

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Облік і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Перший (бакалаврський) рівень вищої освіти

на тему “Облік, аналіз і контроль фінансування та
використання коштів бюджетної установи”

Виконала: студентка групи ОО-41

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Дичаковська Марія Дмитрівна

Керівник Кандидат економічних наук,

доцент Гнатюк Т.М.

Рецензент Кандидат економічних наук

Доцент Ємець О.І.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ КОШТІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	6
1.1. Облікові аспекти та економічна сутність фінансування та використання коштів бюджетної установи.....	6
1.2. Склад та класифікація фінансових ресурсів бюджетної установи.....	11
1.3. Нормативне забезпечення обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи.....	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ В ІВАНО- ФРАНКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ.....	24
2.1. Організація обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи	24
2.2. Методика обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи	28
2.3. Відображення інформації про доходи і видатки у фінансовій звітності бюджетної установи.....	34
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ В ІВАНО-ФРАНКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ.....	37
3.1. Сучасні підходи до організації контролю доходів і видатків бюджетної установи	37
3.2. Специфіка та актуальна методика аналізу фінансування та використання коштів бюджетної установи.....	42
3.3. Перспективні напрями розвитку обліку, аналізу і контролю фінансування та використання коштів бюджетної установи в сучасних економічних реаліях	58
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	68

ВСТУП

Органи державної влади, органи місцевого самоврядування та інші некомерційні організації, створені ними, виконують важливі функції, спрямовані на розвиток економіки країни, забезпечення добробуту та захисту населення, а також надання різних суспільних благ. Ці організації, які діють на основі фінансування з державного або місцевого бюджету, або з позабюджетного фонду на основі кошторису доходів і витрат, називаються бюджетними установами. Хоча бюджетні установи можуть надавати послуги на платній основі та отримувати доходи, основним джерелом їх фінансування залишаються бюджетні кошти.

Для ефективного використання бюджетних коштів та державного майна, збереження власності держави та покращення фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, вони проводять бухгалтерський облік. Важливою частиною цього обліку є відображення операцій, пов'язаних з надходженням і використанням бюджетних коштів, отриманих доходів і виконаних видатків. Це обов'язковий процес, який дозволяє моніторити ключові показники діяльності бюджетних установ, аналізувати виконання бюджетних програм та здійснювати державний контроль над використанням бюджетних коштів.

Методику та організацію бухгалтерського обліку та складання звітності, аналізу та контролю у бюджетних установах відображено в працях таких учених, як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Гладких, О.О. Дорошенко, Л.В. Коваль, С.О. Левицька, М.Р. Лучко, В.Ф. Максимова, М.Г. Михайлов, К.П. Проскура, В.Й. Плиса, Є.Ю. Шара, О.Б. Юрченко та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є розвиток теоретико-методичних й практичних положень щодо обліку формування і використання коштів бюджетними установами.

Виходячи із мети поставлені наступні завдання дослідження:

- з'ясувати облікові аспекти та економічна сутність фінансування та використання коштів бюджетної установи;

- визначити склад та класифікація фінансових ресурсів бюджетної установи;
- систематизувати нормативне забезпечення обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи;
- проаналізувати організацію та методику обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи;
- окреслити відображення інформації про доходи і видатки у фінансовій звітності бюджетної установи;
- визначити сучасні підходи до організації контролю доходів і видатків бюджетної установи;
- дослідити специфіку та методику аналізу фінансування та використання коштів бюджетної установи;
- сформувані перспективні напрями розвитку обліку, аналізу і контролю фінансування та використання коштів бюджетної установи в сучасних економічних реаліях

Об'єкт дослідження – це процес формування і використання коштів бюджетної установи.

Предмет дослідження – сукупність процесів та чинників, які визначають формування і цільового використання коштів Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано наступні методи:

- спостереження, порівняння, абстрагування, аналіз та синтез, узагальнення, систематизація, метод класифікації, монографічний метод - при визначенні сутності та складу фінансових ресурсів бюджетної установи;
- вимірювання, аналіз – при аналізі обсягів надходження та використання коштів Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області;

— систематизації, комплексний підхід – при виявленні напрямів розвитку обліку, аналізу і контролю фінансування та використання коштів бюджетної установи в сучасних економічних реаліях

Інформаційна база. Інформаційною базою дослідження виступають наукові праці дослідників, які присвячені дослідженню обліку коштів бюджетної установи, статистична інформація Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області.

Структура та обсяг дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 50 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 65 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ КОШТІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Облікові аспекти та економічна сутність фінансування та використання коштів бюджетної установи

Діяльність бюджетних установ відзначається рядом особливостей, які визначальним чином впливають на побудову системи бухгалтерського обліку. Ці установи є неприбутковими організаціями, що функціонують на засадах державної власності. Відмінною рисою установ державного сектору економіки є те, що метою їх діяльності є не генерування прибутку, а реалізація суспільної місії через досягнення визначених планами та кошторисами значень показників, виконання окреслених статутом або ж визначених програмою фінансування завдань і функцій.

Організації та установи, які отримують фінансування з бюджету (державного або місцевого) та керуються кошторисом як основним плановим і фінансовим документом, вважаються бюджетними установами.

Бюджетне фінансування ґрунтується на таких основних принципах:

Безповоротність отриманих коштів, що означає, що бюджетна організація не має зобов'язання повертати отримані кошти до джерела фінансування, оскільки вона не має власних доходів.

Цільове призначення наданих коштів, що передбачає витрачання отриманих з бюджету коштів відповідно до передбачених у кошторисі статей економічної класифікації видатків бюджетних установ.

Систематичний контроль за використанням наданих коштів, який здійснюють органи державного казначейства, місцеві фінансові органи, вищі розпорядники коштів та контролюючі органи, щоб переконатися, що кошти використовуються відповідно до їх цільового призначення.

Залежність обсягу фінансування від виконання плану, що означає, що бюджетна установа отримує кошти на основі фактичного виконання плану, а не заздалегідь за запланованими заходами. Це передбачає, що рівень надходжень коштів залежить від ефективного та раціонального використання попередньо отриманих коштів і дотримання фінансової дисципліни установою. [1, с.63].

Головною метою обліку у діяльності установ державного сектору економіки є забезпечення вчасного, точного та повного відображення всіх господарських операцій у бухгалтерських документах, а також ефективне використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів відповідно до їх цільового призначення. [6].

Установи та організації, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, здійснюють облік виконання бюджету й кошторисів видатків, який зазвичай називають бюджетним обліком, його сутність виявляється через функції, які він виконує, а саме:

- нагляду за процесом створення і використання державних грошових коштів (бюджету) як за доходами, так і видатками;
- відображення всіх операцій, які виконуються за рахунок бюджетних коштів у відповідних документах, на рахунках та ін.;
- узагальнення при здійсненні операцій за розрахунками, результатом яких є баланс доходів і видатків як форма бухгалтерського звіту;
- контролю проведення бюджетного обліку надходжень за їх видами та виконання видаткової частини бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях, що фінансуються з бюджету;
- управління і керівництво забезпеченням планування бюджету та процесом виконання бюджету;
- забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності [48, с.69].

Реалізація функцій і завдань облікової системи установ державного сектору економіки вимагає формування нових підходів, що зумовлені сучасними вимогами.

По-перше, глобалізаційні процеси економіки, розширення міжнародних зв'язків і необхідність впровадження міжнародних стандартів у державному секторі.

По-друге, необхідність розробки інтегрованого плану рахунків для установ, де застосовують бюджетний облік.

По-третє, постійний розвиток бюджетної системи і розширення сфери діяльності бюджетних установ (у тому числі запровадження платних послуг) вимагає відповідного удосконалення вітчизняної облікової теорії та практики.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки має на меті:

- систематичний контроль виконання бюджетних витрат та розрахунків з контрагентами;
- збереження грошових коштів та матеріальних цінностей;
- повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій та використання коштів за цільовим призначенням;
- попередній контроль правильного та своєчасного оформлення документів та законності операцій.

Бухгалтерський облік у державних закладах є організованою системою збирання, реєстрації та узагальнення інформації про склад засобів, джерел фінансування та зобов'язань установи, а також фінансових процесів. Це досягається за допомогою систематичного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій, що відображають господарську діяльність.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої особливості, зокрема: організація обліку господарських операцій відповідно до статей бюджетної класифікації;

- ведення окремого обліку одержаних коштів з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл обліку видатків залежно від джерел їх покриття. відособлений облік касових і фактичних видатків;
- контроль за виконанням кошторису видатків;

- чітка відповідність обліку і звітності вимогам нормативних документів;
- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, управління тощо;
- відсутність здійснення попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи та ін. [46, с.205].

З метою ефективної організації обліку установ державного сектору економіки, необхідно визначити мету діяльності облікової служби. Бухгалтерський облік є з'єднувальною ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю та особами, які приймають рішення залежно від призначення і потреб установи. Відповідальність за організацію системи та ведення обліку несе повноважна службова особа (керівник установи).

Організаційна форма побудови обліку в установі зумовлена її особливостями, територіальним розміщенням структурних підрозділів, системою управління, рівнем самостійності окремих структурних підрозділів, чинною системою контролю та звітності.

У загальному випадку організації обліку в державному секторі економіки притаманний чіткий дворівневий характер: - I (макрорівень)– державний : організація; - II (мікрорівень) – бюджетна установа: обов'язок ведення (повноваження головного бухгалтера), який до певної міри унеможливорює прояви самостійності і свободи у виборі порядку та представлення обліково-аналітичного забезпечення управління.

Однак сучасні реалії функціонування суб'єктів, які фінансуються з бюджету, висувають нові вимоги до інформаційної бази управління, реалізація виконання яких повинна знаходити своє легальне вирішення [5, с.63].

До факторів, які негативно впливають на організацію облікового процесу в бюджетному обліку належать:

- нагромадження методів ведення обліку на окремих ділянках;
- технічна недосконалість засобів обліку;
- нераціональна організація облікової праці [1, с.97].

Серед позитивних аспектів можна відзначити:

1. Установлення регламентації роботи облікового апарату з метою покращення оперативності та аналітичності бухгалтерського обліку. Це досягається шляхом вдосконалення документообігу та облікової документації, прискорення обробки інформації, ефективного використання робочого часу облікових працівників та забезпечення узгодженої та своєчасної роботи на всіх етапах облікового процесу.
2. Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", установи державного сектору економіки мають можливість самостійно обирати форму бухгалтерського обліку. Це включає в себе вибір певної системи реєстрів обліку, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації, з дотриманням загальних принципів та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки даних. [5, с.69].

Слід відзначити, що ретельно розроблена і обґрунтована система заходів, спрямованих на організацію бухгалтерського обліку, повинна забезпечувати своєчасне та повне інформаційне задоволення внутрішніх і зовнішніх потреб користувачів.

Ретельна регламентація методології обліку забезпечує його дієвість, єдність, зіставність показників різних установ, можливість одержання зведених показників для контролю за виконанням кошторисів і бюджетів.

До загальних вимог, які ставляться до організації бухгалтерської служби в бюджетних установах, відносяться:

Забезпечення узгодженості та оперативного зв'язку між головними спеціалістами - бухгалтерами та головним бухгалтером на вищому рівні управління.

Здійснення раціональної роботи головного спеціаліста - бухгалтера з урахуванням оптимального використання часу та ресурсів.

Забезпечення облікового обслуговування всього закладу та надання оперативної інформації керівнику установи.

Сьогоднішні умови функціонування системи бюджетного обліку характеризуються наявністю низки проблемних питань в організації обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

До основних недоліків у системі обліку бюджетних установ належить:

- при здійсненні обліку одночасно використовуються два методи нарахування – касовий (для виконання бюджетів) та метод нарахування (для здійснення діяльності щодо виконання кошторису);
- відсутність єдиної методики відображення операцій у бухгалтерському обліку державних цільових фондів;
- паралельна консолідація звітності за вертикаллю головних розпорядників коштів і за вертикаллю Державної казначейської служби. При цьому потоки інформації дублюються, а аналітичні звіти даних частково містять нетотожну інформацію. Планові показники доводяться за двома напрямками: системою Державної казначейської служби України та головних розпорядників бюджетних коштів;
- здійснення виконання бюджетів за витратами шляхом виділення асигнувань, що є формальним обліком зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [7, с.21].

1.2. Склад та класифікація фінансових ресурсів бюджетної установи

Фінансовий аналіз відіграє важливу роль у управлінні органами місцевого самоуправління. Застосування цього інструменту сприяє ефективному та цільовому використанню грошових коштів, збереженню ресурсів, виявленню та попередженню недоліків у роботі установ, підприємств і організацій, а також скороченню нераціональних витрат. Для досягнення цих цілей необхідно мати оптимальну організацію підтримки управлінських рішень, використовуючи аналітичний інструментарій.

Аналіз діяльності бюджетних установ передбачає дослідження основних показників, зокрема доходів та витрат, аналіз їх обсягу, динаміки та структури,

виявлення відхилень від запланованих значень. Крім того, проводиться аналіз можливостей збільшення доходів та ефективного витрачання бюджетних коштів.

Для результативного фінансового аналізу місцевих бюджетів важливо дотримуватись таких принципів: науковість, комплексність, системність, об'єктивність, ефективність, актуальність та регулярність. Дотримання цих принципів забезпечує всебічний аналіз формування та використання бюджетних коштів органами місцевого самоврядування і дозволяє виконання їх самоврядних та делегованих державою повноважень.

Зміст фінансового аналізу бюджетних коштів органу місцевого самоуправління виявляється через вирішення таких завдань:

- вивчення основних показників звітів про виконання органами місцевого самоврядування бюджету за витратами, доходами, оцінювання абсолютних розмірів власних, закріплених і регулюючих доходів, а також розмірів міжбюджетних трансфертів та визначення результату виконання місцевого бюджету у формі дефіциту або профіциту;

- визначення структури доходної частини місцевого бюджету: частки власних, закріплених і регулюючих доходів, а також дотацій та субвенцій у загальній сумі доходів; з'ясування структури доходів частини бюджету у розрізі окремих елементів надходжень до бюджету або в розрізі окремих груп доходів;

- виявлення абсолютних і відносних відхилень від запланованих показників, оцінка їх суттєвості та визначення факторів впливу на відхилення від планованих значень;

- вивчення динаміки показників і з'ясування основних тенденцій зміни як загальної суми місцевого бюджету, так і окремих його елементів чи груп доходів;

- коефіцієнтів співвідношення власних доходів до суми загальної величини доходної частини бюджету; показників розподілу загальної суми

доходів бюджету та в розрізі окремих статей чи груп доходів бюджету на душу населення;

- порівняння розрахункових показників з аналогічними показниками інших місцевих бюджетів, по Україні в цілому;
- розробка прогнозних показників та обґрунтування кошторисів на наступний період, а також на перспективу;
- формулювання аналітичних висновків щодо стану фінансування, цільового використання бюджетних коштів органом місцевого самоврядування та можливих напрямків збільшення доходів місцевого бюджету за умови задіяння потенційних можливостей у рамках чинного законодавства [5, с.96].

В той же час, об'єктом фінансового аналізу діяльності бюджетних установ, виступають їх фінансові ресурси, які містять у своїй структурі доходи та видатки.

Основним плановим документом, який підтверджує повноваження бюджетної установи щодо отримання доходів та здійснення видатків і визначає обсяг та спрямування коштів для виконання нею своїх функцій а також реалізацію завдань, визначених на певний період відповідно до бюджетних призначень організації, є кошторис доходів і видатків бюджетної установи.

Кошторис бюджетних установ містить такі частини:

- загальний фонд, який визначає обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за відповідною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл наданих кредитів з бюджету згідно класифікації кредитування бюджету;
- спеціальний фонд, який формується за рахунок надходжень із спеціального фонду бюджету за певним призначенням та їх розподіл за визначеною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних витрат відповідно до законодавства, а також на здійснення пріоритетних заходів, які пов'язані з виконанням установою своїх функцій, або розподіл

надання кредитів з бюджету відповідно до законодавства за класифікацією кредитування бюджету [6].

Як бачимо, органи місцевого самоврядування, як і інші бюджетні установи, мають право використовувати свою власну матеріальну базу та надавати різноманітні послуги, отримувати благодійну допомогу та інші надходження, крім загального фонду, який використовується для задоволення власних потреб та виконання власних повноважень. Всі отримані в результаті такої діяльності кошти та видатки відображаються в спеціальному фонді бюджету.

Видатки включають державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони можуть бути відплатними, тобто здійснюватися в обмін на товари чи послуги, або невідплатними (односторонніми). Важливо зауважити, що видатки не включають платежі, спрямовані на погашення державного боргу, оскільки такі платежі класифікуються як фінансування..

Видатки мають складну структуру, їх подають у вигляді класифікації. Коди економічної класифікації видатків виступають одним з основних реквізитів облікових реєстрів та форм фінансової звітності.

Залежно від джерел покриття видатки поділяють на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Видатки загального фонду це такі видатки, які здійснюються за рахунок загального фонду бюджету. Видатками спеціального фонду є видатки, здійснювані за рахунок спеціального фонду.

Залежно від руху бюджетних коштів видатки класифікуються на касові видатки і фактичні видатки [6].

Касові видатки - це усі суми, проведені органом Державного казначейства України або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків.

Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до прийнятого кошторису бюджетних установ. Однак за цими видатками складно визначити фактичне

використання коштів через те, що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені.

Касові видатки відображають суму асигнувань, яку бюджетні установи отримали та витратили, залежно від кодів економічної класифікації видатків. Це надає інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до зменшення касових видатків.

Фактичні видатки - це остаточні видатки, які оформлені відповідними первинними документами та здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені, але не сплачені. До них входять видатки за невикористаними рахунками кредиторів та нарахованою, але не виплаченою заробітною платою. Облік фактичних видатків дозволяє контролювати виконання кошторису бюджетними установами загалом та дотримання встановлених норм видатків залежно від кодів економічної класифікації видатків. Фактичні видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, і є показником кінцевого виконання кошторису бюджетних установ.

Економічна класифікація видатків бюджету дозволяє чітко розмежовувати видатки бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками. Кошти детально розподіляються за предметними ознаками, такими як заробітна плата, нарахування на заробітну плату, оплата послуг, трансфертні виплати та інші категорії. [6].

Такий розподіл дозволяє виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх одержувачів стосовно виконання бюджету. Ця класифікація (табл. 1.1.) є дуже важливою для планування та організації обліку видатків бюджетної установи, адже всі видатки передбачаються в кошторисі та відображаються обліком та звітністю за кодами їх економічної класифікації.

Таблиця 1.1

Економічна класифікація видатків бюджетних установ та одержувачів
бюджетних коштів (основні статті)

КЕКВ	Видатки
1	2
2000	Поточні видатки, в т.ч.:
2100	Оплата праці і нарахування на заробітну плату:
2110	Оплата праці (зарплата, грошове утримання військовослужбовців)
2120	Нарахування на оплату праці
2200	Використання товарів і послуг, в т.ч.: – предмети, матеріали, обладнання та інвентар; – медикаменти та перев'язувальні матеріали; – продукти харчування; – оплата послуг (крім комунальних).
2250	Витрати на відрядження
2260	Витрати та заходи спеціального призначення
2270	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (оплата теплопостачання, водопостачання і водовідведення, електроенергії, природного газу, інших комунальних послуг)
2280	Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення, в т.ч.: – дослідження і розробки, – окремі заходи розвитку з реалізації державних (регіональних) програм; – окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку.
2400	Обслуговування боргових зобов'язань (обслуговування внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань)
2600	Поточні трансфери, в т.ч.: – субсидії та поточні трансфери підприємствам (установам, організаціям); – поточні трансфери органам державного управління інших рівнів; – поточні трансфери урядам іноземних держав та міжнародним організаціям.
2700	Соціальне забезпечення (виплати пенсій і допомог, стипендій, інші виплати населенню)
2800	Інші видатки
2900	Нерозподілені видатки
3000	Капітальні видатки
3100	Придбання основного капіталу, в т.ч.: - придбання обладнання і предметів довготермінового користування; – капітальне будівництво (придбання); – капітальний ремонт;

	– реконструкція та реставрація; – створення державних запасів і резервів; – придбання землі та нематеріальних активів.
3200	Капітальні трансферти, в т.ч.: – підприємствам (установам, організаціям); – органам державного управління інших рівнів; – урядам іноземних держав та міжнародним організаціям; – населенню.

Джерело: складено автором на основі [6]

Економічна класифікація видатків бюджетних установ передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки [6].

Поточні видатки орієнтовані на виконання бюджетних програм та забезпечення поточної діяльності бюджетних установ, включаючи надання поточних трансфертів населенню, підприємствам, установам та іншим отримувачам.

Багато складових поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету, такими як видатки на заробітну плату та сплату єдиного соціального внеску, придбання та використання матеріалів, інвентарю, продуктів харчування, медикаментів, оплати комунальних та інших послуг..

Серед поточних видатків одержувачів бюджетних коштів важливе місце займають:

- субсидії - це форма невідплатних поточних виплат, що надаються підприємствам без необхідності отримання спеціальних виплат або товарів та послуг у компенсацію проведених платежів. Вони також включають витрати, пов'язані з відшкодуванням збитків державних підприємств.;

- трансферти населенню, а саме поточні платежі фізичним особам або надання їм матеріальної допомоги в натуральному вигляді, які передбачені для збільшення їх доходу;

- трансфертні або ж невідплатні й безповоротні платежі, які не є придбанням товарів чи послуг, наданням кредиту або виплатою непогашеного боргу [6].

Капітальні видатки охоплюють витрати, що використовуються для придбання основного капіталу, такого як обладнання та предмети довготермінового використання. Вони також включають витрати на набуття необоротних активів, наприклад, земельних ділянок та нематеріальних активів. Капітальні видатки також можуть бути спрямовані на будівництво, ремонт, реконструкцію та реставрацію, включаючи житлові та інші будівлі. Вони також можуть бути використані для створення державних запасів та резервів, придбання капітальних активів та компенсації втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу [1, с.41].

Вагоме місце серед капітальних видатків займають капітальні трансферти, у складі відображають невідплатні односторонні платежі органів управління, які не призводять до виникнення або погашення фінансових вимог.

Вони призначені для придбання капітальних активів, компенсацію втрат, що пов'язані із пошкодженням основного капіталу, або збільшення капіталу одержувачів бюджетних коштів.

До цієї групи також входять трансфертні платежі, що надаються підприємствам для компенсації накопичених збитків, які виникли протягом певного періоду або в результаті надзвичайних обставин [9, с.63].

Нерозподілені видатки включають витрати, що фінансуються з резервних фондів державного та місцевих бюджетів, а також з фондів непередбачених витрат обласних та місцевих адміністрацій та виконкомів місцевих рад. Загальний обсяг коштів резервного фонду бюджету визначається у Державному бюджеті України.

Кошти резервного фонду відповідного бюджету можна використовувати на здійснення як поточних, так і капітальних видатків, а також на надання кредитів [6].

Загальний бюджет видатків бюджетної установи складається з двох фондів: загального та спеціального [6].

До основного фонду видатків відносяться кошти, які призначені для виконання загальних функцій і потреб бюджетних установ. У той же час, до

спеціального фонду відносяться кошти, які мають конкретне призначення і включають у себе як бюджетні, так і позабюджетні кошти, що належать до бюджетних установ та організацій.

Власні надходження бюджетної установи отримуються додатково до коштів загального фонду і включаються до спеціального фонду бюджету. Складові частини загального та спеціального фондів бюджету відображено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Складові елементи загального та спеціального фондів бюджету

Перелік складових частин загального фонду бюджету)	Перелік складових частин спеціального фонду бюджету
Усі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду бюджету	Доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), що мають цільове спрямування
Усі видатки бюджету, які здійснюються за рахунок надходжень загального фонду бюджету	Видатки бюджету, які здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ)
Кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету без визначення цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок надходжень загального фонду бюджету)	Кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету)
Фінансування загального фонду бюджету	Фінансування спеціального фонду бюджету

Джерело: складено автором на основі [6]

Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності.

1.3. Нормативне забезпечення обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи

Уніфікація обліку в сфері державного сектору економіки суттєво ускладнюється через неузгодженість та суперечливість окремих положень законодавчої та інструктивно-методичної бази його здійснення.

Це, в свою чергу негативним чином впливає не тільки організацію обліку, а й на такі його важливі риси, як прозорість та зрозумілість. Вирішення цієї проблеми лежить у площині взяття за основу рекомендацій міжнародних бухгалтерських організацій для державного сектору. Базові передумови цього закладено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Необхідно лише більш вдумливо і ретельно попрацювати над їх удосконаленням.

Перехід до міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах глобалізації повинен бути цілеспрямованим і поступальним процесом. Усунення неузгодженості вітчизняної облікової системи слід здійснювати у відповідності до потребам економіки, не завдаючи шкоди всій системі.

Упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності для установ державного сектору потребує узгодження їх норм з чинною вітчизняною законодавчою базою, а створення правових та організаційних передумов їх запровадження слід доречним чином врегульовувати.

Для сучасного удосконалення системи обліку в державному секторі необхідно створити єдину законодавчу та нормативну базу, яка відповідає міжнародним вимогам та нормам. Також потрібно постійно вдосконалювати методологію складання звітності та впроваджувати інформаційні технології.

Вперше необхідність такої перебудови була закріплена Законом України "Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18.03.2004 № 1629-IV. Цей документ визначає, що бухгалтерський облік є однією з ключових сфер, які підлягають реформуванню згідно з європейськими та світовими стандартами.

Наступними важливим кроком реформування стало прийняття Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі до 2025 рр. [44], розроблення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для

державного сектора [27] та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [16]. Одним із визначальних напрямів Стратегії є розроблення та запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією та уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектору з метою автоматизації облікового процесу.

На сьогоднішній день час процес реформування триває і охоплює всю систему обліку державного сектору, зокрема, з 1 січня 2017 року здійснено перехід на новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р., який передбачає здійснення обліку за міжнародними стандартами [31].

Вагомим об'єктивним підґрунтям вирішення завдання з удосконалення інформаційної бази підтримки управлінських рішень в державних установах є вивчення запитів системи управління та оптимальне використання переваг сучасних інформаційних технологій та комп'ютерної техніки. Перспективність цих напрямів полягає в удосконаленні організації праці облікових працівників, а також підвищенні результативності діяльності бюджетних установ на основі підвищення рівня управління процесами надання послуг.

Необхідною умовою осучаснення обліку в державних установах є доречне удосконалення його інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку з використанням сучасних комп'ютерних технологій [1, с.63].

Важливе значення на шляху модернізації бюджетного обліку України відводиться Постанові Кабінету Міністрів України від 16.01.07 №34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 р.» [51]. Відповідно до даного документу можна визначити основні напрями модернізації в обліку:

- а) удосконалення системи бухгалтерського обліку;
- б) удосконалення системи фінансової звітності та звітності про виконання бюджетів;

в) створення уніфікованої організаційної та інформаційної облікової системи.

На виконання цього нормативного документу розроблено національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі.(табл. 1.3)

Таблиця 1.3

Перелік НП(с)БОДС

№	Назва НП(с)БОДС
101	“Подання фінансової звітності”
102	Консолідована фінансова звітність”
103	“Фінансова звітність за сегментами”
104	“Події після дати звітності”
105	“Фінансова звітність в умовах гіперінфляції”
121	“Основні засоби”
122	“Нематеріальні активи”
123	“Запаси”
124	“Доходи”
125	“Зміни облікових оцінок та виправлення помилок”
126	“Оренда”
127	“Зменшення корисності активів”
128	“Зобов’язання”
129	“Інвестиційна нерухомість”
130	Вплив змін валютних курсів”
131	“Будівельні контракти”
132	“Виплати працівникам”
133	“ Фінансові інвестиції ”
134	“Фінансові інструменти”
135	“Витрати”

Національні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі узгоджені з відповідними МСБОДС, а це вже сприяє розумінню національної

фінансової звітності установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ В ІВАНО- ФРАНКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1. Організація обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи

Для органу місцевого самоврядування, так само як і для інших бюджетних установ, головним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків. Цей документ підтверджує повноваження на отримання доходів і здійснення видатків та визначає обсяг і напрямки коштів для виконання відповідних функцій.

У процесі бюджетного планування, разом із складанням кошторису доходів і видатків, Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області також складає план асигнувань. Цей план відображає місячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету), які були затверджені для використання у загальному фонді кошторису.

На підставі Плану рахунків затвердженого Міністерством фінансів України [31] в установі розроблено та затверджено Робочий план рахунків.

В Управлінні Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області застосовують меморіально-ордерну форму ведення бухгалтерського обліку (як сукупність облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності й взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису).

Меморіально-ордерна форма обліку одержала свою назву від головного реєстра бухгалтерських документів - меморіального ордера, складанням якого завершується обробка документів.

Основні принципи меморіально-ордерної форми обліку включають:

1. Використання меморіальних ордерів для оформлення бухгалтерських проводок.
2. Розподіл синтетичного обліку на хронологічну та систематичну частини.
3. Ведення аналітичного обліку на картках.
4. Особлива будова Головної книги, яка дозволяє відображати кореспонденцію рахунків та сприяє аналізу та контролю за правильністю записів.
5. Для забезпечення єдності бухгалтерського обліку Державним казначейством України була затверджена Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ і порядок їх складання.

Ця Інструкція була затверджена наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 року № 68. В рамках меморіально-ордерної форми обліку документи, які пройшли перевірку та були прийняті до обліку, систематизуються за датами проведення операцій і оформляються меморіальними ордерами.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою, що перевірила записи в меморіальному ордері, та головним бухгалтером. Усі меморіальні ордери реєструються в книзі "Журнал-головна" ф. 308, а облік у цій книзі ведеться за субрахунками.

Бухгалтерський облік Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області здійснюють два працівники.

- Ведення обліку витрат електроенергії для кожного закладу окремо.
- Складання накопичувальної відомості про витрати на продукти харчування.
- Розрахунок і облік батьківської плати за утримання дітей у дошкільному навчальному закладі.
- Підшивка грошових документів для подальшого зберігання та архівування.

- Ведення журналу обліку дорожніх листів для контролю за використанням транспортних засобів.
- Облік фінансування за відомчою структурою для збереження деталей про видатки та їхнє призначення.
- Ведення обліку касових і фактичних видатків для точного відображення витрат та контролю за використанням коштів.
- Облік операцій на поточних рахунках у банках для контролю за фінансовими транзакціями.
- Облік чисельності та складу працівників та нарахування зарплати відповідно до встановлених процедур.
- Синтетичний облік надходження та оприбуткування основних засобів, виробничих запасів і господарських матеріалів для визначення наявності та руху цих активів.

Головний бухгалтер установи повинен:

- забезпечувати дотримання єдиних засад ведення обліку і складання фінансової звітності;
- організовувати контроль за відображенням операцій на рахунках;
- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачами майна установи;
- забезпечити перевірку стану бухгалтерського обліку.

Графік документообігу в установі не розроблено.

Згідно з законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», первинні та зведені документи повинні містити наступні обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми), що використовується;
- дату і місце складання документа;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, а також вказівку на одиницю її виміру;

- посади осіб, які відповідають за здійснення господарської операції і правильне оформлення документа;
- особистий підпис і інші дані, що дають можливість ідентифікувати особу, що брала участь і здійсненні господарської операції.

Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області користується типовими (уніфікованими) формами первинних документів, затверджені Міністерством статистики України, окремим Міністерствами та відомостями.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси зберігаються в господарстві протягом встановлених законом терміном, тому що з часом може виникнути необхідність перевірки господарських операцій, правильності обліку. Для цього в установі створений архів. Тут первинні документи, облікові реєстри комплектуються у пачки, підшиваються в окремі справи. На кожній справі вказується назва установи, вид документів, їх кількість, період до якого вони відносяться.

Порядок роботи з документами, з метою складання номенклатури справ, регулюється Примірною інструкцією з діловодства, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 1153 від 17.10.97 р.

Для видання первинних документів, облікових реєстрів, балансів, фінансових звітів з архіву працівникам необхідно отримати дозвіл головного бухгалтера (або особи, яка виконує його обов'язки). Після цього документ, що був виданий, повинен бути підписаний особою, яка отримала його, на розписці, яка додається до документа на час тимчасового користування [33].

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських балансів, звітів у архіві підприємства встановлюється відповідно до переліку типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, зазначаючи конкретні терміни зберігання.

Після закінчення зазначених термінів, документи, які підлягають передачі до Державного архіву, передаються туди, а ті, що залишаються, підлягають

знищенню за актом, складеним спеціальною комісією, і робляться відповідні записи в архівній книзі.

Знищення можливе лише для бухгалтерських документів, термін зберігання яких минув, та за умови проведення державної фінансової інспекції, що перевіряла дотримання законодавства, і які не стосуються слідчих або судових справ. У першому випадку документи зберігаються до проведення ревізії, а у другому - до прийняття остаточного вироку.

2.2. Методика обліку фінансування та використання коштів бюджетної установи

Видатки мають складну структуру, їх подають у вигляді класифікації. Коди економічної класифікації видатків виступають одним із основних реквізитів облікових реєстрів та форм фінансової звітності.

Залежно від джерел покриття видатки поділяють на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Видатки загального фонду це такі видатки, які здійснюються за рахунок загального фонду бюджету. Видатками спеціального фонду є видатки, здійснювані за рахунок спеціального фонду.

Залежно від руху бюджетних коштів видатки класифікуються на касові видатки і фактичні видатки.

Касові видатки охоплюють всі суми, які були сплачені з реєстраційного, спеціального реєстраційного або поточного рахунку, як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків згідно з органом Державного казначейства України або установою банку [6].

Основне завдання обліку касових видатків полягає у забезпеченні контролю за цільовим використанням бюджетних коштів відповідно до затвердженого кошторису бюджетних установ. Однак, оцінити фактичне використання коштів за цими видатками є складним, оскільки деякі суми можуть бути нараховані, але ще не сплачені.

Касові видатки демонструють суму асигнувань, отриманих та витрачених бюджетними установами за кодами економічної класифікації видатків, що надає інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на певну дату. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до відновлення, або зменшення, касових видатків.

Фактичні видатки є реальними та остаточними видатками, які підтверджені відповідними первинними документами та здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету. Крім того, до фактичних видатків включаються нарахування або проведені, але ще не сплачені суми, такі як видатки за неоплаченими рахунками кредиторів та нарахована, але не виплачена заробітна плата [6].

Облік фактичних видатків забезпечує контроль за виконанням кошторису бюджетними установами загалом і дотриманням встановлених норм видатків згідно з кодами економічної класифікації. Фактичні видатки є показником кінцевого виконання кошторису бюджетних установ, відображаючи фактичне виконання норм, що були затверджені в кошторисі. У разі досягнення планових обсягів робіт фактичні видатки повинні відповідати сумах асигнувань згідно з кошторисом.

Для обліку бюджетного фінансування та відстеження наявності і руху бюджетних коштів на рахунках їх розпорядників у уповноважених банках, у плані рахунків для бюджетних організацій передбачені такі рахунки:

7011 "Бюджетні асигнування";

6611 "Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів";

2311 "Поточні рахунки в банку". [1, с.96].

При фінансуванні за відомчою структурою рахунок 7011 використовують лише головні розпорядники коштів.

На рахунок 7011 записуються такі суми: бюджетні кошти, що надійшли для використання установою і передбачені загальним фондом кошторису відповідно до затвердженого бюджету, залишки матеріальних цінностей і

грошей, виявлені під час інвентаризації. На рахунок 7011 за дебетом відображаються такі суми: відкликані кошти, фактичні асигнування, які списуються наприкінці року на рахунок результатів виконання кошторису. Списані недостачі матеріальних цінностей.

На кінець року рахунок 7011 закривається, і його сальдо стає нульовим. Рахунок 6611 "Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів" використовується головними розпорядниками коштів для відображення суми бюджетних асигнувань, перерахованих підпорядкованим установам. На кінець року рахунок 6611 закривається за допомогою рахунку 5511 "Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду".

Аналітичний облік асигнувань бюджету ведеться у спеціальних регістрах:

- картка аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам.

Остання відкривається на рік у розрізі підвідомчих установ. Для кожного коду функціональної класифікації видатків відкривають окрему книгу [6].

Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області утримується за рахунок Державного бюджету, фінансування установи здійснюється за допомогою органів Державного казначейства України, які відкривають єдині казначейські рахунки установ у Національному банку України та уповноважених комерційних банках.

При фінансуванні через територіальні органи Державного казначейства України, всі поточні рахунки бюджетних установ уповноважених банків закриваються, а замість них у органах Державного казначейства України відкриваються реєстраційні рахунки згідно з інструкцією Головного управління Державного казначейства України "Про відкриття реєстраційних рахунків органами Державного казначейства".

Відповідно до «Порядку касового виконання державного бюджету за видатками», розпорядникам коштів в органах Державного казначейства України відкривають такі реєстраційні рахунки: ведені особові рахунки, які

використовуються для зарахування коштів без вказівки коду класифікації фінансових видатків. Ці кошти пізніше перераховуються на особові та реєстраційні рахунки.

Особові рахунки, що використовуються для зарахування коштів, які потребують подальшого розподілу та перерахування конкретному розпоряднику бюджетних коштів.

Реєстраційні рахунки та рахунки одержувачів коштів державного бюджету, які використовуються для обліку операцій з коштами загального фонду бюджету. Ці рахунки призначені для ведення обліку наявності та руху коштів, що виділяються розпорядникам на утримання установи за загальним фондом та на централізовані заходи.

Для обліку наявності та руху коштів, виділених розпорядникам на утримання установи за загальним фондом та на централізовані заходи, призначений рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки».

Виділення коштів з бюджетів усім розпорядникам обліковується на рахунках 7011 та 5411.

Як і інші бюджетні установи та організації, Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області більшість грошових розрахунків здійснює у безготівковій формі, а свої вільні кошти зобов'язана зберігати на поточному рахунку у банку або реєстраційному (спеціальному реєстраційному) рахунку в органах Державного казначейства.

Для обліку наявності цих коштів та операцій з ними у плані рахунків бюджетної установи використовує рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки».

Існує різна форма безготівкових розрахунків, що вимагає використання різних розрахункових документів протягом року. Згідно з "Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні у національній валюті", безготівкові розрахунки можуть здійснюватися через такі форми розрахункових документів: платіжні доручення, платіжні вимоги - доручення, розрахункові чеки та акредитиви [32].

У табл. 2.1. наведено кореспонденцію рахунків з обліку за витратами коштів з розрахунків у банку та органах Державного казначейства України.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку за витратами коштів з рахунків у банку та органах Державного казначейства України

Зміст операції	Д-т	К-т
Перерахування коштів постачальникам за матеріальні цінності та надані послуги:		
- у порядку планових платежів	2113	2311,2312,2315
- попередня оплата	2113	
- оплата після одержання матеріальних цінностей, послуг	6211	
Перераховано кошти за електроенергію та комунальні послуги	6211	2311,2312
Одержання у банку лімітованої чекової книжки, придбання талонів на бензин, харчування, поштових марок	2213	2311,2312,2315
Одержання в касу готівки за чеками з поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків	2211,2212	2311,2312
Надходження коштів від реалізації необоротних активів	2311	2111
Відшкодовані витрати спеціального фонду коштами загального фонду: перерахування коштів загального фонду зарахування коштів на відновлення доходів спеціального фонду	2311	7111,5411
Перерахування податку на додану вартість та Інших податків, передбачених чинним законодавством	6311	2311
Перерахування внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування	6313,6416	2311
Перерахування інших відрахувань із заробітної плати працюючих	6513,6514	2311

Джерело: складено автором на основі [1; 6; 12]

Типові господарські операції з обліку поточних і капітальних видатків бюджетних установ наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2. 2

Типові господарські операції з обліку поточних і капітальних видатків бюджетної установи [10]

№ з/п	Зміст господарських операцій	КЕКВ	Бухгалтерський запис	
			дебет	кредит
Поточні видатки				

1	Нараховано заробітну плату	2110	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	661 «Розрахунки із заробітної плати»
2	Нараховано єдиний соціальний внесок	2120	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3	Відображено вартість використаних медикаментів та перев'язувальних матеріалів	2220	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	233 «Медикаменти і перев'язувальні засоби»
4	Відображено вартість використаних продуктів харчування	2230	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	232 «Продукти харчування»
5	Відображено видатки на відрядження	2250	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	362 «Розрахунки з підзвітними особами»
6	Відображено видатки на оплату комунальних послуг	2270	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	675 «Розрахунки з іншими кредиторами»
7	Відображено видатки на оплату інших послуг (витрати з поточного ремонту основних засобів, витрати з транспортування)	2240	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	675 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Капітальні видатки				
8	Відображено видатки з придбання основних засобів та нематеріальних активів (зарахування їх на баланс)	3110 3160	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»
9	Відображено видатки з капітального ремонту основних засобів (здійснення робіт господарським способом)	3130	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	205 «Будівельні матеріали», 661 «Розрахунки із заробітної плати», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового

				державного соціального страхування» та ін.
10	Відображено видатки з реконструкції та реставрації основних засобів (виконання робіт підрядним способом)	3040	80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 675 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Джерело: складено автором на основі [1; 6; 12]

Облік операцій за рухом грошових коштів Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області реєструє фінансові операції за допомогою двох меморіальних ордерів. В меморіальному ордері № 2 фіксуються кошти, пов'язані зі загальним фондом, тоді як в меморіальному ордері № 3 відображаються кошти, пов'язані зі спеціальним фондом.

2.3. Відображення інформації про доходи і видатки у фінансовій звітності бюджетної установи

Так, згідно з Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів за новими кодами економічної класифікації видатків, видатки бюджетних установ - розпорядників бюджетних коштів відображаються у таких основних бюджетних звітах [10, с.63]: "Звіт про надходження та використання коштів загального фонду" (ф. № 2 д, № 2м), "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги" (ф. № 4-1 д, № 4-1м), "Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень" (ф. № 4-2 д, № 4-2 м), "Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду" (ф. № 4-3 д, № 4-3 м), "Звіт про заборгованість за бюджетними коштами" (ф. № 7 д, № 7м), "Звіт про заборгованість за окремими програмами" (ф. № 7 д.1, № 7 м.1) [6].

Удосконалення і зміни неминучі, однак, стабільність законодавчої бази в регулюванні бюджетного обліку значною мірою впливає на ефективність та

результати роботи бухгалтерських служб, адже бухгалтер, функціональні обов'язки якого пов'язані із здійсненням обліку видатків, забезпечує своєчасність, повноту та достовірність облікової інформації з метою визначення кінцевого результату діяльності (профіциту чи дефіциту коштів за загальним і спеціальним фондами) і відображення видатків у звітності розпорядника та одержувача бюджетних коштів тощо.

На етапі виконання місцевих бюджетів місцеві фінансові органи здійснюють нагляд за відповідністю бюджетного розпису показникам попередньо затвердженого місцевого бюджету.

Фінансові органи, організовуючи виконання місцевих бюджетів, контролюють як дохідну, так і видаткову їх частини. Проводячи моніторинг доходів, вони мають своєчасно виявляти відхилення реальних надходжень від запланованих та вживати відповідних заходів. У разі, коли за результатами квартального звіту виявляється, що загальний фонд бюджету не отримує більше ніж 15 % надходжень, фінансовий орган повинен підготувати зміни до бюджету, які передбачатимуть відповідне зменшення видаткової частини бюджету [6].

Місцеві фінансові органи займаються попереднім і поточним контролем при розподілі коштів місцевого бюджету між головними розпорядниками бюджетних коштів. У цьому випадку метою контролю є забезпечення тотожності виділених коштів затвердженому розпису бюджету. Крім того, фінансові органи можуть з'ясовувати законність, ефективність, раціональність бюджетних видатків. Співробітники фінансових органів можуть бути залученими до проведення ревізій та перевірок установ, підприємств, організацій, що отримують кошти з місцевих бюджетів.

Місцеві фінансові органи залучаються до підготовки звіту про виконання місцевого бюджету. При цьому вони аналізують звітні дані, що отримані від органів Державного казначейства, виявляють розбіжності та неточності й вживають заходів щодо їх усунення [6].

Після запровадження казначейського обслуговування місцевих бюджетів, з'явилися такі нові суб'єкти фінансового контролю на місцевому рівні як територіальні служби Державного казначейства України. Свої контрольні повноваження ці організації здійснюють на етапі виконання місцевих бюджетів та складання звітності про їх виконання, переважно у формі поточного контролю.

Під час виконання дохідної частини місцевих бюджетів органи казначейства контролюють правомірність зарахування надходжень, справедливість застосування нормативів розмежування доходів, визначені Бюджетним кодексом, Законом про державний бюджет і рішеннями рад про місцеві бюджети. Казначейство також контролює перерахування дотації вирівнювання місцевим бюджетам з позиції їх відповідності запланованим обсягам.

Контрольна діяльність територіальних формувань казначейства на етапі виконання видаткової частини місцевого бюджету розпочинається у ході реєстрації кошторисів бюджетних установ й інших планових документів. Вони перевіряються з точки зору відповідності показникам витягів з розпису місцевого бюджету. Основним такого контролю є недопущення відхилень обсягів основних документів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів від показників, передбачених у видатковій частині бюджету. Це сприяє попередженню перевищення видатків над затвердженими бюджетними призначеннями [26].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ УПРАВЛІННЯ ЗАХІДНОГО ОФІСУ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ В ІВАНО-ФРАНКІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

3.1. Сучасні підходи до організації контролю доходів і видатків бюджетної установи

Внутрішній фінансовий контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Відповідальність за організацію дієвої системи внутрішнього контролю несе керівник установи (розпорядник бюджетних коштів) не тільки у своєму закладі, а й у підвідомчих установах.

Внутрішній фінансовий контроль покликаний забезпечувати:

- систематичну оцінку фінансової діяльності установи;
- аналіз результатів здійснення діяльності на предмет їх відповідності тим завданням і планам, які передбачені паспортом бюджетної установи;
- інформування керівника установи про результати перевірки (оцінки, аналізу, вивчення, перевірки чи ревізії), вчиненої службою (відповідальною особою за проведення) внутрішнього фінансового контролю [44, с.54].

Державний (зовнішній) фінансовий контроль – це система реалізації контрольних заходів, налагодження внутрішнього аудиту, інспектування з метою забезпечення дієвого управління бюджетними ресурсами та державним майном на засадах законності, ефективності, економічності, результативності та прозорості.

Основною метою діяльності державного фінансового контролю є виявлення, попередження та недопущення фінансово-бюджетних порушень [2].

Фінансовий контроль на місцевому рівні – це робота суб'єктів контролю, спрямована на попередження та своєчасне виявлення фактів незаконних і

неефективних діянь у сфері місцевих фінансів; передбачає оперативне застосування управлінських заходів щодо виправлення виявлених недоліків, відшкодування заподіяної шкоди та застосування засобів впливу до винних осіб.

Суб'єктами фінансового контролю на місцевому рівні є органи державного управління, органи місцевого самоврядування, спеціалізовані структурні підрозділи галузевих міністерств, відомств і державних комітетів, фінансові й облікові служби установ, підприємств і організацій комунальної власності, а також громадяни та громадські об'єднання, які мають повноваження здійснювати контроль за об'єктами фінансового контролю на місцевому рівні.

Об'єктами контролю є місцеві бюджети, цільові фонди місцевого самоврядування, місцеві запозичення, комунальне майно та земля, а також фінансова діяльність учасників бюджетного процесу на місцевому рівні та підприємства комунальної власності. [1, с.63].

Такими контрольними повноваженнями у сфері місцевих бюджетів наділені різні державні та громадські інститути. Фінансовий контроль на місцевому рівні здійснюється різними державними та громадськими інститутами, що мають свої особливості. Цей контроль включає участь великої кількості учасників, які можуть бути класифіковані як контроль органів державного управління, органів місцевого самоврядування, відомчий контроль, внутрішній контроль та громадський контроль..

Фінансовий контроль органів державного управління – це контроль зі сторони органів центральної влади, який може бути застосований щодо будь-якого об'єкта контролю і спрямований на забезпечення дотримання законодавства та додержання державних інтересів у сфері місцевих фінансів.

Органи державного управління відіграють провідну роль у забезпеченні фінансового контролю на місцевому рівні. Це пояснюється кількома причинами. По-перше, інші види фінансового контролю на місцевому рівні не є настільки розвинутими, що призводить до залежності від органів державного

управління. По-друге, значна частина фінансових ресурсів місцевого самоврядування використовується для виконання делегованих повноважень.

Серед органів державного управління, які мають контрольні повноваження у сфері місцевих фінансів, особливе місце належить спеціалізованому органу державного фінансового контролю - Державній фінансовій інспекції України [4].

Основною метою Державної фінансової інспекції України є виконання державної політики у сфері державного фінансового контролю і формування пропозицій щодо його удосконалення. Для досягнення цих цілей Державна фінансова інспекція України виконує наступні завдання:

1. Здійснення контролю за законним, цільовим та ефективним використанням коштів місцевих бюджетів, інших фінансових та матеріальних ресурсів органів місцевого самоврядування.
2. Контроль за збереженням та ефективним використанням комунального майна.
3. Перевірка стану і достовірності бухгалтерського обліку та звітності в органах місцевого самоврядування, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з місцевих бюджетів.
4. Розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень.
5. Проведення системного аналізу обставин і причин, що сприяють вчиненню фінансових порушень, та розробка заходів для їх запобігання. [17, с.63].

Згідно з постановою Уряду від 28 жовтня 2020 року, була створена Державна аудиторська служба України на базі Державної фінансової інспекції. Ця служба займається проведенням аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ.

Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ є формою контролю, спрямованою на попередження фінансових порушень та забезпечення достовірності фінансової звітності.

Основним завданням фінансово-господарського аудиту є надання підтримки бюджетній установі у правильному веденні бухгалтерського обліку, законному використанні бюджетних коштів та комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та налагодженні ефективного внутрішнього фінансового контролю.

За допомогою фінансового контролю системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності установ можна виділити основні порушення та проаналізувати наслідки цих порушень.

Досвід проведення перевірок та ревізій системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності засвідчує, що серед порушень організації бухгалтерського обліку слід виокремити: порушення порядку проведення інвентаризації, не затвердження графіку документообігу тощо (рис. 3.1.)

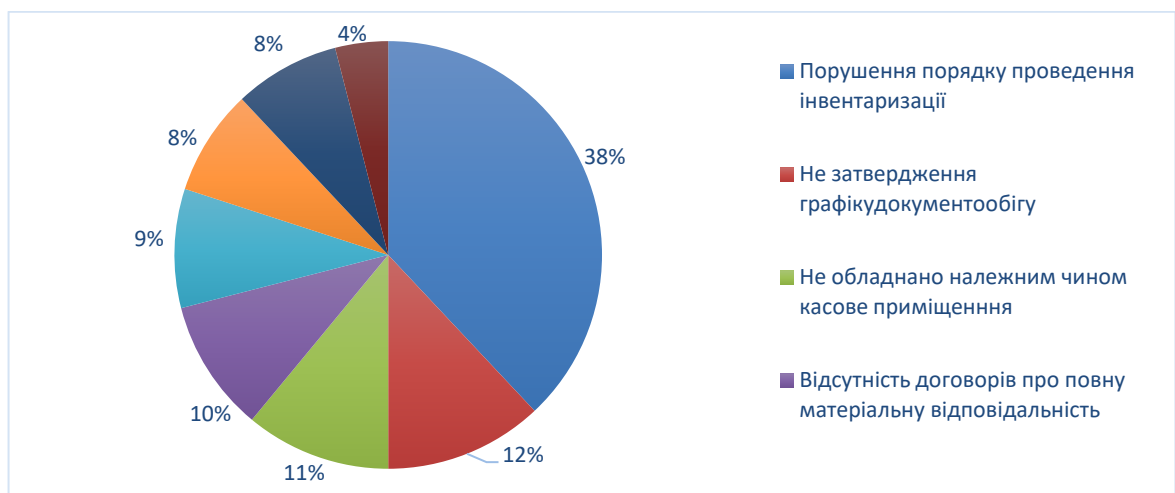


Рис. 3.1. Порушення в організації бухгалтерського обліку, %

Джерело: складено автором на основі [25; 44]

Найчастіше порушення в організації обліку призводять до незаконних витрат, недостач майна, надмірного нарахування платежів до бюджету, залишків необоротних активів, товарів, матеріалів та орендованих основних засобів.

Серед найпоширеніших порушень у методології обліку можна виділити: Списання видатків без належних підтверджуючих документів. Неповне або несвоєчасне оприбуткування товарів, матеріалів та обладнання. Невідображення окремих господарських операцій в облікових записах. (рис. 3.2.).

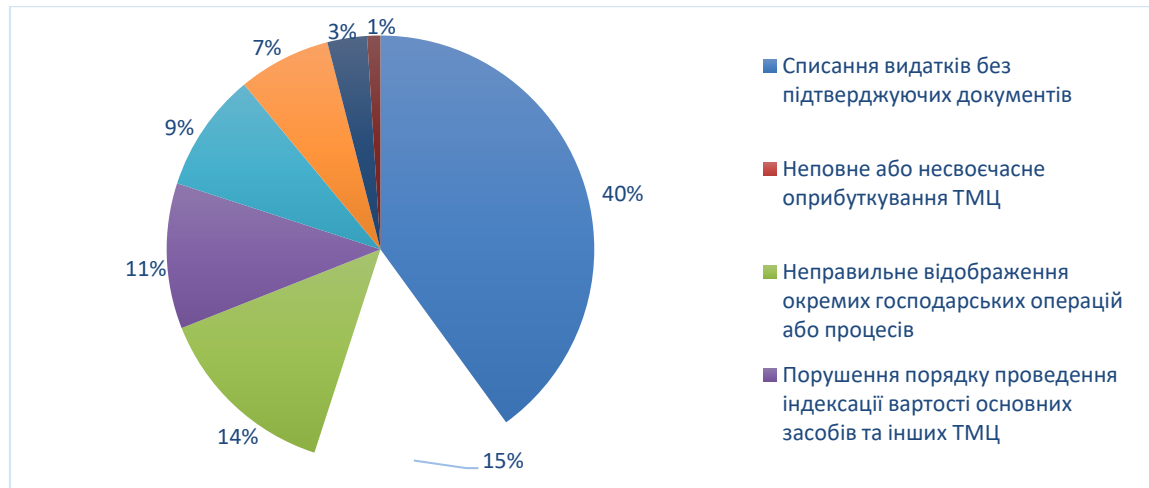


Рис. 3.2. Порушення в методології бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором на основі [25; 44]

Крім цього, в рамках аудиту також проводиться робота щодо впровадження аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Ця форма контролю спрямована на оцінку ефективності використання бюджетних коштів для досягнення запланованих цілей та виявлення факторів, що заважають його досягненню. Аудит ефективності має на меті розроблення обґрунтованих рекомендацій щодо підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм.

Місцеві державні адміністрації відіграють важливу роль у здійсненні фінансового контролю на місцевому рівні. Вони мають повноваження контролювати відповідність роботи місцевих бюджетів нижчого рівня бюджетному законодавству України. Крім того, місцеві державні адміністрації забезпечують складання, виконання та звітність про виконання місцевих бюджетів відповідного рівня. Це дозволяє їм здійснювати всі необхідні види контролю на різних етапах бюджетного процесу.

На відміну від центрального рівня, де закон про державний бюджет *de facto* не є об'єктом контролю і не може бути скасованим, затверджені радами рішення про місцеві бюджети підлягають контролю зі сторони місцевих державних адміністрацій. На наступний день після їх підписання ці рішення повинні бути надіслані до місцевої державної адміністрації вищого рівня.

Районні державні адміністрації наділені контрольними повноваженнями стосовно міських, сільських, селищних та їх об'єднань бюджетів.

Органи виконавчої влади мають право призупиняти виконання рішень про бюджет, які були прийняті місцевою радою, у разі порушення вимог Бюджетного кодексу та закону про державний бюджет щодо формування відповідного бюджету в частині делегованих державних повноважень. Голови районних державних адміністрацій забезпечують контроль за законністю рішень щодо міських, селищних та сільських бюджетів.

Органи виконавчої влади на місцевому рівні мають широкі управлінські повноваження для виконання своїх функцій. Крім контрольних повноважень у сфері бюджету, місцеві державні адміністрації мають право здійснювати контроль у комунальному секторі.

Вони мають змогу контролювати стан комунального майна, об'єктів комунальної інфраструктури, використання земель та інших аспектів комунального сектора.

3.2. Специфіка та актуальна методика аналізу фінансування та використання коштів бюджетної установи

Для ефективного досягнення поставлених завдань необхідно розробити методологічні принципи аналітичної діяльності та визначити методику проведення аналізу, необхідне інформаційне забезпечення та організацію аналітичної роботи. З метою забезпечення результативності аналізу фінансування та ефективного використання бюджетних коштів може бути запропонована модель його проведення (рис. 3.3).

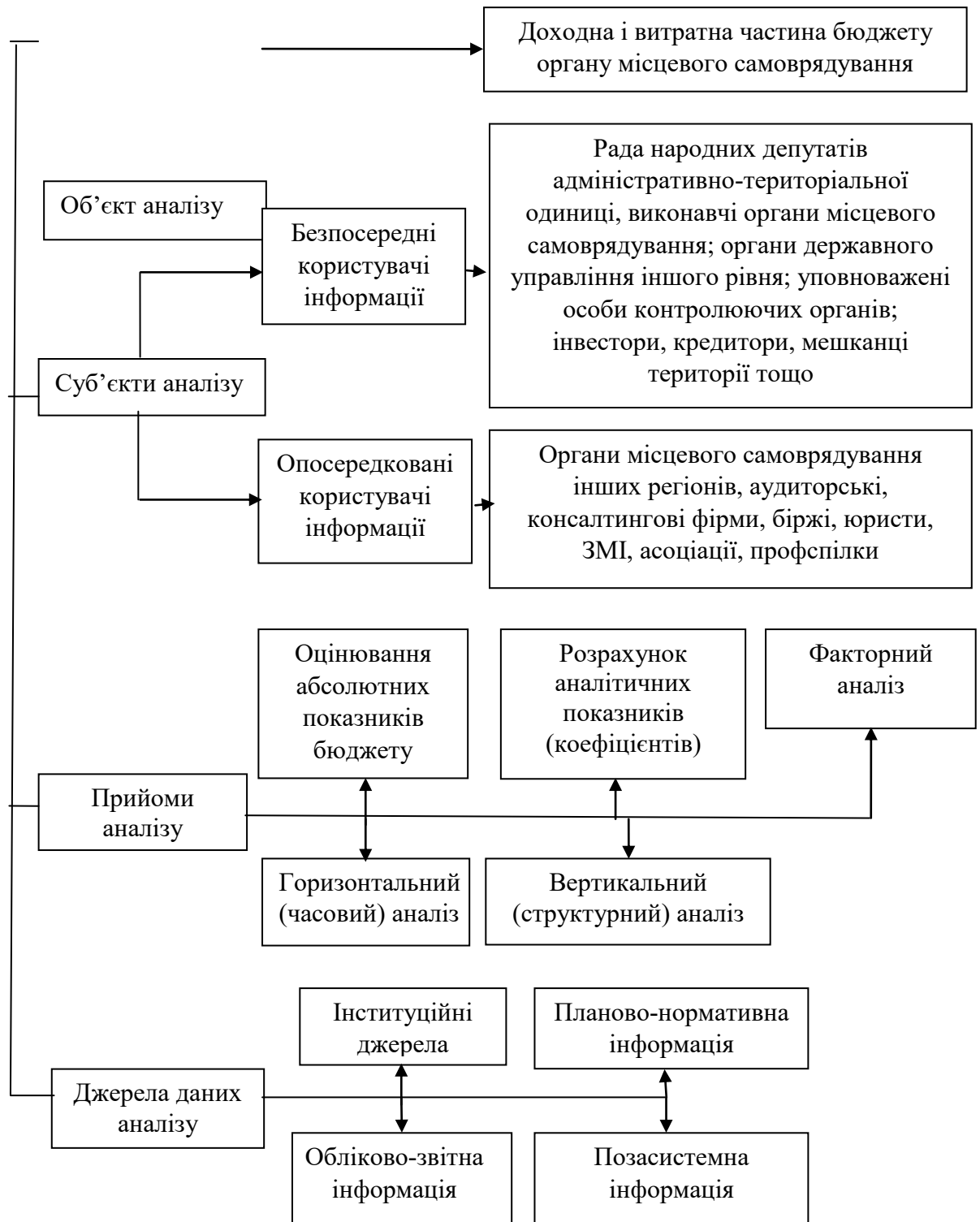


Рис. 3.3. Модель аналізу фінансування та цільового використання коштів бюджетною установою

Джерело: складено автором на основі [18; 32; 44]

Структурними елементами такої моделі є: об'єкт аналізу; суб'єкти

аналізу; аналітичний інструментарій проведення аналізу; інформаційне забезпечення аналітичних досліджень.

Аналіз спрямований на дослідження показників доходів та витрат місцевого бюджету органу місцевого самоврядування. Він здійснюється в розрізі окремих статей та груп доходів і видатків.

Суб'єктами аналізу є прямі та опосередковані зацікавлені сторони, оскільки місцевий бюджет відіграє важливу роль у регулюванні соціально-економічних процесів на певній території.

Безпосередні користувачі аналітичної інформації цікавляться станом доходів місцевого бюджету як джерелом фінансування витрат на виконання делегованих і власних повноважень виконавчих органів місцевого самоврядування, фінансуванням суспільних благ території та можливим покращанням умов життя мешканців. Аналітична інформація також є основою для перевірки дотримання чинного законодавства та визначення обсягів фінансування для регіонального розвитку.

Опосередковані користувачі виявляють інтерес до інформації такого роду з міркувань підтримки своїх рішень політичного, юридичного, комерційного, фінансового, кредитного, соціально-економічного характеру залежно від характеру діяльності і завдань, що ними вирішуються.

У ході дослідження доречно скористатися такими традиційними прийомами економічного аналізу, як: оцінювання абсолютних значень бюджету та їх зіставлення, динамічний (горизонтальний) аналіз, структурний (вертикальний) аналіз; коефіцієнтний та факторний аналіз [18, с.63].

Як інформаційну базу для аналізу використовують інституційні джерела (законодавчі акти, інструктивні матеріали, стандарти), планово-нормативну (планові, кошторисні документи), довідкову (довідники, пошукові системи), обліково – звітну (матеріали фінансового обліку і звітності, статистичні дані) та позасистемну інформацію (інші доречні для аналізу джерела даних) [48, с.21].

Аналіз надходження та використання коштів загального фонду органу місцевого самоврядування за 2019 р. наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Надходження та використання коштів загального фонду Управління
Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2019 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів – усього	358 344,00	344 239,49	- 14 104,51	- 3,94
у т.ч.:				
Поточні видатки	359 344,00	344 239,49	- 14 104,51	- 3,94
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	324 295,00	323 095,40	- 1 199,60	- 0,37
Використання товарів і послуг	26 071,00	13 609,58	- 12 461,42	- 47,80
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	5 578,00	5 578,00	-	-
Соціальне забезпечення	2 000,00	1 950,00	- 50	- 2,50
Інші поточні видатки	400,00	6,51	- 393,49	- 98,37
Капітальні видатки	-	-	-	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

Згідно з даними, представленими в таблиці 3.1, можна зробити висновок, що фактично використані кошти у 2019 році менші за затверджену суму видатків на 14 104,51 грн або 3,94%. У складі видатків заповнені лише статті, що стосуються поточних видатків, тоді як позиції, пов'язані з капітальними видатками, внутрішнім та зовнішнім кредитуванням, залишаються незаповненими, що свідчить про відсутність таких операцій. Фактичні видатки за позицією "Використання товарів і послуг" менші за затверджені на 12 461,42 грн або 47,80%. А за позицією "Оплата праці і нарахування на заробітну плату"

вони менші на 1199,60 грн або 0,37%. Таким чином, можна стверджувати про наявність економії або недофінансування.

Покажемо надходження та використання коштів загального фонду Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2020 р. у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2.

Надходження та використання коштів загального фонду Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2020 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів – усього	428762,00	404 437,64	-24 324,36	5,67
у т.ч.:				
Поточні видатки	429762,00	404 437,64	-24 324,36	5,67
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	349 100,00	345 070,28	-4 029,72	- 1,15
Використання товарів і послуг	44260,00	29 926,15	- 14 333,85	- 32,39
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	17 752,00	17 642,00	- 110,00	- 0,62
Соціальне забезпечення	17 000,00	11 450,00	- 5 550, 00	- 32,65
Інші поточні видатки	650,00	349,21	-300,79	- 46,28
Капітальні видатки	-	-	-	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

Як бачимо, і у 2020 році загальна сума фактичного використання коштів органом місцевого самоуправління менша від затвердженої суми на 24 324, 36 грн., або на 5,67 %.

Як і за попередній період у складі видатків заповнені лише статті поточних видатків, а позиції за капітальними видатками порожні, а отже - такі операції не здійснювалися.

Найбільша сума відхилення становить 14 333, 85 грн. (32,39 %) за позицією «Використання товарів і послуг». Відхилення за позицією «Соціальне забезпечення» становить 5 550 грн., або 32,65%. Що стосується «Оплати праці і нарахування на заробітну плату», то маємо зниження фактичних видатків проти затверджених на суму 4 029,72 грн., або 1,15 %.

Результати аналізу надходження та використання коштів загального фонду Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2021 р відобразимо у таблиці 3.3.

Як впливає із результатів проведених розрахунків, фактичне використання коштів Управлінням Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2021 році у загальній сумі менше від заздалегідь затвердженої суми на 10 194, 20 грн., або на 1,93 %. Це означає, що частка фактичних видатків загального фонду від його затвердженої величини на звітний рік становить 98 %, що є найкращим показником співвідношення порівнюваних нами значень за аналізовані періоди.

Як і в попередні роки у складі видатків мають місце тільки поточні видатки, а капітальні видатки не здійснювалися.

Таблиця 3.3.

Надходження та використання коштів загального фонду Управління
Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2021 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів - усього	527 158,00	516 963,80	- 10 194,20	1,93
у т.ч.:				
Поточні видатки	527 158,00	516 963,80	- 10 194,20	1,93
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	355 000,00	351 963,80	- 3 036,20	0,86
Використання товарів і послуг	139 708,00	133 967,33	- 5 740,67	- 4,11
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-
Поточні трансферти	28 720,00	28 720,00	-	-
Соціальне забезпечення	3 530,00	2 300,00	-1 230,00	- 34,84
Інші поточні видатки	200,00	10,00	- 190,00	- 95,00
Капітальні видатки	-	-	-	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

При цьому найбільше відхилення спостерігаємо за позицією «Використання товарів і послуг» у сумі на 5 740, 67 грн., або на 4,11 %. Відхилення за «Оплатою праці і нарахуваннями на заробітну плату» становить 3 036, 20 грн., або 0,86 %.

Динаміку затверджених бюджетом і фактичних видатків кошторису загального фонду Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області за 2019-2021 рр. відобразимо у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

Аналіз видатків загального фонду Управління Західного офісу
Держаудитслужби в Івано-Франківській області
за 2019-2021 рр.

(грн.)

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Темп росту 2020 / 2019	Темп росту 2021 / 2020
Затверджено на звітний рік	358 344,00	428 762,00	527 158,00	119,65	122,95
Фактичні за звітний рік	344 239,49	404 437,64	516 963,80	117,49	127,82
Абсолютне відхилення	-14 104,51	- 24 324,36	- 10 194,20	172,46	41,91
Відносне відхилення	3,94	5,67	1,93	143,91	34,04

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

За даними таблиці 2.4. спостерігається зростання як затверджених сум, так і фактичних видатків впродовж двох років. Так затверджені бюджетом видатки у 2020 році зросли проти 2019 року на 70 418 грн, або на 19,65 %, а у 2021 році проти 2020 року на 98 396 грн., або на 22,95%. У цілому затверджений бюджетом кошторис видатків загального фонду зріс на 168 814 грн., або на 47,11 %.

Фактична сума видатків також зросла у 2020 році проти 2019 року на 60 198 грн., або на 17,49%, а у 2021 році в порівнянні з 2020 роком на 112526,16 грн., або на 27,82%. Загалом фактичні видатки кошторису за 2021-2019 рр. зросли на 172 724,31 грн., або на 50,18 %.

Наступним кроком аналізу є дослідження структури поточних видатків. Продемонструємо у таблиці 3.5. затверджену і фактичну структуру поточних видатків установи у 2021 році.

Таблиця 3.5.

Структура поточних видатків кошторису Управління Західного офісу
Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2021р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення у структурі, %
	грн.	%	грн.	%	
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	355 000,00	67,34	351 963,80	68,08	0,74
Використання товарів і послуг	139 708,00	26,50	133 967,33	25,91	- 0,59
Обслуговування боргових зобов'язань	-	-	-	-	-
Поточні трансферти	28 720,00	5,45	28 720,00	5,56	0,11
Соціальне забезпечення	3 530,00	0,66	2 300,00	0,44	- 0,22
Інші поточні видатки	200,00	0,04	10,00	0,00	- 0,04
Разом поточних видатків	527 158,00	100,00	516 963,80	100,00	—

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

Як бачимо із розрахунків, найбільшу питому вагу у поточних видатках Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області займає «Оплата праці і нарахування на заробітну плату» - у структурі затверджених видатків – 67,34 %, а у фактичних видатках – 68,08% відповідно, тобто питома вага за цією позицією зросла на 0,74 %.

Друге місце за значимістю мають « Використання товарів і послуг», які у затвердженому кошторисі становили 26,50 %, а фактично склали 25,91 %, частка яких скоротилася на 0, 59 %.

Частка решти напрямків поточних видатків є незначною і суттєво не змінилася.

У наступній аналітичній таблиці 3.6. деталізуємо витрати на оплату праці.

Таблиця 3.6.

Оплата праці і нарахування на заробітну плату Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у 2021 рр.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення		
	грн.	%	грн.	%	абсолютне	відносне, %	частки, %
Оплата праці	241350,00	74,42	240978,00	74,58	- 372,00	-0,15	0,16
Нарахування на оплату праці	82 945,00	25,58	82 117,18	25,42	-827,82	-1,00	-0,16
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	324295,00	100,00	323095,40	100,00	-1 199,6	-0,37	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

Як бачимо, фактичні видатки на оплату праці і нарахування на заробітну плату в цілому за 2021 рік відносно затвердженого фонду знизилися на 1119,6 грн., або на 0,37 %. При цьому, сума заробітної плати зменшилася на 372 грн., або на 0,15% , а її частка, хоч не значно, але зросла на 0,16 %. Що стосується нарахувань на оплату праці, то вони знизилися на 827,82 грн., або на 1 %, а частка їх зменшилася на 0,16 %.

Наступним кроком у аналізі надходжень та використання коштів загального фонду доцільно дослідити такий елемент як « Використання товарів і послуг». Скористаємося для такого аналізу таблицею 3.7.

Результати проведених у таблиці 2.7. розрахунків свідчать, що фактичні видатки на використання товарів і послуг у 2021 р. менші від затверджених бюджетом на 5740,67 грн., або на 4,11 %.

Таблиця 3.7.

Використання товарів і послуг Управління Західного офісу
Держаудитслужби в Івано-Франківській області за 2021 рр. (грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік		Фактичні за звітний рік		Відхилення		
	грн.	%	грн.	%	абсолютне	відносне, %	частки, %
Предмети, матеріали, обладнання, інвентар	10238,00	7,33	9345,49	6,98	- 892,51	- 8,72	-0,35
Оплата послуг (крім комунальних)	109470,00	78,36	108530,72	81,01	- 939,28	-0,85	2,65
Видатки на відрядження	2500,00	1,79	1890,00	1,41	-610,00	- 2,44	- 0,38
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	17500,00	12,53	14201,12	10,60	- 3298,88	- 18,86	-1,93
Оплата електроенергії	5500,00	3,94	3358,18	2,51	- 2141,82	- 38,94	-1,43
Оплата природного газу	12000,00	8,59	10842,94	8,09	-1157,06	-9,64	- 0,50
Разом використання товарів і послуг	139708,00	100	133967,33	100	- 5740,67	- 4,11	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

Визначальну роль у видатках на використання товарів і послуг органу місцевого самоврядування (близько 80 %) складає оплата послуг (крім комунальних). У порівнянні з затвердженими значеннями сума цього напрямку використання коштів знизилася на 939,28 грн., або на 0,85 %, а частка у загальному обсязі використання коштів на товари і послуги зросла на 2,65 %.

Другим за роллю у сукупному розмірі видатків на товари і послуги є оплата комунальних послуг і енергоносіїв. Фактичні видатки на ці цілі є

меншими від затверджених на 3298,88 грн., або на 18,86 %, їх частка у загальному обсязі витрат, що розглядаються знизилася на 1,93 %.

За іншими позиціями використання коштів, частка яких у загальному обсязі видатків на товари та послуги є незначною, прослідковується скорочення витрат, як в абсолютному, так і у відносному вираженні, а їх роль в загальному підсумку суттєво не змінилася.

Зниження спостерігаємо за всіма позиціями у таблиці, що свідчить про ощадне використання коштів.

Органи місцевого самоврядування, так само як і інші бюджетні установи, мають право використовувати загальний фонд для задоволення своїх потреб і виконання власних повноважень. Згідно з чинним законодавством, вони можуть надавати різноманітні послуги, отримувати благодійну допомогу та інші надходження, використовуючи для цього свою власну матеріальну базу.

Усі кошти, які вони отримують у результаті цієї діяльності, а також видатки, здійснені з метою їх отримання, відображаються як доходи та видатки спеціального фонду бюджету. Для проведення аналізу фактичних видатків спеціального фонду за період з 2019 по 2021 рік будуть використані дані річних звітів відповідної установи, зокрема "Звіт про надходження та використання інших надходжень спеціального фонду" за формою №4-Зд. Отримані показники будуть відображені у таблиці 3.8.

Дані аналітичної табл. 3.8. свідчать про недостатність фактичних поточних видатків Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області у порівнянні із затвердженими бюджетними показниками.

Таблиця 3.8.

Надходження та використання коштів спеціального фонду
Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській
області у 2021 р.

(грн.)

Показники	Затверджено на звітний рік	Фактичні за звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
Видатки та надання кредитів – усього	99 435,00	48 482,78	-50952,22	- 51,24
у т.ч.:				
Поточні видатки	21 376,00	18 423,78	- 2952,22	-13,81
з них:				
Використання товарів і послуг (Оплата послуг крім комунальних)	7 310,00	4 357,78	-2952,22	- 40,39
Поточні трансферти (Поточні трансферти органам управління інших рівнів)	14 066,00	14 066,00	-	-
Капітальні видатки	78 059,00	30 059,00	- 48 000,00	- 61,49
з них:				
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (Капітальний ремонт інших об'єктів)	48 000,00	-	- 48 000,00	-100,00
Капітальні трансферти	30 059,00	30 059,00	-	-

Джерело: розраховано автором на основі даних установи

У цілому вказане відхилення складає 50952 грн., або 51, 24 %, що, безумовно, є небажаним. У порівнянні із затвердженою сумою зменшилися фактичні видатки цільового фонду як на поточні потреби на суму 2952,22 грн. або на 51,24 %, так і на капітальні видатки – на 48 000 грн., або на 100 %.

3.3. Перспективні напрями розвитку обліку, аналізу і контролю фінансування та використання коштів бюджетної установи в сучасних економічних реаліях

Обслуговування місцевих бюджетів за казначейською моделлю передбачає здійснення контролю за відповідністю між зобов'язаннями, які беруть розпорядники бюджетних коштів і показниками кошторисів. Доречність такого контролю зумовлена певними об'єктивними обставинами. За наявності у бюджетних установ повноважень на укладання угод та неможливості застосування матеріальної відповідальності за їх невиконання виникають ризики перекладання непогашених зобов'язань на бюджет. Тому такий вид контролю має важливе значення.

Однак слід зазначити, що механізми контролю зобов'язань розпорядників коштів, які нині мають місце, далекі від досконалості. З одного боку, вони суттєво ускладнюють процес здійснення видатків, з іншого ж, допускають можливість взяття зобов'язань в обсягах, що вищі за бюджетні асигнування. А відтак, - є очевидною необхідність радикального реформування порядку обліку зобов'язань розпорядників коштів місцевих бюджетів [26, с.63].

Безпосередньо на етапі платежу контроль органів казначейства повинен забезпечити відповідність видатків умовам зареєстрованих зобов'язань і дотримання вимог цільового призначення коштів, за рахунок яких вони реалізуються. При виконанні видатків у частині власних надходжень бюджетних установ казначейський контроль повинен забезпечити їх відповідність напрямам, що прописані затвердженим кошторисом.

Важливою ділянкою контрольної роботи служби казначейства є перевірка фінансових звітів розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів. Перевіряється відповідність даних звітності показникам бухгалтерського обліку виконання місцевих бюджетів, який здійснюють органи казначейства; наявність логічного взаємозв'язку між окремими елементами фінансової звітності клієнтів.

Діяльність органів Державної фіскальної служби України перш за все орієнтована на забезпечення належного виконання дохідної частини бюджетів. Ці органи здійснюють наступний контроль. Об'єктами такого контролю є платники податків: як юридичні (у тому числі бюджетні установи), так і фізичні особи.

У сфері місцевих фінансів органи Державної фіскальної служби виконують такі функції:

- контроль своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів;

- облік податків та інших обов'язкових платежів, які зараховуються до місцевих бюджетів, забезпечують правильність обчислення і своєчасність надходження цих податків та платежів;

- контроль своєчасності подання фінансової звітності, податкових декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням податків та інших платежів, а також перевіряють правильність визначення об'єктів, бази оподаткування та розрахунку податкових платежів;

- забезпечення застосування та своєчасного стягнення до місцевих бюджетів за порушення податкового законодавства сум фінансових санкцій, передбачених чинним законодавством, а також стягнення адміністративних штрафів;

- здійснення перевірок фактів приховування і заниження сум податків та інших обов'язкових платежів до місцевих бюджетів.

Крім того, об'єктами контролю органів Державної фіскальної служби є виконавчі комітети сільських та селищних рад. Вони перевіряються з огляду на дотримання порядку прийняття та обліку податків, інших платежів, отриманих від платників податків готівкою, своєчасності та повноти їх перерахування до бюджету.

Незважаючи на те, що Рахункова палата України посідає важливе місце в системі фінансово-економічного контролю, на місцевому рівні її повноваження є досить обмеженими. Згідно з чинним законодавством цей орган державного

фінансового контролю володіє правами щодо здійснення контролю лише в частині використання коштів державного бюджету. Тому Рахункова палата України має контролювати місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування тільки у тому випадку, коли вони одержують, перераховують, витрачають кошти державного бюджету або використовують чи здійснюють управління об'єктами державної власності.

Аналізуючи загальний рівень фінансового контролю органів державного управління, можна зробити висновок, що багато суб'єктів контролю ще не забезпечують належну фінансову дисципліну. Ця ситуація пояснюється перш за все тим, що діюча система фінансового контролю на місцевому рівні спрямована, насамперед, на виявлення і реєстрацію порушень, а не на їх попередження та профілактику. [12, с.69].

Національна система державного фінансового контролю ще достатньою мірою не відповідає сучасним європейським вимогам. Нечіткість механізму встановлення відповідальності посадових осіб створює передумови неналежного рівня фінансово - бюджетної дисципліни по державі у цілому і в переважній більшості регіонів.

У нових умовах господарювання Державний фінансовий контроль роботи органів місцевого самоврядування набуває все більш важливого значення з огляду на те, що встановлені нові правила організації діяльності органів місцевого самоврядування та одержання фінансових ресурсів спрямовані на забезпечення макроекономічної рівноваги, стабілізацію економіки і фінансову безпеку, захист прав власників та створення умов для чесної конкуренції і ефективності економічної системи, поліпшення фінансових можливостей для виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень [26, с.69].

Організація фінансового контролю на місцевому рівні повинна враховувати особливості функціонування окремих видів місцевих фінансів.

У багатьох країнах у сфері місцевих фінансів органи центральної влади наділені значними контрольними повноваженнями. Це зумовлено в першу чергу тим, що держава має значну вагу у фінансуванні органів місцевого

самоврядування, у тому числі для забезпечення виконання нею делегованих повноважень.

Здійснення державними органами влади ефективного фінансового контролю за надходженням, розподілом і витрачанням державних є неодмінною складовою та важливою функцією державного управління.

В організації діяльності державного фінансового контролю в Україні існує ряд проблем, які знижують рівень фінансово-бюджетної дисципліни на місцях. Недосконала законодавча база, відсутність системності контролю та використання застарілих методів ретроспективного контролю, а також недосконалість усієї системи місцевих фінансових органів стали підґрунтям для поширення зловживань та маніпуляцій з різного роду ресурсами [12, с.41].

Наріжною проблемою недосконалої системи контролю місцевих фінансів є не найкраще законодавство через відсутність єдиного базового закону, який би чітко регламентував відносини об'єктів та суб'єктів контролю, як на державному, так і на місцевому рівнях.

Водночас в урядовій Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [33], органи місцевого самоврядування належать до державного сектору, хоча Закон України «Про місцеве самоврядування» жодним чином не відносить функції та повноваження органів місцевого самоврядування до державного сектору. Все це дозволяє стверджувати про неузгодженість законодавчої бази та невідповідність нормативно-правових актів, що стосуються державного фінансового контролю регіонального та місцевого рівня.

Проблемою є і те, що на сьогодні державний фінансовий контроль не поширюється на доходи місцевих бюджетів України. Чимало науковців, законодавців та державних службовців безпідставно спрощують і звужують поняття державного контролю, розглядаючи його лише як контроль використання бюджетних коштів, тобто ототожнюють його з бюджетним контролем. Але це не зовсім так. Кожна держава, як і кожен господар, мають

стежити не тільки за витратною, але і за дохідною частиною свого бюджету. Це створює умови для суттєвих порушень при виконанні місцевих бюджетів.

Зазначимо, що в Україні місцеві бюджети знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю. В останній редакції статті 98 Конституції України [8] визначено, що повноваження вищого органу контролю державних фінансів – Рахункової палати України – поширюються лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України [9, с.63]. Таким чином, у системі державного управління практично відсутня функція належного контролю за дохідною частиною бюджетів України.

Належним контролем не охоплено видатки місцевих бюджетів, що мають винятково важливу роль у соціально-економічному житті країни. Структура видатків місцевих бюджетів на сьогодні винятково соціальну спрямованість. Таке використання коштів є не випадковим, бо місцеві органи самоврядування повинні вирішувати місцеві проблеми, які безпосереднім чином пов'язані з наданням різносторонніх суспільних, насамперед соціальних послуг, поліпшенням рівня добробуту населення, забезпеченням необхідних умов для його життєдіяльності. Проте, абсолютні значення коштів, які виділяються з місцевих бюджетів на утримання, як соціально-культурних об'єктів, так і на соціальні виплати, є недостатніми для задоволення таких потреб населення [17, с.69].

Проблема, пов'язана з відсутністю системності контролю, є ще однією важливою. Ми підтримуємо точку зору провідних сучасних науковців, які стверджують, що у перехідний період до ринкових відносин все більш важливим стає превентивний фінансовий контроль. Цей контроль здійснюється на етапі розгляду та прийняття фінансових рішень, включаючи розробку та ухвалення законів та актів органів місцевої влади та місцевого самоврядування у сфері фінансової діяльності, зокрема бюджетів на поточні роки. Система фінансового контролю на місцевому рівні повинна мати постійний характер і бути спрямованою не тільки на виявлення порушень та покарання винних осіб,

але й на попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживанням у цій сфері.

Наявність недостатньо збалансованої системи органів, що забезпечують державний фінансовий контроль, є наслідком безсистемності у правовому полі. Крім того, необхідно удосконалити саму систему місцевих фінансових органів. Фінансові управління та відділи місцевих державних адміністрацій повинні підпорядковуватись як Міністерству фінансів України, так і главі відповідної місцевої державної адміністрації.

В системі виконавчої влади на місцевому рівні доцільно покласти обов'язки контролю за законністю діяльності фінансових органів. Це б дозволило розвантажити органи Державної фіскальної служби і посилити роль місцевих фінансових органів.

Найбільшою проблемою в системі державного фінансового контролю на місцевому рівні є корупція, особлива шкода якої полягає в її системності. Адже вона не тільки завдає матеріальної шкоди, але й призводить до незворотних змін в усьому державному апараті. Головною причиною існування корупції є бюрократичні дії державних чиновників [12, с.63].

ВИСНОВКИ

Таким чином, на підставі здійсненого дослідження, варто зробити наступні узагальнення та висновки:

1. Діяльність державних підприємств, організацій і установ здійснюється у таких сферах, де неможливе або недоцільне використання приватного капіталу. Бюджетними установами та організаціями є такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа.

2. Бюджетні установи відрізняються від інших суб'єктів господарювання тим, що їх витрати не спрямовані на отримання прибутку, а на відновлення ресурсів, витрачених на виконання функціональних обов'язків установи, які визначені установчими документами. При цьому витрати ресурсів не є передумовою для генерації доходу, а використовуються як засіб здійснення фінансово-господарської діяльності.

3. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності державних установ є важливим елементом інфраструктури економіки України. Оскільки функціонування бюджетних установ принципово відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання, що в свою, чергу впливає на особливість організації і методику обліку.

4. Облік у бюджетних установах є самодостатньою національною упорядкованою системою збирання, реєстрації й узагальнення інформації про склад засобів, джерел фінансування та зобов'язань установи, фінансових процесів за допомоги суцільного, безперервного й документального обліку господарських операцій, що відображають господарську діяльність, покликаною задовольняти інформаційні потреби процесу управління ощадним і доцільним використанням бюджетних коштів, та науковою методологією, що перебуває у постійному розвитку і вдосконаленні відповідно до соціально-економічних перетворень та рівня світових вимог.

5. Видатки бюджетних установ здійснюються за спеціальною їх економічною класифікацією, яка передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності. Чимало елементів поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету. Бюджетні установи мають особливість, відмінну від інших суб'єктів господарювання, у тому, що їх витрати не спрямовані на заробіток, а на відновлення ресурсів, які були витрачені для виконання функцій, визначених установчими документами. Головна мета таких витрат полягає в забезпеченні функціонування установи, а не в генерації прибутку. Витрати ресурсів вважаються необхідними засобами для здійснення фінансово-господарської діяльності.

6. Ринкові умови господарювання, зміни в інституційному та адміністративному полі, що є об'єктивними факторами, створюють потребу у пошуку та формуванні нових методів обліку в установах державного сектору економіки. Ці методи повинні відповідати новим соціально-економічним відносинам та процесу реформування бухгалтерського обліку.

7. Зміни в законодавстві, зокрема в економічній класифікації видатків бюджетних установ, плані рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання і змісту форм фінансової звітності, потребують постійного удосконалення існуючої методики обліку поточних і капітальних видатків бюджету. Це можна здійснити шляхом розроблення науково-практичних рекомендацій, як з обліку видатків, так і з їх відображення у бюджетній звітності. Це підкреслює актуальність проведення нових наукових досліджень у даній області.

8. Місцевим органам влади доручено виконання власних самоврядних та делегованих державою повноважень. Реалізація цих повноважень на належному рівні можлива за умов достатнього рівня їх фінансового забезпечення.

9. В умовах адміністративної та фінансової децентралізації, яку розпочато в Україні у 2019 році, відбувається зростання фінансового забезпечення для

здійснення повноважень органами місцевого самоврядування, до яких належить і об'єкт нашого дослідження.

10. Це у свою чергу, призводить до зміни значення і змісту облікової системи, як засобу інформаційної підтримки процесу управління цільовим використання коштів органу місцевого врядування.

11. Оскільки об'єктом нашого дипломного дослідження є орган місцевого самоврядування, а саме Управління Західного офісу Держаудитслужби в Івано-Франківській області, яка належить до бюджетних установ і складає фінансову звітність відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі «Подання фінансової звітності», бюджетну та інші звітності як розпорядник бюджетних коштів, то це і зумовило особливості висвітлення методики аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів на підприємствах державного сектору.

12. У ході проведеного аналізу надходжень та використання коштів загального фонду нами з'ясовано, що показники фактичних видатків у цілому та в розрізі окремих елементів не перевищували затверджених бюджетом органу місцевого самоврядування значень, тобто мала місце певна економія у використанні коштів; за 2019 -2021 роки обсяг загального фонду місцевого самоврядування зріс на 172 724,31 грн., або на 50,18 %; видатки цього фонду мали виключно поточний характер; зокрема видатки на використання товарів і послуг збільшилися на 120 357,75 грн., або у 9 разів., з них – оплата послуг (крім комунальних платежів) зросла у 23,14 рази, а оплата комунальних послуг та енергоносіїв – у 2 рази.

13. Аналіз надходження та використання інших надходжень спеціального фонду показав: зближення абсолютних значень підсумків затверджених бюджетами спеціального фонду надходжень і видатків за відповідні роки з їх фактичними величинами, що можна розцінити як позитивне явище щодо обґрунтованості відповідних бюджетних показників і прогнозованості фінансового забезпечення виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень; сума одержаних доходів спеціального фонду за 2019 -2021 рр.

зросла на 221 666,78 грн., або на 437,79 %; у 2019-2020 роках мали місце як поточні, так і капітальні видатки, а у 2021 році видатки спецфонду носили виключно капітальний характер – на реконструкцію та реставрацію інших об’єктів (відмінними від житлового фонду (приміщень); у цілому затверджений бюджетом кошторис видатків спецфонду зріс на 171 485 грн., або на 172,46 %, а фактичні видатки кошторису за 2019-2021 рр. зросли на 222 396,78 грн., або на 458,71 %.

14. Характеризуючи у цілому рівень фінансового контролю органів державного управління, можна дійти висновку, що значна кількість суб’єктів контролю ще не забезпечує належну фінансову дисципліну. Така ситуація викликана у першу чергу тим, що діюча система фінансового контролю на місцевому рівні націлена перед усім на виявлення та фіксацію порушень, а не на їх попередження та профілактику.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2015. 288 с.
2. Аудит : підручник / [Петрик О. А., Зотов В. О., Кудрицький Б. В. та ін.] ; за заг. ред. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
3. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / За ред. Немченко В. В., Редько О. Ю. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
4. Бодруг Т. М., Гаватюк Л. С. Сутність аналізу та управління фінансовим станом підприємств України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 22(1). С. 20-24.
5. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : Рута, 2014. 912 с. 67
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010р. № 2456-VI URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 28.04.2023).
7. Виноградова М. О., Жидаєва Л. І. Аудит : навч. посібник. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 656 с.
8. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 від 28.05.99 р. №137. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.04.2023).
9. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 від 31.12.1999. № 318 URL : [http //zakon 4.rada.gov.ua](http://zakon4.rada.gov.ua) (дата звернення 28.04.2023).
10. Голуб Л. О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства. *Наукові праці МАУП*. 2014. Вип. 42. С. 207-214.
11. Господарський Кодекс України, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 28.04.2023).

12. Дерев'янка С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О., Ганяйло О. М. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 380 с.
13. Деякі питання дерегуляції господарської діяльності: Постанова Кабінету міністрів України від 27.03.2019 р. № 367. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.02.2023).
14. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 28.04.2023).
15. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2014 р. № 73. URL: <http://prou4ot.info/> (дата звернення 28.04.2023).
16. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 від 20.10.1999 р. №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 28.04.2023).
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 28.04.2023).
18. Коваль Л. В., Левчук М. С. Особливості формування облікової політики в бюджетних установах. Агросвіт. 2019. № 10. С. 61–67
19. Лист Міністерства фінансів України від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05> (дата звернення 28.04.2023).
20. Лист МФУ від 29.07.03 № 04230-04108 «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності». URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03> (дата звернення 28.04.2023).
21. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2014 р. № 433 URL : <http://www.pro-u4ot.info/> 70 (дата звернення 28.04.2023).
22. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю

розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Мінфіну України від 14.09.2012 № 995. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106386/> (дата звернення: 01.05.2023).

23. Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 №356. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00> (дата звернення 28.04.2023).

24. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921. URL : <http://www.minagro.kiev.ua/page/77098>. (дата звернення 28.04.2023).

25. Міжнародний стандарт фінансового обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/392433/file/c.pdf>. (дата звернення 28.04.2023).

26. Міжнародні стандарти аудиту. URL :: <http://www.pro-u4ot.info/> (дата звернення 28.04.2023).

27. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (дата звернення 28.04.2023).

28. Музиченко Т.О. Організація облікового процесу складових власного капіталу. *Ефективна економіка*. 2015. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4158>. (дата звернення 28.04.2023).

29. Нематеріальні активи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 від 07.07.1999 р. №163. URL : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx> (дата звернення 28.04.2023).

30. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. *Ефективна економіка*. 2018. № 11.: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2018_11_65. (дата звернення 28.04.2023).

31. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі,

затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24> (дата звернення 28.04.2023).

32. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. Відомості Верховної Ради України (ВВР). 2011. № 13-14, 15-16, 17. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 28.04.2023).

33. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 №88, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 05.06.95 за №168/704. URL : zakon2.rada.gov.ua (дата звернення 28.04.2023).

34. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 28.04.2023).

35. Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства: Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 12.06.2018 № 385. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0805-18> (дата звернення 28.04.2023).

36. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.04.2023).

37. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 28.04.2023).

38. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 28.04.2023).

39. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо статутного капіталу: Закон України від 22.12.2010 р. № 2850-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.04.2023).

40. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL : <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 28.04.2023).

41. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 р. № 877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16> (дата звернення 28.04.2023).

42. Проскура К.П. Організація внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами) як розпорядниками бюджетних коштів. Криміналістика і судова експертиза. 2019. Вип. 64. С. 689–698. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2019_64_69/ (дата звернення: 01.05.2023).

43. Рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122 «Про порядок застосування в Україні стандартів аудиту та етики Міжнародної організації бухгалтерів»: сайт АПУ. URL: <http://www/apu.com.ua>.

44. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р., затв. Каб. Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення: 01.05.2023).

45. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#n4> (дата звернення 28.04.2023).

46. Хмелюк А., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрямки реформування. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 3. С. 205-211.

47. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/435-15> (дата звернення 28.04.2023).

48. Чебан Т.М. Нормативне регулювання облікової політики державних і комунальних підприємств: критична оцінка та перспективи розвитку. Теорія та методологія обліку, оподаткування, аудиту та аналізу в системі інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання: колективна монографія/ за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. Херсон: Книжкове видавництво ФОП Вишемирський В.С., 2018. С. 16-28.

49. Anthony R.N., Welsch G.A. Fundamentals of Management Accounting. Irwin, 1977.

50. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Eldez, Mark S. Beasley – 10th ed. Pearson Prentice Hall, 2005. 791 p.

51. Shkromyda, V. V., Shkromyda, N.Y., & Gnatyuk, T. M. (2022). Integrated reporting in the context of information provision of key stakeholders. The actual problems of regional economic development, 2(18), 23-30.