 152 – 164.

51. Ходаківська О. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навчальний посібник. Київ : КНУКіМ, 2019. 562 с.

52. Ценклер Н.І., Вигівська І.М., Макарович В.К. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Житомир : ДУ «Житомирська політехніка», 2021. Вип. 2(43). С 75-81.

53. Яровенко Т.С., Гузенко Ю.А., Масіч Т.О. Бухгалтерський облік в державному секторі України: особливості та перспективи // *Економіка і суспільство*. Випуск 2. 2019. С. 774 – 779.

54. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. Фінансовий аналіз діяльності бюджетної установи // *Вісник Запорізького національного університету*. Економічні науки. Запоріжжя, 2018. № 3. С. 174 – 180.