

Ганін В.І., Бельченко Д.В.

Харківський торгівельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету**АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ КОШТОРИСНО-БЮДЖЕТНОГО МЕТОДУ
ФІНАНСУВАННЯ ЗАГАЛЬНООСВІТНІХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ**

Анотація. Досліджено теоретичну сутність поняття «кошторис», викладено проблему кошторисно-бюджетного методу фінансування загальноосвітніх навчальних закладів та розкрито принципи кошторисного фінансування. Висвітлено особливості кошторисного планування видатків загальноосвітніх навчальних закладів, детально розглянуто доходну та видаткову частини кошторису. Проаналізовано ефективність кошторисно-бюджетного фінансування на прикладі аналізу фактичного виконання кошторису видатків, основні завдання, які вирішуються під час розроблення кошторисів загальноосвітніх закладів, і обґрунтовано кошторисний порядок виділення коштів. Запропоновано шляхи удосконалення методики планування та фінансування загальноосвітніх навчальних закладів.

Ключові слова: кошторис, загальноосвітній навчальний заклад, доходи, видатки, асигнування, фінансування.

Hanin Viktor, Bielchenko Daryna

Kharkiv Institute of Trade and Economics of
Kyiv National University of Trade and Economics**ANALYSIS OF THE EFFICIENCY ESTIMATED BUDGET METHOD FINANCING
OF GENERAL EDUCATIONAL SCHOOLS**

Summary. The theoretical essence of the concept of "estimate" is investigated, the problem of the estimate-budgeting method of financing of general educational institutions is presented, and the principles of budget financing are revealed. The peculiarities of the budget planning of expenditures of general educational institutions are highlighted, the revenue and expenditure part of the budget are considered in detail. The effectiveness of the budgetary budgeting is analyzed on the basis of the analysis of the actual implementation of the budgeted expenditures, the main tasks that are solved during the development of the budgets of the general educational institutions, and the budgeting procedure for allocation of funds is substantiated. The ways to improve the methodology of planning and financing of general education institutions are suggested. The author also marks in the article the volumes of receivables, that it is envisaged to point at coverage of charges of establishment from the general and special funds of corresponding budgets, register in profitable part of estimates of schools. Forming of profitable part of the special fund of estimate comes true on the basis of calculations of profits, that is folded after every source of profits that is planned on a next year. The profits of planned period have been determined during forming of indexes on the basis of that, a level has been considered taken into account their actual implementation for the last financial year, and also the expected implementation for period that is preceded planned. New problems in this topic are identified; the main types and techniques of analysis of income and expenditure are presented; methods of forecasting revenues and expenditures as part of the analytical studies are analyzed, the importance of analytical calculations in budgetary institutions is defined. The income and expenses as the most important objects of accounting are compared with the comparison of which is determined by the financial result of the execution of estimates of public sector institutions.

Keywords: estimates, secondary school, revenues, expenses, appropriations, financing.

Постановка проблеми. Останнім часом все більше посилюється увага до ролі освіти та діяльності загальноосвітніх навчальних закладів, основним із способів фінансового забезпечення яких є кошторисно-бюджетний метод фінансування за рахунок місцевих бюджетів. У зв'язку з цим виникає потреба в оптимізації обсягів фінансових ресурсів, які б забезпечували ефективне функціонування та високу результативність освітньої діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню методики аналізу виконання кошторису та розробці алгоритму проведення такого аналізу присвячені наукові праці О. Яришко, Є. Ткаченко, Л. Бабенко, І. Мішина, Л. Лисяк, В. Малишко, Ю. Горбатовської.

Виділення не вирішених раніше проблем. Проблемам фінансування бюджетних установ приділена недостатня увага з боку вітчизняних науковців. Наявні наукові публікації є дуже час-

то застарілими та використовують розрізнені підходи до методики удосконалення планування. Необхідними є подальші наукові дослідження з поглибленням розробки аналітичних підходів, що враховуватимуть різну галузеву специфіку діяльності бюджетних установ.

Мета статті. Аналіз особливостей кошторисно-бюджетного фінансування у загальноосвітніх навчальних закладах.

Виклад основного матеріалу. Основним документом, який надає повноваження загальноосвітнім навчальним закладам отримувати доходи та здійснювати видатки, визначати обсяг і спрямовувати кошти на виконання своїх функцій та на досягнення цілей, поставлених на рік, є кошторис [6].

Відповідно до Бюджетного кодексу України, кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період установлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподілу бюджетних

асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [2]. Передбачені у кошторисах асигнування є граничними, і витрачання коштів понад ці суми не дозволяється: не можна здійснювати витрати, не передбачені кошторисом, якщо відсутня економія коштів.

Формування кошторису бюджетної установи здійснюється на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування на наступний рік, яку вища організація надсилає усім підпорядкованим установам у двотижневий термін після затвердження бюджету, з якого проводиться фінансування установи.

Відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228, на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування, яка надається закладу головним розпорядником бюджетних коштів, формується кошторис доходів і видатків.

Кошторис має дві складові:

– загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою своїх основних функцій;

– спеціальний фонд, який формується з надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних із виконанням установою основних функцій.

Окрім того, загальний і спеціальний фонди кошторису складаються з дохідної та видаткової частин. У дохідній частині кошторису зазначаються заплановані обсяги надходжень коштів, що передбачається спрямувати на покриття витрат установи. У видатковій частині зазначається загальна сума витрат, які заплановано здійснити впродовж року конкретною бюджетною організацією з розподілом їх за кодами економічної класифікації видатків.

Асигнування на реалізацію окремих програм включаються до кошторисів згідно із затвердженими програмами. Показники видатків, що містяться в кошторисі, повинні забезпечувати досягнення конкретних результатів [3, с. 30].

Для визначення сумарних видатків усіх рівнів на освіту є кількість установ і показники по контингенту дітей, учнів, вихованців. Фінансуванню підлягає не лише освітня діяльність, але й низка соціальних функцій освітньої установи, наприклад харчування учнів, придбання одягу учням із малозабезпечених сімей тощо.

Під час здійснення розрахунків за поточними видатками особлива увага приділяється видаткам на оплату праці та нарахуванням на неї. Перед виконанням розрахунків фонду заробітної плати обов'язково складаються тарифікаційні списки та штатні розписи установи станом на 1 січня та 1 вересня планового року, а також на інші відповідні дати, якщо планується підвищення розмірів посадових окладів або інших виплат.

Тарифікаційний список формується у вигляді таблиці, яка містить обов'язкову інформацію про кожного з педагогічних працівників, медичних робітників та бібліотекарів, що працюють у закладі. Штатний розпис закладу складається також у вигляді таблиці, яка містить загальну інформацію про всіх працівників закладу.

Формування штатів здійснюється з урахуванням типу навчального закладу, контингенту учнів, кількості класів, режиму роботи закладу, площі і санітарного стану приміщень, будівель і споруд тощо. Посадові оклади працівників визначаються за розрядами Єдиної тарифної сітки та встановлюються керівником закладу на основі діючих кваліфікаційних вимог і схем тарифних розрядів.

Разом із розрахунками фонду оплати праці потрібно навести розрахунок видатків за КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці», враховуючи кількість інвалідів, які працюють у закладі, та суми, необхідні для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності.

Значною частиною поточних видатків на утримання навчального закладу є видатки на «Використання товарів і послуг» (КЕКВ 2200) (рис. 1).

До основних капітальних видатків на утримання навчального закладу відносять видатки на:

1) «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» (КЕКВ 3110), які передбачають видатки на оплату: придбання предметів, обладнання та інвентарю довгострокового користування. Розміри капітальних видатків на придбання обладнання, предметів та інвентарю довгострокового користування визначаються головними розпорядниками коштів з урахуванням наявного обладнання та стану його експлуатації;

2) «Капітальний ремонт» (КЕКВ 3130). За цією категорією видатки здійснюються на підставі договорів та складених кошторисів на капітальний ремонт, а саме: капітальний ремонт систем водопостачання, газопостачання, каналізації, кондиціювання, пожежної охорони тощо; видатки на придбання будівельних матеріалів за рахунок коштів, що передбачаються на капітальний ремонт інших об'єктів і використовуються в процесі ремонтних робіт. Планування асигнувань на капітальний ремонт здійснюється головними розпорядниками бюджетних коштів на основі дефектних актів (переліку робіт, що підлягають першочерговому виконанню) та технічної документації. Обов'язковою умовою виділення коштів на капітальний ремонт є наявність проектно-кошторисної документації.

Характерним для бюджетних установ є особливий вид аналізу, такий як співвідношення касових і фактичних видатків. Показники касових та фактичних видатків розраховуються за формулами, що встановлюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$K_{\text{в}} = Z_{\text{п}} + \text{П} - Z_{\text{к}},$$

де $Z_{\text{п}}$ – залишки коштів установи на початок року; П – сума коштів, перерахованих за рік; $Z_{\text{к}}$ – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$F_{\text{в}} = K_{\text{в}} - (K_{\text{Зп}} - K_{\text{Зк}}) + (M_{\text{п}} - M_{\text{к}}) + (D_{\text{Зп}} - D_{\text{Зк}}) + (П_{\text{Оп}} - П_{\text{Ок}}),$$

де $K_{\text{Зп}}$, $K_{\text{Зк}}$ – заборгованість кредиторська на початок і кінець року; $M_{\text{п}}$, $M_{\text{к}}$ – залишки на ра-



Рис. 1. Види видатків на «Використання товарів і послуг» (КЕКВ 2200)

Джерело: складено автором на основі джерела [4]

хунках матеріалів на початок і кінець року; ДЗп, КЗк – заборгованість дебіторська на початок і кінець року; ПОп, ПОк – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року [1, с. 4].

Параметричний аналіз кошторису передбачає обчислення таких коефіцієнтів, як коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків і фактичних (за фінансуванням певними фондами), коефіцієнт (обсяг) фактичних видатків загальнофонду на 1 працюючого, відношення планових надходжень коштів за звітний період за певними фондами, відношення видатків до доходів за певними фондами [1, с. 20].

Аналіз фактичного виконання кошторису видатків проведено на прикладі даних річної фінансової та бюджетної звітності Комунального закладу «Харківський фізико-математичний ліцей № 27 Харківської міської ради Харківської області» за 2018 рік. Установа фінансується з державного та місцевого бюджетів України, головним розпорядником бюджетних коштів виступає Департамент освіти Харківської міської ради.

Виходячи з даних бюджетної звітності закладу, можна зробити висновок про перевищення фактичних видатків над касовими. Перевищен-

ня касових видатків над фактичними може бути обумовлене погашенням кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року, збільшенням запасів або утворенням дебіторської заборгованості на кінець року. Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків склав 1,05. Найбільше недовиконання кошторису спостерігається за оплатою теплопостачання (-1,8%), що призвело до кредиторської заборгованості на кінець звітного року.

Кошторисно-бюджетний метод фінансування загальноосвітніх навчальних закладів передбачає встановлення критеріїв розподілу коштів і напрямів використання фінансових ресурсів. Такий метод утримує заклад в певних рамках, за які виходити не дозволяється. Це призводить до складного вибору перед керівником установи під час оновлення матеріально-технічної бази та закупівлі предметів довгострокового використання для покращення освітнього процесу.

Розрахунки більшості видатків до кошторису загальноосвітнього закладу здійснюються відповідно до затверджених натуральних або грошових норм, що, на перший погляд, не повинно викликати ніяких нарікань та сумнівів [4, с. 418–419].

Таблиця 1

Аналіз фактичного виконання кошторису видатків

Стаття видатків	КЕКВ	За кошторисом		Фактичні видатки		Відхилення, + (-)	
		сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %
Оплата праці	2111	7 850,4	70,9	7 846,7	71,1	-3,7	0,2
Нарахування на оплату праці	2120	1 722,8	15,6	1 719,4	15,6	-3,4	0,0
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	99,5	0,9	284,5	2,6	185,0	1,7
Продукти харчування	2230	9,5	0,01	18,5	0,2	9,0	0,1
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	460,3	0,5	500,3	4,5	40	0,4
Оплата теплопостачання	2271	595,4	0,64	398,5	3,6	-196,9	-1,8
Оплата водопостачання	2272	26,1	0,03	31,8	0,3	5,7	0,1
Оплата електроенергії	2273	173,8	1,6	173,6	1,6	-0,2	0,0
Придбання обладнання та предметів довгострокового користування	3110	30,0	0,03	66,0	0,6	36	0,3
Разом		10 967,8	100	11 039,3	100	71,50	

Джерело: розроблено автором на підставі бюджетної звітності

Планування видатків на утримання закладів ґрунтується на обсягах витрат попереднього року, однак повним фінансуванням забезпечені переважно лише захищені статті видатків. Це призводить до вирішення значних частин фінансових проблем за рахунок батьків чи спонсорської допомоги, а не шляхом проведення фінансово-економічної діяльності закладу та відповідального витрачання бюджетних коштів. Кошти, які заощаджені під час виконання кошторису за будь-яким кодом економічної класифікації, практично неможливо перерозподілити та отримати додаткові асигнування на фінансування видатків за іншим кодом. Це призводить до того, що заклад та їх керівники практично не мають зацікавленості в оптимізації витрат бюджетних і позабюджетних коштів та вдосконаленні фінансово-економічної діяльності. Адже бюджетні кошти на новий навчальний рік будуть виділятися, доки існує сам заклад, незважаючи на слабку орієнтацію на споживачів освітніх послуг чи низьку їх якість.

Більшість із зазначених проблем можливо вирішити шляхом упровадження та розширення автономії закладу з навчальної, економічної та фінансово-господарської діяльності, що передбачає вирішення цілої низки проблем.

Набуття фінансово-економічної незалежності дасть змогу самостійно розробляти та затверджувати кошториси доходів і витрат, тарифікаційні списки та штатні розписи, положення про преміювання, перелік додаткових платних послуг та інших позабюджетних джерел надходжень коштів. Перешкодою у вирішенні цих проблем є відсутність кваліфікованих фахівців, здатних здійснити запровадження самостійної фінансово-господарської діяльності, тому важливим моментом є організація спеціальних курсів навчання або підвищення кваліфікації для керівників закладів і створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерської служби закладу шляхом їх забезпечення сучасною комп'ютерною технікою та програмним забезпеченням.

Упровадження фінансово-економічної незалежності передусім передбачає запровадження єдиних правил фінансування видатків на утри-

мання цих закладів, які мають забезпечити відмову від застарілих принципів фінансування на основі кошторисного методу. На думку Л.В. Лисяк та О.В. Дубовської, перспективним напрямом удосконалення механізму фінансування може стати введення нормативно-подошного методу, який гарантує кожному учню (вихованцю) рівний доступ до державних освітніх стандартів і ґрунтується на таких основних принципах: обсяг фінансування на утримання закладу повинен обчислюватися за чіткою та прозорою формулою, в основу якої покладено мінімум складників; фінансування повинно проводитися або єдиною сумою, або з мінімальною класифікацією напрямів використання коштів; розрахунок суми фінансування повинен мати пряму пропорційну залежність від кількості учнів або вихованців; зміни контингенту впродовж календарного року повинні відповідно зменшувати або збільшувати обсяги фінансування; обов'язкове складання та виконання річного плану витрачання коштів на утримання закладу та затвердження його органом державно-громадського управління; обов'язкове виконання державного стандарту загальної середньої освіти [5].

Висновки та пропозиції. Особливості кошторисного планування у загальноосвітніх навчальних закладах полягають у тому, що ці заклади є бюджетними установами. Проекти кошторисів вони складають на наступний бюджетний рік. Кошторисно-бюджетне фінансування загальноосвітніх закладів украї обмежене, кошти на розвиток практично не виділяються. Необхідно відходити від практики планування витрат на основі показників попереднього періоду та фінансування закладів освіти за залишковим принципом, а також надати значно вищий рівень автономії установі у вирішенні питань фінансування та підвищити відповідальність керівників за ефективне використання бюджетних коштів. При цьому доцільно перейти до використання методу планування фінансового забезпечення діяльності закладу з урахуванням досягнутих результатів, який на відміну від кошторисно-бюджетного фінансування має значно більше переваг.

Список літератури:

1. Бабенко Л.В., Яременко О.О. Основні напрямки обліково-аналітичних процедур та проведення аналізу виконання кошторису доходів і видатків у митних органах. *Вісник Академії митної служби України. Серія «Економіка»*. 2012. № 1. С. 114–120.
2. Бюджетний кодекс України від 09.11.2019 № 2456-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 20.11.2019).
3. Зінухова В.М. Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах. *Право та державне управління*. 2013. № 2(11). С. 30–36.
4. Лисяк Л.В., Дубовська О.В. Особливості кошторисного планування видатків закладів загальної середньої освіти та напрями його вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2014. № 12. С. 416–420.
5. Лисяк Л.В., Дубовська О.В. Удосконалення механізму фінансового забезпечення закладів загальної середньої освіти. *Ефективна економіка*. 2014. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=11&y=2014> (дата звернення: 20.11.2019).
6. Малишко В.В. Фінансова політика України у галузі середньої освіти : автореф. дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.08. Запоріжжя, 2012. С. 59–61.
7. Про затвердження Положення про порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ та організацій : Постанова від 28.02.2002 № 228 / Кабінет міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (дата звернення: 20.11.2019).

References:

1. Babenko, L.V., & Yaremenko, O.O. (2012). Osnovni napriamky oblikovo-analitychnykh protsedur ta provedennia analizu vykonannia koshtorysu dokhodiv i vydatkiv u mytnykh orhanakh [Main areas of accounting and analytical procedures and analysis of implementation of estimates of revenues and expenditures in the customs authorities]. *Visnyk akademii mytnoi sluzhby Ukrainy. Ser. Ekonomika*, vol. 1, pp. 114–120.
2. Budget Code of Ukraine (2010). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 9 Nov 2019).
3. Zinukhova, V.M. (2013). Osoblyvosti koshtorysnoho planuvannia u serednikh zahalnoosvitnikh shkolakh [Features of Estimated Planning in Secondary Secondary Schools]. *Pravo ta derzhavne upravlinnia*, vol. 1, no. 11, pp. 30–36.
4. Lysiak, L.V., & Dubovska, O.V. (2014). Osoblyvosti koshtorysnoho planuvannia vydatkiv zakladiv zahalnoi serednoi osvity ta napriamy yoho vdoskonalennia [Peculiarities of estimated expenditure planning of general secondary education institutions]. *Biznes Inform*, vol. 12, pp. 416–420.
5. Lysiak, L.V., & Dubovska, O.V. (2014). Udoskonalennia mekhanizmu finansovoho zabezpechennia zakladiv zahalnoi serednoi osvity [Improvement of the mechanism of financial support of general secondary education institutions]. *Efektynna ekonomika* (electronic journal), vol. 11. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?n=11&y=2014>
6. Malysenko, V.V. (2012). Finansova polityka ukrainy u haluzi serednoi osvity [Financial policy of Ukraine in the field of secondary education] (PhD Thesis), Zaporizhzhia.
7. Decree of the Cabinet of Ministers (2002). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п> (accessed 9 November 2019).