

3. *Стерлигова А.Н.* Управление запасами в цепях поставок. — М.: Инфра-М, 2009. — 432 с.
4. *Бродецкий Г.Л.* Управление запасами. — М.: Эксмо, 2008. — 352 с.

Статтю подано до редакції 07.09.09 р.

УДК 657

Н. В. Попадюха,

аспірант,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ЇХ РОЗПОРЯДНИКАМИ

У статті розроблено методику внутрішнього контролю за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками нижнього рівня. Методика призначена для вдосконалення процесу виконання державного бюджету в частині забезпечення своєчасного і повного надходження бюджетних коштів до їх розпорядників і одержувачів.

Ключові слова: внутрішній контроль, організація, розпорядники коштів нижчого рівня, одержувачі коштів, виконання державного бюджету.

В статье разработана методика внутреннего контроля за полнотой поступлений, полученных распорядителями низшего уровня. Методика предназначена для усовершенствования процесса исполнения государственного бюджета в части обеспечения своевременного и полного поступления бюджетных средств к их распорядителям и получателям.

Ключевые слова: внутренний контроль, организация, распорядители средств низшего уровня, получатели средств, исполнение государственного бюджета.

Methods of internal control over the completeness of revenues obtained by lowest-level managers are developed in the paper. The methods are aimed at improving the process of implementation of the state budget in terms of timely and complete obtaining of budgetary funds by their managers and recipients.

Key words: internal control, organization, lowest-level budget managers, budget recipients, implementation of state budget.

Постановка проблеми. Комплексне і взаємопов'язане дослідження процесів і явищ діяльності суб'єктів господарювання, визначення на цій основі причинно-наслідкових зв'язків і тенденцій розвитку з метою обґрунтування та оцінки ефективності управлінських рішень, проводить економічний аналіз. Використання економічного аналізу для прийняття найбільш раціональних управлінських рішень є основною передумовою ефективної діяльності будь-якого з господарюючих суб'єктів. Особливістю сучасного етапу розвитку економічного аналізу є те, що елементи його теорії, методології та організації у недостатній мірі враховують особливості діяльності розпорядників бюджетних коштів. З іншого боку, застосування аналітичного інструментарію зарубіжних країн, не адаптованого до умов діяльності бюджетних установ, викликає додаткові труднощі у достовірній економічній оцінці. Не врегульованими залишаються багато питань, пов'язаних з організацією економічного аналізу. Для здійснення комплексної оцінки діяльності бюджетних установ необхідно розробити методику аналізу їх фінансово-господарської діяльності, яка б враховувала та була максимально адаптована до специфіки їх діяльності.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Значний внесок в обґрунтування напрямів удосконалення економічного аналізу та формуванню його теоретичної бази внесли такі вітчизняні вчені, як І. П. Житна, Т. М. Ковальчук, І. Д. Лазаришина, С. О. Левицька, А. С. Лісецький, Б. М. Литвин, Є. В. Мних, Л. О. Примотка, В. К. Савчук, В. І. Самборський, С. І. Шкарабан, І. Д. Фаріон, М. Г. Чумаченко та інші вчені. Серед досліджень останніх років питання аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетних установ розглядалися в роботах М. А. Болюха, Е. А. Головкової, Л. О. Гуцайлюк, А. П. Заросило, Д. А. Панкова, Л. В. Пашковської. Однак не завжди у їх працях прослідковується системність при розгляді аналітичного забезпечення бюджетних установ, практично не піднімаються питання оцінки результативності роботи та ефективності використання ними виділених бюджетних коштів.

Метою нашого дослідження є розробка системи і методики аналізу показників для оцінки ефективності використання бюджетних коштів їх розпорядниками, тобто коштів, передбачених у їх кошторисах, якими визначають обсяг, структуру і цільове спрямування та поквартальний, а при необхідності і помісячний розподіл коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [7] до бюджетних установ відносять органи державної влади України; установи та організації, створені органами державної влади; органи місцевого самоврядування та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів; благодійні фонди та благодійні організації; громадські організації, створені з метою провадження екологічної, оздоровчої, аматорської, спортивної, культурної, освітньої та наукової діяльності; пенсійні фонди тощо.

Успішність діяльності всіх бюджетних організацій і установ незалежно від особливостей їх функціонування великою мірою залежить не тільки від достатності і регулярності надходження виділених коштів, але й і від якості управління, високої результативності якого можна досягти тільки за належного аналітичного забезпечення.

Різноманітність бюджетних організацій зумовлює специфіку ефективності їх діяльності. Однак для всіх організацій важливими і необхідними показниками є забезпеченість їх економічними ресурсами, необхідними для створення певних послуг, величина цільового фінансування, кадри відповідної кваліфікації та засоби праці. Особливо слід відмітити те, що праця працівників бюджетних організацій характеризується творчою, з інноваційним змістом та інтелектуальною спрямованістю, зацікавленістю в кінцевих результатах праці. У бюджетних установах сконцентрована значна кількість фахівців з вищою освітою, а частина з них мають наукові ступені доктора й кандидата наук.

Аналізувати використання коштів на оплату праці, найвагомішої статті кошторису, допомагає чітко розділені обов'язки між окремими працівниками, які закріплені в наказах і посадових інструкціях. Для підвищення результативності і поліпшення організації праці можуть складатися плани роботи — місячні, декадні тощо. Тільки наявність чітких посадових інструкцій і планів роботи дає можливість організувати дійовий внутрішньосистемний контроль за кількістю і якістю затрат праці співробітників бюджетних установ.

Дослідження показує, що в бюджетних організаціях помітно відрізняється і зміст аналізу. Залежно від рівня розвитку ринкових відносин у різному стані знаходиться конкуренція, яка породжує проблему «збуту» результатів діяльності бюджетних установ. Інтенсивність такої конкуренції змінюється в межах від природно монополістичної у сфері державної влади і управління до гострої — у галузях політики, медицини, освіти тощо. Тому в конкурентній боротьбі лише управління, яке ґрунтується на результатах глибоко-

го маркетингового аналізу (що, зрозуміло, меншою мірою відно- ситься до сфери влади і управління), дозволяє суб'єктам ринку найефективніше вирішувати проблеми збуту їх продукції. При цьому необхідно враховувати специфіку особливостей кожної групи цих організацій, оскільки бюджетні організації вважаються неприбутковими. Особливості характеризуються своєрідним проявом таких категорій і понять як неприбутковий продукт, не- прибутковий обмін, неприбутковий суб'єкт, соціальний аспект діяльності. Ті бюджетні організації, які поряд з неприбутковою діяльністю займаються і наданням послуг за плату з часом мо- жуть визначитися із співвідношенням загального фонду (форму- ється із коштів державного бюджету) і спеціального (створюєть- ся за рахунок реалізації бюджетною організацією певних, чітко регламентованих послуг) фонду щоб досягти максимального со- ціального ефекту. Такі рішення також приймають за результата- ми належно організованого економічного аналізу.

Незалежно від специфіки бюджетної організації необхідною умовою для проведення своєчасного кваліфікованого аналізу є інформація, основою якої є первинний і бухгалтерський облік та статистична звітність.

Ведення форм первинного і бухгалтерського обліку у бюдже- тних установах є обов'язковими. Регламентований порядок ве- дення первинного обліку міститься в інструкціях (картках, кни- гах, журналах тощо). Наприклад, для правоохоронних органів перелік основних первинних документів, які можуть бути вико- ристані в якості джерел інформації для проведення аналітичних процедур, наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**ДЖЕРЕЛА ДАНИХ ДЛЯ АНАЛІЗУ
В СИСТЕМІ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ**

Правоохоронні орга- ни України	Види документів
Прокуратура	Книга обліку: - роботи прокурора з нагляду; - роботи прокурора про участь у судових засіданнях; - санкцій прокурора; - розгляду судом протестів, подань, заяв прокурора. Статистична картка на скаргу Довідка про рух кримінальних справ

Правоохоронні органи України	Види документів
Міністерство внутрішніх справ і прокуратура	Статистичні картки: - на виявлений злочин; - на розкритий злочин; - на особу, яка вчинила злочин; - про рух кримінальної справи. Статистичний талон на злочин, за вчинення якого особі пред'явлено обвинувачення
Міністерство юстиції Суди першої інстанції	Обліково-статистичні картки: - на кримінальну справу; - на цивільну справу; - на виконавське провадження; - статистична картка на підсудного. Картка з обліку сум збитків Реєстраційні журнали з різних справ
Суди другої інстанції	Обліково-реєстраційні картки: - на кримінальну справу; - на цивільну справу. Книги обліку різноманітної діяльності цивільного провадження
Інші органи	Картки, списки, журнали, в яких реєструються відомості про діяльність цих органів (посвідчення договорів, доручень, заповітів та ін.)

Звітність правоохоронних органів є основним джерелом статистичної інформації. Зміст звіту, форма та термін подання встановлюється статистичним органом з узгодженням з відповідним відомством (міністерством внутрішніх справ, юстиції, або генеральним прокурором). За термінами подання звітність є поточна (місячна, квартальна, піврічна) та річна. Вони складаються на основі первинного обліку, що забезпечує можливість зіставлення і контролю даних і є важливою інформацією для оцінки результативності роботи відповідних органів. Основні форми статистичної звітності правоохоронних органів, які можуть бути використані в якості джерел інформації для проведення аналітичних процедур, наведено в табл. 2.

Крім того, необхідно наголосити на тому, що тільки точність і достовірність статистичних даних є найважливішим чинником об'єктивної оцінки діяльності відповідних організацій. Правильність даних гарантується юридичною відповідальністю керівників підзвітних органів.

ПЕРЕЛІК ОСНОВНИХ ФОРМ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

Правоохоронні органи		Форма звітності	Номер форми
Прокуратура		Показники роботи прокурора Звіт про роботу прокурора	ПМ П
Прокуратура та Міністерство внутрішніх справ		Основні показники органів слідства та дізнання Звіт про роботу органів слідства та дізнання	1-СЛМ 1-СЛ
Міністерство юстиції	Суди першої інстанції	Звіт про роботу судів першої інстанції: - з розгляду кримінальних і цивільних справ; - з розгляду справ про адміністративні правопорушення; - по виконанню рішень та вироків	1 і 2 1-АП 4
	Суди другої інстанції	Звіт про роботу судів по розгляду: - у порядку нагляду за кримінальними і цивільними справами; - у касаційному порядку за кримінальними і цивільними справами	
	Інші органи	Звіт про роботу нотаріальних контор, колегії адвокатів і т.п. органів	

Діяльність кожної бюджетної організації оцінюють за системою показників, які враховують особливості їх роботи. Наприклад, діяльність правоохоронних органів оцінюють за показниками, які всебічно характеризують кримінально-правові, цивільно-правові, адміністративно-правові явища і процеси, висвітлюють діяльність органів слідства, прокуратури, судів, виправно-трудових установ. Тобто показник — це узагальнююча оцінка правових явищ і процесів, у якій поєднується кількісна та якісна їх характеристика. Якісна характеристика зумовлюється суттю суспільно-правового явища і відображається назвою показника. За способом обчислення правові показники поділяються на первинні (абсолютні) і вторинні (відносні).

Абсолютні показники виражають розміри, обсяги якісно однорідних суспільних явищ (а в правовій діяльності — соціально-правових або кримінологічних) у властивих їм одиницях виміру. Крім того, вони є числами іменованими, тобто завжди мають певні одиниці виміру й розмірність.

Розрізняються два види абсолютних показників: індивідуальні та загальні (сумарні).

Індивідуальні абсолютні показники виражають розміри кількісних ознак окремих одиниць сукупності (сума позову, термін покарання або вік злочинця, зарплата окремих працівників); їх отримують безпосередньо у процесі спостереження і реєструють у відповідних формулярах. Вони служать базою для розрахунку загальних абсолютних величин і утворення групувань за кількісними ознаками.

Загальні (сумарні) абсолютні показники виражають розміри, обсяги тієї або іншої ознаки всіх одиниць даної сукупності або окремих груп (число одиниць усієї сукупності або окремих її частин). Вони належать до узагальнених показників.

Перелік цих показників залежить від галузі правової діяльності і виду правоохоронного органу.

Система показників кримінально-правової діяльності містить такі основні групи:

- число кримінальних справ у провадженні відповідних правоохоронних органів, їх рух і строки розгляду;

- чисельність притягнутих до відповідальності, обвинувачених і засуджених, їх склад;

- міри покарання, призначені вироками судів, і їх виконання.

У цивільно-правовій діяльності слід розрізняти такі показники:

- цивільного судочинства;

- видів і категорій цивільних справ;

- виконання судових рішень.

Показниками адміністративно-правової діяльності можуть бути:

- число адміністративних правопорушень;

- кількість правопорушень скоєних органами державного управління, посадовими особами, громадянами;

- чисельність осіб, винних у скоєні правопорушення;

- заходи боротьби з правопорушеннями: подано скарг до вищих інстанцій і прокуратури, розглянуто скарг, число покараних за правопорушення.

До складу показників загального прокурорського нагляду входять сумарні показники:

- кількість протестів, внесених щодо рішень органів влади і державного управління: задоволених, відхилених і нерозглянутих;

- кількість скарг, які надійшли до прокуратури від окремих громадян, за окремими видами справ, строками їх розгляду.

Показниками роботи міліції, які пов'язані зі злочинністю, є відомості про розслідування і попередження злочинів та про адмі-

ністративні стягнення. До першої групи відносяться показники обліку злочинів, оперативної роботи з їх розслідування, руху кримінальних справ, кількості затриманих, засоби розкриття і попередження злочинів; до другої — кількість адміністративних правопорушень і число накладених адміністративних стягнень.

Система показників діяльності органів прокуратури поділяється на такі основні підтеми:

- показники слідчої роботи;
- показники судового нагляду;
- показники загального нагляду.

У системі показників судових органів також виділяють три групи:

- показники судової організації;
- показники кримінального і цивільного судочинства;
- характеристики засуджених і виконання судових рішень.

Для порівняння різноманітних абсолютних показників використовують відносні величини, які обчислюються як частка від ділення двох абсолютних показників.

Відносні величини — це показники, що виражають кількісні співвідношення між явищами або процесами суспільного життя, тобто узагальнюючі показники, які є результатом ділення однієї величини на іншу.

Величина, з якою проводиться порівняння, називається основою, базою порівняння.

Відносні величини показують, у скільки разів порівнювана величина більша чи менша за базисну або яку частку перша становить стосовно другої, а в деяких випадках — скільки одиниць певної величини припадає на одиницю базисної величини. Крім того, вони мають велике значення в аналізі взаємозалежних показників. Відносні величини абстрагують розходження абсолютних і дають змогу порівнювати такі явища, абсолютні величини яких безпосередньо непорівнянні.

Відносні величини виражаються у коефіцієнтах, відсотках, промілях, децимілях та в іменованих числах.

У правовій діяльності використовують такі види відносних величин: структури, координації, динаміки, інтенсивності, порівняння, виконання плану (договірних зобов'язань), планового завдання.

Розглянемо докладно кожен вид відносних величин.

1. Відносна величина структури характеризує склад сукупності. Обчислюється діленням кожної частини сукупності на всю сукупність і виражається у відсотках або коефіцієнтах.

2. Відносна величина координації характеризує співвідношенням частин досліджуваної сукупності, що показують, у скільки разів порівнювана частина явища більша або менша за частину, прийняту за базу порівняння. За допомогою відносних величин координації визначають співвідношенням на-вмисних убивств і замахів на убивства, співвідношенням злочинів різної тяжкості. Обчислюється відносна величина координації діленням кожної частина сукупності на частину, прийняту за базу порівняння.

3. Відносна величина динаміки характеризує ступінь зміни явища в часі. Обчислюється діленням показників кожного наступного періоду на показники попереднього або початкового і виражається у відсотках, коефіцієнтах (разах).

4. Відносні величини інтенсивності характеризують ступінь або насиченості досліджуваним явищем певного середовища розвитку або проживання. Обчислюються діленням різномісних величин і виражаються іменованими числами (коефіцієнти злочинності).

У правовій діяльності використовується багато показників відносної величини інтенсивності.

У кримінально-правовій діяльності найпоширеніші такі:

Коефіцієнт злочинної інтенсивності (КЗІ):

$$K_{\text{зи}} = \frac{\text{кількість злочинців}}{\text{середньорічна чисельність населення регіону (країни)}} \times 1000(10000).$$

Коефіцієнт злочинної активності (КЗА):

$$K_{\text{за}} = \frac{\text{кількість злочинців}}{\text{чисельність населення від 14 років}} \times 1000(10000).$$

Кримінальна відповідальність у нас настає з 14 років стосовно обмеженого кола діянь і з 16 років — за всі злочини.

Для об'єктивної оцінки рівня окремих груп і видів злочинів розраховують коефіцієнт насильницьких, корисливих, економічних діянь і умисних убивств, крадіжок, зґвалтувань тощо. Відносні величини інтенсивності дають змогу об'єктивніше оцінювати рівень злочинності та її види і порівнювати їх у часі й просторі.

5. Відносна величина порівняння характеризує співвідношення однойменних показників, що стосуються різних об'єктів. Виражається в коефіцієнтах (разях) або відсотках.

6. Наприклад, порівняння коефіцієнтів злочинності в Києві, Львові, Одесі або кількості умисних убивств у розрахунку на 100 тис. чол. в окремих регіонах.

7. Відносна величина виконання плану (договірних зобов'язань) характеризує співвідношення фактичних і планових рівнів показника; виражається у відсотках.

8. Відносна величина планового завдання показує, у скільки разів плановий рівень того чи іншого показника перевищує фактичний його рівень у базисному періоді.

Обчислюється діленням планового завдання звітного (поточного) періоду на фактичний рівень показника в минулому (базисному) періоді. Отже, з викладеного можна зробити такі висновки:

— абсолютні показники необхідні для планування правової діяльності і керування нею;

— доповнення відносними показниками значно збагачує і поглиблює аналіз явищ, які відбуваються у сфері правової діяльності.

Найчастіше завдання аналізу коштів бюджетних організацій пов'язують із виявленням та оцінкою відхилень як у частині надходження коштів, так і їх витрачання. Аналізуючи надходження коштів необхідно звернути увагу, що поряд з надходженням коштів із державного бюджету, бюджетні організації, в межах діючого законодавства збільшують надходження за рахунок надання платних послуг з основної діяльності (навчання, перепідготовка, підвищення кваліфікації тощо), а також диверсифікації послуг.

Об'єктами аналізу позабюджетних коштів можуть бути такі показники:

— доходи і видатки по видах діяльності і в розрізі структурних підрозділів установи, їх склад, структура та динаміка за аналізований період у порівнянні з планом (кошторисом);

— видатки по видах діяльності в розрізі статей, підстатей та елементів бюджетної класифікації, їх структура і динаміка за аналізований період у порівнянні з планом (кошторисом);

— співвідношення доходів і видатків від позабюджетної діяльності.

Проаналізуємо склад і структуру кошторису однієї з підвідомчих установ (табл. 3).

Таблиця 3

**КОШТОРИС НА ЗВІТНИЙ ПЕРІОД, ТИС. ГРН
(КОД І НАЗВА БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ)**

Показник	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
	сума	%	сума	%	сума	%
Надходження всього	1738	100	281	100	2019	100
Надходження коштів із загального фонду бюджету	1738	100			1738	100
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету			281	100	281	100
У тому числі: - плата за послуги, що надаються бюджетними установами			281	100	281	100
3 неї: - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями			270,5	96,3	270,5	96,3
- плата за оренду майна бюджетних установ			10,5	3,7	10,5	3,7
Видатки всього	1738	100	281	100	2019	100
Поточні видатки (код 1000)	1678	96,55	281	100	1859	97,03
Оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110)	1022	58,80	210	74,73	1232	61,02
Нарахування на заробітну плату (код 1120)	377,8	21,74	68,7	24,45	446,5	22,12
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші витрати (код 1130)	136,0	7,83	2,3	0,82	138,3	6,85
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар (код 1131)	67,7	3,90	1,0	0,36	68,7	3,40
Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (код 1135)	6,5	0,37	0,5	0,18	7,0	0,35

Показник	Загальний фонд		Спеціальний фонд		Разом	
	сума	%	сума	%	сума	%
Оренда та експлуатаційні послуги (код 1136)			0,5	0,18	0,5	0,03
Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання (код 1137)	40,0	2,30			40,0	1,98
Послуги зв'язку (код 1138)	7,8	0,45			7,8	0,38
Оплата інших послуг та інші видатки (код 1139)	14,0	0,81	0,3	0,10	14,3	0,71
Видатки на відрядження (код 1140)	1,2	0,07			1,2	0,06
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160)	141,0	8,11			141,0	6,98
Оплата теплопостачання (код 1161)	96,7	5,57			96,7	4,79
Оплата водопостачання і водовідведення (код 1162)	3,2	0,18			3,2	0,16
Оплата електроенергії (код 1163)	28,9	1,66			28,9	1,43
Оплата природного газу (код 1164)	8,0	0,46			8,0	0,39
Оплата інших комунальних послуг (код 1165)	4,2	0,24			4,2	0,21
Капітальні витрати (код 2000)	60,0	3,5			60,0	3,5
Придбання основного капіталу (код 2100)	60,0	3,5			60,0	3,5
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (код 2110)	60,0	3,5			60,0	3,5

Аналізуючи надходження до кошторису бюджетної установи (табл. 3) бачимо, що вони на 86,1 % сформовані за рахунок коштів державного бюджету і на 13,9 % — за рахунок надходжень до спеціального фонду. Основою надходжень було надання послуг

згідно з функціональних повноважень бюджетної установи (96,3 %) і решту надходжень одержано за надання в оренду майна установи.

З вищесказаного висновок — аналізована бюджетна установа недостатньо використовує свої можливості щодо одержання позабюджетних надходжень, що особливо важливо в умовах сьогодишньої фінансової і економічної кризи. Граничною нормою повинно стати співвідношення на кожну гривню бюджетних надходжень одержувати гривню позабюджетних коштів. Це, з одного боку, було б значним джерелом коштів для зміцнення матеріально-технічної бази бюджетної установи, з іншого — поліпшення соціальних умов працівників установи (що доречі це спостерігається і в аналізованій установі, яка майже 75 % позабюджетних надходжень використала на оплату праці працівникам установи).

Аналізуючи видатки бюджетної установи із загального фонду (табл. 3), бачимо, що майже 97 % коштів склали поточні видатки, з яких більше 80 % припадало на оплату праці працівникам установи та нарахування на неї, 7,83 % — на придбання предметів постачання і матеріалів та оплату послуг сторонніх організацій і 8,11 % — на оплату комунальних послуг на енергоносії.

Грунтуючись на методології АВС-аналізу особливу увагу необхідно звертати на ті статті, які займають у видатках найбільшу питому вагу. У нашому прикладі це заробітна плата з нарахуваннями на неї. Поглиблений аналіз заробітної плати передбачає:

- оцінку структури фонду оплати праці за економічним змістом, категоріями працівників та джерелами формування. В нашому прикладі фонд оплати праці був сформований на 83 % із загального бюджету, а решта — із спеціального фонду;

- розрахунок абсолютного та відносного відхилення фонду заробітної плати. Порівнюючи фактично нараховану заробітну плату за місяць, квартал, наростаючим підсумком з початку року, за рік і за групами персоналу установи, а також структурних підрозділах з плановим (минулим) періодом, визначається абсолютна економія або перевитрата коштів на заробітну плату;

- визначення впливу чинників на абсолютне і відносне відхилення фонду заробітної плати. У бюджетних установах основними чинниками є дотримання штатного розпису та структурного співвідношення між окремими категоріями працівників. Тому при аналізі особливу увагу звертають на вивчення даних про середній заробіток працівників, його зміну, а також на чинники цієї зміни, причому, як в цілому по установі, так і окремих структурних підрозділах. Треба враховувати, що зміни можуть бути як не-

гативні, так і позитивні. Наприклад, навіть за збільшення фактичної середньої заробітної плати можуть мати місце причини, що позитивно впливають на діяльність установи, зокрема, пов'язані з підвищенням фахового рівня працівників установи, за що передбачено підвищення посадового окладу та введення ряду стимулюючих виплат;

— встановлення відповідності темпів росту продуктивності і оплати праці. На противагу діяльності господарюючих суб'єктів де таке співвідношення встановити легко, а саме порівнявши темпи росту випуску продукції (доходу, прибутку) на одного працівника з темпами росту його середньої заробітної плати, у бюджетних установах зробити досить складно. Не завжди є можливість встановити залежність між кількістю і якістю затраченої праці та її оплатою. Є установи у яких виконання обов'язків (конкретних робіт) можна виміряти трудомісткістю. Наприклад, затрати часу на лікування одного хворого, на підготовку одного студента, на розкриття одного злочину і т.п. У цих випадках є можливість співставити хоча б формально співвідношення зміни трудо- і зарплатомісткості на обрану одиницю (об'єкт оцінки). Важче це зробити в органах державної влади. Тут частіше користуються непрямими оцінками. Якщо оцінювати сьогоднішню ситуацію в державі, то ми бачимо кризовий стан економіки, досить високий рівень інфляції, наростання соціальної напруги, збільшення полярності доходів населення, не створено потужного середнього класу, який би став стабілізуючим стержнем суспільства, зростає корупція і недовіра до влади. Одночасно зростає чисельність апарату чиновників і це за одночасного зниження ефективності роботи державних установ. Влада не створює умов для розвитку місцевого самоуправління без якого неможливо побудувати демократичне суспільство. Не створені органи, які б мали право приймати на місцевому рівні любі необхідні рішення, що підкріплювалися фінансовими ресурсами. Влада повинна б ініціювати прийняття закону про державну етику, який би регулював норми моралі і честі чиновників. Критерієм ефективності влади, а отже і окупності коштів, які виділяються на її утримання, стало б таке реформування національної економіки, яке б забезпечило високу конкурентоспроможність вітчизняних товарів і послуг на внутрішніх та зовнішніх ринках, стабілізувало політичну й економічну ситуацію в країні, підвищило б національну безпеку, поліпшило б соціально-економічний розвиток країни, а це екологічно чиста енергети-

ка, ресурсозберігаючі технології, виробництво біологічно повноцінної продукції, поліпшення охорони здоров'я і навколишнього середовища тобто поліпшення якості життя людей, підвищення безпеки громадян України як на батьківщині, так і за її межами тощо.

При аналізі також треба враховувати, що в бюджетних установах видатки можуть бути двох видів: касові та фактичні. Нараховані й оплачені видатки обліковуються як касові, а нараховані, але не оплачені — вважаються фактичними. На практиці може спостерігатися перевищення фактичних видатків над касовими, що може свідчити: про погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок року; утворення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду; неповне фінансування установи порівняно із затвердженими асигнуваннями. Якщо касові видатки перевищують фактичні, то це може бути наслідком: погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року; збільшення запасів; утворення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду (унаслідок здійснення попередньої оплати).

Крім того, може спостерігатися відхилення касових видатків над затвердженими асигнуваннями як у бік збільшення, так і в бік зменшення. У першому випадку це може свідчити про бюджетне правопорушення, наприклад, нецільове використання бюджетних коштів, у другому — завищення асигнувань, неповне фінансування установи тощо.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Багаточисельність і різноманітність бюджетних організацій, специфіка їх діяльності підвищують вимоги до аналітичного забезпечення управління. Ускладнює його недостатність інформації (вона в основному фінансова) і те, що їх діяльність на противагу діяльності господарюючих суб'єктів, не завжди можна виміряти кількісними і вартісними показниками, які б давали змогу об'єктивно оцінити результати їх діяльності та ефективність затрачених коштів. Тому завдання аналітика знаходити нетрадиційні джерела інформації, використовувати специфічні показники і критерії, які б сприяли пізнанню й оцінці процесів, закономірностей і тенденцій, що відбуваються у бюджетних організаціях та їх структурних підрозділах, допомагали б обґрунтувати їх стратегію, підпорядковану соціально-економічному розвитку держави, підвищенню окупності бюджетних коштів.

Література

1. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: Уч. пособие / Д.А.Панков, Е.А. Головкова, Л.В. Пашковская и др. — М.: Новое издание, 2003. — 409 с.
2. Болюх М. А., Заросило А. П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2008. — 344 с.
3. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. №2542-ІІІ, із змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради. — 2001 — № 37.
4. Гуцайлюк Л. О. Про аналіз кошторису бюджетної установи / Фінансовий контроль. — № 6(47). — 2008. — С. 51–53.
5. Державний класифікатор управлінської документації ДКО10-98: наказ ДКУ по стандартизації, метрології та сертифікації від 31.12.1998 р. № 1024, із змінами та доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
6. Закон України «Про державну службу» від 16.12.1993 р. № 3723-ІІІ, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
8. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-ІІІ, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
9. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8074-10, із змінами та доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
10. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
11. Лазаришина І. Д. Методологія та організація економічного аналізу: Монографія. — Рівне: УДУВГП, 2004. — 112 с.
12. Левицька С. О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій: Монографія. — Рівне: НУВГП, 2005. — 347 с.
13. Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію та її запровадження» від 27.12.2001 р. № 604 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
14. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ ГУ Державного казначейства України, Міністерства фінансів України від 10.12.1999 р. № 114, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.
15. Положення про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій, затверджено наказом

Мінпраці, Мінюсту та Мінфіну України від 28.06.1993 р. № 43 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

16. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228, із змінами та доповненнями. // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

17. Постанова Кабінету Міністрів України «Про впорядкування оплати праці працівників окремих галузей бюджетної сфери» від 29.05.1996 р. № 565 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

18. Постанова Кабінету Міністрів України «Про застосування переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами культури, і мистецтв, заснованими на державній та комунальній формі власності» від 05.06.1997 р. № 534 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

19. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їх утворення та напрямів використання» від 17.05.2002 р. № 659 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

20. Постанова Кабінету Міністрів України «Про порядок формування та розміщення державних замовлень на поставку продукції для державних потреб і контролю за їх виконанням» від 29.02.1996 р. № 266 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

21. Постанова Кабінету Міністрів України «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 03.04.1993 р. № 245, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008

22. Постанова Кабінету Міністрів України «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006 р. № 268, із змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». — 2000–2008.

23. *Савчук В. К.* До аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових організацій: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжн. зб. наукових праць/ серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 2/11. — Житомир: ЖДГУ, 2008. — С. 319–327.

24. *Самборский В.И., Грищенко А. А.* Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 376 с.

Статтю подано до редакції 18.09.09 р.