

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет

Кваліфікаційна робота

Перший (бакалаврський) рівень вищої освіти
на тему:

**«Формування та облік доходів і фінансових результатів
виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів»**

Виконав: студент групи ОО-41,
Напряму підготовки (спеціальності)
071 «Облік і оподаткування»
Луцюк М В

Керівник: к. е. н., проф Гнатюк Т М

Рецензент: к. е. н., проф Солоджук Т В

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет Економічний
Кафедра Обліку і оподаткування
Освітній рівень “бакалавр”
Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ім'я, по
батькові)

“11” жовтня 2021 р.

З А В Д А Н Н Я
на дипломну роботу студента

Люцюка Максима Вячеславовича

1. Тема роботи: Формування та облік доходів і фінансових результатів виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів

керівник роботи: Гнатюк Тарас Михайлович, к. е. н., доцент.

2. Перелік питань, які потрібно розробити: теоретичні основи обліку витрат діяльності та аналізу собівартості; особливості обліку витрат діяльності та формування собівартості продукції у «Горохівська міська рада»; аналіз витрат діяльності та собівартості продукції виробничого підприємства.

3. Дата видачі завдання 13.10.2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Теоретичні основи обліку та контролю доходів та фінансових результатів виконання кошторису в бюджетних установах	17.02.2022 р.	Виконано
2.	Облік і контроль доходів і фінансових результатів виконання кошторису в «Горохівська міська рада»	16.03.2022 р.	Виконано
3.	Напрями вдосконалення обліку та контролю доходів та фінансових результатів виконання кошторису в «Горохівська міська рада»	18.04.2022 р.	Виконано

Студент

Луцюк М В.
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

Гнатюк Т М.
(прізвище та ініціали)

ВІДГУК
на кваліфікаційну роботу
студента Луцюка Максима Вячеславовича

**на тему: «Формування та облік доходів і фінансових результатів
виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів»**

Кваліфікаційна робота присвячена актуальній темі – обліку витрат діяльності та аналіз собівартості продукції.

В кваліфікаційній роботі досліджені основні питання теми: сутність витрат та їх значення у діяльності господарюючого суб'єкта, класифікація витрат та порядок формування собівартості продукції (робіт, послуг), нормативно-правове регулювання обліку витрат діяльності та аналізу собівартості продукції, особливості синтетичного та аналітичного обліку витрат діяльності виробничого підприємства, специфіка калькулювання собівартості пакувальних виробів, аналіз структури і динаміки витрат діяльності виробничого підприємства, оцінка собівартості окремих пакувальних виробів та факторний аналіз їх прибутковості, шляхи зниження собівартості продукції у контексті зміцнення її конкурентоспроможності.

Практичну цінність для підприємства мають рекомендації автора по впровадженню різних методів розрахунку собівартості та шляхів її зниження не втрачаючи конкурентоспроможність.

Висновки та пропозиції, які зроблені в кваліфікаційній роботі, підкріплені відповідними розрахунками, формулами, порівняльними таблицями, та свідчать, що студент вміє на практиці застосовувати отримані під час навчання знання.

Кваліфікаційна робота може бути допущена до захисту, а її автор Луцюк М В заслуговує присвоєння освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр зі спеціальності «Облік і оподаткування».

Науковий керівник,
кандидат економічних
наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
«30» травня 2022 р.

Гнатюк Т М

Прикарпатський національний університет імені Василя
Стефаника

Економічний факультет
Кафедра обліку та оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
студента групи ОО-41
Луцюка Максима
Вячеславовича
на тему:
«Формування та облік доходів і фінансових результатів
виконання кошторису розпорядника бюджетних
коштів»

Актуальність теми. Сучасні умови господарювання для кожного вітчизняного підприємства є надзвичайно складними в економічних, політичних, соціальних аспектах. Кризові явища, ускладнення інтеграційних процесів в економіці, підвищення ризиків конкурентного середовища створюють надзвичайно складні умови функціонування та розвит підприємства.

Аналіз собівартості продукції підприємства є дуже важливим інструментом вирішення управлінських питань підвищення ефективності діяльності підприємства. У зв'язку з цим питання впровадження або оптимізації вже існуючої системи аналізу собівартості продукції підприємства в конкурентному середовищі є надзвичайно актуальними та потребують оперативного рішення.

Поява в Україні необхідності створення на підприємствах системи аналізу собівартості продукції пов'язана насамперед з відкриттям великих та середніх підприємств, що мають стратегічні цілі та довгострокові напрями

Задля забезпечення ефективності роботи таких підприємств проводиться економічний аналіз ефективності їх діяльності. В економічно розвинutih країнах аналіз собівартості продукції має не менш важливе значення, ніж аналіз показників діяльності підприємства.

Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практично значимих пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат та аналізу аспектів системи бухгалтерського обліку.

З поставленої мети випливають такі завдання: вивчити систему обліку витрат діяльності: структуру та функції; визначити сутність обліку витрат та його організації на підприємстві; розглянути нормативно-правове регулювання обліку витрат та аналізу; окреслити особливості організації обліку витрат діяльності; дослідити методику аналізу дотримання облікової політики на виробничому підприємстві «Горохівська міська рада»; оцінити аудит системи бухгалтерського обліку на виробничому підприємстві «Горохівська міська рада»; розглянути аналіз собівартості як інструмент підвищення ефективності системи обліку витрат товариства; запропонувати удосконалення обліку витрат діяльності та аналізу собівартості; розробити шляхи вдосконалення організації обліку витрат діяльності та аналізу собівартості продукції з використанням сучасних інформаційних систем.

Загальний висновок і оцінка випускної роботи. Випускна робота Луцюка Максима Вячеславовича на тему: «Облік витрат діяльності та аналіз собівартості продукції виробничого підприємства» виконана відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, тому може бути допущена до захисту із високою позитивною оцінкою, а її автор заслуговує на присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Рецензент,
доктор економічних наук,
професор кафедри фінансів
Прикарпатського
національного
університету імені Василя Стефаника

Солоджук Т В

“ ” _____ 2022р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
1.ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	11
1.1 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку доходів бюджетних установ	11
1.2 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення фінансових результатів виконання кошторису бюджетних установ.....	18
1.3 Теоретичні аспекти організації контролю доходів та фінансового результату в бюджетних установах.....	31
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В «ГОРОХІВСЬКА МІСЬКА РАДА»	39
2.1 Загальна організаційно - економічна характеристика бюджетної установи.....	39
2.2 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів	42
2.3 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку фінансових результатів виконання кошторису	46
2.4 Порядок проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі.....	58
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В «ГОРОХІВСЬКА МІСЬКА РАДА»	64
3.1 Вдосконалення обліку доходів і фінансових результатів виконання кошторису в «Горохівська міська рада»	64

3.2 Вдосконалення порядку класифікації доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями	69
3.3 Вдосконалення внутрішнього контролю доходів і витрат та виконання кошторису бюджетної установи	71
3.4 Впровадження управлінського обліку в бюджетній установі з метою оптимізації її видатків.....	77
ВИСНОВКИ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	88
ДОДАТКИ.....	96

ВСТУП

Бюджетний облік — це система, що виконує управлінські, інформаційні та контрольні функції на основі загальноприйнятих принципів і контролює наявні рухи бюджетних та позабюджетних коштів із певними функціями. Найбільш специфічними статтями бухгалтерського обліку бюджетних установ є доходи та фінансові результати. Облік доходів і фінансових результатів є найскладнішим і найвідповідальнішим у загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних органів і потребує найбільш детальної розробки та обробки.

Актуальність теми - дослідження стосується вивчення та вдосконалення обліку та управління доходами та фінансовими результатами, а також значення бюджетування для бюджетних установ, теорії практичної реалізації ефективних підходів до організацій та методів, розробки цілей. та принципи обліку та адміністрування доходів і фінансових результатів.

Мета бакалаврської роботи - виявлення теоретичних, методичних та практичних проблем обліку та управління доходами й фінансовими результатами, реалізації бюджетних установ та розробка шляхів їх удосконалення. Дослідження проводяться в Горохівській міській раді.

Основне завдання бакалаврської роботи : - проведення систематизації сучасних підходів до трактування змісту економічних категорій “доходи” та “витрати” операційної діяльності підприємства з позиції облікового означення сутності згаданих категорій, що дало можливість чітко визначити науково-теоретичні межі даного дослідження. Підкреслити стан організації в бухгалтерському обліку, управлінні доходами та фінансовими результатами в Горохівська міська рада (вивчити виконання бюджетів основних аналітичних, комплексних організацій та установ обліку доходів і фінансових результатів, оцінити рівень контролю за ними, загальні організаційно-економічні характеристики установи. Показати та розробити методи вдосконалення організації бухгалтерського обліку, управління доходами та фінансовими

результатами, бюджетом державних установ (організація бухгалтерського обліку, пропозиції щодо вдосконалення внутрішнього контролю, порядок класифікації предметів)

Об'єкт дослідження - процес організації обліку та контролю доходів і фінансових результатів та виконання кошторису в Горохівська міська рада.

Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку і контролю доходів, фінансових результатів та виконання кошторису в Горохівська міська рада.

Методологічною основою дослідження є діалектико-пізнавальний метод. Аналітичними та системними методами досліджено порядок складання аналітичних рахунків та виконання бюджетів при обліку доходів та фінансових результатів. Для вивчення понятійних засобів використовуються індуктивні, дедуктивні й методичні методи наукового абстрагування та порівняння. Формальна логіка та методи моделювання покращують організацію бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів та бюджетних кошторисів, удосконалюють порядок класифікації таких доходів і фінансових результатів за обмінними та необмінними операціями та побудовані відносно доходу. Установи та їх організації. Метод узагальнення використано для розроблення структурної схеми системи внутрішнього контролю за доходами та фінансовими результатами, виконання її розпорядження та бюджету установи організації. Конкретні методи щодо сутності теми, прийомів обліку, завдань і вимог (систематичні спостереження, узагальнення інформації, аналіз інвестиційних проектів), а також загальнонаукові методи з'ясування сутності теми дослідження.

Обсяг та структура дослідження - законодавчі та нормативні акти, офіційна статистика, методології, аналітичні матеріали та дані з мережі Інтернет щодо обліку та управління прибутками й фінансовими результатами бюджетних установ. Фактичною основою дослідження є наукові дослідження вітчизняних учених з питань обліку й управління доходами та фінансовими результатами, виконання бюджету державної установи, що є матеріалом

досліджуваної установи. У дослідженні відомого вітчизняного економіста розглядалися питання обліку та управління доходами, фінансовими результатами бюджетних установ. Проте багато питань обліку доходів та фінансових результатів бюджетних установ та організацій управління потребували подальшого дослідження, що зумовило актуальність даної теми.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку доходів бюджетних установ

Реформування економіки України, її нормативної бази шляхом, перегляду існуючих підходів до цілепокладання потребує систематизації та вдосконалення методів мобілізації та ефективності використання державних коштів, удосконалення для управління бюджетною системою. Бюджетні установи використовують соціально-культурні та інші соціальні потреби шляхом залучення фінансування заходів з державного та місцевих бюджетів, які забезпечуються непоправним шляхом. Тому існує об'єктивна необхідність ефективного управління рухом державних коштів та придбаних активів. Облік доходів і витрат бюджетної організації — це збір коштів, облік і фінансове стягнення, реєстрація та інформація про майно, зобов'язання установи, їх рух шляхом безперервного, суцільного та документального обліку всіх комерційних операцій. Залежно від того, що говорить фактичний державний орган, існують конкретні функції членів і законопроекти, включаючи доходи та витрати. Питання обліку надходжень бюджетних установ досліджують багато дослідників. Доходом державного органу Свірко С. В. вважає надходження від коштів, які орган отримує за рахунок бюджетних коштів на виконання кошторису доходів і видатків. [46]. Левицька С.О. розглядає бюджетні інституційні доходи як такі, що надходять з державного та місцевих бюджетів та утворюються за рахунок асигнувань бюджетних організацій. [11].

Визначення поняття «доходи» за національним та міжнародним законодавством наведено на рис. 1.1.

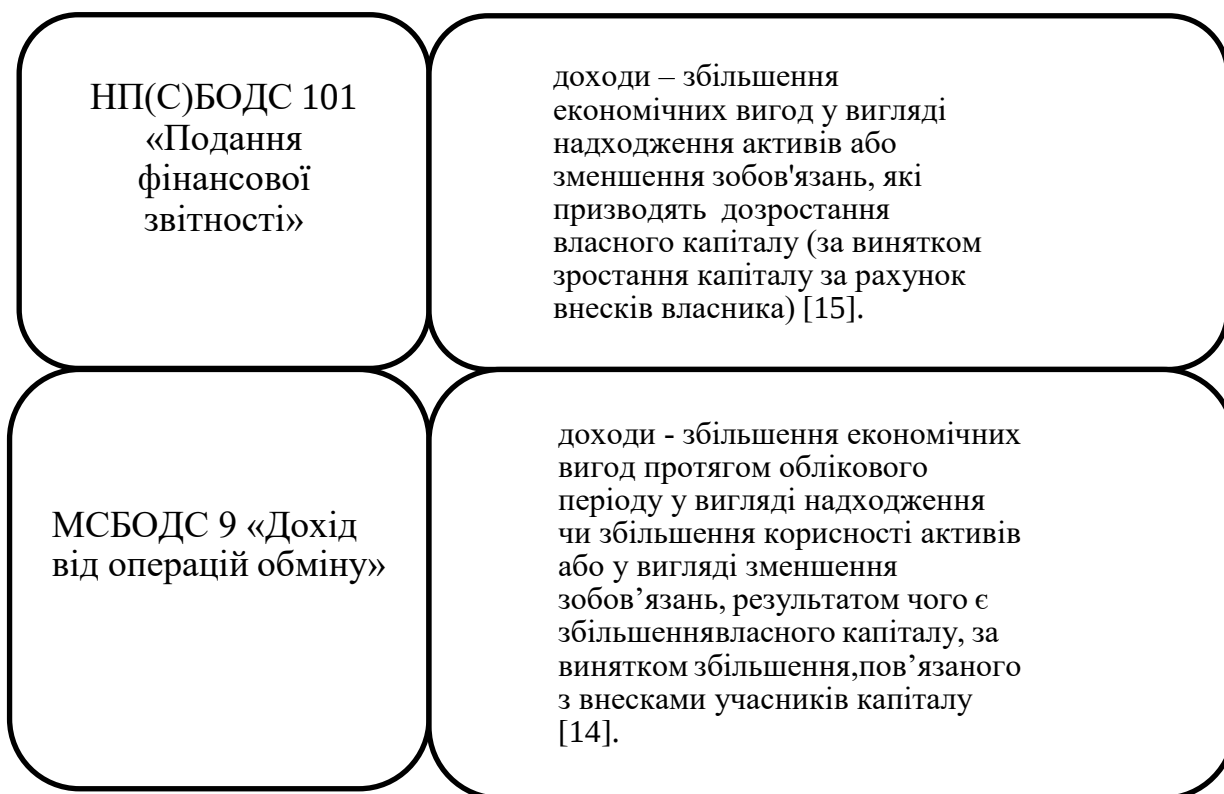


Рисунок 1.1 Визначення поняття «доходи» за міжнародним та національним законодавством

Ці визначення показують, що загальний корпоративний дохід та підхід до інтерпретації доходів державного сектору за міжнародними та національними стандартами однакові. Дохід — це збільшення економічного прибутку в розрізі доходів або пенсійних активів протягом звітного періоду. Форма зменшення боргу, що призводить до збільшення капіталу, за винятком збільшення за рахунок вкладу учасників. Класифікація доходів бюджетних організацій дуже широка. Дохід класифікується за різними критеріями. На рисунку 1.2 показано класифікацію доходів бюджетних установ за джерелами надходження. Встановлено, що доходи бюджетної установи поділяються на доходи загальних фінансових ресурсів та доходи спеціальних фінансових ресурсів за джерелом доходу. Доходи загального бюджету надходять із загального або місцевого бюджету. Доходи спеціального фонду включають власні доходи СДС (як частина послуг СДС та інших власних доходів) та інші доходи спеціального фонду.



Рисунок 1.2 – Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами надходження [47]

Основні аспекти з порядку класифікації, визнання та оцінки доходів СДС висвітлені в НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зокрема, вказаний стандарт передбачає поділ доходів бюджетних організацій на доходи від обмінних та необмінних операцій. Класифікація доходів СДС відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» наведена в таблиці. 1.3

Доходи суб'єктів державного сектору	
Доходи від обмінних операцій	Доходи від необмінних операцій
бюджетне асигнування	податкові надходження
доходи від надання послуг (виконання робіт)	неподаткові надходження (зборита платежі)
доходи від продажу	трансфери та кошти, отримані від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів
доходи від відсотків, роялті та дивідендів	надходження до державних цільових фондів
інші доходи від обмінних операцій	зобов'язання, що не підлягають погашенню

Рисунок 1.3 – Класифікація доходів суб'єктів державного сектору [16]

Ви можете побачити, що зміни, які вплинули на план рахунків СДС, також вплинули на класифікацію доходів. Наближаючись до міжнародної практики, починаючи з 2017 р. класифікація виручки СДС за прибутковим ордером: за результатами обмінними або необмінними транзакцій. При цьому вітчизняне законодавство містить визначення обмінних і необмінних операцій. (рис. 1.4). Порядок визнання доходу від обмінних та необмінних операцій також містить НП(С)БОДС 124 «Доходи». Він наведений в Додатку Б.

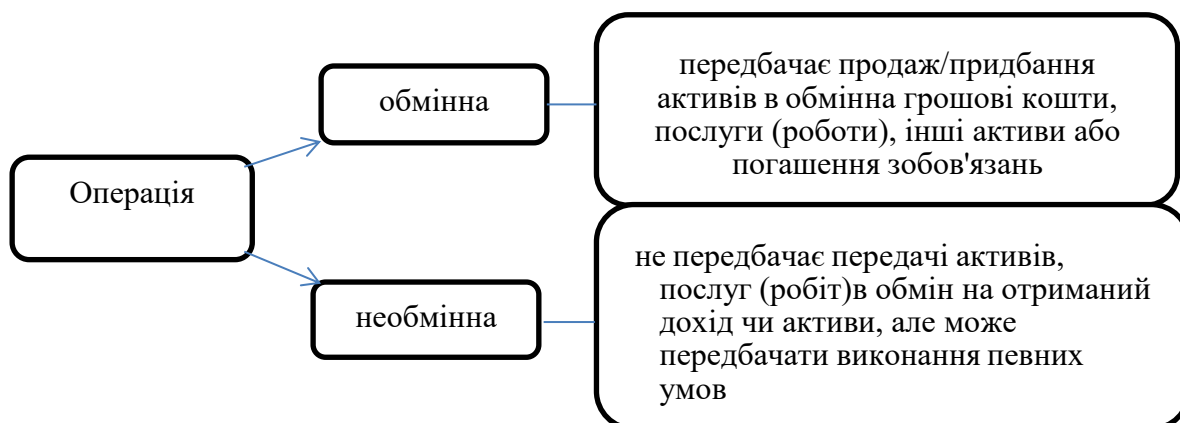


Рисунок 1.4 – Визначення обмінних та необмінних операцій [16]

З наведених вище даних ми бачимо, що існують різні підходи до визнання доходу залежно від транзакції, яку вона отримує. НП(С)БОДС 124 «Дохід» визначає, який дохід визнається доходом і яким чином він одержаний залежно від джерела доходу та характеру доходу. Він наведений на рис. 1.5.

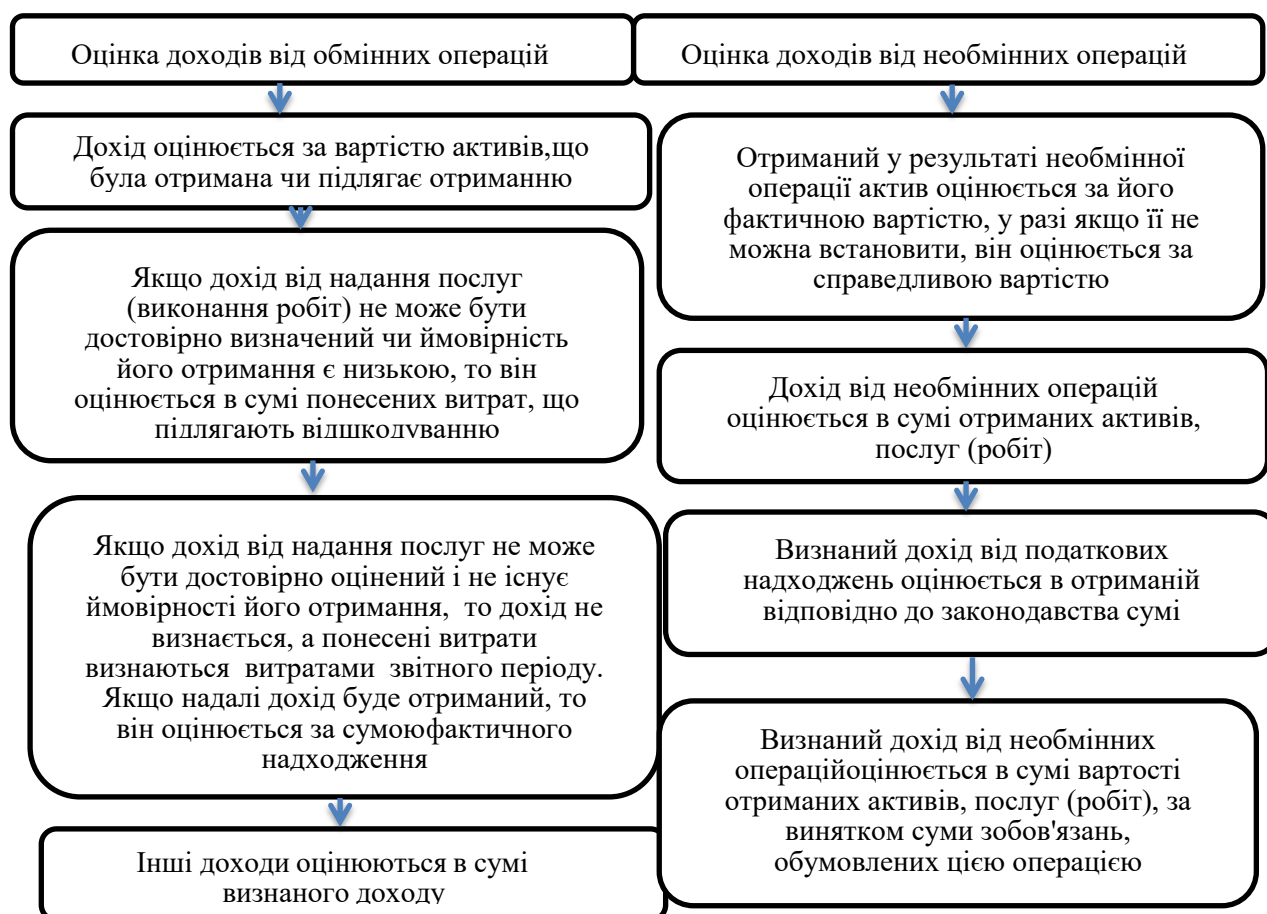


Рисунок 1.5 – Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій [16]

Видно, що при оцінці доходів також вагому роль грає їх класифікація, адже, у залежності від того, у результаті якої операції були отримані доходи, підходи до їх оцінки різнитимуться. Основні завдання обліку доходів бюджетних організацій наведено на рис. 1.6.

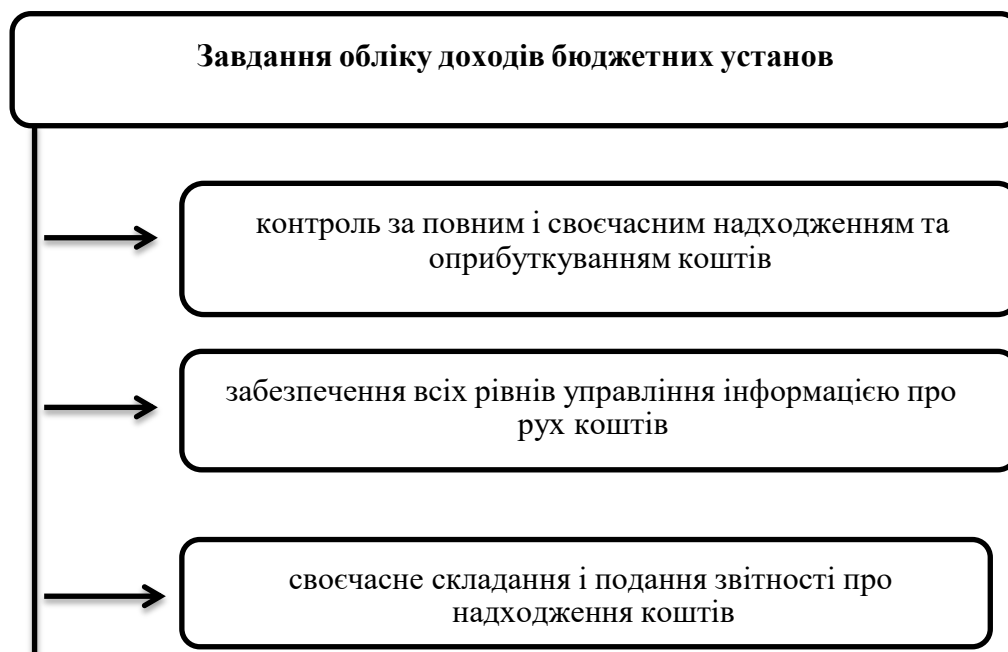


Рисунок 1.6 – Завдання обліку доходів бюджетних установ

Важливість питання правильної організації обліку доходів бюджетних органів визначає останні досить жорсткі та правові норми. Процедури організації бухгалтерського обліку та управління доходами. СДС регулює багато нормативно-правових актів на різних рівнях (рис. 1.7). З цього показника видно, що порядок обліку та управління доходами бюджетних органів регулюється законодавством України, постановою Кабінету Міністрів України та наказом Міністерства фінансів України. Ці нормативні акти прямо та опосередковано впливають на облік надходжень до бюджету. Зокрема, це передбачає організацію облікових процесів, підготовку, модифікацію, затвердження та виконання інституційних бюджетів, інвентаризацію, документальне оформлення операцій, створення інституційних фінансів, бюджетів та інших звітів.

Закони України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [20]

Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [35]

Накази Міністерства фінансів України
НП(С)БОДС 124 «Доходи» [16];

«Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [26];

«Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [48];

«Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» [30];

«Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [28];

«Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [38];

«Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [29];

«Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [39];

«Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»» [31];

«Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [34];

Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного сектору [13]

Рисунок 1.7 – Нормативно-правове забезпечення обліку й контролю доходів бюджетних установ

Отже, визначення доходу бюджетної організації схоже на загальне визначення виручки всіх підрозділів, при цьому збільшення економічного прибутку у вигляді виручки, або збільшення активів, або зменшення зобов'язань протягом звітного періоду результатом є збільшення капіталу. Збільшення капіталу, окрім залучення за рахунок внесків учасників. Класифікації доходів бюджетних органів надають такі розподіли: надходження від спеціальних і загальних джерел доходів, а також надходження від обмінних і необмінних операцій. Існує багато нормативно-правових актів, які безпосередньо впливають на організацію обліку державних доходів.

1.2 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення фінансових результатів виконання кошторису бюджетних установ

Фінансова звітність є одним із найважливіших інструментів надання інформації учасникам ринку. Вона завжди була одним із найдоступніших джерел інформації про діяльність установи, що призвело до підвищеної чутливості в формуванні та представленні методологічних змін. У ринкових умовах, коли держава намагається створити середовище, необхідне для економічної конкуренції, справжньою інформацією про компанію є дані її фінансової звітності. У розвитку ринкових відносин виникають проблеми із застосуванням процесу фінансової звітності бюджетними установи та його організаційним характером, що вимагає як об'єктивного розширення користувачів фінансової інформації, так і публічних і приватних інтересів.

Діяльність установи, особливо формування фінансової інформації, здійснюється з використанням методів та інструментів бухгалтерського обліку, насамперед виконується бухгалтерією, яка виробляє інформацію в системі управління. Інформаційна підтримка управління впливає на діяльність компанії, оскільки вона впорядковує бізнес-операції та процеси, забезпечує

відносний баланс внутрішніх і зовнішніх потреб, є основою фінансового та економічного прогресу.

Бюджетний процес в Україні має бути покладений на відповідних ключових розпорядників державних коштів у формі затверджених бюджетних асигнувань та відкритим до відома розпорядників державних призначень до використання коштів конкретним розпорядником. Для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства бюджетні кошти державних органів надаються безоплатно, без повернення з різних рівнів бюджету. Цей процес називається бюджетним фінансуванням і ґрунтується на таких принципах: чітко цільове використання коштів; облік виконання запланованих бюджетних заходів; керування ефективністю використання коштів.

Бюджетне фінансування надається у такому форматі:

- 1) розрахункове фінансування конкретної бюджетної програми - установи, закладу, організації бюджетної сфери;
- 2) передача населенню;
- 3) бюджетна позика корпорації (включаючи податковий кредит для сплати податку);
- 4) субсидії та субвенції фізичним особам та корпораціям;
- 5) бюджетні вкладення в статутний капітал діючих або новостворених юридичних осіб;
- 6) бюджетне фінансування для позабюджетного фінансування для державних фондів;
- 7) міжбюджетні трансферти (вирівнювальні дотації, субсидії та інші дотації);
- 8) закордонні позики [13].

Тому всі бюджетні органи, організації державної влади та місцевого самоврядування, суди, прокуратури, законодавчі органи зберігаються за бюджетно-кошторисним форматом.

Бюджетування охоплює різноманітні процеси, особливо розробку, впровадження, управління та аналіз державних коштів. Це потребує проведення

досліджень ключових розпорядників державних коштів для пошуку шляхів покращення формування та використання фінансових ресурсів.

Порядок створення, затвердження та запровадження кошторису бюджетної організації визначено постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». У цьому документі передбачено комплекс дій під час затвердження бюджету як важливого інструменту формування, управління фінансовою політикою головних розпорядників державних коштів. О.В. Заячківська зазначає, що одним із найважливіших етапів управління доходами та видатками бюджетних органів є процес складання кошторисів як ключового компонента управлінського обліку сектору державного управління [14].

Головні розпорядники державних коштів та складання кошторисів по кожній бюджетній установі спрямовані на вирішення двох основних завдань:

- визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних з діяльністю окремих структурних та інституційних підрозділів;
- забезпечення покриття своїх витрат за рахунок фінансування з різних джерел;

Кошторис головного розпорядника бюджетного фонду як основний плановий документ дозволяє державному органу отримувати доходи та видатки, виконувати свої функції та відповідним чином досягати поставлених на рік цілей визначених обсягами та напрямками коштів бюджетних асигнувань [15, с. 115].

Витрати на загальні доходи плануються з пріоритетністю діяльності головним керівником та його підлеглими. Інституційні витрати за рахунок бюджетних коштів здійснюються за правилами, що визначають порядок формування, розмір витрат за тими категоріями, кожна з яких має бути обґрунтована відповідними розрахунками.

Показники для кожного джерела доходів і видатків розраховуються за кодом економічної класифікації для планування витрат спеціального фонду. Ці

дані базуються на таких показниках, як кількість пропонованих певних платних послуг, інші розрахункові показники та розмір оплати за одиницю показників, встановлених відповідно до законодавства.

При розробці показників, що визначають планові надходження, враховуйте фактичний рівень використання за минулий рік. Зокрема, витрати на оплату праці за рахунок спеціальних фондів, що здійснюються за рахунок цих коштів.

Законодавча база, що регулює діяльність бюджетних органів, дуже різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним організаціям), затверджених Державним казначейством України тощо. В їх складі працюють ряд служб (складових центральних органів виконавчої влади) – комітетів, управлінь, державних цільових фондів, які також є законотворчими органами для названих організацій.

Продовжуючи класифікацію, як показано на малюнку нище, умовно-правову базу, безпосередньо пов'язану з обліком і податковими організаціями та методами діяльності державних установ, можна поділити на універсальні та спеціалізовані законодавчі акти, як показано на рисунку 1.8.



Рисунок 1.8 Структура законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ

Універсальні законодавчі акти використовуються всіма суб'єктами у своїй діяльності, а ці спеціалізовані документи використовуються лише бюджетними установами, що регулюють правила організації та методи обліку державних органів.

Щодо професійного регулювання у сфері бухгалтерського обліку бюджетних органів, слід зазначити наступні моменти:

1. Організаційна форма бухгалтерського обліку (пам'ятний ордер або журнальний ордер) регламентується «Інструкцією з використання єдиної журнальної форми обліку» від 08.03.1960 р. № 63 Міністерства фінансів, «Інструкцією з бухгалтерського обліку в організаціях та установах, які стоять на державному бюджеті», затвердженою наказом Міністерства фінансів від 10.03.87 р. № 61 та «Порядком складання типових форм

меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору», наказ Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755. Форма організації обліку організації визначається в її обліковій політиці.

Універсальні нормативно-правові акти, що регулюють окремі питання (сферу)			
Права та обов'язки людини і громадянина	Державний бюджет, податкова система	Здійснення господарської діяльності	Використання та охорони земель
Майнові відносини	Злочинна діяльність	Розгляд справ у судових інстанціях	
Трудові відносини	Адміністративні правопорушення, порядок і види стягнень		
Спеціалізовані нормативно-правові акти, що стосуються діяльності лише бюджетних установ			
Організація обліку		Методика обліку	
Форма організація обліку, структура апарату бухгалтерії, побудова служби		Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами	
Посадові інструкції працівників		Облік доходів спеціального фонду	
Нормативна база обліку установи		Облік грошових коштів на рахунках	
Форми облікових реєстрів		Облік касових операцій	
Робочий план рахунків установи		Облік видатків	
Форми звітності та інструкції щодо їх заповнення		Облік доходів розрахунків із заробітної плати та стипендій	
Форми первинних документів		Облік доходів загального фонду	
Графік документообороту		Облік необоротних активів	
Облікові номенклатури		Облік запасів	
Перелік відповідальних осіб		Облік витрат	
Програми проведення інвентаризації		Облік результатів діяльності установи	

Рисунок 1.9 Розподіл законодавчої та нормативної бази діяльності бюджетних установ

2. Нормативна база обліку конкретної установи встановлюється згідно з

прийнятою обліковою політикою, яка складається на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 966-XIV та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

3. Форми облікових реєстрів встановлюються згідно з «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 р. № 88.
4. Робочий план рахунків організації складається відповідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219.
5. Форми звітності з 2012 р. складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів від 24.01.2012 за № 44 «Порядок складання фінансової та державної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.
6. Форми первинних документів складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів України 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».
7. Проведення інвентаризації регламентується наказом Міністерства Фінансів України 02.09.2014 за № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань». Міністерством Фінансів України затверджено План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Встановлено, що на бюджетні установи поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема інформація наведена у рис.1.10 :

- - НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009р.№1541;
- - НП(С)БОВДС 102 «Консолідована фінансова звітність» від 24.10.2010 р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 24.10.2010р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» від 25.01.2012 р. № 52;
- - НП(С)БОВДС 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 № 1202;
- - НП(С)БОВДС 122 «Нематеріальні активи» від 12.10.2010 №1202;
- - НП(С)БОВДС 123 «Запаси» від 12.10.2010 р. № 1202;
- - НП(С)БОВДС 124 «Доходи» від 24.12.2010 р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» від 24.10.2010 р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 126 «Оренда» від 24.10.2010 р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 127 «Зменшення корисності активів» від 24.10.2010 р. № 1629;
- - НП(С)БОВДС 128 «Зобов'язання» від 24.10.2010 р. № 1629;

- - НП(С)БОВДС 129 «Інвестиційна нерухомість» від 24.10.2010 р. №1629;
- - НП(С)БОВДС 130 «Вплив змін валютних курсів» від 11.08.2011р. №1022
- - НП(С)БОВДС 131 «Будівельні контракти» від 29.12.2011 р. №1798;
- - НП(С)БОВДС 132 «Виплати працівникам» від 29.12.2011 р. №1798;
- - НП(С)БОВДС 133 «Фінансові інвестиції» від 18.05.2012 р. №568;
- - НП(С)БОВДС 134 «Фінансові інструменти» від 18.05.2012 р. №568;
- - НП(С)БОВДС 135 «Витрати» від 18.05.2012 р. № 568.

Рисунок 1.10 Стандарти національних положень бухгалтерського обліку
в державному секторі

Наприкінці бюджетного періоду сума доходів і витрат, отриманих від виконання остаточного кошторису реалізації, амортизується за результатами виконання звітного періоду.

Проте, визначення фінансового результату за звітний період за результатами діяльності головного розпорядника бюджетного фонду зі застосуванням виключно субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» унеможливлення отримання інформації про порівняння витрат головного розпорядника бюджетного фонду з джерелом його покриття, тому фінансовий результат його роботи потребує детального розгляду для порівняння доходів і видатків за видами.

Обробка звіту завершить весь цикл облікових даних, зібраних в облікових записах. Це особливо важливий носій для облікової інформації (карти, меморіали тощо). Проте бюджетного кошторису, затвердженого бюджетом, немає. Управління вимагає не тільки бухгалтерського обліку, а й іншої інформації, яку необхідно подати в компактному форматі, який легко видимий і впізнаваний для людей, які приймають управлінські рішення. Склад фінансової звітності для розпорядників державних коштів, відповідно до “Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами державних коштів”, наведено на рис.1.11.

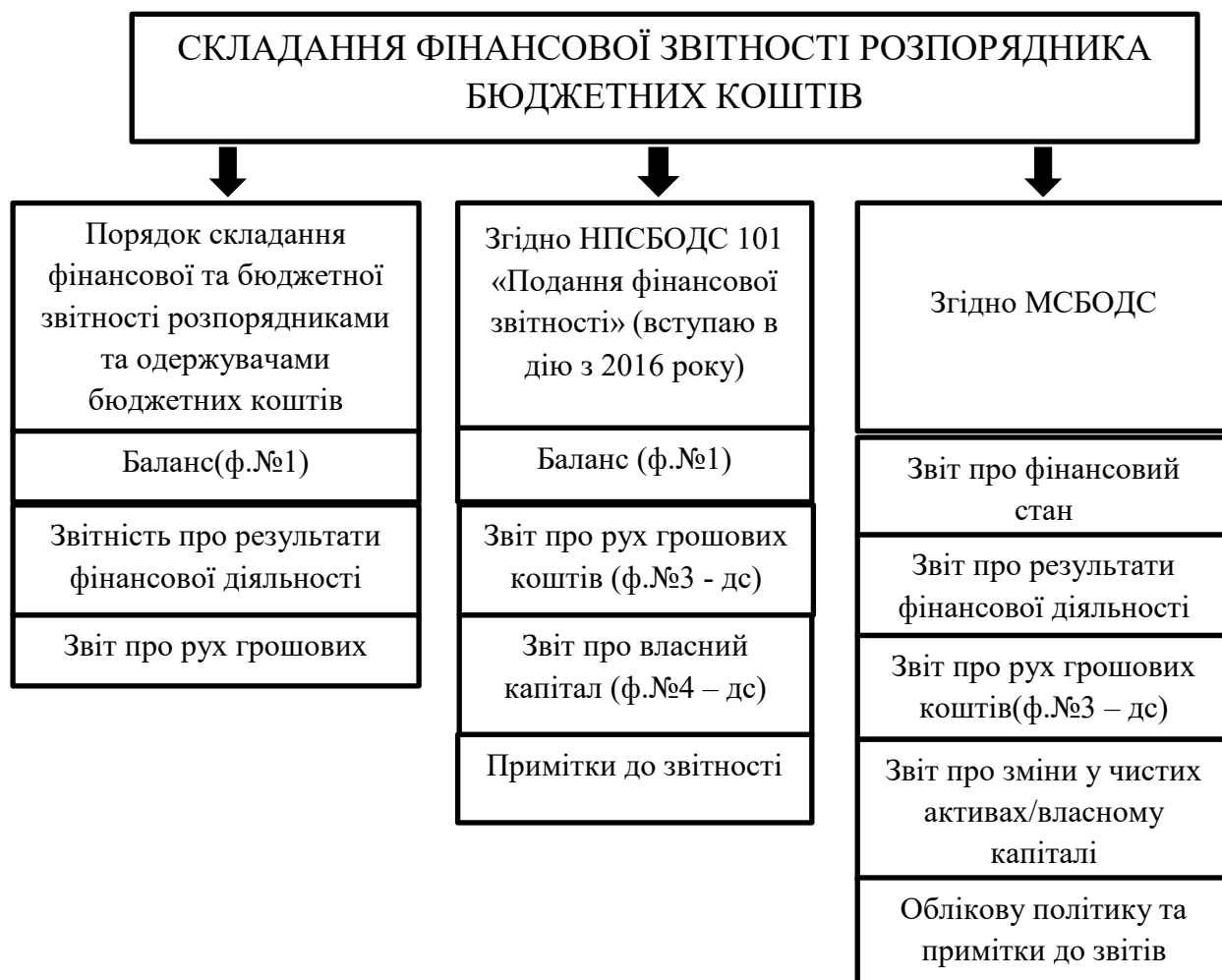


Рис.1.11 Склад фінансової звітності розпорядників державних коштів

Ця постанова є легітимною (обов'язковою) директивою президента, яка коригує регулювання процесу фінансової звітності на мікрорівні. Така постанова контролю є способом подання сукупності взаємопов'язаних методів і прийомів чесної роботи. Вважаємо, що внутрішні організаційно-розпорядчі документи, які регламентують подання та оприлюднення фінансової звітності, найважливіший її вид, вони повинні відповідати кільком вимогам:

1. Надавати точне тлумачення процесу складання та подання фінансової звітності, уточнювати здійснення цих процесів.
2. Забезпечувати науково обґрунтований підхід до організації облікового процесу в системі обліку.
3. Захистити приватні інтереси реальних і потенційних користувачів фінансової звітності.

4. Створити лінію відповідальних осіб для забезпечення процесу складання та подання фінансової звітності та здійснення процедур дисциплінарних та адміністративних стягнень у разі невиконання цих зобов'язань.
5. Надати повний перелік прав та обов'язків осіб з урахуванням вимог потенційних користувачів фінансової звітності до установи.

Структура правила показана на рис.1.12. Ця структура передбачає окремий процес подання фінансової звітності, зокрема для керівників середньої ланки та керівників. Крім того, необхідний окремий розділ для контролю за дотриманням бухгалтерського процесу.

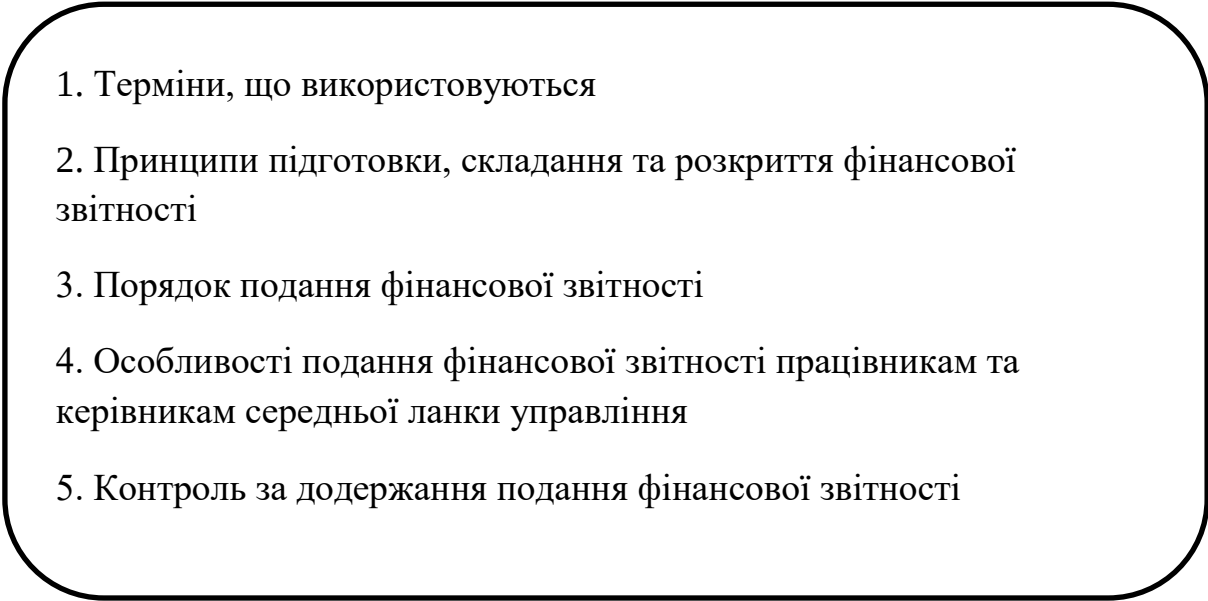
- 
1. Терміни, що використовуються
 2. Принципи підготовки, складання та розкриття фінансової звітності
 3. Порядок подання фінансової звітності
 4. Особливості подання фінансової звітності працівникам та керівникам середньої ланки управління
 5. Контроль за додержання подання фінансової звітності

Рисунок 1.12 Структура Положення про подання та оприлюднення фінансової звітності

До бюджетної сфери належать бюджетні позики, суть яких полягає у розподілі бюджетних асигнувань на підставі спеціального бухгалтерського документа — кошторису бюджетної установи (БУ). Бюджетне фінансування вважається безповоротним і безкоштовним методом фінансування утримання розслідуваної БУ, що перебуває на фінансуванні з обласного бюджету, на основі фінансових планів кошторисів витрат. До загального бюджету

включаються обсяги надходжень та розподіл видатків або позик з нього за повною економічною класифікацією видатків бюджету для виконання державними органами своїх основних функцій.

Спеціальний фонд стежить за повним економічним розподілом надходжень із бюджету на конкретні цілі та здійсненням відповідних видатків відповідно до законодавства та виконанням відповідних першочергових дій. Ці розподіли включені до кредитів на домашні господарства.

До загального та спеціального бюджетів належать дохідна та видаткова частини. Бюджетні органи мають право брати державні зобов'язання щодо використання бюджетних коштів у розмірах, встановлених затвердженими кошторисами, графіками розміщення коштів загального бюджету, графіками залучення коштів загального бюджету, розписами доходів спеціального фонду.

У практичній діяльності бюджетних організацій застосовуються чотири види кошторисів витрат: індивідуальні, загальні, зведені, кошториси витрат на централізовані та інші заходи (рис. 1.13).



Рисунок 1.13 Види кошторисів бюджетних установ

Види кошторисів різняться за ступенем узагальнення інформації про витрати. Окремі кошториси відображають потреби у фінансуванні кожної БУ з урахуванням деталей її роботи. Загальні кошториси складаються на вартість однієї і тієї ж групи БУ. Інтегрована пропозиція включає всі витрати на підтримання звітності бюджетного агентства перед іншим міністерством. Такі види є сукупністю всіх індивідуальних, загальних централізованих кошторисів. Бюджетні організації фінансуються виключно на основі затверджених документів у встановленому порядку. Кошторис доходів і видатків є основним документом, що визначає загальну суму, цільові надходження та використання коштів бюджетної організації.

Основою інформації для аналізу виконання бюджету є планова річна фінансова звітність установи, у тому числі прямий бюджетний огляд, загальні бюджетні плани, плани бюджетних асигнувань, місячні плани бюджетних

асигнувань та спеціальні бюджетні кошти, кошторис і фінансова та бюджетна звітність до якої входять:

- Звіт про надходження і використання коштів загального фонду;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги;
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень;
- Звіт про результати фінансової діяльності;

Отже, доходи і витрати є найважливішими об'єктами бухгалтерського обліку, бо на основі цих порівнянь визначається фінансовий результат виконання кошторисів головних розпорядників бюджетного фонду. Державні органи отримують кошти з бюджетів та власних доходів і поглинають ці грошові потоки, що призводить до виникнення та накопичення витрат. Порівнюючи це з вашим доходом, ви можете визначити фінансовий результат бюджету вашої організації за рік.

1.3 Теоретичні аспекти організації контролю доходів та фінансового результату в бюджетних установах

Органи управління бюджетами несуть свої витрати з дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни та максимальної економії відповідно до цільового призначення та при здійсненні державних заходів. Органами, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль бюджетних організацій, є Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Діяльність Рахункової палати України регулюється Законом України «Про Рахункову палату». Державне зовнішнє фінансове управління (аудит) здійснюється бухгалтерією шляхом ревізій, фінансового аудиту, аналізу,

аналітики та інших контрольних заходів. Фінансовий аудит полягає у перевірці правильності, повноти та достовірності бюджетної звітності, аналізі, оцінці, встановленні статусу щодо використання бюджетних коштів та дотриманні законодавства при поводженні з ними.

Аудити ефективності включають визначення поточної ситуації та оцінку своєчасності та повноти надходжень до бюджету, економічного використання бюджетних коштів відповідальною особою, стану внутрішнього контролю. Рахункова палата реалізує стосовно одержувачів коштів державного бюджету, заходи фінансового контролю (аудиту) з:

- використання ними коштів державного бюджету;
- достовірності здійснення розрахунків для отримання коштів державного бюджету.

Однак, основним органом, що здійснює контроль діяльності бюджетних організацій, є Державна аудиторська служба України (ДАСУ). У своїй діяльності вона керується наступними нормативно-правовими актами:

- Бюджетний кодекс України [2];

- 1) - Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [42];
- 2) - постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [27].

ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- 3) - державного фінансового аудиту;
- 4) - перевірки державних покупок;
- 5) - інспектування (ревізії).

Основні функції ДАСУ щодо контролю діяльності бюджетних установ наведено на рис. 1.14.

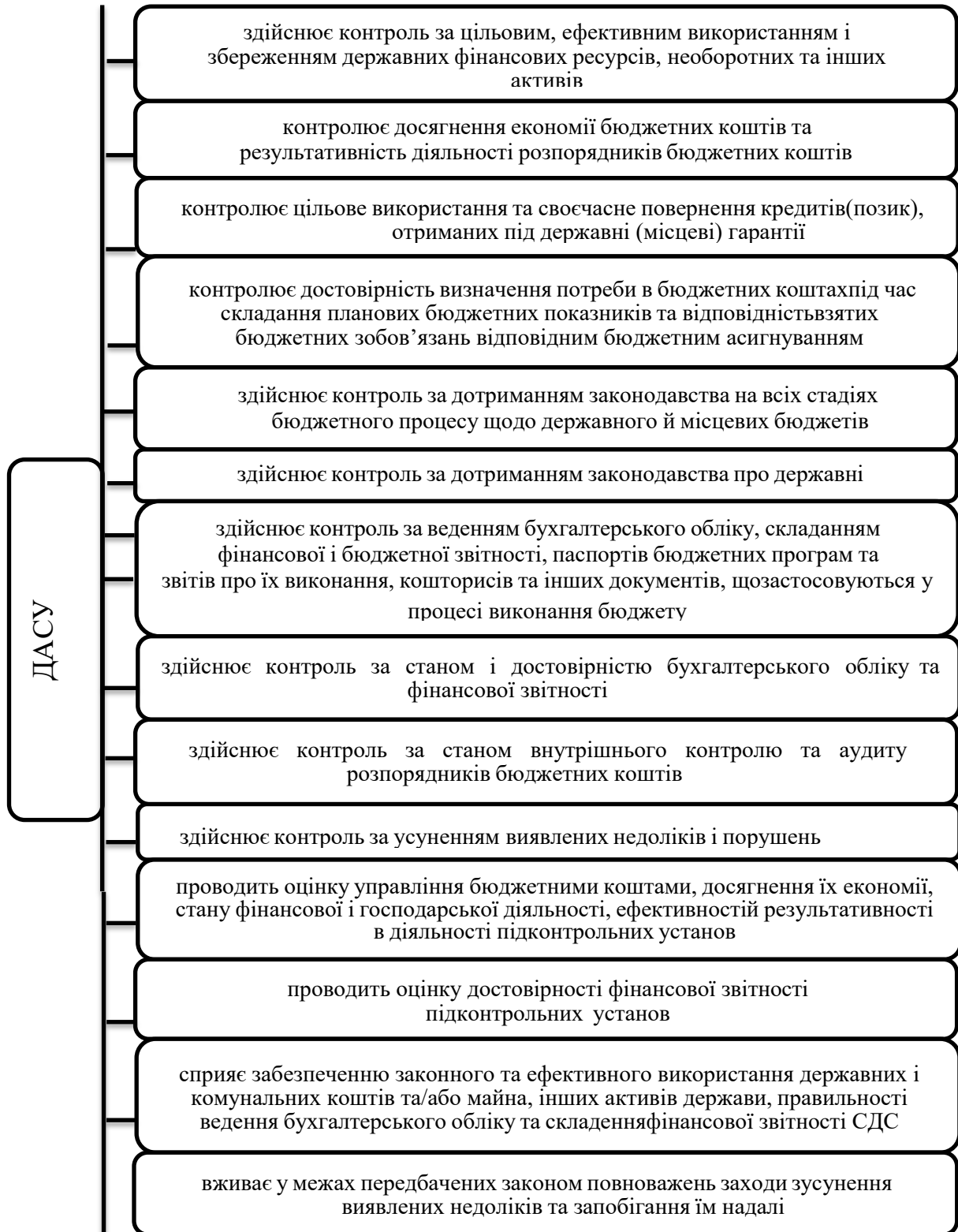


Рисунок 1.14 – Функції Державної аудиторської служби України стосовно діяльності бюджетних установ

Управління та аудиторська діяльність – перевірка фінансової звітності бюджетних організацій на основі перевірки дотримання законодавства про бухгалтерський облік, законодавчої відповідності операцій та повноти відображення установи у фінансовій звітності. Управлінська та аудиторська робота завершується діями або складанням довідок.

Основними завданнями організації управлінської ревізійної роботи є державні кошти, використання та зберігання довгострокових та інших активів, точність визначення потреби в бюджетних коштах та зобов'язаннях, ефективне використання активів, бухгалтерського обліку та фінансових звітів. Розробки пропозицій щодо усунення місцевих бюджетів, виявлені недоліки та порушення щодо попередження їх у майбутньому.

Порядок проведення ревізій ДАСУ визначається Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [42]. ДАСУ здійснюються планові та позапланові ревізії (рис. 1.15).

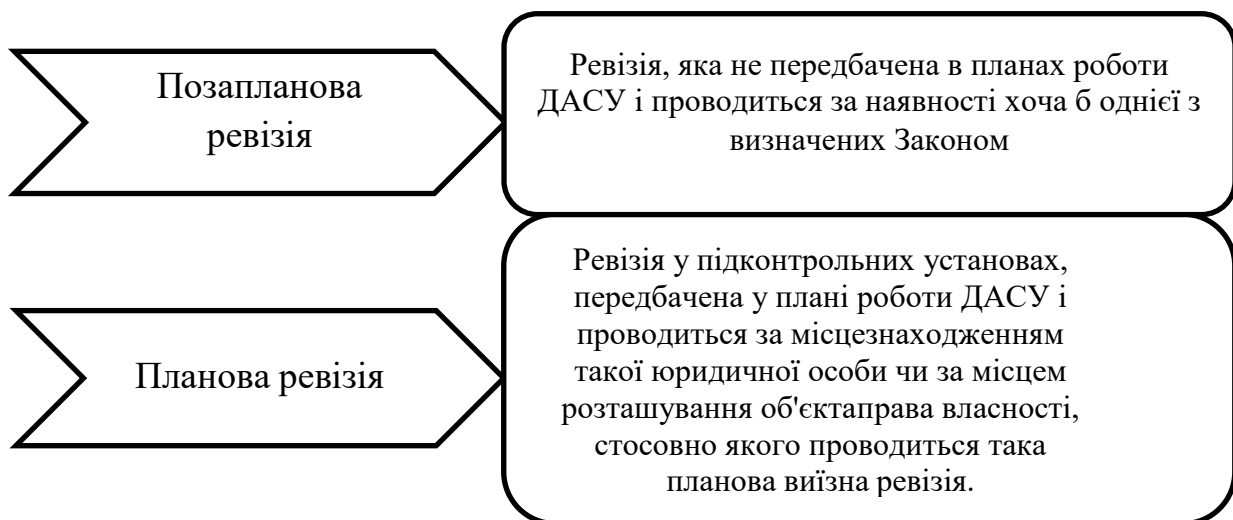


Рисунок 1.15 – Визначення планової та позапланової ревізії

Право на проведення регулярних виїзних іспитів на керованих об'єктах надається лише за умови надіслання письмового повідомлення про початок та закінчення іспиту не менше ніж за 10 днів до дати проведення експертизи.

Позапланова ревізія проводиться за наявності хоча б однієї з причин, наведених на рис. 1.16.

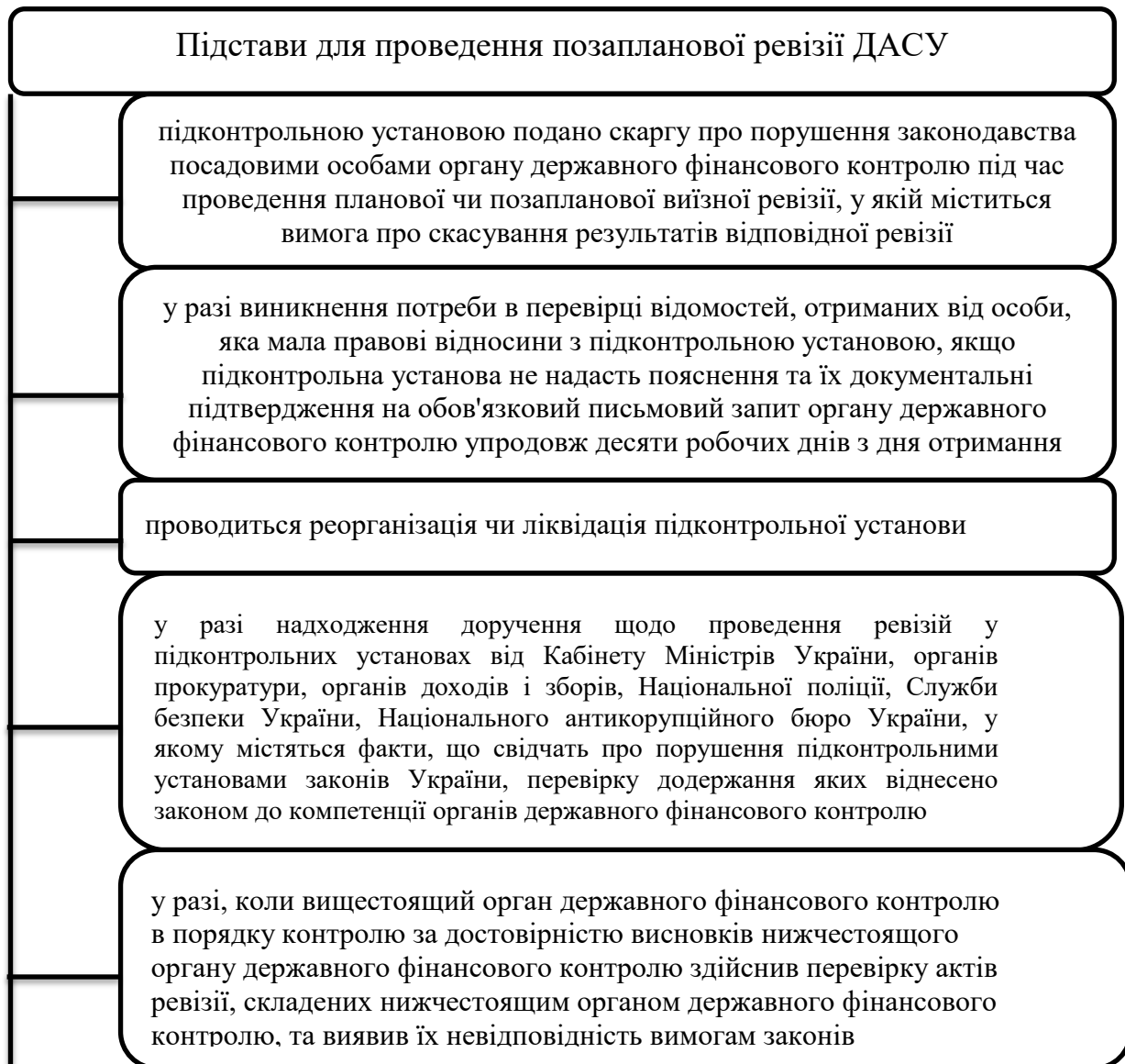


Рисунок 1.16 – Підстави для проведення позапланової ревізії ДАСУ

Умови та терміни проведення планових та позапланових ревізій наведені в таблиці 1.

Таблиця 1 – Умови та терміни проведення планових та позапланових ревізій ДАСУ

Вид ревізії	Планова ревізія	Позапланова ревізія
	Проводиться за сукупними показниками діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника органу державного фінансового контролю не частіше одного разу на календарний рік.	Здійснюється лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду, не може проводитися частіше одного

Умови проведення	Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів.	разу на квартал.
Термін проведення	Не повинен перевищувати 30 робочих днів.	Не повинен перевищувати 15 робочих днів.
Подовження термінів проведення	Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує	
	15 робочих днів	5 робочих днів

Управління доходами та видатками бюджету передбачає перевірку дотримання багатьох нормативно-правових актів, а також правильності та достовірності облікових записів, які є ключовою складовою бухгалтерського обліку. Основні джерела контролю доходів і витрат бюджетних організацій наведено на рисунку 1.17.

Процедури управління доходами та видатками бюджетних органів здійснюються у два етапи. Першим кроком є перевірка законності бюджету закладу. При цьому визначається зручність і точність розрахунку суми планових витрат та віднесення їх до відповідних ключів економічної класифікації. Також перевіряється відповідність цих витрат потребам установи для встановлення точності розрахунку.

При підтвердженні підготовки кошторису особлива увага приділяється дотриманню процедур проектування. Тобто точність формату документа, наявність всіх необхідних реквізитів. Також перевірте законність затвердження бюджету на цьому етапі. Зокрема, перевіряється наявність затверджених графіків та прав особи, яка затверджує документ. При цьому необхідно також переконатися, що зазначена сума асигнувань відповідає інформації в рішенні про ліміт, а бюджетний код – інформації в плані асигнувань установи.

Нормативні

- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI [2];
- - Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 №922-VIII [43];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 №228 [35];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23 квітня 2014 р. №117 [40];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Питання оплати праці працівників державних органів» від 18 січня 2017 р. №15 [18];
- - Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР [41];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 р. №100 [32];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Питання стипендіального забезпечення» від 12.07.2004 р. № 882 [19];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011 р. №98 [45];
- - Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» від 13.03.1998 р. №59 [24];
- - Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 №44 [34];
- - Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 №1219 [22];
- - НПСБОДС 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629 [16];
- - НПСБОДС 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.05.2012 №568 [17];
- - Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 № 1203 [26]

Облікові

- первинні документи: розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, накладні, акти наданих послуг, квитанції, рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки з реєстраційного рахунку;
- - реєстри: меморіальні ордери; книга «Журнал-головна»;
- - звітність: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (ф. № 4-3м);
- - інші документи: кошториси, довідки змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис, розпорядження: про преміювання, про прийом на роботу, про надання відпустки, договори про матеріальну відповідальність.

Рисунок 1.17 – Основні джерела контролю доходів і витрат

Другим етапом контролю доходів і витрат є перевірка дотримання виконання затвердженого кошторису. У частині доходів від обмінних операцій виконання кошторису контролюється шляхом перевірки затверджених і одержаних асигнувань за КЕКВ (зіставляються дані меморіального ордера № 2 із сумами з виписок із реєстраційного рахунку установ (суми оборотів за рахунками 7011, 2313 книги «Журнал-головна»)).

Управління доходами від неоплачених операцій, особливо від виконання цільових дій, допомагає гарантувати, що кошти використовуються за призначенням. При цьому сума виділеного доходу, зазначена на спеціальному обліковому рахунку та витягу з нагадування № 3, порівнюється з сумою в розрахунково-платіжному документі, що вказує на вартість виконання відповідної дії (суми оборотів за рахунком 7511 книги «Журнал-головна»).

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В «ГОРОХІВСЬКА МІСЬКА РАДА»

2.1 Загальна організаційно - економічна характеристика бюджетної установи

Територіальна громада міста Горохів є добровільним об'єднанням Бистровицького, Ватинського, Ватинецького, Вільхівського, Волицько-Дружкопільської, Десятинської, Дібровської, Журавників, Звинячінської, Ківського Зеленолужнекому територій. Козятин, Кумовище, Лемешів, Марковичі, Міраків, Мирне, Мислини, Новосілки, Озерці, Охлопів, Ощів, Печихвости, Підберезя, Пірванче, Полюхне, Пустомити, Рачин, Скабарівщина, Софіївка, Старостав, Стрільче, Сільце, Терешківці, Уманці, Холонів, Ярівка, міста Горохів Луцького району Волинської області.

Адміністративним центром територіальної громади є місто Горохів Луцького району Волинської області, в якому розміщена Горохівська міська рада та її виконавчі органи. В таблиці 2.1 вказані основні характеристики державної установи «Горохівська міська рада».

Таблиця 2.1 Основні характеристики державної установи
«Горохівська міська рада»

Повне найменування юридичної особи (станом на 14.05.2022)	Горохівська міська рада
Код ЄДРПОУ	04051276
Дата реєстрації	24.07.1995 (26 років 9 місяців)

Організаційно-правова форма	Орган місцевого самоврядування
Форма власності	Державна власність / власність територіальних громад
Уповноважена особа	Годик Віктор Леонідович - керівник
Види діяльності	Державне управління загального характеру
Контактна інформація	Місцезнаходження юридичної особи: 45701, Волинська обл., Луцький р-н, місто Горохів, вул. Шевченка, будинок 17

Жителям усіх населених пунктів громади мають бути створені максимально зручні умови для відвідування адміністративного центру громади. Територіальна громада має єдиний представницький орган - Горохівську міську раду.

Згідно зі штатним розписом на січень 2021 року, у Горохівській міській раді кількість штатних працівників цього року – 106 осіб. Місячна офіційна заробітна плата яких становить 627,7 тис. грн, що разом з преміями та надбавками перевищує 1,13 млн грн.

З метою більш ефективного здійснення своїх повноважень, захисту прав та інтересів територіальної громади, Горохівська міська рада може об'єднуватися з органами місцевого самоврядування та об'єднаннями їх громадських органів. Об'єднанням органів місцевого самоврядування та іншим добровільним об'єднанням не можуть бути делеговані повноваження Горохівської міської ради.

На користь територіальної громади Горохівська міська рада може брати участь у міжмуніципальному та транскордонному міжнародному співробітництві та організовувати співпрацю з міжнародними організаціями у різних сферах суспільного життя.

Співпраця з місцевими та іншими місцевими органами влади, об'єднаннями органів місцевого самоврядування та їх добровільними органами, міжнародними організаціями забезпечуються шляхом обміну офіційними делегаціями, проведення спільних заходів, реалізації спільних проектів та законодавства України. Офіційною символікою муніципалітету є затверджені Горохівською міською радою прапор, герб та логотип, що відображають історико-культурні та духовні особливості та традиції муніципалітету.

Державний прапор України вивішується на будівлях, де розміщуються органи місцевого самоврядування та інші місцеві органи. Окремі населені пункти муніципалітету не можуть мати свого офіційного підпису. Почесними громадянами Горохівської міської ради є ті, хто досяг видатних досягнень перед міською радою та зробив значний внесок у її соціально-економічний, науковий, спортивний та культурний розвиток.

Підстави та порядок передачі, прав, привілеїв та обов'язків особи, якій присвоєно звання «Почесного громадянина територіальної громади міста Горохів», визначаються правилами, затвердженими рішенням ради. Подяку та почесну грамоту на розсуд голови громади отримують мешканці громади, працівники підприємств, установ та організацій, які досягли значних результатів у творчій, науковій, господарській та іншій діяльності. Положення про подяки та почесні грамоти затверджуються рішенням ради.

Питання про присвоєння органу місцевого самоврядування престижного звання чи почесної грамоти ініціюється виконкомом ради, її постійною комісією, головою району або його жителями. Особи, яким присвоєно звання «Почесний громадянин обласної громади міста Горохів», отримують посвідчення та нагрудний знак, зразок яких затверджується радою.

У I кварталі 2019 року увага органів влади та місцевого самоврядування зосереджена на забезпеченні соціально-економічного розвитку району, особливо аграрного сектору. На урожай 2019 року всі види агробізнесу посіяли озимих культур на площі 13 064 га. З них 12210 га зернових, озима пшениця 11594 га. Посіяно 8817 га озимого ріпаку.

Призначена для надання фінансової підтримки сільськогосподарським виробникам, фермерським господарствам та приватним компаніям «Комплексна Програма» розвитку галузі АПК Горохівського району на 2016 – 2023 роки., яка затверджена рішенням сесії районної ради від 22.12.2015 року №2/12. Вона передбачає вісім напрямків для фінансової підтримки в аграрному секторі.

У 2019 році з районного бюджету виділено 79,0 тис. грн. на виконання районної програми підтримки будівництва приватних будинків за програмою «Мій дім» на 2018-2024 роки, затвердженої районною радою 27 листопада 2018 року. Будівництво інженерної мережі з реконструкції, газифікації та електрифікації. У 2019 році мешканка села Підберезя подала заявку на включення до списку рекомендованих індивідуальних забудовників для кредитування.. На засіданні райкому для складання списку індивідуальних забудовників було прийнято рішення про надання кредиту з районного бюджету в розмірі 30 тис. грн.

У громаді є промислові компанії, які виробляють продукцію: товариства з обмеженою відповідальністю «Пода-Волинь» та «Даніка протейн», приватні підприємства «Вікторія ГОЛД», «Злагода», товариства з обмеженою відповідальністю «Горсталь», приватно-орендні сільськогосподарські підприємства імені Т. Шевченка та імені І. Франка, фермерське господарство «Зоря». З січня по лютий 2019 року вони продали 15 млн 989 тис. грн продукції за поточною ціною.

Соціальна сфера. У I кварталі 2019 року безробітними були 774 громадяни, з них 325 (42%) із соціально незахищених верств населення. Загалом на вакантні та нові робочі місця прийнято 246 безробітних.

2.2 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів

Дохід бюджетного органу дуже важливий для його діяльності, оскільки є основою для виконання його місії. Обсяг надходжень із загальних джерел доходів до бюджету Горохівської міської ради у 2021 році становив 119 545,9 тис. грн., уточнені річні асигнування становили 111 414,5 тис. грн., що становить 107,3 %, додатково надійшло 8 131,4 тис. грн.

Надходження за звітний період платежів, що формують основний бюджет-податковий та ПДФО, становлять 78282,4 тис. гривень, що еквівалентно 65,5% власного доходу.

У 2021 році надходження від плати за користування землею та окремих податків досягли 8921,8. та 18984,9 тис.грн. відповідно. Зазначені виплати здійснено на зазначений річний обсяг. 105,4; 105,7 відсотка. Порівняно з минулим роком ці податки зросли відповідно на 140,0 тис. грн. та на 2026,5 тис. грн.

Податки на неземельну нерухомість становили 3994,6 тис. грн., або 105,3 %, проти запланованих 3794,6 тис. грн., що на 1209,6 тис. грн. більше, ніж у минулому році.

Стягнення акцизного збору роздрібною торгівлею акцизного збору на товари (продукцію), вироблені в Україні, та акцизного збору на товари (продукцію), що ввозяться на митну територію України до 107.8. 107,9; 108,1 відсотка.

Основну дотацію з державного бюджету отримано в повному обсязі в сумі 17 673,8 тис. гривень. Дотації на освіту, отримані з державного бюджету до місцевого бюджету 91681,8 тис. грн при плані 91681,8 тис. Дотації з державного бюджету місцевому бюджету на здійснення заходів, спрямованих на соціально-економічний розвиток у певному регіоні, надійшло на загальну суму 2081,8 тис. гривень. На кінець бюджетного періоду збережено поточний залишок бюджетних коштів у сумі 500 тис. грн.

До спеціального фонду міського бюджету надійшло 4969,4 тис. грн., у тому числі власних надходжень від бюджетного органу – 3373,7 тис. грн., що

становить 67,9 відсотка коштів спеціального фонду бюджету. До бюджету розвитку надійшло фінансування від продажу землі 1384,6 тис. грн.

До бюджету міської ради надійшло 860,6 тис. гривень дотацій з місцевого бюджету на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту та утримання важливих місцевих доріг загального користування, та доріг комунальної власності в населеному пункті. На капітальний ремонт по вулиці Котляревського в місті Горохів будуть виділені відповідні кошти.

Рівень виконання бюджету загальних доходів міста забезпечив 98,0 відсотків фінансування видатків загального бюджету на затверджені та уточнені річні бюджетні асигнування.

На фінансування очікуваних витрат бюджету використано 222 381,6 тис. грн. загального фінансування. На забезпечення або заробітну плату використано 80,0 відсотка видатків бюджету на загальні доходи в сумі 177 693,4 тис. гривень. 4,9% або 10 798,3 тис. гривень за енергоносії та комунальні послуги; 6,0% або 13413,2 тис.грн. за користування товарами та послугами (продукти харчування – 1721,9 тис.грн.); 9,0% на поточні перекази або 20 152,1 тис. грн (благоустрій, компанія та перерахування фізичним особам) та 324,6 тис. грн або 0,1% на поточні трансферти іншим рівням влади. Емісійна частка Спеціального фонду у 2021 році буде виконана на 75,5%, до 11117,4 тис. грн., згідно із зазначеним планом виконання 14 721,1 тис. грн.

Кошти із загального фонду перераховані до бюджету розвитку спеціального фонду на фінансування інвестицій 5752,3 тис. грн. Застосування статті 77 Закону про бюджет України, яка надає перевагу місцевим бюджетам, забезпечує необхідні кошти для покриття заробітної плати працівників бюджетного органу та рахунків за електроенергію та комунальні послуги, які споживає бюджетний орган.

Безоплатного кредиту за рахунок переплати міського бюджету та дохідної частини міського бюджету на об'єкти охорони використано на суму 10 427,5 тис. грн., з них 9 610,0 тис. грн. на виплату заробітної плати та енергоносіїв, фінансова підтримка першочергових витрат для місцевих

домогосподарств. У розрізі загальних витрат домогосподарств фінансування навчальних закладів становило -68,4%, медичне обслуговування -3,6%, соціальний захист і страхування -1,8%, адміністрація -13,0%, житло -3,0%, культура і мистецтво -3,9%, фізична культура та спорт-1,5%, інші-4,8%.

У 2021 році здійснено інвестиційні роботи за рахунок коштів бюджету розвитку спеціального фонду на суму 6 838,3 тис. грн. З загального фонду на розвиток комунально-побутової діяльності виділено 6942,8 тис. грн. Це на 941,1 тис. грн менше, ніж минулого року. Всього ремонтується та утримується доріг на суму 3 208,9 тис. гривень.

Протягом звітного періоду заробітна плата та відпускні працівникам бюджетних установ соціально-культурного призначення виплачувалися в повному обсязі, відповідно до чинного законодавства та галузевих нормативних актів.

Платежі за енергоносії та комунальні послуги з місцевих бюджетних установ здійснюються вчасно. Станом на 1 січня 2022 року борг за державними та спеціальними фондами відсутній. Дебіторській заборгованість до загального фонду включає 1 076,4 тис. гривень (природний газ, передплачені журнали). Дебіторської заборгованості до спеціального фонду немає.

З бюджету територіальних громад Городища, Мар'янівки та Берестечка міським бюджетом передбачено трансфери 1512,2 тис. гривень, у тому числі:

-120,3 тис. гривень на ведення робочого архіву;

-1229,5 тис. гривень на підтримка медичних закладів;

-62,4 тис. гривень на забезпечення діяльності комплексного ресурсного центру.

Виплата з місцевого бюджету 100,0 тис. гривень призначена для поточного ремонту Будинку культури села Печихвости.

Результати виконання міського бюджету постійно заслуховуються на засіданнях виконавчого комітету та виробничих нарадах для забезпечення якісного виконання місячних надходжень та ефективного використання бюджетних коштів.

2.3 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку фінансових результатів виконання кошторису

Отримуючи фінансування з бюджету та власні доходи, бюджетні установи освоюють ці грошові потоки, в результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами дозволяє визначити результат виконання кошторису установи за рік.

Розмір витрат на оплату праці державної установи відображається у фінансовій звітності (ф. №2-дс) таким чином:

- 1) - розділ «Фінансовий результат діяльності» рядок 2210 (витрати на персонал, відображені як частина витрат на результати діяльності бюджетних програм), рядок 2220 (відображаються витрати на оплату праці у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);
- 2) - розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2610;
- 3) - розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2820

Порядок відображення витрат на оплату праці установи на виконання бюджетних програм наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці на виконання бюджетних програм в Горохівській міській раді

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511	170565
2.	Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011	6511	1945

3.	Закрито рахунок витрат	5511	8011	172510
----	------------------------	------	------	--------

Процедура документального оформлення витрат на соціальні заходи подібна до процедури документального оформлення витрат на оплату праці. Для синтетичного обліку витрат на соціальні заходи призначено меморіальні ордери № 2, 5. Дані вказаних меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал Головна».

Сума витрат установи на соціальні заходи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати:

- 1) - розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм);
- 2) - розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2610;
- 3) - розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2830.
- 4) Також витрати на соціальні заходи відображаються у:
- 5) - Звіті про надходження та використання коштів загального фонду – рядок 070;
- 6) - Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги – рядок 130;
- 7) - Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядок 130;
- 8) - Звіті про заборгованість за бюджетними коштами – рядок 080.

Порядок відображення витрат установи на соціальні заходи наведено в таблиці 2.3

Таблиця 2.3 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на соціальні заходи в Горохівська міська рада

№	Кореспонденція рахунків	Сума,
---	-------------------------	-------

з/п	Зміст господарської операції	дебет	кредит	грн.
Витрати на соціальні заходи при виконанні бюджетних програм				
1.	Нараховано ЄСВ	8012	6313	36757
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8012	36757
Витрати на соціальні заходи при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт)				
3.	Нараховано ЄСВ	8112	6313	1666,65
		16	8112	

Первинний документ про матеріальні витрати є акт списання, накладні (вимоги), роздаткові відомості, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка, акт розподілу витрат майбутніх періодів.

Аналітичний облік матеріальних витрат ведеться за джерелами фінансування (за загальним і спеціальним фінансуванням) і здійснюється з використанням карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків.

На комплексний облік матеріальних витрат призначається меморіальний ордер № 4, 6, 8, 10, 12, 13, 14, 17. Дані меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Первинними документи про амортизацію є Відомість нарахування амортизації, Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) та Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів [37].

Видано на комплексний облік витрат на амортизацію меморіальний ордер №17. Дані меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

У звітності суми нарахованої амортизації відображаються в:

- Балансі (ф. № 1-дс) – рядки 1002, 1012, 1022, 1042;
- Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (амортизація у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (амортизація у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт); розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2850.

Таблиця 2.4 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на амортизацію при виконанні бюджетних програм в Горохівська міська рада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411	17183
2.	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014	1413	878
3.	Списана амортизація об'єкту інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8014	1412	123,50
4.	Закрито рахунок витрат	5511	8014	18184,50

Тому для розрахунку собівартості установа використовує чотири субрахунки. У зв'язку зі змінами в плані рахунків витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, матеріальні витрати та витрати на амортизацію розглядаються з точки зору діяльності установи як витрати бюджетної програми та витрати на виробництво (послуги, роботи). Тому облік цих витрат організовано відповідним чином. Облік цих витрат мало

відрізняється. Основною відмінністю є характер комерції та призначення установи, яка несе витрати.

З 2017 року всі українські установи та організації, що належать до державного сектору економіки, спеціально розроблені для таких установ, у тому числі в яких основна діяльність здійснюється за рахунок державного чи місцевого бюджету, працює за схемою бухгалтерського обліку. Відповідає вимогам НП(С)БОВДС та Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку у державному секторі. У зв'язку із запровадженням цієї схеми бухгалтерського обліку, переходом бухгалтерського обліку на принципи міжнародних стандартів, бухгалтери бюджетних установ стикаються з новими способами отримання фінансових результатів за інституційними кошторисами доходів і видатків бюджетів.

Визначено кроки для редагування, затвердження та виконання бюджетного кошторису «Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228. У цьому документі передбачено комплекс дій під час затвердження бюджету як важливого інструменту формування, управління та управління фінансовою політикою головних розпорядників бюджетних коштів.

Важливим етапом вивчення, виконання бюджету є розрахунок фінансових результатів шляхом порівняння доходів і видатків. Це здійснюється шляхом списання доходів і витрат у фінансових результатах бюджету. Фінансові результати бюджетного обліку складаються з результатів окремих бюджетів за загальними фінансовими ресурсами та спеціальними фондами в порядку, визначеному Державним казначейством України від 02.01.2002 № 07-04/3-5 «Про порядок здійснення річних заключних оборотів» в системі обліку виконання кошторисів.

Доходи, отримані протягом року та видатки загального та спеціального фондів на кінець року, вираховуються з результатів бюджету. Доходи та витрати з інших джерел власних доходів бюджетної установи, переоцінених товарно-матеріальних цінностей, а також товарно-матеріальних цінностей та

кредиторської заборгованості, депозитів та кредиторської заборгованості, розчищення та розбирання матеріальних цінностей, що обліковуються за депозитами. Кредиторська заборгованість також утримується з результату бюджету. Коли термін дії закону про обмеження закінчиться, дебіторська заборгованість не може бути стягнута. Витрати на незавершені або виконані, але не здані роботи (виробничі (навчальні) майстерні, підсобні господарства, договори на науково-дослідні роботи, виготовлення лабораторного обладнання тощо) з результатів кошторису не вираховуються.

На таблиці. 2.5 зображено частину надходжень з кошторису Горохівської міської ради на 2022 рік.

Таблиця 2.5 Надходжень з кошторису Горохівської міської ради на 2022 рік

Найменування	Код	Усього за рік		Разом (грн)
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
Надходження усього	x	25153300,00	0,00	25153300,00
Надходження коштів із загального фонду бюджету	x	25153300,00	0,00	25153300,00
Надходження коштів із спеціального фонду у тому числі	x	x	0,00	0,00
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	25010100	x	0,00	0,00
Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності	25010200	x	0,00	0,00
Благодійні внески, гаранті та дарунки	25020100	x	0,00	0,00

Плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оренду державного та комунального майна»	25010300	x	0,00	0,00
---	----------	---	------	------

На таблиці. 2.6 зображено частину видатків та наданих кредитів з кошторису Горохівської міської ради на 2022 рік.

Таблиця 2.6 Видатки та надані кредити з кошторису Горохівської міської ради на 2022 рік

Найменування	Код	Усього за рік		Разом (грн)
		Загальний фонд	Спеціальний фонд	
1	2	3	4	5
ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ -усього	x	25153300,00	0,00	25153300,00
Поточні видатки	2000	25153300,00		25153300,00
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	23329100,00		23329100,00
Оплата праці	2110	19122200,00		19122200,00
Заробітна плата	2111	19122200,00		19122200,00
Нарахування на оплату праці	2120	4206900,00		4206900,00
Використання товарів і послуг	2200	17773900,00		17773900,00
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	348000,00		348000,00
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	466000,00		466000,00

Видатки на відрядження	2250	10000,00		10000,00
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	949900,00		949900,00
Оплата водопостачання та водовідведення	2272	23100,00		23100,00
Оплата електроенергії	2273	301800,00		301800,00
Оплата природного газу	2274	569000,00		569000,00
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2275	56000,00		56000,00

Оскільки фінансовий результат знаходиться в балансі установи, дуже легко проаналізувати ефективність бюджетної установи щодо надання державних послуг та безпосередньо оцінити ефективність розпорядника бюджетних коштів в управлінні установою. Згідно з методологією Державного казначейства України, експертами з бухгалтерського обліку та звітності, механізм визначення фінансових результатів бюджету доходів і видатків бюджетного відомства має бути розділений на два етапи:

I етап. Визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які можуть закрити остаточні продажі після закінчення року. Тут вирішено деякі проблеми, які можуть виникнути під час закриття певного облікового запису.

II етап. Перегляд своїх фінансових результатів в річному балансі вашої установи. На цьому етапі цей показник порівнюється та аналізується з даними інших форматів звіту.

Розглядаючи перший етап, слід пам'ятати, що на закриття продажів впливають залишки на більшості субрахунків бухгалтерського обліку Класу 7 «Доходи». Аналогічно, остаточні продажі закривають залишки всіх субрахунків Класу 8 «Витрати». При закритті рахунка з остаточним оборотом бухгалтер бюджетного органу повинен робити це дуже обережно, ведучи облік суми, виділеної на ці субрахунки протягом року. У зв'язку з цим Державне казначейство України листом від 22.12.2000 р. №07-04/1219-9396 «Про операції

з річного закриття рахунків» описує бухгалтерські записи для остаточної амортизації доходів і витрат установи за рік.

Закриття проводиться для підбиття підсумків після закінчення бюджетного кварталу та після закінчення останнього робочого дня бюджетного року. Наприкінці бюджетного періоду сума доходів і витрат, отриманих від виконання остаточного кошторису реалізації, амортизується за результатами виконання звітного періоду, наведеного в рисунку 2.1 .

Відображення видатків	Клас 8 «Витрати»		Списання видатків	Рахунок 55 «Фінансовий результат»		Списання доходів	Клас 7 «Доходи»		Відображення доходів
	Дт	Кт		Дт	Кт		Дт	Кт	

Рисунок 2.1 Схема обліку результатів виконання кошторису головного розпорядника бюджетних коштів

Однак визначення фінансових результатів за звітний період здійснюється за результатами діяльності ГРК із застосуванням виключно субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» унеможлиблює отримання інформації щодо зіставлення витрат ГРК із джерелами їх покриття, тому фінансові результати діяльності головних розпорядників бюджетних коштів потребують детальнішого розшифрування для порівняння доходів і видатків за видами.

Також, згідно з БКУ, кошти отримані від надання тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих бюджетними органами за надання платних послуг, можливо, якщо такі установи мають право власності і слід зазначити, що цими установами є кошти, отримані як проценти, а поточний рахунок належить до доходів бюджетних установ, що належать до підгрупи 3 групи II Власних надходжень.

Згідно з пунктом 14.1.268 Податкового кодексу України, такі доходи належать до пасивних доходів і не включаються до фінансових результатів. Опираючись на НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності», визначено, що фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу

власного капіталу та зобов'язань. Так, розмір капіталу та боргу не змінюється при нарахуванні відсотків за вкладами. Тому цей дохід не вважається фінансовим. Отже, ведення їх обліку на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» є неправомірним. Зазначений дохід надходить від використання майна, а не від фінансової діяльності, тому його облік слід вести на рахунку 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій», які платою за державні замовлення, фінансову підтримку були економічно однорідною групою доходів, у поєднанні з орендою бюджетного майна та коштами, отриманими від продажу права власності на фільми, кіно-джерела та копії фільмів. Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 Типова кореспонденція обліку закриття рахунків
доходів та витрат бюджетних установ

№	Зміст	Дебет рахунків	Кредит рахунків
1.	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату»), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)
2.	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)	8011 (8021, 8111, 8121) «Витрати на оплату праці», 8012 (8022, 8112, 8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023, 8113, 8123) «Матеріальні витрати», 8014 (8024, 8114, 8124)

			«Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 (8321) «Фінансові витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»
3.	Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»), 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	54 «Цільове фінансування»

Другим етапом для отримання фінансових результатів бюджету є відображення його у звіті. Відповідно до вимог нормативного документа фінансові результати системи державного сектору економіки будуть відображені в розділі I Пасиву, річного Балансу (форма № 1-дс) в спеціальному рядку 1420 «Фінансовий результат». Він визначається як сума сальдо субрахунків 5511 і 5512. Це відображає результати виконання бюджету розпорядника бюджетних коштів. Сума цих субрахунків повинна відповідати балансу бухгалтерської книги «Журнал-головна» на кінець року за рахунком 55 «Фінансовий результат».

В таблиці 2.8 зображено частину розрахунку до кошторису видатків на 2022 рік за КПКВК 0110150 Горохівської міської ради.

Таблиця 2.8 Розрахунок до кошторису видатків на 2022 рік за КПКВК
Горохівської міської ради

код	Видатки	К-сть	ціна	Сума
-----	---------	-------	------	------

2110	Заробітна плата	19122200,00		19122200,00
	Посадовий оклад	7185720,00		
	Ранг	375600,00		
	Вислуга років	1681536,00		
	Надбавка за шкідливість	34137,00		
	Індексація	242400,00		
	Доплата до мінімальної з/п	516000,00		
	Премія	4287010,00		
	Матеріальна допомога при наданні щорічної відпустки	1464121,00		
	Надбавка за інтенсивність	3335676,00		
2120	Нарахування на зарплату	4206900,00		4206900,00

Слід зазначити, що фінансовий результат, який відображають у статті 1420 «Фінансовий результат» на звітну дату, тобто гр. 4 «На кінець звітного періоду», не дорівнюватиме сумі статей 1420 гр. 3 «На початок звітного періоду» ф. № 1-дс і 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Це пов'язано з тим, що показник статті 1420 ф. № 1-дс складається з даних статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» і сальдо субрахунку 5512 «Накопичений фінансовий

результат виконання кошторису», тобто є не лише даними про фінансовий результат за звітний період.

Разом з тим коригування (зміна) фінансового результату за попередній звітний період і накопиченого фінансового результату у ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» ніяк не відображається.

2.4 Порядок проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі

Внутрішній контроль здійснюється на кожному етапі бюджетного процесу. Метою внутрішнього контролю бюджетної установи є підвищення ефективності її діяльності та зміцнення економіки у використанні всіх видів ресурсів. Керівник установи відповідає за організацію системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль у Горохівській міській раді здійснюють директор, головний бухгалтер та інвентаризаційна комісія. На рисунку 2.2 показані процедури внутрішнього контролю, які виконуються на підприємстві.

Документальне оформлення і підтвердження відповідності	• передбачає перевірку оформлення первинних облікових документів та їх відповідність вимогам законодавства. Процедура також передбачає контроль пов'язаних операцій
Розмежування повноважень та обов'язків	• передбачає санкціонування господарських операцій та перевірку на правомочність їх здійснення
Звірка даних	• здійснюється за розрахунками з постачальниками для підтвердження сумзаборгованості
Нагляд	• здійснюється оцінка досягнення поставлених показників (наприклад, аналіз виконання кошторису установи)

Рисунок 2.2 – Процедури внутрішнього контролю в Горохівській міській раді

Джерелами управління доходами і видатками для бюджетних органів є, зокрема, статuti, кошториси доходів і видатків, первинні документи, бухгалтерські реєстри, акти, довідки про попередні перевірки та інші документи, що узагальнюють результати управління, бюджету установи.

Відповідно до посадової інструкції, до обов'язків головного бухгалтера входить погодження проєктів договорів, надання згоди (в тому числі повної особистої відповідальності), здійснення дій щодо відшкодування винних осіб за збитки, заподіяні нестачею, розтратами та крадіжками, а також опрацювання та підписання акту, що підтверджує згоду кандидата на права.

Головний бухгалтер установи відповідає за:

- дотримування бюджетного законодавства при прийнятті бюджетних зобов'язань, реєстр в ДМСУ та оплата відповідно до цих зобов'язань;
- кредитоспроможність та правильність використання власних доходів установи;
- підготовку до бухгалтерської, фінансової та бюджетної звітностей.

Інші працівники бухгалтерії в межах своїх можливостей перевіряють основні документи за формою та змістом: наявність обов'язкових відомостей та відповідність чинному законодавству, а також окремі показники.

Одним із видів внутрішнього контролю доходів і видатків установи є інвентаризація. Порядок ведення та обробки результатів реєстру доходів і видатків в бюджетних органах регулюється положенням про реєстр майна та власників, затвердженим наказом Міністерства Фінансів від 02.09.14 №879 [29]. Інвентаризація проводиться для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи. Під час інвентаризації перевіряються та документуються наявність доходів і видатків, їх статус, відповідність критеріям визнання та оцінкам. При цьому гарантується цілісність відображення доходів і витрат. В установі інвентаризація проводиться за наказом керівника «Про проведення щорічної інвентаризації». Зокрема, цим документом визначено тривалість інвентаризації та склад постійної інвентаризаційної комісії (до комісії входять голова комісії, заступник директора з навчально-виробничої роботи, члени комісії в тому числі бухгалтери, та дипломовані спеціалісти). Наказом визначається особа, відповідальна за проведення інвентаризації в конкретній сфері бухгалтерського обліку. Інвентаризація проводиться за результатами роботи інвентаризаційної комісії. При наявності розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та інвентаризаційним описом бухгалтерія створює звіральну відомість. Експертиза причин пошкодження на основі виявлених дефектів і пошкоджень майна, створення розрахункових пропозицій шляхом повторного використання, амортизація дефектів у рамках стандарту природного пошкодження, а також надмірна нестача та збитки внаслідок пошкодження майна. Ці дефекти включають в журнали обліку інвентаризації. Згідно з положенням про управління, це необхідно подати на затвердження директору установи. Інвентаризаціями спеціально перевіряється наявність та законність надходження та амортизації основних засобів, запасів, інших активів і зобов'язань.

Одним з напрямків контролю є плановий виїзний аудит північно-східним відділом Державної аудиторської служби. Перевірки проводяться відповідно до планової програми виїзної перевірки фінансово-господарської діяльності міської ради. Такі перевірки установою проводилися з серпня по вересень 2016 року. Завданням було підтвердити відповідність закону. Мета аудиту є досить загальною, тому їхня програма включала перелік пунктів, які слід перевірити перед вжиттям адміністративних заходів. Таким чином, предметом аудиту є загальна організація бухгалтерського процесу, бюджетні процедури визначення бюджетних потреб, формування, затвердження, зміни та оцінка, а також процедури бухгалтерського процесу та внутрішня організація обліку доходів та витрат. Управління окремими напрямками бухгалтерського обліку: касові операції, оплата праці, фінансування установ, пасиви, облік поточних і основних засобів. Особливу увагу було приділено обліку та управлінню витратами на економічні обґрунтованості витрат, цільовому використанню бюджетних коштів та організації процедур закупівель. Перелік питань, що підлягали ревізії, наведений на рис. 2.3.

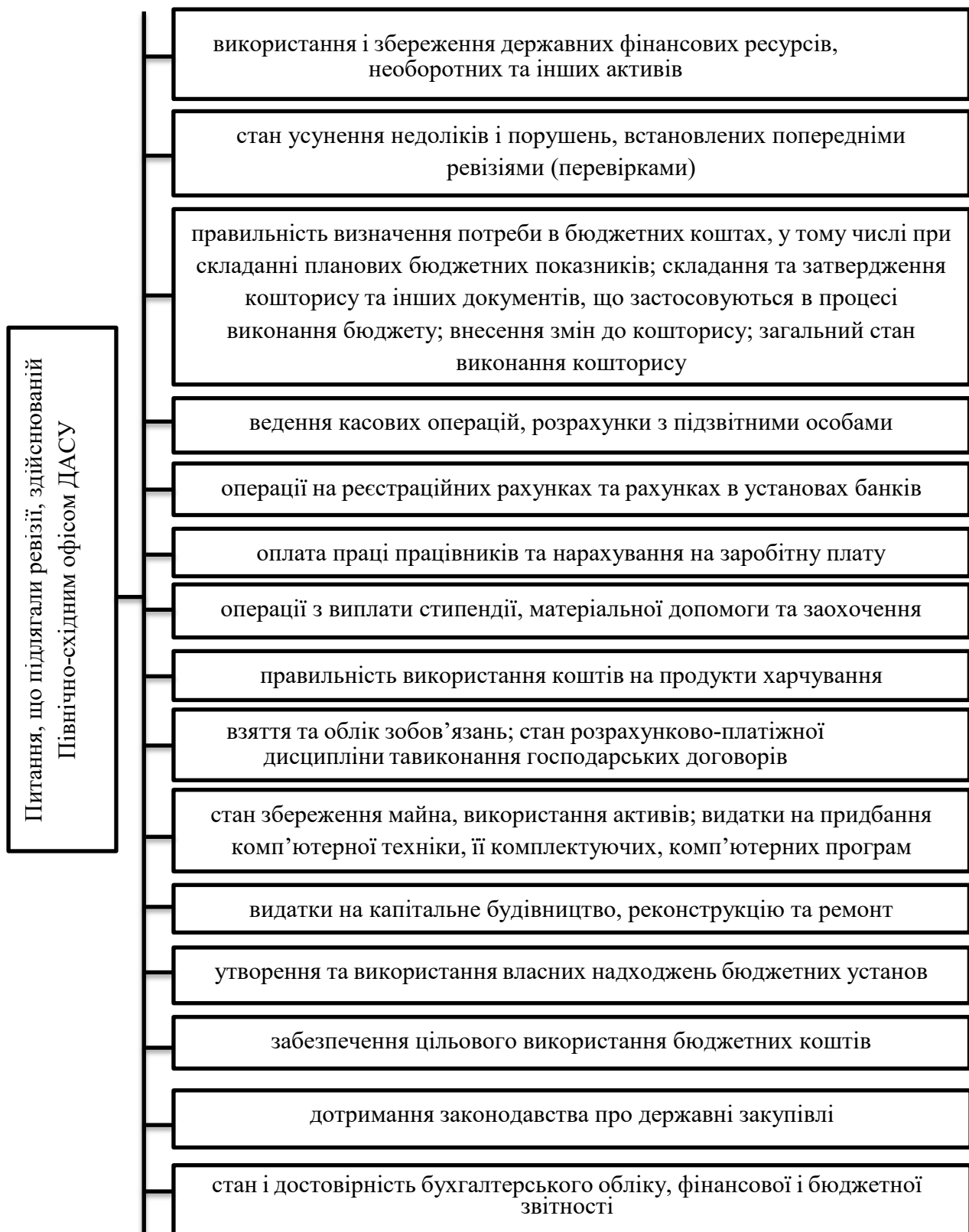


Рисунок 2.3 – Питання, що підлягають ревізії, здійснюваній
Північно-східним офісом ДАСУ

Через порушення законодавчо оформлені результати перевірки були оформленні актом. Якщо порушень немає, результат оформляється довідкою.

Тому такі реквізити об'єктів бухгалтерського обліку, як доходи та витрати бюджетної установи, важливість надання повної та правдивої інформації про них визначають наявність багатьох процедур внутрішнього контролю. Вони включають поділ обов'язків і відповідальності, документацію, координацію та нагляд. Одним із видів внутрішнього контролю є інвентаризація, яка проводиться на підприємстві за дорученням керівника ради.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В «ГОРОХІВСЬКА МІСЬКА РАДА»

3.1 Вдосконалення обліку доходів і фінансових результатів виконання кошторису в «Горохівська міська рада»

Основним внутрішнім документом бюджетного органу, який визначає методи та порядок обліку окремих статей є облікова політика. Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються СДС при складанні та поданні фінансової звітності. Порядок формування облікової політики визначається методичними рекомендаціями щодо облікової політики СДС [13]. Облікова політика базується на НП(С)БОДС і наводиться в розпорядчому документі. Він має включати лише положення, оцінки, методи обліку, щодо яких нормативно-правові акти мають ряд варіантів.

Облікова політика є одним з основних джерел інформації при перевірці організації бухгалтерської установи, що забезпечує правильний підхід до вибору для координації роботи бухгалтерських груп та відображення їх у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності бухгалтерських операцій.

Незважаючи на найважливішу частину цього керівного документа, установи часто ігнорують його зміст або точність і повноту його оформлення взагалі. Причиною цього явища могла бути недостатня поінформованість бухгалтерського персоналу, брак часу, недооцінка важливості та ролі спільних документів в організації облікового процесу установи.

Аналіз поточної облікової політики установи виявив багато недоліків, серед іншого:

- 1) відсутність чіткої структури порядку, без чіткого розділу облікової політики для індивідуальних облікових цілей, інформації щодо управління кошторисами, принципів обліку витрат, використання меморіально-

ордерної форми обліку, системи компенсації та інвентаризації. Подання такої інформації робить розуміння більш складним і вимагає більше часу, щоб знайти те, що потрібно;

- 2) -облікова політика містить посадову інструкцію головного бухгалтера (вважаю, що дублювати їх в обліковій політиці установи недоцільно) та багато неістотних положень, які мають бути охоплені безальтернативними методами та методами бухгалтерського обліку, який чітко визначений українським законодавством. Ця інформація робить облікову політику більш громіздкою та важкою для розуміння, але в той же час не має корисного ефекту.
- 3) немає положень щодо досліджуваної галузі обліку (частота нарахування амортизації, порядок визнання доходів від необмінних операцій, частота віднесення майбутніх періодів до витрат за поточний період);
- 4) -відсутність додатків до облікової політики, деталей облікових процедур для індивідуальних цілей, документації операцій та відображення їх в інституційних звітах (графіки документообігу, порядок відкриття аналітичних рахунків, кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку).

Ці недоліки в обліковій політиці установи негативно впливають на всю бухгалтерську організацію та знижують її ефективність. Виходячи з вищевикладеного, вважаю необхідним змінити облікову політику організації на нову редакцію (оскільки положення щодо інших цілей бухгалтерського обліку суттєво зміняться), а стосовно предмета, який вивчається, я рекомендую прийняти положення щодо:

- 1) -частоти нарахування амортизації. Положеннями передбачено, що амортизація СДС може здійснюватися на дату балансу (щоквартально) або на річну дату балансу (один раз на рік). Положеннями облікової політики установи пропоную визначити порядок нарахування амортизації на дату річного балансу, враховуючи деталі установи та складність цього завдання, оскільки основні засоби не є найважливішою складовою

бухгалтерського обліку.

- 2) відображення в обліку витрат для майбутніх звітних періодів. Залежно від тлумачення поняття «звітний період» під ним можна розуміти один рік або квартал чи місяць. Залежно від змісту поняття «звітний період» воно може відрізнятися від порядку відображення операцій в бухгалтерському обліку. Я вважаю, що звітний квартал є найкращим часом для закриття майбутніх витрат фінансової установи. При цьому визнані витрати поточного періоду включаються до складу витрат поточного періоду щоквартально на основі первинного документа. Цей метод дозволяє швидко та систематично відображати амортизацію майбутніх витрат, водночас показуючи це питання бухгалтерам установи без надмірних апеляцій.
- 3) порядок обліку доходів від необмінних операцій. Хоча рекомендації про облікову політику СДС не вважають це положення обов'язковим при складанні розпорядчого документа, воно визнається НП(С)БОДС 124 «Доходи». Тому, враховуючи реквізити установи, вважаю за необхідне звернути увагу на положення в обліковій політиці установи щодо порядку від необмінних операцій обліку доходів. Рекомендується виділити це положення таким чином: «Установа визнає безоплатно одержані товари, роботи та послуги в натуральній формі доходами та активами того звітного періоду, в якому вони отримані фактично».

Враховуючи специфіку установи та універсальність плану рахунків державного сектору для бюджетних установ, державних фондів та Державної казначейської служби України, вважаю за необхідне звернути увагу на бухгалтерські рахунки, які використовуються установою із визначеною аналітикою в додатку до облікової політики у вигляді Робочого плану рахунків.

Оскільки затверджений графік не містить окремих синтетичних рахунків для загальних операцій та спеціальних фондів, а фінансова та бюджетна звітність установи ведеться в цьому контексті за кодами бюджетної

класифікації, вважаю за необхідне включити її до існуючої підсистеми. -аналіз рахунків за економічними кодами, класифікацією та видами коштів.

Аналітичні характеристики цілей обліку відображаються за допомогою кодування аналітичного рахунку. Рекомендується вказувати правила даного кодування в порядку відкриття аналітичного рахунку. Аналітичні рахунки доходів і витрат я рекомендую розроблять наступним чином:

- 1) 6311 – перші чотири знаки – код субрахунку
- 2) 63112 – п'ятий знак ідентифікує фонд (спеціальний фонд – 1, загальний фонд – 2);
- 3) 631121 – шостий знак ідентифікує групу власних надходжень загального фонду (відповідає номеру групи);
- 4) 6311211 – сьомий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи);
- 5) 63112112800 – 8-11 знаки ідентифікують КЕКВ, за яким операцію проводять.

Впровадження запропонованого аналізу дозволить установі точніше представляти господарські операції в бухгалтерському обліку та швидше групувати інформацію для складання фінансової та бюджетної звітності. Горохівська міська рада надає в додатку до Облікової політики перелік використовуваних установою бухгалтерських субрахунків та введену аналітику (Робочий план рахунку) та порядок відкриття аналітичних рахунків.

Зміст облікового запису можна змінювати протягом року. Керівник установи за поданням головного бухгалтера формує такий порядок з відповідними інструкціями. Водночас управління бюджетними ресурсами високого рівня має також забезпечувати дотримання єдиних правил бухгалтерського обліку.

Також доцільно звернути увагу в додатку до облікової політики установи на облікові статті, що ведуться в бухгалтерському обліку державної організації, які відповідають законодавчо визначеній єдиній методологічній

основі та мають стандартні бюджетні кошти кореспондентів і державних цільових фондів. Приклад таких кореспонденцій наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Приклад кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку Горохівської міської ради

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Відображено витрати з поточного ремонту кабінету на підставі акта виконаних робіт та кошторису з його поточного ремонту (КЕКВ 2240)	8013	6415

Аналогічно установа може вчиняти й інші правочини, які здійснюються під час її діяльності, але не підпадають під дію закону. Звертаю увагу, що кореспонденція з субрахунками має бути узгоджена з головним розпорядником бюджетних коштів та затверджена керівником організації.

Отже, ознайомлення з обліковою політикою установи допомогло виявити деякі недоліки цього внутрішнього документа. Зокрема, відсутність чіткої структури наказу, окремих положень не характерних для облікової політики, відсутність інформації про доходи та витрати установи, додатків необхідних для деталізації аналітичних рахунків, графіка документообігу, кореспонденцій субрахунків. Зокрема, я дав рекомендацію щодо розкриття недоліків в організації бухгалтерського обліку: викласти нову редакцію облікової політики установи, у тому числі положення, що стосуються доходів і видатків установи (періодичність нарахування амортизації, порядок представлення майбутніх витрат, спосіб обліку доходів від необмінних витрат тощо) аналітичні рахунки доходів і видатків, не визначені положенням, що використовується установою та кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку міської ради.

3.2 Вдосконалення порядку класифікації доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями

Стосовно доходів і витрат бюджетних організацій НП(С)БОДС та План рахунків бухгалтерського обліку державного сектору у 2017 році ввели поняття обмінних і необмінних операцій. Проте багатьом бюджетним установам важко віднести операції до необмінних чи обмінних. Враховуючи викладене, вважаю, що порядок віднесення операцій на необмінні та обмінні потребує більш детального перегляду.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи», обмін — це господарська операція з продажу/купівлі активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» так само визначає склад доходів від необмінних операцій: бюджетні асигнування, дохід від послуг (робіт) у складі компенсації за послуги, які вони надають. за основними видами діяльності та доходами від допоміжної (господарської) діяльності, доходами від реалізації, процентними доходами, роялті та дивідендами тощо.

МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій» передбачає подібну структуру доходу від обмінних операцій, який визначає, що дохід від обмінних операцій включає дохід від надання послуг, продажу товарів, використання процентних активів іншими сторонами та дивіденди. Слід зазначити, що основна відмінність міжнародного стандарту від національного полягає в тому, що першим чітко визначеним методом визначення цього виду доходу є нарахування, хоча національний стандарт не містить подібних положень.

НП(С)БОДС 135 «Видатки» включає такі елементи обмінних витрат: заробітна плата (заробітна плата, грошові виплати військовослужбовцям), внески на соціальну діяльність, матеріальні витрати, амортизаційні, фінансові та інші витрати (різниця в курсах), амортизація. активів, знецінення активів тощо). НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» включає вартість реалізації активів до собівартості обмінних операцій.

Щоб повністю зрозуміти, які операції слід віднести до обмінних, необхідно зрозуміти поняття «обмінні операції». Отже, наведене вище

визначення є детальним. У зв'язку з придбанням активів установа може придбати матеріальні цінності, нематеріальні активи та запаси. Інші нефінансові активи, такі як інвестиції в акціонерний капітал, амортизація основних засобів, стосуються поняття інвестицій у ресурси та амортизації, а не придбання. Так само бюджетна установа не може набувати такі фінансові активи, як готівка, дебіторська заборгованість та фінансові інвестиції.

Визначення також відноситься до операції обміну готівки, послуг (будівельні роботи), інших активів або погашення зобов'язань. Для бюджетної установи характерна зміна готівки та погашення зобов'язань. Обмін послуг (робіт) та іншого майна для бюджетних установ не дозволяється, оскільки негрошові розрахунки заборонені Бюджетним кодексом.

З огляду на викладене, це визначення обмінної операції можна поширити на господарську операцію з обміну основних засобів, нематеріальних активів, запасів на готівку або погашення зобов'язань перед купівлею/продажем бюджетних установ.

Однак у своїй діяльності бюджетні установи не лише набувають нефінансові активи, а й оплачують певні послуги. По суті, такі операції також кваліфікуються як обмінні, оскільки установа отримує певні послуги в обмін на гроші.

Підсумовуючи всі вищенаведені твердження, обмінні операції включають продаж/купівлю матеріальних цінностей, нематеріальних активів, запасів, постачання/оплату послуг і робіт, а також розрахунки за виконання своїх функцій в обмін на готівку. погашення зобов'язань.

Необмінна операція також визначена в НП(С)БОДС 124 «Доходи», де необмінна операція — це господарська операція, яка не передбачає передачу активів або послуг в обмін на дохід або активи, але можуть передбачити виконання певних умов. Згідно з цим документом до доходів від необмінних операцій належать: податкові та неподаткові надходження (збори та платежі), грошові перекази та кошти, що надходять бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для

здійснення цільових заходів, надходження держави для виконання цільових фондів, безповоротні зобов'язання.

Відповідно до правил застосування статутів рахунків бюджетних установ суми штрафів та пені включаються до доходу від необмінних операцій. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та Правила застосування плану рахунків бюджетних установ включають лише доходи від необмінних операцій безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), переказів та безкоштовних внесків до загальнообов'язкових державних соціальних страхувань, благодійні внески, дотації та подарунки, кошти, отримані на здійснення цільової діяльності, безповоротні зобов'язання тощо.

НП(С)БОДС 135 «Витрати» представляють витрати за необмінними операціями: трансферти (гранти, субсидії, соціальні виплати тощо) та інші витрати, пов'язані з необмінними операціями (витрати, пов'язані з переміщенням активів для досягнення цільових заходів), неповернення вкладів тощо).

Відповідно до листа Мінфіну від 17.11.2017 № 35220-06-5 / 31577 «Про відображення в бухгалтерському обліку індивідуальних операцій» про склад доходів від необмінних операцій, сплата податкових та неподаткових платежів, що не підлягають поверненню, та інші платежі за необмінними витратами та відповідно до КЕКВ 2800 «Інші поточні витрати» [53].

Фактично існує два аспекти питання, чи класифікується операція як обмінна чи необмінна, оскільки основні критерії класифікації в законодавстві чітко не визначені. Отже, якщо основним елементом вважатиме виконання покладених на неї завдань установою, то виділені для цього вільні доходи слід віднести на дохід від валютних операцій. Так само, беручи до уваги цю специфіку, дохід від непотрібних матеріальних залишків виявлених установою, надлишку матеріальних цінностей від неосновної тари, яку установа може продати, має бути пов'язана з доходом від необмінних операцій.

На мою думку, на основі діяльності бюджетних установ доцільно було б встановити, чи є ця діяльність результатом факту обміну, та внести зміни до

відповідного законодавства, щоб уникнути протиріч. І за цією логікою доцільно було б включити надлишок, виявлений в результаті інвентаризації, включаючи дохід від обмінних операцій, оскільки це по суті є безоплатною передачею активів, обмін яких іншими активами не стосується цих операцій, активів або грошових коштів. На рисунку 3.1 наведено запропоновану класифікацію доходів і видатків бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями за ознаками наявності чи відсутності обміну.

Обмінна операція	
Доходи	Витрати
Отримано бюджетні асигнування на поточні витрати установи	Нараховано витрати на оплату праці
Реалізовано продукцію, роботи, послуги, майно установи	Отримано послуги, прийнято роботи в ході основної або господарської діяльності
Винною особою відшкодовано збитки	Використано і списано матеріальні активи
Нараховано дивіденди, відсотки, роялті	Нараховано амортизацію
Нараховано орендну плату	Нараховано фінансові витрати
Відображено доходи від відновлення корисності	Відображено вибуття фінансових інвестицій
Підвищено вартість нефінансового активу в межах попередньої уцінки або попереднього зменшення корисності	Списано виробничу собівартість продукції, робіт, послуг
	Нараховано витрати на відрядження працівників

Необмінна операція	
Доходи	Витрати
Отримано податкові, неподаткові надходження	Перераховано трансфери (субсидії, соціальні виплати)
Безоплатне отримання активів (послуг, робіт)	Безкоштовно роздано, передано активи фізичним, юридичним особам
Отримано суми штрафів, неустойки, пені	Сплачено податкові та неподаткові платежі
Зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк	Зменшено вартість нефінансового активу або зменшено його корисність
Отримано спонсорські, благодійні внески та інша гуманітарна допомога, дарунки	Нараховано витрати від курсових різниць
Отримано кошти, що є засутністю трансфертами	Виявлено нестачу в результаті інвентаризації
Нараховано доходи від курсових різниць	
Виявлено надлишки в результаті інвентаризації	

Рисунок 3.1 – Запропонована класифікація операцій, що визначають доходи і витрати бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями

Отже, чинна нормативно-правова база передбачає класифікацію доходів і видатків бюджетних установ за обмінними чи необмінними операціями. Однак на сьогоднішній день законодавство не визначає чітко критерії розмежування між ними та пов'язаними з такими операціями доходами і витратами. Наведені вище невідповідності в цьому питанні зумовлюють необхідність подальшого вдосконалення законодавства про бухгалтерський облік.

3.3 Вдосконалення внутрішнього контролю доходів і витрат та виконання кошторису бюджетної установи

Потреба в економії вимагає використання всіх можливих ресурсів. Особливо це стосується напрямів видатків бюджетних установ. Досягненню цієї мети сприяє внутрішній контроль.

Бюджетний кодекс визначає внутрішній контроль як сукупність заходів, що вживаються розпорядником для забезпечення дотримання законодавства та ефективності використання бюджетних ресурсів та досягнення результатів, що відповідають цілям, меті, планам і вимогам бюджетного органу.

Дослідженням щодо організації внутрішнього контролю доходів і видатків установи виявлено ряд недоліків. Зокрема, не визначені відповідальні за його виконання, відсутній план контрольних заходів та форма внутрішнього контролю за визначеними доходами та видатками.

Ці організаційні недоліки внутрішнього контролю є досить поширеними серед бюджетних установ. У таких установах внутрішній контроль часто обмежується перевіркою точності обліку та звітності господарських операцій та дотриманням фінансового контролю.

Проте, незважаючи на те, що бюджетні установи часто ігнорують ефективну організацію внутрішнього контролю за доходами та видатками, його практичне застосування є вирішальним і сприяє більш ефективному управлінню ресурсами та ефективній діяльності установи.

Взаємодія з обліково-бюджетною системою є комплексним підходом до організації внутрішнього контролю за доходами і видатками бюджетних установ. На рисунку 3.2 відображено рекомендації щодо організації внутрішнього контролю за доходами та видатками установи.



Рисунок 3.2 – Пропозиції щодо організації внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи (складено на основі джерела [50])

На рисунку видно, що для ефективної організації внутрішнього контролю доходів і видатків бюджетної установи необхідно поєднувати його з різними видами бюджетного планування, а також інформаційною системою, яка є необхідним набором джерел даних.

Законодавством чітко не визначено предмет внутрішнього аудиту бюджетних установ. Єдине посилання на це – визначення внутрішнього контролю. Відповідно до Бюджетного кодексу відповідальність за внутрішній контроль покладається на керівника установи. Однак це твердження занадто обмежене для самої системи внутрішнього контролю.

На мою думку, враховуючи інституційний контекст, створення окремого підрозділу внутрішнього контролю недоцільно, а найкращим рішенням є розподіл контрольних обов'язків між бухгалтерами.

Слід мати на увазі, що система внутрішнього контролю повинна не тільки виявляти та виправляти недоліки, а й визначати, досліджувати та усувати причину невідповідності. Рисунок 3.3 ілюструє порядок організації ефективного процесу внутрішнього контролю доходів і видатків установи.

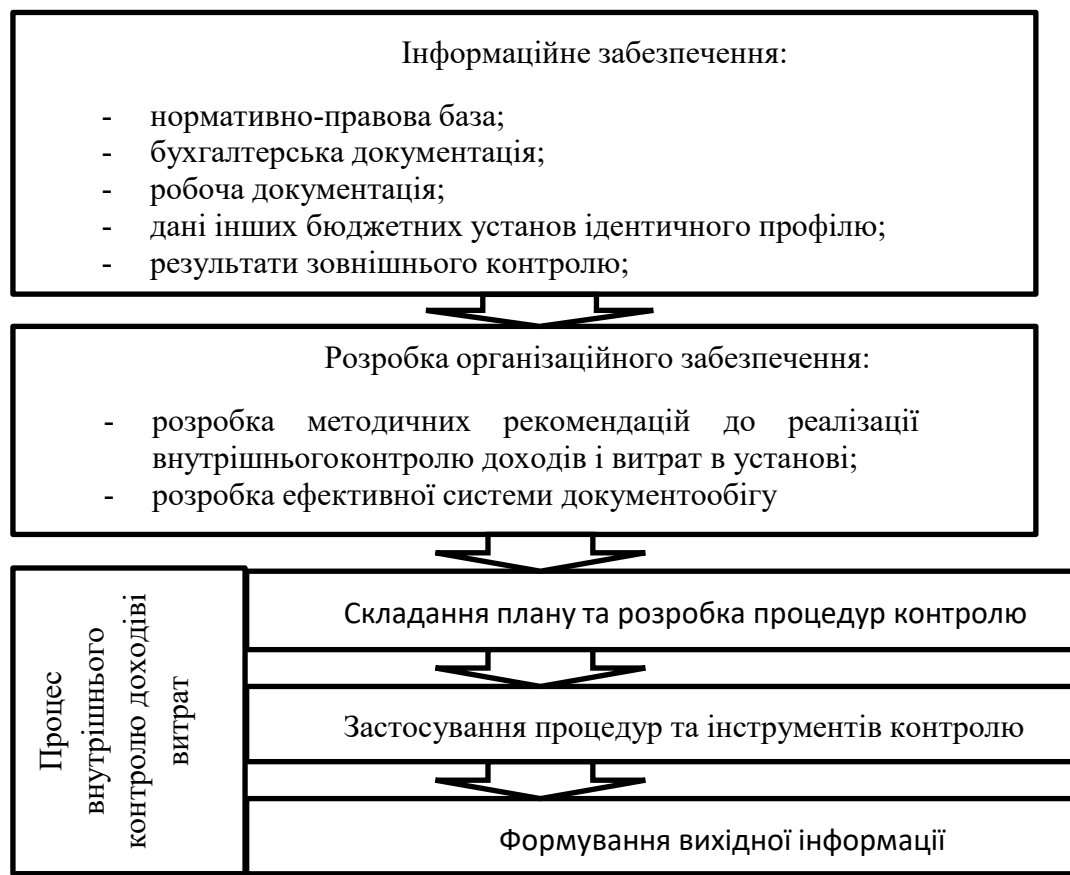


Рисунок 3.3 – Запропонована схема організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи

(складено автором на основі [50], [6])

На рисунку видно, що організація ефективного процесу внутрішнього контролю в бюджетній установі є досить складним завданням, що вимагає достатніх зусиль і ресурсів. В основному це пов'язано з комплексним підходом. Сьогодні бюджетні установи здійснюють розрізнений внутрішній контроль без цілісного підходу до цього питання щодо планування, організації, діагностики та висновків. Можемо побачити необхідність низки послідовних заходів щодо здійснення ефективного внутрішнього контролю за доходами та видатками установи.

Основою аудиторської інформації є положення, внутрішні розпорядчі документи, бухгалтерські документи та записи, результати зовнішнього аудиту установи, дані подібних установ та інші.

Для внутрішнього обліку вимог до розвитку та рекомендацій з аудиту відповідний внутрішній документ має бути затверджений установою. Для забезпечення виконання процедур контролю мають бути розроблені внутрішні супровідні документи для організації рахунків (графік документообігу, кореспонденція обліку субрахунків, робочий план рахунків та ін.).

Справді, сам процес контролю передбачає складання плану та розробку аудиторських процедур, безпосереднє виконання запланованих процедур із застосуванням інструментів аудиту та розробку вихідної інформації про аудиторську діяльність суб'єкта.

Процес планування включає розробку переліку завдань і цілей контрольних процедур. Аудиторські процедури можуть включати збір фактичних даних, аналіз виконання кошторисів, аналіз використання ресурсів та виконання бюджетних програм. Вихідна інформація про контрольні процедури, що мають бути проведені, повинна містити не лише факти виявлених порушень, а й пропозиції щодо їх усунення.

Отже, перевірка організації внутрішнього контролю за доходами і видатками та виконання кошторису установи виявила ряд недоліків. Зокрема, немає ні плану контрольних заходів, ні відповідальних осіб, ні форми внутрішнього контролю, ні загалом затвердженого керівником порядку затвердження процедур внутрішнього контролю. У цьому контексті нами наголошено на необхідності вдосконалення системи внутрішнього контролю в установі за доходами і видатками, визначено взаємодію внутрішнього контролю з різними видами бюджетно-інформаційних баз, розроблено та запропоновано порядок внутрішнього організаційного контролю за доходами і видатками.

3.4 Впровадження управлінського обліку в бюджетній установі з метою оптимізації її видатків

Фінансування бюджетних установ та їх функціонування загалом є унікальним. Результати дослідження неодноразово висвітлювали цей аспект. Можна звернути особливу увагу на порядок фінансування установи за затвердженим кошторисом та необхідність обов'язкової звітності про виконання бюджету. За цих умов важливими є вимоги до витрат установи. Кошти мають витрачатися, зокрема, на принципах цільового використання, економії та ефективності.

За результатами перевірки виявлено значні недоліки в організації внутрішнього контролю установи, зокрема щодо доходів і видатків. Як наслідок, установа не може забезпечити повну відповідність цим принципам. Як уже зазначалося, діяльність облікових працівників часто зводиться до правильного представлення господарських операцій в бухгалтерському обліку та звітності. Проте вони недостатньо уваги приділяють оптимізації використання ресурсів.

З метою підвищення раціонального використання бюджетних ресурсів та ефективності роботи установи в цілому рекомендую запровадити управлінський облік, оскільки він надає важливу інформацію для визначення стратегії організації та планування її майбутньої діяльності, моніторингу поточної діяльності та оптимізації використання ресурсів.

Основною метою впровадження управлінського обліку є процес, який насамперед допомагає установі реалізувати бізнес-стратегію шляхом оптимізації витрат.

Загальний управлінський облік мають вести керівник установи та головний бухгалтер. Державне положення щодо бухгалтерського обліку управління бюджетною установою відсутнє, тому всі відповідні методичні та організаційні посади належать до її компетенції. Оскільки створення окремого підрозділу для впровадження аспектів управлінського обліку в установі недоцільно, рекомендую визначити відповідального за цей процес – бухгалтерію установи.

Бухгалтерська служба може використовувати такі технологічні аспекти управлінського обліку, як: операції обробки (процедури групування, контролю та аналітичного розрахунку), творчі операції (зведення підсумкових даних, пояснювальних записок, довідок, висновків, рекомендацій, пропозицій), комп'ютерні технології (обчислення пакету Microsoft Office). Основними формами інформаційного забезпечення управлінського обліку є: накази, відомості, меморіальні ордери, накладні, фінансові, бюджетні та інші звітності установи.

Прикладом практичного застосування основи управлінського обліку є визначення ефективності інвестиційного проекту з метою оптимізації витрат установи.

Аналіз виконання кошторису Горохівської міської ради показав, що природний газ становив значну частку у фактичних видатках установи (табл. 3.2). Звичайно, ці витрати становлять не найбільшу частку у витратах установи; для прикладу більшу питому вагу містять видачі про державне регулювання мінімальної заробітної плати, розміру єдиного соціального внеску та інших соціальних гарантій.

Таблиця 3.2 – Видатки Горохівської міської ради на оплату природного газу за 2016-2020 рр.

Показник	Рік				
	2016	2017	2018	2019	2020
Видатки на оплату природного газу, грн.	646261,02	464825,79	512498,74	674387,43	785927,02
Фактичні видатки, грн.	4751353,74	4374346,81	4366650,39	5576051,28	5355458,14
Частка видатків на оплату природного газу в загальній величині видатків установи, %	13,6	10,6	11,7	12,1	14,7

З таблиці видно, що у 2017 році величина фактичних видатків на оплату

природного газу, знизилась на 28,1% порівняно з 2016 роком, а в 2018 році вже зросла на 10,3% , у 2019 році – на 27,7%, у 2020 році – на 16,5%. Також, із проведених розрахунків видно, що їх частка у загальній величині видатків установи починаючи з 2017 року постійно зростає. Так, у 2018 році вона зросла на 1,1%, у 2019 році – на 0,4%, а в 2020 році – ще на 2,6%.

Бюджетом на 2021 рік передбачено заплановані видатки установи на оплату природного газу в сумі 955 600 грн., що становить 14,2% від загального обсягу запланованих видатків інституту на 2021 рік. З огляду на зазначене, очікується подальше зростання витрат на природний газ.

Цю тенденцію можна широко пояснити підвищенням тарифів на природний газ. Враховуючи викладене, вважаю за необхідне внести пропозицію щодо оптимізації розрахункової вартості природного газу установи.

З метою зниження витрат організації на природний газ рекомендується встановити блочно-модульну газову котельню. Блочно-модульна газова система містить всі необхідні для роботи компоненти: ізольований блок-модуль, водогрійні котли, автоматичні газові пальники, магістральні водонасоси тощо. Головна перевага цієї системи – її ефективність. Кофіцієнт корисності дії (ККД) такої котельні становить не менше 92%. Для порівняння, ККД котлів, які зараз встановлені в закладі, становить 30%. Таким чином, при встановленні такої котельні споживання природного газу зменшується в 3,07 рази. Крім того, через автоматизацію системи установка не зможе використовувати роботу чотирьох домашніх котельних (як на даний момент), а лише двоє виконуватимуть адміністративні завдання системи. Вартість такої системи з урахуванням вартості монтажу становить 1,5 млн грн.

Для розрахунків очікувані значення фактичної вартості природного газу установи, ціни на природний газ, мінімальної заробітної плати та ставок єдиного внеску на соціальне страхування на період з 2023 по 2024 роки розраховуються на основі середнього темпу зростання установи за весь попередній період.

Застосуємо метод дисконтування грошових потоків для визначення оцінки проекту капітальних інвестицій. Вихідні дані, необхідні для розрахунку ефективності проекту, також наведено на рисунку 3.3.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані для розрахунку ефективності проекту із встановлення блочно-модульної газової котельні

Первісна вартість блочно-модульної котельні, грн.	1 500 000,00			
Щорічні грошові експлуатаційні витрати, грн.	10 000,00			
Ліквідаційна вартість блочно-модульної котельні через 30 років, грн.	100 000,00			
Термін корисного використання, років	30			
Сума амортизації за рік, грн.	46 666,67			
Норма прибутковості, %	12,5%			
Поточна ліквідаційна вартість старих котлів, грн.	6 000,00			
Додаткові відомості/рік	2022	2013	2024	2025
Витрати на природний газ за рік, грн.	118537,00	296356,83	311168,10	326730,24
Витрати на заробітну плату працівників котельні та нарахування на неї, грн.	109009,44	132213,26	160459,52	194871,07
Витрати на амортизацію, грн.	11666,67	46666,67	46666,67	46666,67
Загальна сума економії на витратах на природний газ та оплату праці, грн.	354395,95	745665,20	804590,63	871205,00

Розрахунки показують, що економія від встановлення блочно-модульної котельні влітку 2022 р. в опалювальний сезон 2022 р. (15.10.18 - 31.12.18) 354395,95 грн., у 2023 р. - 745665,20грн, у 2024 році – 804590,63 грн у 2025 році - 871205,00 грн.

Для отримання більш точних даних використаємо такий метод, як розрахунок часу окупності для оцінки ефективності інвестиційних проектів. В таблиці 3.4. наведено порядок розрахунку ефективності інвестиційного проекту.

Таблиця 3.4 – Порядок розрахунку ефективності інвестиційного проекту

Рік (n)	Інвестиції (I)	Дохід (R)	Коефіцієнт дисконтування (kd)	Дисконтовані інвестиції (Id)	Дисконтований дохід (Rd)	Чиста теперішня вартість (NPV)
0	-1749213,11	360395,95	1	-1749213,11	360395,95	-1388817,16
1	-56666,67	745665,20	0,888888889	-50370,37	662813,51	-776374,02
2	-56666,67	804590,63	0,790123457	-44773,66	635725,93	-185421,75
3	-56666,67	871205,00	0,702331962	-39798,81	611875,12	386654,56

З наведених розрахунків слідує, що термін окупності становить:

$$T = 2 + 185421,75 / (611875,12 - 39798,81) = 2,28(\text{роки})$$

де T – термін окупності проекту.

Таким чином, встановлення блочно-модульної котельні дозволяє економити не тільки на оплаті природного газу за рахунок втричі меншого споживання, а й на оплаті праці працівників такої котельні. Незважаючи на відносно високу вартість проекту на даний момент, завдяки цій економії проект окупиться за 2 роки 4 місяці. Отже, проаналізований проект є ефективним, і його рекомендується реалізувати.

З метою підвищення ефективності використання природних ресурсів у майбутньому та їх ще більшої економії рекомендується утеплити один із корпусів школи (площею утепленої поверхні 150 м²).

Отже, результати аудиту свідчать про відсутність організаційного внутрішнього контролю за доходами та видатками установи. Діяльність бухгалтерів, зокрема, обмежується правильним відображенням господарських операцій у бухгалтерському обліку та звітності та своєчасністю розрахунків. У світлі викладеного я рекомендую запровадити управлінський облік у закладі та наводили приклад практичного застосування його результатів. Розрахунки показали успішність реалізації інвестиційного проекту із заміни існуючих газових котлів на блочно-модульний газовий котел і, відповідно, його доцільність.

ВИСНОВКИ

Зовнішнє фінансування є ключовою ознакою діяльності бюджетних установ. Відповідно, необхідно ввести такі напрямки роботи, як планування доходів і видатків установи та звіт про виконання бюджету. Інакше кажучи, основною метою їх обліку є доходи та видатки бюджетних установ.

Аналіз видів підходів до визначення доходів бюджетних установ показав чітке тлумачення як міжнародного, так і національного права. Слід зазначити, що ці джерела ідентифікують поняття доходу для суб'єктів державного сектору та інших суб'єктів господарювання.

Доходи бюджетного органу складаються з доходів загального фонду бюджету (бюджетних асигнувань) та доходів спеціального фонду бюджету (власних доходів бюджетної установи та інших надходжень спеціального фонду). За характером надходження доходи бюджетних установ також поділяються на обмінні та необмінні. Залежно від класифікації доходів бюджетних установ за цією специфікою порядок їх визнання та оцінки різняться. Основні положення щодо класифікації, визнання та вимірювання доходів бюджетних установ містяться в НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Їхні витрати також є важливим показником діяльності бюджетних установ. При цьому важливо розрізняти видатки та видатки бюджетних установ. Витрати, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», являють собою зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (а не зменшення власного капіталу.). У той час як поняття бюджетних видатків включає суму коштів, яку установа витрачає на виконання покладених на неї завдань, про що свідчать належно підготовлені документи. Таким чином, поняття витрат відноситься до самозайнятості, а витрати включають операції, які повністю фінансуються з бюджету. Видатки бюджетних установ є відносно широкими. Видатки бюджетних установ поділяються на загальні видатки та спеціальні фонди залежно від джерел покриття, а касові — від фактичних —

залежно від стану руху бюджетних ресурсів. Економічна класифікація видатків бюджету, яка передбачає розподіл поточних, капітальних та нерозподілених видатків, є ключовим елементом в організації обліку доходів і видатків установи. Подібно до доходної класифікації бюджетних установ, існує розбивка витрат за обмінними та необмінними витратами.

Основні положення про порядок класифікації, ідентифікації та оцінки видатків бюджетних установ містяться в НП(С)БОДС 135 «Видатки». До регулювання організації бухгалтерського обліку та контролю надходжень і видатків бюджетних установ належать Накази Міністерства фінансів України, Постанови Кабінету Міністрів України, Накази Державного казначейства України, Закони України.

Асоціація бухгалтерів України та Державна аудиторська служба України проводять зовнішній аудит організації рахунків доходів і видатків бюджетних установ. Його перша діяльність полягає у виконанні фінансових аудитів, аудитів ефективності, аналізів та інших заходів контролю. Державна аудиторська служба України здійснює свої повноваження шляхом державного фінансового контролю, контролю за державними закупівлями та аудиту. Згідно з аналізом діяльності Державної аудиторської служби України, за останні три роки зменшилася кількість здійснених нею контрольних заходів, а також кількість виявлених фінансових порушень. При цьому основними порушеннями залишаються незаконні витрати та відсутність фінансових ресурсів.

Контроль надходжень та видатків бюджетних установ здійснюється у два етапи. Першим є перевірка законності бюджету установи. Другим етапом контролю надходжень і видатків є контроль за дотриманням затвердженого бюджету.

Предмет дослідження – Горохівська міська рада. В установі бухгалтерський облік веде бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Установа має облікову політику щодо організації бухгалтерського обліку. В міській раді використовується меморіально-ордерна форма обліку.

Аналіз оцінок доходів і видатків установи показав належне фінансування та надлишок загального фонду доходів. Результати аналізу показали адекватну платоспроможність установи та ліквідність її балансу. Результати розрахунків дозволяють встановити стабільне фінансове становище міської ради.

Основними документами для обліку доходів установи є виписки з реєстраційних та особових рахунків Державного казначейства України, угоди, договори, документи про надходження робіт (послуг), документи про надходження матеріалів, рахунки, накладні (вимоги), оцінка активів, прибутковий касовий ордер. Дохід установи обліковується, зокрема, за допомогою карток та книг аналітичного обліку. Синтетичний облік надходжень забезпечується веденням службових записок, реквізити яких необхідно переносити до книги «Журнал-Головна». Загальні відомості про доходи установи також включаються до форм фінансової звітності: Звіти про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіти про надходження та використання коштів, отриманих як оплата послуг (ф. № 4-1м) Звіти з інших джерел власних доходів про надходження та використання коштів (ф. № 4-2м).

Основними документами для обліку витрат міської ради є штатний розпис, накази, розпорядження, таблиць обліку використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжні відомості, відомість на виплату грошей, акт списання, накладні (вимоги), роздаткові відомості, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка, акт розподілу витрат майбутніх періодів, відомість нарахування амортизації, розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів, опис-акт уцінки.

Аналітичний облік забезпечується веденням карток обліку готівки та аналізу фактичних витрат. Синтетичний облік витрат забезпечується веденням меморіальних ордерів, реквізити яких переносять до книги «Журнал-Головна». Форми фінансової звітності також містять загальні відомості про видатки установи: Балансі (ф. № 1-дс), Звіти про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіти

про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м), Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м).

Внутрішній контроль надходжень і видатків бюджетної установи забезпечується шляхом обмеження повноважень та відповідальності працівників, контролю за основними бухгалтерськими документами та їх законодавчої відповідності, узгодження даних, нагляду, проведення регулярної інвентаризації. від імені керівника установи. Основними суб'єктами внутрішнього контролю в установі є керівник, головний бухгалтер та інвентаризаційна комісія.

Аналіз організації обліку доходів і видатків установи виявив ряд недоліків, зокрема недосконалість облікової політики, у тому числі розкриття інформації у сфері аудиту. Ці недоліки пов'язані з відсутністю чіткої структури наказу, відсутністю нехарактерної інформації в розпорядчому документі, а також відсутністю деяких положень у сфері бухгалтерського обліку (періодична амортизація, порядок закриття витрат майбутніх періодів) - порядок закриття окремих позицій, документування операцій та відображення у звіті установи (оформлення документації, план роботи рахунків, кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку). Крім того, установа виявила проблему з неналежною організацією процесу внутрішнього контролю, у тому числі доходів і видатків.

Щодо виявлення недоліків в організації бухгалтерського обліку та контролю надходжень і витрат ліцею, ми запропонували удосконалити облікову політику закладу шляхом доповнення інформації за напрямом підготовки (періодичність нарахування амортизації, відображення витрат майбутніх періодів). розгляд майбутніх витрат за необхідними операціями, план роботи бухгалтерського обліку (рекомендований метод аналітичного обліку доходів і витрат) та звірка бухгалтерських субрахунків. З метою вдосконалення порядку

класифікації обмінних і необмінних, а отже, ідентифікації та вимірювання доходів і витрат, ми ретельно вивчили це питання та розробили відповідну процедуру.

З метою підвищення ефективності внутрішнього контролю установи за доходами та видатками мною запропоновано модель взаємодії внутрішнього контролю із бюджетним плануванням та інформаційною базою, розроблено схему організації процесу внутрішнього контролю над доходами. і витрати установи.

Аналіз поведінки установи та управління витратами показав необхідність впровадження управлінського обліку в установі. У зв'язку з цим ефективність цих заходів продемонстровано на прикладі оптимізації витрат установи на оплату природного газу шляхом встановлення блочно-модульної котельні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко Н. М. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ // Економіка та суспільство: електр. фах. вид. 2017. №8. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/119.pdf.
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456- VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Дейкало Л. Є. Взаємодія органів Казначейства України з розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету, шляхи вдосконалення // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3746>.
4. Дейкало Л. Є. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3889>.
5. Державна аудиторська служба України // Офіційний веб-сайт. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
6. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання // Бізнес Інформ: міжнар. наук. економ. журн. 2013. №10. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2013/10_0/296_301.pdf.
7. Ілащук С. А. Методологія контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3820>.
8. Карпенко Н. Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf>.
9. Котова С. С. Класифікація видатків медичних установ з урахуванням напрямків надання послуг // Електронний архів

Полтавського університету економіки і торгівлі. 2011. URL:
<http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/1486>.

10. Крупко М. П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектора на прикладі Сварицевицької сільської ради // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL:
<http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/143.pdf>.

11. Левицька С. О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. 2015. № 12. URL:
[bin/irbis_nbuiv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2015_12_2](http://bin.irbis_nbuiv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2015_12_2).

12. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ // Економіка. Фінанси. Право. 2008. № 9. С. 15–19.

13. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 // Бухгалтерський облік / Міністерство фінансів України. URL:
<https://minfin.gov.ua/news/buhgalterskij-oblik/buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori>.

14. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» // Журнал «Бухгалтер 911». URL:
https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossekto r/МСБОДС/МСБОДС_9.pdf.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України

від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

18. Питання оплати праці працівників державних органів: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2017 №15 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2017-п>.

19. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

20. Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 №332 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-п>.

21. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

22. Про затвердження Змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 01.03.2013 №348 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0354-13>.

23. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в

межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 №59 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.

24. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 №333 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

25. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/page>.

26. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 №43 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>.

27. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

28. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 №879 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

29. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 №372 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

30. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №307 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

31. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 №100 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>.

32. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.

33. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

34. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

35. Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності: постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 №1314 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-п>.

36. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. №

818 // База даних «Законодавство України» / ВР України.
URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

37. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

38. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 №604 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

39. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 №117 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-п>.

40. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 №108/95-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.

41. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

42. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 №922-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.

43. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page> Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що

направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 №98 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-п>.

44. Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові // Фінанси, облік і аудит: зб. наук.пр. 2014. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20.

45. Скоморохова С. Ю. Особливості аналізу доходів бюджетних установ // Кримський економічний вісник. 2012. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5553/1/1.pdf>.

46. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

47. Тополенко Н. М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2010. №8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=268>.

48. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління // Електронний репозитарій ТНЕУ: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук. 2014. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/797/1/dis%282%29.pdf>.

49. Шапаренко А. В. Зміни в обліку доходів і витрат бюджетних установ // Економіка та право: проблеми взаємодії та перспективи розвитку: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. 2017. №1. URL: <http://novaosvita.com/wp->

content/uploads/2017/12/EconLawSc-Kyiv-Dec2017P1.pdf. Шапаренко А. В. Зміни в оцінці доходів і витрат бюджетних установ // Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: матеріали III Міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. – Одеса: ОНЕУ, 2017. – Ч.1. – ст. 278-280.

50. Щодо відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: наказ лист Міністерства фінансів України від 17.11.2017 № 35220-06-5/31577 // Вісник. Право знати все про податки і збори : оф. вид. ДФСУ. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/document/100006479-schodo-vidobrazhennya-v-bukhgalterskomu-obliku-okremikh-operatsiy-list-minfinuukrayini-vid-17-11-2017-no-35220-06-5-31577>.

ДОДАТКИ

Додаток Б

Порядок визнання доходу

Таблиця Б.1 – Порядок визнання доходу від обмінних та необмінних операцій відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [16]

Порядок визнання доходу	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
1. Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження: - суми ПДВ, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; - сума авансу в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; -сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; -надходження, що належать іншим особам.	1.Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події.
	2.Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом.
	3.Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, визнається активом у разі, якщо: - існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; - достовірно можна оцінити його вартість.
2. Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження СДС економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.	4.Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).
3. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням СДС своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.	5.Дохід від трансфертів у разі цільового призначення визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.
4. Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	6.Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.

Продовження таблиці Б.1

Порядок визнання доходу	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
5. Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови: - СДС передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; - СДС не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом; - суму доходу можна достовірно визначити; - існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності; - витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити.	7. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.
	8. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором.
	9. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.
6. Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.	10. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).
7. Дохід у вигляді відсотків, роялті та дивідендів визнається, якщо: - існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності; - сума доходу може бути достовірно оцінена.	
8. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.	