

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
Економічний факультет
Облік і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

для здобуття першого (бакалаврського) освітнього рівня

на тему: **«Облік, аналіз і контроль спеціального фонду кошторису
бюджетної установи»**

Виконала: студентка II курсу, групи ОО(ст)-21
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Раковецька О.Я.

Керівник Левандівський О. Т.
(прізвище та ініціали)

Рецензент Баланюк І. Ф.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ 2023 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет Економічний

Кафедра Облік і оподаткування

Освітній рівень «бакалавр»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ім'я, по батькові)

“30” вересня 2022 р.

ЗАВДАННЯ

на дипломну роботу студента

Раковецька Оксана Ярославівна

1. Тема роботи: «Облік, аналіз і контроль спеціального фонду кошторису бюджетної установи»

Керівник роботи: Левандівський О. Т.

2. Перелік питань які потрібно зробити:

- визначити поняття доходів та видатків;
- дослідити порядок визнання доходів на підприємстві;
- вивчити законодавче регулювання обліку, аудиту та аналізу доходів та видатків;
- проаналізувати фінансові результати підприємства;
- вивчити методичні підходи до організації обліку , аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ.

3. Дата видачі завдання 07.10.2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ І. ТЕОРИТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	17.02.2023 р.	
2	РОЗДІЛ ІІ. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОШТОРИСУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ	16.03.2023 р.	
3	РОЗДІЛ ІІІ. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОШТОРИСУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ	18.04.2023 р.	

Студент

(підпис)

Раковецька О. Я.

Керівник роботи

(підпис)

Левандівський О. Т.

ЗМІСТ

Вступ.....	5
Розділ I. Теоретичні основи обліку доходів та видатків кошторису бюджетних установ	
1.1 Особливості фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування	7
1.2. Доходи та видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку.....	14
1.3. Методичні підходи до організації обліку , аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ	22
Розділ II. Організація та методика обліку кошторису доходів та видатків бюджетних установ	
2.1. Організація і методика обліку доходів у бюджетних установах	28
2.2. Організація, методика обліку видатків у бюджетних установах	35
2.3. Організація обліку доходів та видатків в умовах використання інформаційних технологій	43
Розділ III. Аналіз і контроль доходів та видатків у бюджетних установах	
3.1. Організаційні та методичні підходи до аналізу доходів і видатків бюджетних установ, аналіз кошторисів бюджетних установ.....	47
3.2. Контроль доходів і видатків бюджетних установ	56
Висновок	64
Список використаних джерел.....	66
Додатки	70

ВСТУП

Завдяки виконанню умов стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки реформування системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах з метою наближення до міжнародних стандартів призвело до суттєвих змін. Під час реформування бухгалтерського обліку було переглянуто склад об'єктів обліку, одним із основних його елементів є розподіл бюджетних коштів за рахунок доходів і витрат, у тому числі власних доходів або обмінних і необмінних операцій, а також постійних витрат. біржові та необмінні операції, нормативно-правові акти бюджету, що стосуються обмінних операцій та періоду здійснення витрат (використання загального та спеціального фондів).

НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати» затверджено з метою уточнення та закріплення новітніх методичних і методичних правил бухгалтерського обліку доходів і витрат, які визначають напрями класифікації та формування, оцінки та подання. доходи та витрати у фінансовій звітності. Затверджені там методики обліку мають досить загальний, уніфікований характер і потребують детального опрацювання різними бюджетними установами. У разі оновлення правил бухгалтерського обліку державного сектору щодо доходів і витрат за фондовими та нефондовими операціями необхідно переглянути принципи їх контролю та аналізу.

З огляду літературних джерел бачимо, що питаннями обліку і контролю та аналізу доходів, прибутку суб'єктів державного сектору займалося значне коло науковців, а саме: Р.Т. Джога, П.Й. Атамас, М. К. Лучко, С.В.Свірко, І.Т. Ткаченко, Н.М. Хорунжак і так далі.

Але, питаннями обліку, а саме доходів та витрат і видатків в наукових працях приділено замало уваги, особливо в умовах впровадження нового плану рахунків та змін у методиці обліку суб'єктів державного сектору.

Це є достатньо аргументованим обґрунтуванням актуальності обраної теми кваліфікаційної роботи та визначає основні напрями цього дослідження.

Метою роботи є дослідження методології та організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ. Для реалізації цієї мети поставлені наступні завдання:

- розглянути специфіку фінансово-господарської діяльності досліджуваної установи;
- дослідити доходи та витрати (витрати) з точки зору об'єктів обліку;
- розглянути методичні підходи до організації обліку, аналізу та контролю доходів і витрат ;
- дослідити та дати критичну оцінку обліку доходів і витрат (видатків);
- проаналізувати можливості використання інформаційних технологій в обліку доходів і витрат (видачків);
- на прикладі діяльності установи провести аналіз доходів і витрат та внести пропозиції щодо підвищення ефективності діяльності;
- дослідити методичні підходи і порядок внутрішнього контролю органів місцевого самоврядування та доходів і видатків включно.

Об'єктом дослідження є процеси формування доходів і видатків бюджетних установ.

Предметом дослідження є організація та методологія бухгалтерського обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ.

Методи дослідження. Методи дослідження даної теми - це сукупність прийомів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання в даній роботі. До них належать: документування, аналіз, вибірка (використовується при розгляді структури доходів і витрат установи), порівняння, групування тощо. Групування, статистичне порівняння, а також методи синтезу, контролю, узагальнення та графічних методів у процесі дослідження пропозиція дійсна використовуються дані.

Інформаційну базу дослідження складають нормативно-правові акти, праці вітчизняних та зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, теорія і практика бухгалтерського обліку, аналіз доходів і витрат бюджетних установ, періодичні видання з питань внутрішнього контролю.

РОЗДІЛ І.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Особливості фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування

Основу місцевого самоврядування в Україні складають територіальні об'єднання сіл, селищ і міст, інтереси яких захищають районні та обласні ради. Поряд з ними в Україні існує система місцевих державних адміністрацій: обласних (ОДА) та районних (РДА). Сьогодні система місцевого самоврядування в Україні представлена таким чином: територіальні громади, сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи. Районні та обласні ради мають право виражати спільні інтереси територіальних громад.

Проте сьогодні в Україні триває процес реформування місцевого самоврядування шляхом створення об'єднаних територіальних громад, тому основою системи місцевих рад є територіальні громади. Відповідно до Основних напрямів реформування місцевого самоврядування, Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та деяких інших законодавчих актів України щодо внесення змін з питань децентралізації та обмеження повноважень місцевого самоврядування-органи управління, органи влади є державними органами. Відповідно до нього самоврядування територіальних громад здійснюється безпосередньо, а також через громадські ради та їх виконавчі органи, а також через районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад, району чи області.»

Система місцевого самоврядування в Україні, загалом представлена в проекті Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»

Органи місцевого самоврядування є юридичними особами, наділеними власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно та несуть відповідальність за свою діяльність. Крім того, їм можуть бути надані окремі повноваження органів виконавчої влади. Ефективна та дієва діяльність органу місцевого самоврядування неможлива без чіткої організації їх роботи та обов'язкового дотримання вимог нормативно-правового забезпечення.

Основною метою бухгалтерського обліку у діяльності установ державного сектора економіки є забезпечення своєчасного, точного, повного відображення у документах бухгалтерського обліку всіх господарських операцій та використання виділених коштів з бюджетів різних рівнів за цільовим призначенням.



Основними нормативно-правовими актами, які забезпечують діяльність районної ради є: Європейська хартія місцевого самоврядування, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», Закон України «Про статус депутатів місцевого самоврядування», Закон України «Про службу в органах місцевого самоврядування».

За роки незалежності постала проблема формування цими органами неефективної, глибоко інтегрованої системи місцевого самоврядування – управління територіальними громадами, яке здійснюють органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Сучасний стан фінансового забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування в Україні характеризується рядом проблем, які унеможливають ефективне виконання ними повноважень та надання послуг на належному рівні.

Найсерйознішою проблемою для органів місцевого самоврядування є формування власних бюджетів. Незавершеність податкової, бюджетної реформи та

реформи місцевого самоврядування, процес формування з'єднаних територіальних громад стали причиною того, що незначні проблеми виникають вже на першому етапі планування – під час розробки бюджету на наступний рік.

Відповідно до цього річного опитування, територіальна установа – це бюджетна установа, до якої входять чотири суб'єкти, які підпадають під визначення, дане в Бюджетному кодексі: «бюджетні установи визнаються органами державного управління, органи місцевого самоврядування прирівнюються до організацій» в повному обсязі в установленому порядку». На національному рівні створено та створюється за погодженням з органами влади відповідна угода з громадськістю.

Бюджетне фінансування – це без вороття та безоплатний відпуск капіталу з державного і місцевих бюджетів на виконання загальнодержавних функцій і функцій муніципальних органів й безпечної діяльності бюджетних установ і організацій.

Принципи бюджетного фінансування:

- 1) Всі бюджетні підприємства, організація або установа отримує асигнування лише тільки з одного бюджету. Винятком є фінансування незапланованих заходів, пов'язаних з стихійним лихом, епідеміями, ліквідацією втрат від надзвичайних ситуацій, катастроф.
- 2) Фінансування бюджетного регулювання розробляється на основі встановлення економічних і науково обґрунтованих нормативів, встановлених для кожної сфери діяльності держави.
- 3) Встановлення поділу на ті, що фінансуються з державного бюджету, ті, що беруть кошти з місцевих бюджетів, зникають за значенням і підпорядкованістю. Тому національні установи підтримують фінансування з державного бюджету; підпорядковані, організовані та створені, підпорядковані міністерствам, державним комітетам і відомствам.
- 4) Відповідно до Бюджетного кодексу України відмінності у видах розподілу між бюджетами ґрунтуються на субсидіарності з урахуванням критеріїв повноти надання послуги та наближення її особисто до споживача.

Фінансування місцевого самоврядування виключається з правовідносин за такими принципами. Одна з них полягає в тому, що фінансування здійснюється в

межах асигнувань, передбачених кошторисом бюджетної установи. Йдеться про те, що розрахунок бюджетних коштів на виконання функцій бюджетних установ та фінансування програм здійснюватиметься лише після узгодження з оцінкою та розподілом плану. При цьому має бути дотриманий принцип цільового використання бюджетних коштів.

Це означає, що територіальна установа має право брати зобов'язання та використовувати бюджетні кошти на цілі та в межах, встановлених кошторисами та планами асигнувань. Наприклад, це означає, що кошти, отримані на виплату заробітної плати, мають бути використані виключно на ці цілі, а не на придбання канцтоварів. За неналежне використання коштів передбачена кримінальна відповідальність.

Бюджетне фінансування є безповоротним: кошти, виділені з бюджету на утримання закладу, є безповоротними, тобто поверненню не підлягають.

Ці суми перебувають у повному розпорядженні бюджетних установ і використовуються для покриття видатків, передбачених кошторисом. Дотримання перелічених принципів бюджетного фінансування сприяє зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни, а також підвищенню ефективності використання бюджетних коштів.

Розпорядниками бюджетних коштів (РБК) є бюджетні установи за дорученням їх керівників, уповноважені на отримання асигнувань, прийняття бюджетних зобов'язань і здійснення витрат установи. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів можна поділити на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, які є об'єктом дослідження в особі його розпорядника, який виконує функції головний розпорядник бюджетних коштів і має всі повноваження щодо отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення платежів з бюджету на виконання своїх функцій.

Правові основи діяльності головних розпорядників бюджетних коштів визначаються бюджетним законодавством - нормативно-правовими актами, що контролюють бюджетні відносини України. Перелік головних розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів затверджується рішенням про місцевий бюджет шляхом встановлення їм бюджетних призначень.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ – районної ради, установи як суб'єкта господарювання визначається рядом особливостей, які впливають на побудову системи бухгалтерського обліку:

- діють як органи місцевого самоврядування і, що визначає особливий порядок їхнього фінансового забезпечення та при придбанні цінностей за бюджетний капітал (додержуватись Бюджетного кодексу, ЗУ «Про публічні закупівлі», формування власного капіталу, відчуження майна (за згодою власника);
- відповідно до Податкового кодексу відноситься до неприбуткових – цілю є не отримання коштів, а надання послуг, які не є носіями матеріальної та не оприбутковуються на складі;
- органи місцевого самоврядування володіють природними та іншими ресурсами, такими як запаси корисних копалин, вода, ліси тощо. Ці повноваження дозволяють видавати ліцензії на використання таких ресурсів або стягувати податки та збори за їх використання. Такі аспекти необхідно враховувати в обліку та звітності.
- в процесі надання нематеріальних послуг виконуються витрати, відповідно, що не підлягають поверненню, тобто ці платежі, що створюють і не відшкодовують фінансові вимоги;
- фінансовий стан залежить від своєчасності та повноти отримання рахунків (витрат)

Основні принципи бюджетного фінансування:

- безповоротність надання коштів, тобто кошти, отримані бюджетною організацією, не повертаються до джерела фінансування, хоча бюджетна організація їх не має; власні доходи, ефект від повернення отриманих сум;
- за цільовим призначенням кошти, отримані з бюджету, мають бути повернуті відповідно до статей економічної класифікації видатків бюджетних установ, передбачених кошторисами;
- систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за цільовим призначенням здійснюється державним казначейством, місцевими фінансовими органами, вищими розпорядниками коштів, контролюючими органами;
- у зв'язку з обсягом фінансування з виконанням бюджетною установою плану така бюджетна установа отримує вартість не за планом (запланованими заходами),

а за фактичним планом виконання. При такому регулярному обсязі коштів надходження повністю відповідає якісному та раціональному використанню наданих коштів та дотриманню фінансової дисципліни в установі.

До головних недоліків у системі обліку державних установ належить:

- в бухгалтерському обліку одночасно використовуються два методи нарахування - касовий метод (для виконання бюджетів) і метод нарахування (для здійснення заходів, пов'язаних з виконанням кошторису);
- нестача єдиної методики відображення операцій в бухгалтерському обліку державних цільових фондів;
- паралельна консолідація звітності по вертикалі головних розпорядників коштів та по вертикалі Державної казначейської служби. При цьому інформаційні потоки дублюються, а аналітичні звіти частково містять неідентичну інформацію. Планові показники забезпечуються за двома напрямками: системою Державної казначейської служби України та головними розпорядниками бюджетних коштів;
- виконання бюджетів за видатками шляхом виділення асигнувань, що є формальним обліком зобов'язань розпорядників бюджетного

Вагомою об'єктивною основою вирішення завдання вдосконалення інформаційної бази підтримки управлінських рішень у державних установах є вивчення запитів системи управління та оптимальне використання переваг сучасних інформаційних технологій та комп'ютерної техніки. Перспективою цих напрямків є вдосконалення організації праці працівників бухгалтерії, а також підвищення ефективності діяльності бюджетних установ на основі підвищення рівня управління процесами надання послуг.

Необхідною умовою модернізації бухгалтерського обліку у державних установах є відповідне вдосконалення його інформаційної бази на базі автоматизованої системи обліку з використанням сучасних комп'ютерних технологій.

Беззаперечним лідером серед розробників програмних продуктів є корпорація SAIL, яка займає домінуюче положення на ринку подібних комплексів для бюджетників.

Функціональні можливості програми спрямовані на комплексну автоматизацію бухгалтерського обліку бюджетних організацій та державних установ і дозволяють вирішувати наступні завдання:

- автоматизація бухгалтерського обліку в бюджетній установі;
- нарахування заробітної плати та матеріального забезпечення;
- ціноутворення для спеціалістів у сферах медицини та освіти;
- планування та розподіл фінансування;
- пенсійне забезпечення;
- формування та складання звітів;
- підготовка звітів тощо

Програмна система має модульну структуру, окремі модулі можуть працювати незалежно, але максимальна ефективність використання системи досягається шляхом об'єднання окремих модулів системи в один інформаційний простір. Набір модулів можна змінювати відповідно до потреб користувача. Функціонування даної програми полегшує та систематизує відображення в обліку господарських операцій, а також дозволяє розробити єдину методику організації, перевірки та отримання звітності відповідно до чинних нормативних документів для всієї системи державних установ.

Слід зазначити, що бухгалтерський облік у бюджетних установах має свої особливості:

- асоціації обліку господарських операцій в розрізі статей бюджетної класифікації;
- окремий облік отриманих асигнувань з бюджетів різних рівнів та власних надходжень;
- розподіл бухгалтерських витрат за джерелами їх покриття;
- роздільний облік касових і фактичних витрат;
- контроль за виконанням кошторису видатків;
- чітка відповідність ведення бухгалтерського обліку та звітності вимогам нормативних документів;
- галузеві особливості бухгалтерського обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, управління тощо;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи тощо.

1.2. Аналіз кошторису. Доходи та видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку

Кошториси бюджетних систем є складовою місцевого бюджету бюджетної системи краю. Тому актуальним завданням бюджетної системи є удосконалення механізму формування і реалізація кошторису бюджетних установок. Важливу роль у управлінні діяльністю бюджетних установ грає раціональна організація та методи обліку та аналізу результатів кон'юнктури бюджетів.

Слід зазначити, що кошторис є нормативним плановим документом, згідно з яким працює бюджетна установа. Порядок складування, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 «Про затвердження Порядку складу, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». При затвердженому кошторисі передбачається послідовність дій. Установ без завіреного у встановленому порядку фінансування кошторису забороняється.

Установи, що утримуються за рахунок бюджетних коштів, для забезпечення своєї діяльності і здійснення покладених на них функцій складають кошторис, який є обов'язковим інструментом формування, управління та контролю фінансової політики бюджетної установи.

Кошторис визначає:

- спільний обсяг коштів бюджетної установи;
- цільове надходження коштів;
- виділення коштів на виконання державою протягом року окремих функцій (за цільовим призначенням)

Бюджетні установи не мають власних обігових коштів і здійснюють витрати (видатки) за рахунок бюджетних призначень (доходи загального фонду) та позабюджетних коштів (доходи спеціального фонду).

До доходів загального фонду входять асигнування з державного та місцевих бюджетів на видатки установи та інші заходи. До спеціальних фондів належать власні надходження (спеціальні фонди, кошти на виконання окремих доручень,

інші власні надходження), субвенції, отримані з бюджетів іншого рівня, інші надходження спеціального фонду.

Аналіз використання кошторису бюджетної установи виконується на основі бюджетної класифікації - одного систематизованого угруповання доходів, видатків і фінансування бюджету за властивостями економічного змісту, функціональної діяльності, організаційної структури й інших ознак у відповідно до законодавства України.

Складові бюджетної класифікації:

- класифікація доходів бюджету;
- класифікація витрат;
- класифікація бюджетного фінансування
- класифікація боргу.

За наслідками аналізу можна виділити наступні відмінності фінансових показників

Важливої уваги заслуговує аналіз виконання кошторису спеціального фонду бюджету. Особливо зазначити, що планування дохідної та видаткової частин спеціального фонду бюджету стосується головним чином тільки основних груп власних надходжень бюджетної установи, до яких, як правило, не належать кошти за дорученнями, благодійні внески, гранти, подарунки, але суми яких у подальшому вносяться на рахунки обліку спеціального фонду бюджету.

Характеристика відхилень у сумах видатків бюджетних установ

Вид відхилення видатків	Характеристика
Перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може вказувати про:	невжиття керівництвом установи важливих заходів щодо приведення видатків стосовно до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань понад асигнування, що є бюджетним правопорушенням та спричиняють до утворення небюджетної заборгованості; використання наявних на початок року запасів; отримання робіт, послуг, товарів, які на початок року знаходилися у складі дебіторської заборгованості
Фактичні витрати видатки, менші за	економічне та раціональне витрачання бюджетних коштів; планування зайвих асигнувань; створення

затверджені асигнування, вказують про:	дебіторської заборгованості, збільшення запасів; несвоєчасне відображення в бухгалтерському аудиті операцій, пов'язаних з фактичними витратами видатками
Перевищення фактичних видатків над касовими означають що:	ліквідування дебіторської заборгованості, які обліковувалася на поч. року; утворення кредиторської заборгованості наприкінці звітного періоду; списання запасів, що були придбані раніше.
Касові видатки, менші за затверджені асигнування, вказують про:	зменшення асигнувань; неповне фінансування установ та інше.
Перевищення касових видатків над фактичними може вказувати про:	Ліквідація кредиторської заборгованості, яка обліковувалася на початок року; збільшення всіх запасів; утворення дебіторської заборгованості в кінці звітного періоду

Нарахуванням зарплати, придбанням і використанням основних засобів, запасів тощо, так і отриманням заробітної плати за надання цих послуг. Внаслідок цього виникають та накопичуються видатки, можна зрівняти яких з доходів, щоб покращити методику складання та виконання кошторису видатків бюджетної установи, потрібно:

- 1) підвищити її оперативність і аналітичність. Для цього варто впорядкувати та уніфікувати й стандартизувати процес документування з урахуванням вимог новітнього програмного забезпечення. А саме поміняти процес обробки та систематизації первинних документів самими працівниками бухгалтерії на спеціалізовані новітні програми, за яких мали можливість оперативно та ефективно обробляти інформацію на електронних носіях. Ці програми набагато легше покращили б роботу економістів та бухгалтерів;
- 2) залучити тимчасово вільні бюджетні суми і їх залишки у розпорядників для мети здійснення першочергових бюджетних видатків видатків, недопущення касових розривів у процесі створення бюджетів.

Тому аналіз кошторису бюджетних установ є важливим для перевірки ефективності використання бюджетних коштів. Аналіз необхідний для виявлення ризиків порушення облікової дисципліни фінансово-бюджетних установ. Основними напрямками покращення дотримання фінансово-бюджетної дисципліни є вдосконалення бухгалтерського обліку та посилення контролю за господарсько-фінансовою діяльністю установи. Науковим результатом дослідження є систематизація шляхів удосконалення бюджетного менеджменту. Незважаючи на проведення наукових досліджень щодо аналізу бюджетних розрахунків доходів і видатків бюджетних установ, це питання потребує подальшого дослідження.

Доходи, видатки та витрати бюджетних територіальних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського аудиту бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, адже зв'язок між ними має причинно-наслідковий характер.

Міністерством фінансів України створена нормативна база та здійснюється перехід СДСЕ на використання Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та нового Плану рахунків. Але оцінки ефективності експертів Світового банку, визначають, що створені національні положення (стандарти) необхідні уточнення з урахуванням перемін до міжнародних стандартів, а також обґрунтовують необхідність створення нових національних положень (стандартів).

Незважаючи на те, що під час розробки Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) склад об'єктів обліку було переглянуто, одним із ключових його елементів є дохід. З метою закріплення новітніх методик і методичних положень обліку доходів у національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, що сформувався, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Дохід» сформульовано на основі МСБО 9 «Дохід від валютної діяльності» та 23 Окремо виділено «З доходів від необмінної діяльності».

Стандарт принципово відображає новий підхід до класифікації доходів та вводить абсолютно нові визначення («валютні операції», «дохід від валютних операцій»), уточнює умови визнання та оцінки кожного виду доходу. Поняття «дохід» тісно пов'язане з «комісія» або «комісія», тому рекомендується

зосередитися на стандарті 135 «комісія», замінити слово «комісія» на «комісія» та класифікувати дохід аналогічно «обмінній операції». комісії" та "витрати комісії за необмінні операції". Також зауважте, що термін «плата» в стандарті не використовується.

Як наслідок, це призвело до прийняття бюджетними установами нових методів бухгалтерського обліку, які враховують економічну ефективність та результативність діяльності, які раніше були застосовані лише до підприємницької діяльності.

Отже, операція обміну – це комерційна операція, у якій активи продаються/купуються в обмін на готівку, послуги (робочі місця), інші активи або для погашення зобов'язань, виниклих під час фази обміну.

Дохід від біржового бізнесу розглядається як збільшення економічних вигод, що проявляється у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення власного капіталу). Наразі аналогією доходів від валютних операцій є цільовий бюджетний фонд.

Закріплена в НП(С)БОДС 124 методика обліку «Доходи» має досить загальну уніфікованість і потребує детального опрацювання в окремих бюджетних установах.

Слід зазначити, що вид філії закладу та джерело фінансування (за рахунок коштів державного чи місцевого бюджету чи за рахунок власних надходжень, які можуть бути передбачені чинним законодавством) впливає на особливості доходів та відображення в бухгалтерському обліку. дохід. витрачати. Ця різниця умовна необхідністю використання рахунків стосовно від джерела отриманих коштів. Відповідно необхідно зазначити, що територіальна установа отримує кошти на свою діяльність із місцевого бюджету.

Відповідно до НП(с)БОДС 124 «Доходи» національного положення, усі доходи суб'єктів державного сектору можна поділити на доходи від біржової діяльності та доходи від небіржової діяльності.

Національні стандарти передбачають отримання бюджетних асигнувань на проведення валютних операцій. Обмінна операція передбачає: передачу або отримання активу (або послуги) в обмін на готівку; погашення боргу. Необмінні

операції не передбачають передачу активів або послуг в обмін на дохід або активи (податкові та неподаткові надходження, трансфери для цільових заходів тощо).

Отже, НП(С)БОДС 124 «Дохід» визначено склад доходів від валютних операцій та не валютних операцій, а тому групи доходів «Бюджетні асигнування» та «Інші доходи від валютних операцій» складаються за критерії, виділені країною. Бюджетний розподіл — це виділення коштів розпоряднику бюджетних коштів на певну мету. Інші доходи від обмінної діяльності включають дохід від курсової різниці та дохід.

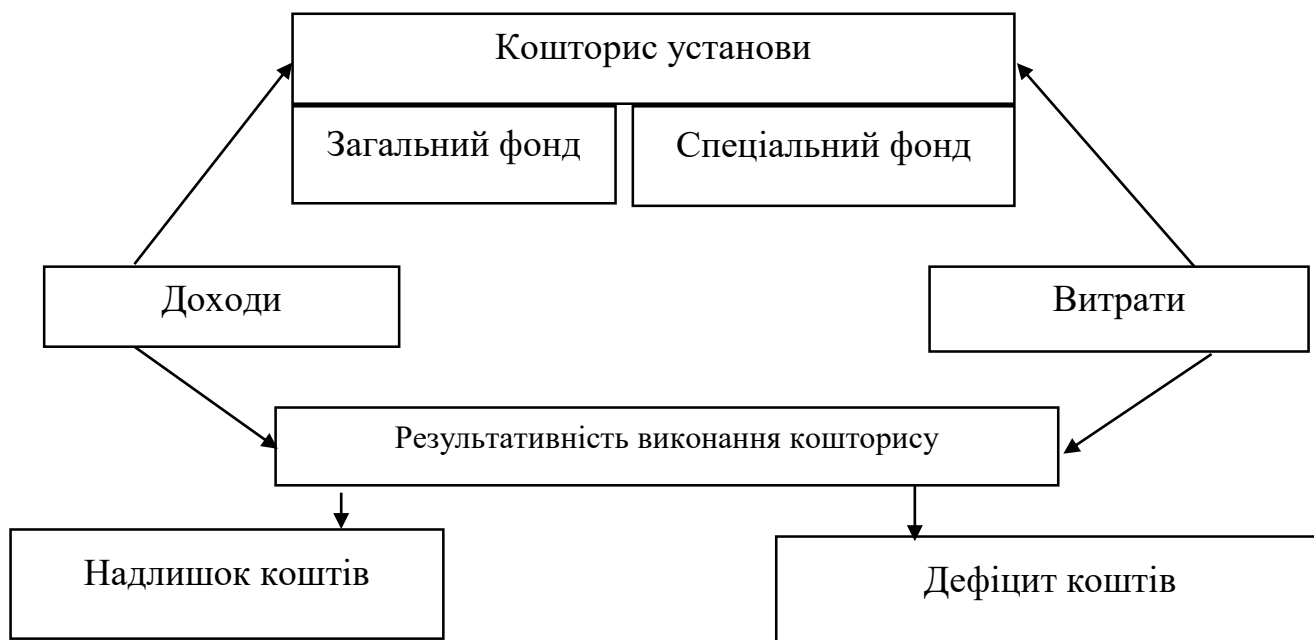
Національне законодавство не регулює чітко застосування методів визначення доходів у бухгалтерському обліку державного сектору. Таким чином, доходні операції обліковуються в момент їх здійснення (тобто за методом нарахування), а операції з фінансування бюджетних установ – під час зарахування коштів (тобто за касовим методом).

Крім того, НП(С)БОДС 124 «Дохід» встановлює порядок оцінки та визнання доходу від валютних операцій. Отже, дохід від обмінних операцій, що виникає внаслідок надання послуг (виконання робіт), визнається з прив'язкою до етапів, на яких операція завершена, тобто реалізована поетапно. Його суть полягає у визнанні доходу за первісною вартістю обмінних активів протягом звітного періоду, в якому надано відповідні послуги. Дохід від валютних операцій оцінюється на основі вартості активів, які отримані або будуть отримані.

Підсумовуючи, зазначимо, що районні ради несуть певні витрати при отриманні коштів на виконання своїх повноважень (виплата заробітної плати, виплата заробітної плати, придбання майна, оплата комунальних послуг тощо). Тому актуальним стає розгляд витрат як об'єктів бухгалтерського обліку. Районна рада як бюджетний орган бере участь у виконанні дохідної та видаткової складових бюджету на підставі затвердженого кошторису – основних програмно-фінансових документів, що підтверджують право на доходи та видатки, визначають обсяги та напрями використання бюджетних коштів. коштів.

Процес надання послуг є новим і найбільш складним видом діяльності бюджетної організації, який поряд з витрачанням матеріальних і фінансових ресурсів організації визначає результативність виконання поточного бюджету бюджетної організації за рік.

Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетних установ



Основним джерелом фінансування бюджетної установи є кошторис (бюджетне призначення), а виділення коштів згідно із затвердженим кошторисом називається фінансуванням бюджетної установи.

Як видно з рисунку, доходи бюджетної установи поділяються на дві частини: доходи загального фонду бюджету та власні доходи. Незважаючи на зростання власних надходжень окремих бюджетних органів, для районних рад доходи загального фонду продовжують відігравати ключову роль, тому організація обліку доходів бюджетного органу має особливості:

- По-перше, він поділяється на доходи загального фонду та спеціального фонду;
- По-друге, порядок їх формування встановлюється кожним окремим нормативним актом,
- По-третє, важливими є також характеристики фінансово-господарської діяльності об'єкта дослідження. Розподіл коштів загального та спеціального фондів бюджету повністю визначається Законом про бюджет та Законом про Державний бюджет України.

Загальний фонд бюджету охоплює всі надходження бюджету, крім тих, що призначені для зарахування на спеціальні рахунки. Загальний фонд включає суму надходжень на загальний рахунок бюджету та розподіл видатків за повною

економічною класифікацією. На рівні розпорядника бюджетних коштів до доходів загального фонду відносяться кошти, отримані із загального фонду бюджету для виконання розпорядником бюджетних коштів своїх основних функцій.

Облік видатків є одним з основних напрямків, який відрізняє систему бухгалтерського обліку бюджетної установи від інших систем бухгалтерського обліку. Загалом, як зазначає у своїй монографії Свірко С.В., видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом-це сума коштів, витрачених бюджетними установами в процесі їх господарської діяльності в межах суми, визначеної кошторисом.

Загалом, видатки бюджетної установи-це сума коштів, витрачених бюджетною установою в процесі її господарської діяльності в межах сум, визначених кошторисом.

Видатки бюджетних установ є складною багаторівневою економічною категорією, яка класифікується за певними ознаками відповідно до своєї внутрішньої структури. Їх класифікація має велике значення для відображення в бухгалтерському обліку видатків бюджетних установ. Закон про бюджет визначає її основу як бюджетну класифікацію. "єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету та зобов'язань відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів".

Облік видатків є одним із основних напрямків, яка відрізняє систему бухгалтерського обліку бюджетних установ від інших систем бухгалтерського обліку. Загалом видатки бюджетних установ- це, як зазначає у своїй монографії Свірко С.В., за своїм економічним змістом сума коштів, витрачених бюджетними установами в процесі їх господарської діяльності в межах суми, визначеної кошторисом. Загалом, видатки бюджетної установи-це сума коштів, що витрачається бюджетною установою в процесі її господарської діяльності в межах суми, визначеної кошторисом.

Видатки бюджетних установ є складною багаторівневою економічною категорією, яка класифікується за певними ознаками відповідно до своєї внутрішньої структури. Їх класифікація має велике значення для відображення в бухгалтерському обліку видатків органів державного управління.

Закон про бюджет визначає її основу як бюджетну класифікацію - "єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету та зобов'язань відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів".

Бюджетна класифікація видатків є основою для планування видатків, їх синтетичного та аналітичного обліку. Ця класифікація має значний вплив на загальну організацію бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах. Видатки групуються відповідно до бюджетної класифікації, яка характеризується чітким поділом видатків за економічними ознаками та детальним розподілом коштів за статтями(заробітна плата, нарахування на неї, трансферти та інші виплати населенню тощо).

Такий розподіл дає можливість визначити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх одержувачів бюджетних коштів з точки зору виконання бюджету.

Можуть використовуватися такі види класифікації бюджетних видатків. Відповідно до Бюджетного кодексу, класифікація видатків та кредитування бюджету розрізняється наступним чином

1.3. Методичні підходи до організації обліку , аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ

В умовах переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі економіки (ДСЕ)ефективна організація обліку, аналізу та контролю доходів і видатків суб'єктів державного сектору(СДС)залишається актуальним завданням. Це пов'язано з тим, що лише добре організована та продумана інтегрована система бухгалтерського обліку дає можливість отримати достовірну, своєчасну та ефективну інформацію для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Однак без системного підходу та без урахування економічних змін існуючі методики не можуть забезпечити належний рівень прийняття правильних управлінських рішень.

Визначаючи термін "організація бухгалтерського обліку", М. Я. Карпушенко зазначає, що "організація бухгалтерського обліку - це система впорядкованих дій,

спрямованих на побудову системи бухгалтерського обліку, включаючи складання облікових реєстрів та основних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства та організацію облікового процесу".

В.С. Лень підкреслює, що "організація бухгалтерського обліку-це сукупність дій, спрямованих на створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання та вдосконалення цієї організації, функцією якої є задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації, включаючи вибір форми організації та формування матеріального та інформаційного забезпечення облікового процесу". В.М. Рожелюк у своїй статті під організацією бухгалтерського обліку розуміє "упорядковану і тимчасово взаємопов'язану сукупність засобів і компонентів, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю, здатних формувати облікові дані та інформацію, необхідні для забезпечення підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання".

С.В. Свірко дає "остаточне визначення поняття організації бухгалтерського обліку як сукупності засобів, методів і прийомів раціоналізації та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку " та виділяє такі основні елементи (складові, напрями) організації бухгалтерського обліку бюджетних установ: розвиток бухгалтерського обліку, забезпечення облікових процесів, рух облікової інформації, рух носіїв облікової інформації, обліковий глосарій, вибір носіїв інформації, фіксація інформації на відповідних носіях, функціонування облікового інструментарію.

Багато авторів виділяють наступні організаційні етапи:

- Методологічний етап стосується вибору способів і прийомів, які складають основу методики бухгалтерського обліку, таких як документація, рахунки, подвійний запис, баланси і звітність, інвентаризація, оцінка майна і зобов'язань, калькуляція (вибір застосування окремих елементів методики бухгалтерського обліку);
- Організаційний етап забезпечує управління процесами контролю в бухгалтерському обліку, тобто організацію облікового апарату (створення системи контролю та управління в бухгалтерському обліку);
- Технологічний етап передбачає вибір форми бухгалтерського обліку, найбільш придатної для розміру установи та її галузі (вибір методів обробки

облікових даних, розробка переліків і форматів облікових регістрів, встановлення процедур заповнення регістрів і перенесення даних до звітів, автоматизація результатів).

Отже, організація бухгалтерського обліку для системи внутрішнього контролю означає створення даних для інтегрованої системи бухгалтерського обліку на методологічному, технічному та організаційному етапах із метою забезпечення системи внутрішнього контролю повною та достовірною інформацією для прийняття оперативних і стратегічних рішень щодо збалансованої фінансово-господарської діяльності. ДСЕ можна охарактеризувати як упорядкований процес створення, вдосконалення та використання даних інтегрованої системи бухгалтерського обліку для забезпечення повною та достовірною інформацією системи внутрішнього контролю. У більш деталізованому вигляді організація бухгалтерського обліку для ЗВФГД повинна формуватися з відповідних компонентів.

Однак, враховуючи особливості діяльності та, відповідно, організацію бухгалтерського обліку в районній раді, організація бухгалтерського обліку в районній раді має різні елементи (складові), які можна умовно поділити на дві групи, зокрема, для подальшого вдосконалення системи бухгалтерського обліку та його організації.

- 1) Структурні, які стосуються вибору форм бухгалтерського обліку та організації облікових робіт з урахуванням норм типових правил ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах
- 2) технічний, який безпосередньо організовує облікові операції відповідно до наявних технічних можливостей установи.

Керівник установи (голова місцевої ради) несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку в установі, дотримання чинного законодавства при виконанні фінансово-господарських завдань і збереженні бухгалтерських документів. Керівник бухгалтерської служби (начальник фінансово – економічного відділу, головний бухгалтер) підпорядковується безпосередньо керівнику установи і несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та своєчасне подання повної і достовірної звітності. Керівник бухгалтерії затверджує посадові інструкції працівників бухгалтерії.

Організаційна структура бухгалтерської служби бюджетної установи має визначатися виходячи з її структури та галузевої приналежності (наприклад, уряд, місцеве самоврядування, освіта, охорона здоров'я) інформаційні потреби (якщо такі є) керівництва та вищих органів влади, технічні можливості та характеристики комп'ютерних інформаційних систем, а також кваліфікація працівників бухгалтерської служби.

На основі вивчення структури та практики організації ведення бухгалтерського обліку в районному парламенті можна зробити висновок, що існують структурні та технічні елементи (складові), які визначають форму організації бухгалтерського обліку та його ведення.

Використання економічної класифікації видатків відіграє важливу роль в організації бухгалтерського обліку видатків, оскільки вона є основою для складання кошторисів, планування та обліку видатків бюджетними установами. Економічна класифікація видатків визначає спрямованість як бюджетних видатків загалом, так і видаткових одиниць зокрема. У межах кожної дисципліни присвоєно багато рівневі коди економічної класифікації видатків; у зв'язку з великою кількістю КЕКВ та різноманітністю видів діяльності бюджетних установ, головний бухгалтер повинен підготувати скорочену економічну класифікацію видатків для робочих цілей. Цю роботу слід проводити на наступний звітний період до початку планування діяльності, тобто до підготовки проекту бюджету.

Слід зазначити, що ведення бухгалтерського обліку та його організація-це два окремі процеси, які здійснюються окремими суб'єктами: організація наймає головного бухгалтера або створює бухгалтерську службу власником (керівником), відповідальним за ведення бухгалтерського обліку, а ведення бухгалтерського обліку здійснюється бухгалтером (бухгалтерською службою).

Різниця між організацією та веденням бухгалтерського обліку полягає в тому, що організація передбачає його формування, координацію та вдосконалення і покладається на керівника (власника), тоді як ведення - це процес збору, обробки та видачі даних та інформації, який здійснюється головним бухгалтером та його підлеглими.

При організації обліку на МПП також необхідно враховувати чинні нормативно-правові акти, оскільки бухгалтерський облік є суворо регламентованим. Крім організації бухгалтерського обліку, дуже важливою є

також організація аналізу та контролю системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю. А це означає, що вся інформація, отримана з системи бухгалтерського обліку, повинна бути проаналізована і проконтрольована, враховуючи, що основним джерелом системи внутрішнього контролю фінансової звітності є бюджетні кошти.

Отже важлива роль у фінансово-господарській діяльності бюджетних установ відводиться аналізу та контролю, особливо у частині доходів та видатків. Предметом аналізу та відповідно проведених видатків є управління бюджетними коштами, предметом оцінки стану фінансово-господарської діяльності установи. Результати аналізу бюджетних установ дають змогу визначити ефективність діяльності відомства, забезпечення національних інтересів в управлінні державним майном, грамотно планувати доходи та видатки бюджету. Застосовується до ревізій (у формі ревізій) і державного фінансового аудиту з метою встановлення достовірності обліку, у тому числі доходів і витрат, забезпечення цільового використання бюджетних коштів і запобігання порушенням

Підсумовуючи, слід зазначити, що контроль за аналізом виконання кошторису доходів і видатків та його реалізацією є важливим елементом у системі управління установою, спрямованим на економію бюджетних коштів та ефективність і результативність діяльності установи.

Органи державного фінансового контролю вживають заходів щодо встановлення законності та доцільності надходження і використання коштів та усунення порушень законодавства, виявлених під час здійснення державного фінансового контролю. Аналіз діяльності бюджетних органів дає змогу виявити економію та необґрунтоване витрачання бюджетних коштів, ефективність та результативність діяльності, дотримання інтересів держави при управлінні об'єктами державної власності та обґрунтоване планування доходів і видатків бюджету.

Інформація, отримана в результаті аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ, може бути використана для таких цілей: макроекономічного аналізу та прийняття рішень щодо оцінки державного сектору органами державного управління на макrorівні.

Слід, однак, зазначити, що належна організація обліку, аналізу та контролю потребує відповідної нормативно-правової бази. Без вирішення цього питання неможливо легітимно використовувати дійсно ефективні інструменти, а також підвищити якість облікових систем та інформаційної інфраструктури для управління діяльністю ДСНС.

Як орган місцевого самоврядування, районна рада є юридичною особою, наділена власними повноваженнями, діє самостійно в межах своїх повноважень і несе відповідальність за свою діяльність. З цієї причини процедури створення та функціонування бухгалтерських служб в органах місцевого самоврядування повинні відповідати насамперед спеціальному закону про місцеве самоврядування, а потім усім іншим законодавчим актам. В умовах змін інституційних елементів державного управління особлива роль відводиться проблемі пошуку фінансових ресурсів.

У ході реформування бухгалтерського обліку в державному секторі (затвердження НП(С)БОДС 124 "Дохід" та 135 "Витрати") було запроваджено новий підхід до класифікації доходів і витрат, умов їх визнання та оцінки, їх економічної сутності, введено нові визначення ("обмінні операції", "доходи від обмінних операцій", "витрати від обмінних операцій та необмінні операції, відповідно витрати від обмінних та необмінних операцій").

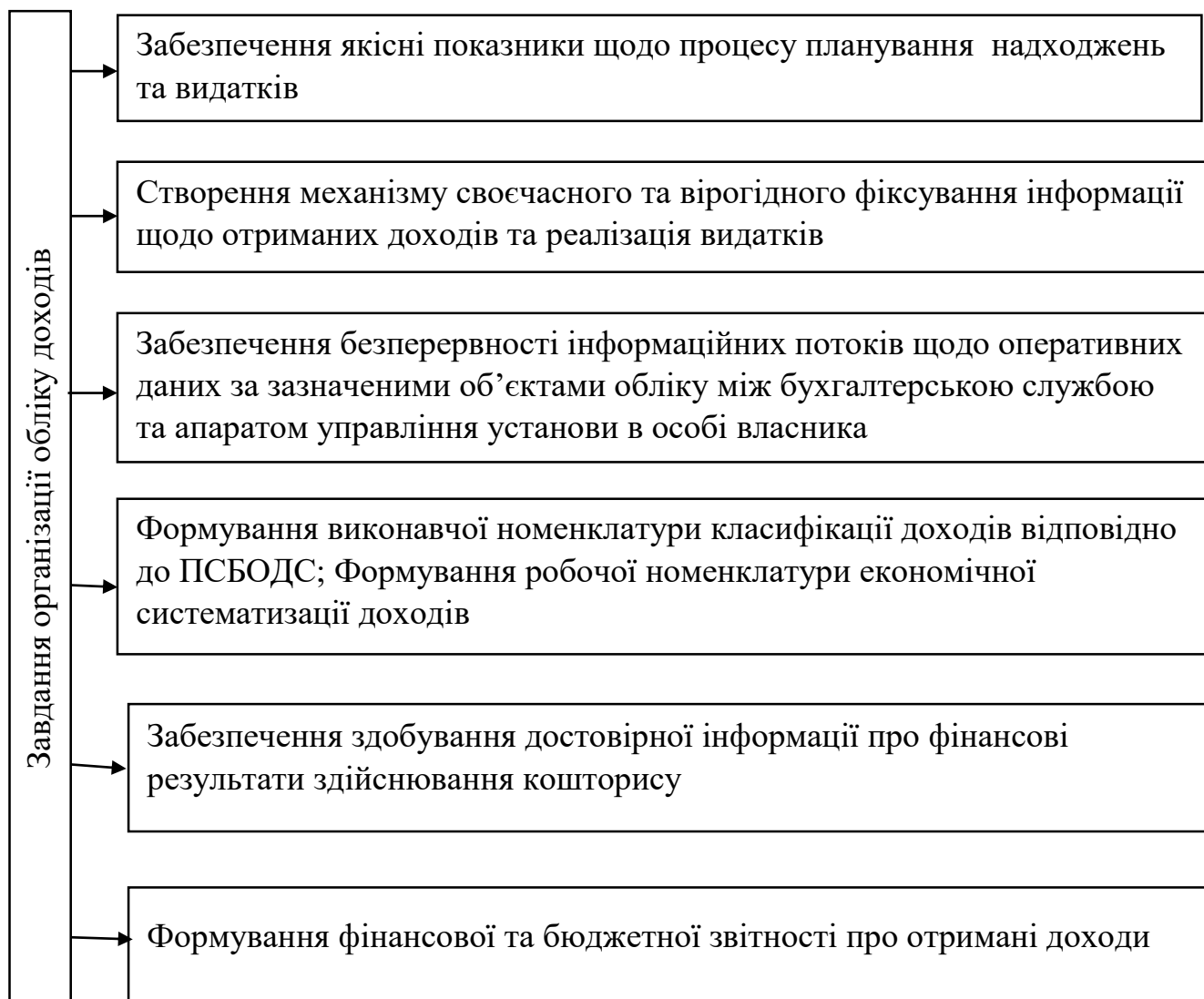
Систематизовано елементи організаційно-методологічних засад бухгалтерського обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ, що сприятиме своєчасному та обґрунтованому прийняттю рішень органами (місцевими радами) на основі систематизованої інформації та забезпеченню зрозумілості фінансових показників.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Організація та методика обліку доходів у бюджетних установах

З набранням чинності НП(С)БОДС з 01.01.2017 р. порядок обліку доходів суб'єктами державного сектору суттєво змінився: відповідно до П(С)БОДС, перш ніж відобразити господарську операцію на субрахунку бухгалтерського обліку, необхідно визначити, чи є вона обмінною або необмінною операцією. Хоча НП(С)БОДС 124 "Дохід" визначає, які операції з обліку доходів класифікуються як обмінні або необмінні, оскільки бюджетна звітність установ складається в розрізі загальних та спеціальних рахунків, а фінансова звітність - в розрізі обмінних та необмінних операцій, детальне дослідження та уточнення порядку обліку та узагальнення інформації у фінансовій звітності необхідна систематизація.



Доходи від обмінних операцій, тобто бюджетні асигнування, є досить важливою частиною загальної структури доходів більшості ДНЗ і можуть бути розділені на доходи, отримані із загального фонду державного бюджету, та доходи, отримані з місцевого бюджету. Водночас, заклади можуть залучати кошти як з державного, так і з місцевого бюджетів.

Варто зазначити, що наразі весь облік доходів, що надходять на рахунки, відкриті в Міністерстві фінансів України, ведеться на рахунку 2313 "реєстраційні рахунки". Це означає, що на рахунку 2313 наразі обліковуються бюджетні асигнування, власні надходження, благодійна допомога та інші види надходжень.

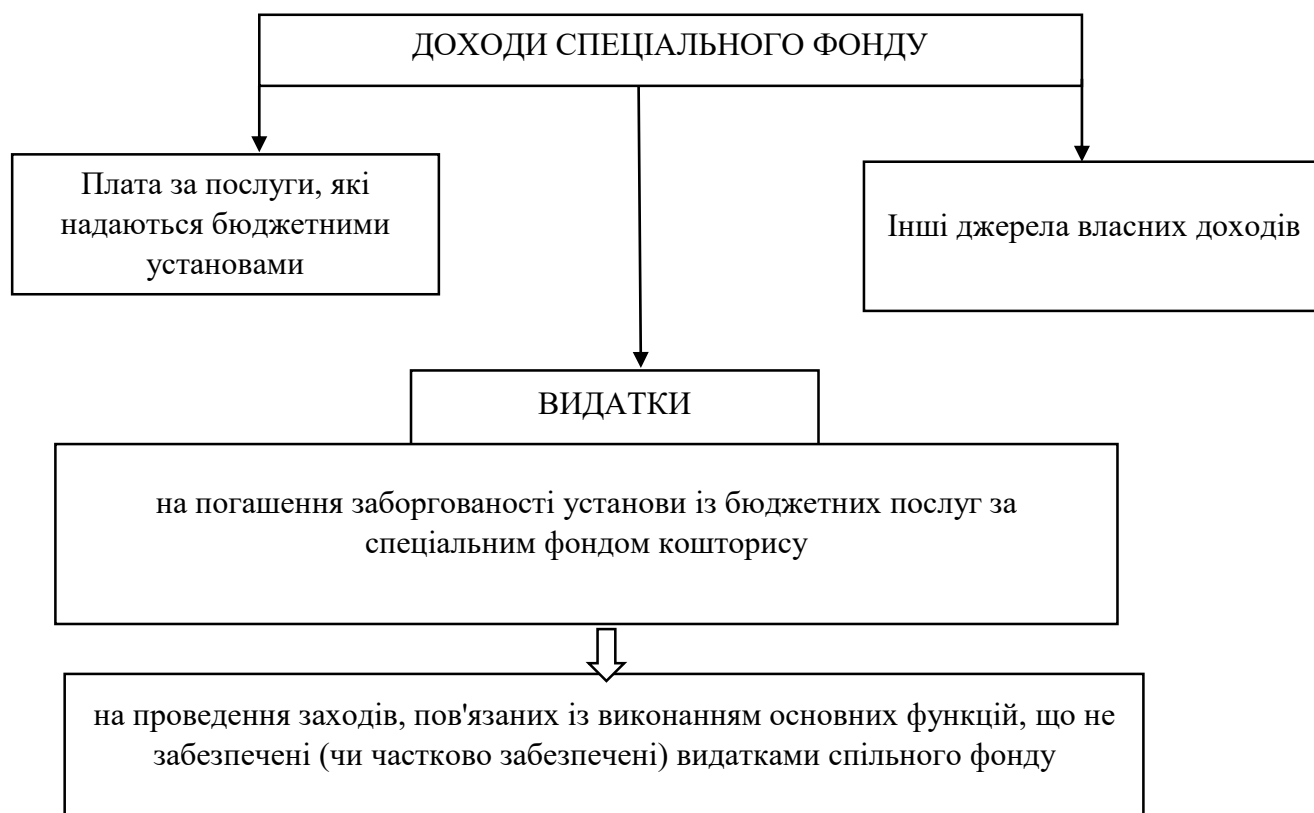
Крім того, оскільки кошти надаються за різними програмами, і, відповідно, агентство має сім рахунків загального фонду Казначейства, було б бажано запровадити кілька аналітичних рахунків, які б надавали детальну інформацію для використання при підготовці бюджетних звітів. Запропоновані аналітичні рахунки дозволять розмежовувати різні доходи за джерелами надходжень та кодами програмної класифікації, що спростить процес розділення інформації, необхідної для внутрішніх цілей та звітності.

До реформи для кожного з вищезазначених видів доходів відкривалися окремі рахунки, що спрощувало процес відображення господарських операцій на рахунках та дозволяло групувати доходи за джерелами надходжень. На поточному етапі таку процедуру неможливо здійснити без запровадження відповідних аналітичних методів.

Протягом року установи можуть вносити зміни до власних кошторисів за доходами до спеціального фонду на підставі довідок Державного казначейства України про надходження коштів на спеціальний реєстраційний рахунок установи та довідок про зміни до кошторису, затверджених керівником установи, без внесення відповідних змін до бюджетного розпису.

Порядок обліку операцій за коштами спеціального фонду тісно пов'язаний з порядком обліку операцій за видатками загального фонду бюджету: операції оформлюються одним і тим же первинним документом та діє єдина класифікація видатків.

Поділ коштів спеціального фонду з урахуванням принципу походження та послідовністю використання



Якщо фактичні власні надходження бюджетної установи є меншими від планових показників, що містяться у спеціальному фонді бюджету, орган управління зобов'язаний за два тижні до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду бюджету з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду бюджету у відповідному бюджетному періоді та в частині скорочення доходів і видатків. Орган управління бере бюджетні зобов'язання з урахуванням змін, внесених до спеціальних рахунків у бюджеті.

Однак однією з проблем впровадження нового Плану рахунків є відсутність окремого рахунку для обліку надходжень на спеціальні рахунки (хоча підготовка бюджетної звітності в розрізі спеціальних рахунків зберігається). Тому установам необхідно створити аналітичний рахунок у своєму плані рахунків для обліку коштів, асигнованих на спеціальних рахунках. Параметри аналізу включають: загальний фонд (який можна позначити цифрою "0"); спеціальні кошти також необхідно розділити за видами надходжень (платні послуги, визначені бюджетним

кодексом) та позначити цифрами "1", "2" і т.д.). Запровадження такого аналізу необхідне для врахування особливостей Бюджетного кодексу, більш точного відображення господарських операцій та коректного розкриття інформації при складанні фінансової та бюджетної звітності в майбутньому. Перелік субрахунків у вигляді робочих планів субрахунків має бути затверджений наказом (або розпорядженням) про організацію бухгалтерського обліку, що передбачено в Положенні про облікову політику.

Таким чином, спеціальний фонд у бюджеті установи - це фонд, який отримує надходження на певну мету і використовується для здійснення відповідних видатків за рахунок цих надходжень.

До спеціального фонду територіальної установи належать власні надходження бюджетної установи (за послуги, що надаються бюджетною установою відповідно до її основної діяльності) та, у бюджеті 2018 року, 51,47 грн. - кошти від реалізації нерухомого майна та на придбання товарів довгострокового користування за КЕКВ 3110 "Придбання обладнання і предметів довгострокового користування". Субвенція на заплановані капітальні видатки становить 54 000 грн. В кінці бюджетного року сума отриманого доходу амортизується за результатами виконання бюджету у звітному році.

В умовах інформаційного суспільства поняття доходу стало дуже важливим і широко обговорюється в дослідженнях науковців та дослідників, але обліковий економічний зміст та класифікація повинні відповідати потребам усіх користувачів інформації. Існують досить суттєві відмінності між обліком доходів бюджетних установ та обліком результатів діяльності недержавних підприємств. Всі питання, пов'язані з обліковим відображенням доходів бюджетних установ та відображенням результатів виконання бюджетів і конкретного змісту раціонального та ефективного використання коштів, є актуальними в умовах правової реформи.

Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в частині обліку доходів розпочалося зі спроби розробити новий підхід до їх визнання, оцінки та класифікації. Однак таке вдосконалення методології обліку доходів бюджетних установ виявилось недостатнім і потребувало подальших змін, кінцевою метою яких є розробка єдиної методологічної бази для обліку та звітності.

Бюджетні установи, як і інші неурядові організації, можуть здійснювати широкий спектр діяльності. Однак між ними існують суттєві відмінності. Бюджетні установи створюються не для отримання прибутку в результаті своєї діяльності, а для досягнення показників, визначених планами та кошторисами на бюджетний період, та виконання завдань і функцій, відображених у їхніх статутах.

Значення категорії "доходи" по відношенню до бюджетних установ суттєво відрізняється від її застосування до недержавних суб'єктів господарювання. Це можна легко пояснити суттєвими відмінностями в умовах їхньої діяльності. Визначення доходу існує в роботах О.О. Левицька під доходами розуміє асигнування, отримані з державного та місцевих бюджетів і створені бюджетними установами.

Відповідно до класифікації доходів, наведеної в Стандарті бухгалтерського обліку в державному секторі 124, до доходів від обмінних операцій належать бюджетні асигнування, надходження від виконання робіт і послуг, доходи від реалізації (приріст капіталу, надходження від продажу майна), відсотки, роялті, дивіденди та інші доходи.

Доходи від необмінних операцій включають податкові надходження, неподаткові надходження (збори та платежі), трансферти та кошти, отримані від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для здійснення дозволених видів діяльності, надходження до державних цільових фондів та заборгованість, що не потребує погашення.

Таким чином, трактування категорії "дохід" у працях досліджуваних науковців не відрізняється, оскільки кожен з них сприймає його як надходження коштів з бюджету.

Проте можна виокремити відмінності у трактуванні доходів бюджетними органами відповідно до міжнародної практики. Так, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку "Дохід від операційної діяльності" визначає дохід як: "загальне надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал збільшуються в результаті цих надходжень, а не в результаті внесків власників". Слід зазначити, що суми, отримані від органів державної влади та інших представників, не вважаються економічними вигодами або потенціалом корисності, що належать підприємству,

і виключаються з доходу, оскільки вони не призводять до збільшення активів або зменшення зобов'язань.

Основними нормативними актами, що регулюють організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є Закон України "Про бюджет" та Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Однак не менш важливими в діяльності органів державного сектору є інструкції про використання та застосування планів рахунків бухгалтерського обліку, форми реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, типові таблиці кореспонденції рахунків тощо.

Отже, наведені вище визначення не формують єдиної думки щодо трактування поняття доходу в бюджетних установах. А в контексті останніх законодавчих змін, спрямованих на наближення української звітності до міжнародних стандартів, це питання потребує нагального вирішення. Це пов'язано з тим, що організувати облік доходів на основі міжнародних стандартів за відсутності єдиного визначення цього предмета досить проблематично.

Фінансування інституцій має здійснюватися відповідно до певних принципів. Першим принципом є цільове використання бюджетних асигнувань, що означає використання коштів лише за цільовим призначенням, визначеним кошторисом бюджетної установи. Слід також зазначити, що кошти надаються лише в межах відповідних асигнувань, затверджених у бюджеті. Важливим принципом у діяльності органів державного сектору є безповоротність бюджетних асигнувань. Кошти з державного та місцевих бюджетів надходять для покриття витрат на утримання установи і не підлягають поверненню. Існує також принцип безоплатності, який означає, що установи не повинні сплачувати відсотки за користування бюджетними коштами, отриманими в межах затвердженого кошторису. Не менш важливим є загальноекономічний принцип досягнення максимального ефекту за мінімальних витрат.

Державна фіскальна служба України зараховує кошти на рахунки бюджетних установ на підставі спеціального доручення, а бюджетна установа зобов'язана протягом наступного робочого дня передати цій службі розподіл за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) та спрямування цих коштів розпоряднику бюджетних коштів другого рівня або одержувачу бюджетних

коштів, якщо такий є Розрахунок надходжень відкриває певний рахунок у плані рахунків бюджетної установи.

Бухгалтерський облік, контроль за виконанням кошторису доходів і видатків та звітність бюджетних установ здійснює бухгалтерська служба, яка є самостійним структурним підрозділом. Відповідно до законодавства, існує дві організаційні форми ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах: самостійна бухгалтерія установи та централізована бухгалтерія. Автономна бухгалтерія зазвичай використовується великими установами, такими як вищі навчальні заклади, лікарні та науково-дослідні установи, тоді як централізована бухгалтерія є найпоширенішою формою організації бухгалтерського обліку і використовується міністерствами та їхніми департаментами на відомчій або міжвідомчій основі.

Реформа бухгалтерського обліку в державному секторі розпочалася з прийняттям Кабінетом Міністрів України розпорядження "Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки". Необхідність прийняття цієї постанови виникла через те, що законодавче визначення методів бухгалтерського обліку в державному секторі було нечітким, виконання державного та місцевих бюджетів обліковувалося за касовим методом та в окремих випадках за методом нарахування, а головні розпорядники бюджетних коштів та Державне казначейство одночасно здійснювали консолідацію звітів про виконання бюджетів, що призводило до подвійних втрат часу та ресурсів. В тому числі. В результаті було прийнято рішення про розробку єдиної системи бухгалтерського обліку, яка б відповідала міжнародним стандартам і забезпечувала організаційну та інформаційну підтримку бухгалтерського обліку в державному секторі.

Зарубіжна практика бухгалтерського обліку для бюджетних установ передбачає чотирирівневу систему регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка цілком придатна для використання і в нашій країні. Схема цієї системи адаптована до сучасних реалій в Україні.

У своїй діяльності бюджетні установи керуються досить різноманітною нормативно-правовою базою, починаючи від загальноекономічних правил, затверджених Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та іншими міністерствами, і закінчуючи вузько-специфічними правилами, характерними

лише для бюджетних установ, які затверджуються Державним комітетом фінансів. Таким чином, існує певний ступінь специфічності в описі нормативно-правової бази, що регулює бухгалтерський облік будь-якого суб'єкта державного сектору. Тому основним органом, який розробляє нормативну базу для бюджетних установ, є Державний фінансовий комітет України, основною функцією якого є встановлення єдиних вимог до бюджетного обліку та формулювання відповідних правил.

В результаті внесених змін до законодавства бухгалтерський облік бюджетних установ наблизився до принципів загальноприйнятої міжнародної практики. Однак деякі питання, що виникають при застосуванні нових положень, залишаються невирішеними. Це стосується і обліку доходів, одного з найбільш складних і важливих об'єктів бухгалтерського обліку бюджетних установ. Вирішення цих питань призведе до гармонізації нормативної бази бухгалтерського обліку як з точки зору окремих органів державного сектору, так і з точки зору міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Процес реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ все ще перебуває на початковій стадії. На нашу думку, перехід на міжнародні стандарти також потребуватиме прийняття відповідної термінології, щоб уникнути неточностей та труднощів, пов'язаних з обліком доходів.

Не менш важливим є питання відображення операцій у первинних документах. Ми вважаємо, що необхідно почати застосовувати єдину методологію обліку доходів, оскільки це дасть змогу проаналізувати діяльність різних органів державної влади та виявити проблеми.

2.2. Організація та методика обліку видатків у бюджетних установах

Як і у випадку з обліком доходів, доцільно розглянути облік витрат (витрат) відповідно до П(С)БО 135 "Витрати" у двох аспектах: загальні витрати (що покриваються за рахунок бюджету) та спеціальні витрати (що покриваються за рахунок власних надходжень), а також валютні та невалютні операції. Водночас, окремої уваги потребує методика обліку видатків на субрахунках класу 8 "Видатки" Плану рахунків з узагальненням типових операцій у вигляді

бухгалтерських проводок, а також відображення у фінансовій звітності органів державної влади інформації про видатки окремо за обмінними та необмінними операціями.

Однак усі видатки в бюджеті формуються за кодами економічної класифікації, і важливо дотримуватися суворого режиму економії коштів та матеріальних цінностей при розрахунку обсягу видатків у кошторисі установи. Важливо дотримуватися вимоги, що бюджетні кошти мають спрямовуватися на заробітну плату з нарахуваннями в першочерговому порядку.

До кошторису включаються лише ті видатки, які передбачені законодавством та необхідні за характером діяльності установи. Видатки на придбання непершочергового обладнання та капітальні ремонти приміщень можуть бути передбачені лише на невідкладні витрати і лише за умови відсутності зобов'язань.

Що стосується бюджету територіальної бюджетної установи за КПКВ 010150 "Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради та її виконавчого комітету", то в його структурі переважають видатки на заробітну плату з нарахуваннями. Для прикладу наведемо структуру видатків за загальним фондом бюджету в розрізі КЕКВ.

На сучасному етапі економічних реформ в Україні необхідно переглянути традиційно усталені підходи до визначення цілей, завдань, принципів та механізмів здійснення розподілу бюджетних видатків і детально розглянути їх сутність. Питання вдосконалення мобілізації та ефективного використання бюджетних ресурсів визнано однією з найактуальніших проблем в українській науці та практиці. Тому основною ділянкою бухгалтерського обліку бюджетних установ є облік видатків. Видатки є одним з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ і є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків та його аналізу з метою перевірки внутрішніх резервів. Поняття витрат (витрат) та їх класифікація також відіграє важливу роль в управлінському обліку і є одним з його основних об'єктів.

Інформація про витрати необхідна при прийнятті управлінських рішень. Це пов'язано з тим, що ефективне використання ресурсів установи спрямоване на отримання суспільно необхідних або бажаних результатів від діяльності бюджетних установ при мінімальних витратах трудових і матеріальних ресурсів.

Незважаючи на наявність певного правового та наукового підґрунтя для розвитку систем класифікації видатків та кредитування, залишається низка невирішених питань. Головними з них є визначення сутності процесу класифікації та виділення найважливіших груп відповідно до сфери видатків та обліку витрат у бюджетних установах. Важливість вирішення цих питань свідчить про необхідність проведення окремого дослідження

Перш ніж розглядати ключове питання класифікації видатків та витрат бюджетних установ за напрямками їх обліку, необхідно визначити поняття видатків та витрат, щоб зрозуміти суть проблеми, яку необхідно вирішити. Загальне поняття видатків викладено в Бюджетному кодексі України та Інструкції Державного казначейства України. Визначення видатків, наведене в законі, є змістовним і узагальнює визначення П.Я. Атамася. Він розуміє видатки як суму коштів, витрачених бюджетною установою в процесі господарської діяльності в межах суми, визначеної кошторисом, який є основним планово-фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів.

Визначення поняття видатків бюджетних установ та їх класифікація в науковій літературі зустрічаються досить рідко. Відповідно до закону, визначення видатків надається лише установам, підприємствам, організаціям та іншим юридичним особам будь-якої форми власності, за винятком бюджетних установ. Залежно від специфіки діяльності бюджетних установ, видатки можна визначити як обсяг ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності (виконання окремих державних функцій, надання послуг та/або виробництва товарів) бюджетними установами.

Згідно з наведеним вище визначенням, видатки та витрати бюджетних установ є самостійними об'єктами бухгалтерського обліку, але в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ вони розглядаються як взаємопов'язані, оскільки зв'язок між ними є причинно-наслідковим і насінневим. Видатки та витрати бюджетних установ відображають, з одного боку, джерела їх надходження (загальний та спеціальний фонди), а з іншого - характеризують дві економічні категорії, які визначають деталі господарської діяльності бюджетних установ.

Більшість авторів описують касові та фактичні видатки, наводять приклади, досліджують їх взаємозв'язок та характеризують коди економічних категорій видатків. Однак у цих публікаціях лише починають розглядатися питання, пов'язані

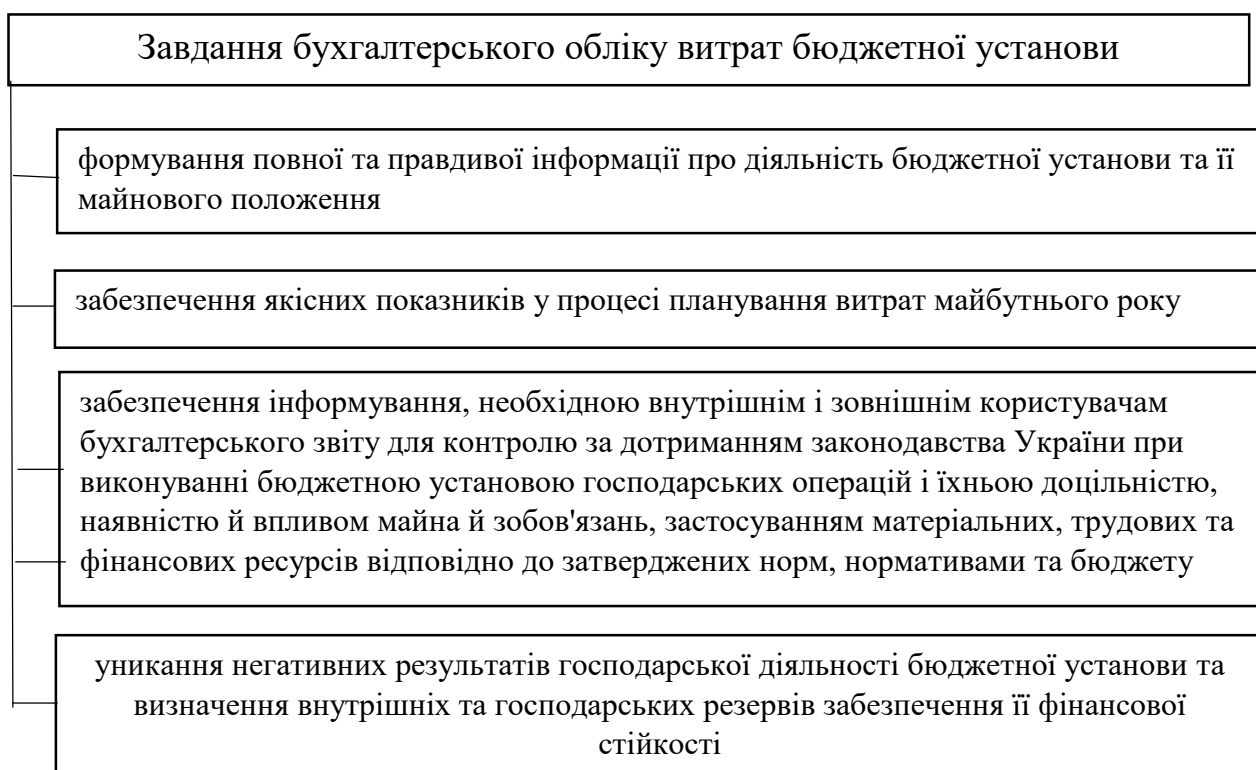
з видатками та витратами бюджетних установ та їх класифікацією, а питання, пов'язані з класифікацією видатків та витрат бюджетних установ та визначенням класифікаційних груп видатків та витрат, які мають застосовуватися безпосередньо в системі бухгалтерського обліку бюджетної установи та за якими мають прийматися управлінські рішення, залишаються не з'ясованими.

Тому метою даного дослідження є уточнення основних принципів класифікації видатків і витрат бюджетних установ та визначення класифікаційних груп видатків і витрат, за якими мають прийматися управлінські рішення, здійснюватися планування та прогнозування видатків, їх контроль та регулювання відповідно до напрямів обліку бюджетних установ. Спочатку в дослідженні розглянуто класифікацію видатків бюджетних установ на основі економічної класифікації видатків, потім визначено запропоновану класифікацію видатків бюджетних установ відповідно до виду їх діяльності та орієнтовано її на сферу їх обліку, управління та прогнозування.

Крім Бюджетного кодексу, основним нормативним документом, що визначає склад і структуру видатків бюджетних установ, є Наказ Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію та її запровадження". Згідно з цим документом розрізняють такі види класифікації видатків бюджету: функціональну, галузеву, програмну та економічну. Перші три класифікаційні групи, як правило, виконують цільову функцію по відношенню до видатків відповідних розпорядників бюджетних коштів і використовуються в дуже обмеженому обсязі в процесі бухгалтерського обліку.

НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності" дає визначення витрат для бюджетних установ. Згідно з ним, під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу. Винятком є зменшення вартості капіталу за рахунок його вилучення або перерозподілу власниками.

Формування проблем, які потребують вирішення, зумовлено особливостями бюджетної сфери, головним чином в організації бухгалтерського обліку доходів і видатків установи.



Наведене вище основне завдання обліку витрат полягає у забезпеченні формування відповідно до вимог законодавства достовірної, правдивої та повної інформації про фінансовий стан установи та своєчасного надання її всім користувачам, які потребують її для прийняття раціональних рішень щодо коригування видатків поточного року або планування видатків на наступний рік. Слід зазначити, що.

Залежно від ситуації з рухом грошових коштів у бюджеті, видатки можна поділити на касові та фактичні. Касові видатки здійснюються з використанням готівкових або безготівкових форм оплати. Однак цей тип видатків не може бути використаний для аналізу фактичного використання коштів, оскільки вони можуть бути вже здійснені, але ще не оплачені.

Фактичні видатки - це видатки, пов'язані з неоплаченими нарахованими зобов'язаннями, зокрема заробітною платою. Цей тип видатків надає більш повну інформацію про загальні понесені витрати, ніж касові видатки. Їх облік дозволяє здійснювати загальний контроль за фактичним виконанням кошторису бюджетної установи в частині виплат. Видатки бюджетних установ Видатки загального фонду за джерелами фінансування Видатки спеціального фонду Касові видатки за станом руху бюджетних коштів Фактичні видатки за бюджетною класифікацією

Функціональна класифікація (ФК) Відомча класифікація (ВКФ) Економічна класифікація (ЕКФ) Нерозподілені видатки Поточні видатки (видатки розвитку) Капітальні видатки Дотримання норм видатків за окремими статтями .

Видатки бюджетних установ поділяються на три категорії: функціональні, галузеві та економічні видатки. Економічна класифікація посідає особливе місце в бухгалтерському обліку видатків установи. Вона виконує важливу функцію, оскільки чітко розподіляє видатки відповідно до економічних характеристик операцій. Ця класифікація є досить розгалуженою, тому видатки бюджетних установ поділяються на поточні та капітальні видатки, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.12 р. затверджено "Інструкцію щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету".

Витрати можуть бути визнані, якщо економічні вигоди можуть бути достовірно визначені. Витрати визнаються як витрати звітного періоду одночасно з визнанням доходу. Однак, наступні види витрат не визнаються:

- платежі, здійснені за договорами концесії, агентськими договорами тощо
- передоплати (резерви) за запаси, послуги або роботи.
- витрати, які відповідно до П(С)БО відображають зменшення капіталу.

Видатки бюджетних установ підпадають під досить жорсткі регуляторні вимоги, оскільки є одним з основних показників їхньої діяльності.

Тому під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу. Винятком є зменшення вартості капіталу за рахунок його вилучення або перерозподілу власниками. Класифікація видатків є дуже широкою. У бюджетних установах витрати розподіляються за бюджетними категоріями, фінансовими ресурсами та грошовими потоками; НП(С)БОДС 135 "Витрати" описує основні положення витрат щодо їх класифікації, визнання та оцінки. Слід також зазначити, що закон чітко визначає правильну організацію бухгалтерського обліку видатків бюджетними установами.

На відміну від попередніх класифікацій, економічна класифікація видатків має безпосереднє застосування в системі бухгалтерського обліку, оскільки є кодом, який використовується для планування та обліку видатків бюджетних установ. Класифікація враховує останні законодавчі зміни, а основними напрямками видатків

є поточні, капітальні та нерозподілені видатки. У межах кожного з цих напрямків виокремлено коди економічної класифікації видатків.

Основна увага тут приділена поточним видаткам установ, оскільки вони є найбільш поширеними в практичній діяльності бюджетних установ. Зауважимо, що оптимізація кодів поточних видатків здійснюється за двома напрямками: закупівля товарів та закупівля послуг. Видатки за відповідним кодом економічної класифікації мають конкретне цільове призначення:

- платежі за придбання або виготовлення товарів (предметів, матеріалів, обладнання);
- оплата послуг для забезпечення потреб установи (професійні послуги, оренда, транспортні послуги, банківські послуги)
- оплата інших видатків, не пов'язаних з придбанням товарів і послуг, які установа здійснює для власних потреб (податки, збори, обов'язкові платежі, штрафи).

Детальний опис кожного коду за чотирма рівнями дозволяє повністю ідентифікувати видатки бюджетних установ. Слід зазначити, що в практичній діяльності кожної установи необхідно розрізняти загальні та специфічні коди, які класифікують видатки за економічною ознакою. Загальні коди економічної класифікації видатків характеризують економічні процеси, характерні для більшості бюджетних установ, такі як заробітна плата, нарахування на заробітну плату, придбання товарів і матеріалів, оплата транспортних послуг та утримання автотранспорту, комунальні платежі та послуги зв'язку. Специфічні видатки включають грошове забезпечення військовослужбовців, медикаменти та перев'язувальні матеріали, продукти харчування та стипендії.

Очевидно, що через велику кількість і специфіку кодів економічної класифікації та різноманітність видів діяльності бюджетних установ, керівник бухгалтерської служби кожної бюджетної установи повинен скласти економічну класифікацію практичних та скорочених видатків, причому зробити це потрібно до початку планування діяльності на наступний рік, тобто до складання проекту кошторису доходів і видатків. Для отримання максимально об'єктивних показників майбутніх видатків кожен бюджетний орган має бути своєчасно поінформований про послідовні організаційні заходи, тобто граничні обсяги видатків із загального та спеціального фондів бюджету, і після отримання бюджетних показників готувати

проекти кошторисів доходів і видатків з ретельним обґрунтуванням кожної статті видатків.

Таким чином, основним принципом класифікації видатків бюджетних установ у системі бухгалтерського обліку є класифікація за кодом економічної класифікації видатків. Така класифікація видатків забезпечує облік видатків відповідно до кошторису установи та контроль за ефективним використанням ресурсів.

Таким чином, на результати виконання бюджету впливають такі показники, як результати виконання бюджету попереднього року, доходи поточного року, видатки поточного року, дебіторська заборгованість, що підлягає списанню, та зобов'язання, що підлягають списанню.

Результат виконання бюджету, як правило, визначається в кінці звітного періоду, але відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі може виникнути необхідність коригування результату виконання бюджету в поточному періоді на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, які включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. Завершальним етапом визначення фінансового результату є визначення суми фінансового результату. Завершальним етапом визначення фінансового результату є розрахунок дефіциту або профіциту, який визначається як різниця між залишками на рахунках обліку доходів і витрат за звітний період, при цьому слід врахувати фінансові результати попередніх звітних періодів і віднести цю суму до накопичувального фінансового результату.

Процес функціонування бюджетних установ та організацій вимагає від них контролю за витрачанням коштів та здійсненням видатків. Для забезпечення існування ефективної системи обліку, контролю та планування видатків головним є вибір системи основних принципів класифікації видатків і витрат бюджетних установ та визначення класифікаційних груп видатків, на основі яких мають прийматися управлінські рішення, здійснюватися планування та прогнозування видатків, їх контроль та регулювання, відповідно до галузі бухгалтерського обліку. Так і є. Основним принципом класифікації видатків бюджетних установ у системі бухгалтерського обліку є класифікація видатків відповідно до коду економічної класифікації видатків, що забезпечує відображення в бухгалтерському обліку видатків відповідно до кошторису установи та забезпечує ефективний контроль за витрачанням бюджетних коштів.

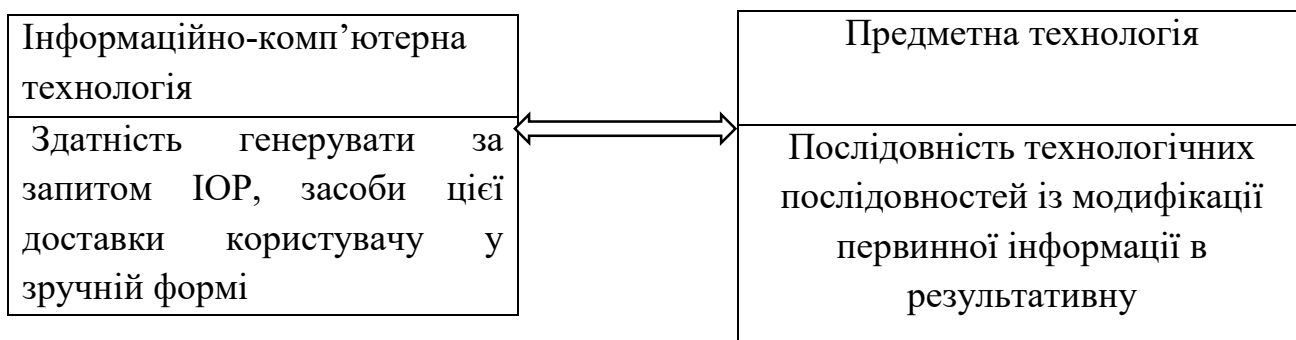
2.3. Організація обліку доходів та видатків в умовах застосування інформаційних технологій

У сучасних умовах бухгалтерський облік бюджетних установ має бути вдосконалений шляхом максимального використання сучасних інформаційних технологій, включаючи комп'ютерну техніку та ERPS (системи планування ресурсів підприємства), які можуть надати інформацію про всі аспекти бюджетних, фінансових та управлінських питань, а також можливість контролювати їхню діяльність. Існує потреба в цьому.

Під впливом інформаційних систем і технологій відбулися значні зміни в методах і практиці бухгалтерського обліку бюджетних установ (у тому числі у відносинах між бюджетними установами та Державним казначейством). Зокрема, всі взаємовідносини між бюджетними установами та Державним казначейством перейшли в онлайн-режим.

Питання організації бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій вже давно піднімається в працях багатьох науковців та практиків. Проте останні досягнення в розвитку апаратного та програмного забезпечення, які вносять суттєві зміни в підходи до організації бухгалтерського обліку, на жаль, не знайшли належного врахування ні на законодавчому, ні на інституційному рівнях. Зміни в технології бухгалтерського обліку значною мірою зумовлені стрімким розвитком інформаційно-комп'ютерних технологій. Предметна технологія бухгалтерського обліку та інформаційно-комп'ютерні технології впливають один на одного.

Взаємозв'язок між інформаційно-комп'ютерна і предметною технологіями бухгалтерського обліку



Останнє призвело до значних змін у змістовній технології бухгалтерського обліку, які проявилися у способах обробки інформації. Наприклад, при використанні інформаційних та комп'ютерних технологій зведені документи та облікові реєстри формуються автоматично, а підготовка головних книг та звітів більше не є необхідною. Таким чином, у сучасному контексті можна сказати, що його основною функцією є контроль (перевірка вхідних даних). Таким чином, предметна технологія може вимагати від інформаційно-комп'ютерних технологій нових функцій.

Інформаційно-комп'ютерні технології в останні роки розвиваються дуже стрімко. Наприклад, ще кілька років тому єдиним способом комп'ютеризації бухгалтерського обліку було придбання відповідного програмного забезпечення. Однак швидке поширення інтернет-технологій призвело до широкої комп'ютеризації бухгалтерського обліку з використанням хмарних сервісів (також відомих як "онлайн-бухгалтерія" або "послуги SaaS"), де інформація зберігається та обробляється на серверах в Інтернеті. Враховуючи ці фактори, необхідно визначити, як тенденції розвитку інформаційних та комп'ютерних технологій вплинуть на організації бухгалтерського обліку, і які фактори зазнають найбільшого впливу.

У контексті використання інформаційно-комп'ютерних технологій організацію бухгалтерського обліку необхідно розглядати з урахуванням його традиційних складових (методологічних, технічних та організаційних) та елементів. Вплив інформаційно-комп'ютерних технологій на методику бухгалтерського обліку залежно від суб'єкта розкрито в багатьох працях науковців, зокрема В.В. Євдокимов визначив, що в умовах використання комп'ютерної техніки та інформаційних технологій кожен елемент методу бухгалтерського обліку зберігає і навіть підвищує своє значення, але форма і сутність У зв'язку з цим він вважає, що вони будуть трансформуватися в

Окремі складові організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційно-комп'ютерних технологій також зазнають впливу. Аналіз наукових досліджень з цієї проблематики показує, що найбільше уваги автори приділяють технологічним елементам, а саме організації документообігу та трансформації використання форм бухгалтерського обліку.

Інформаційні технології змінюють організацію документування фактів господарського життя. У комп'ютеризованому обліку первинні документи можуть створюватися або в бухгалтерії, або на робочих місцях облікових працівників, які використовують комп'ютери. Таким чином, використання інформаційно-комп'ютерних технологій вносить корективи в організацію процесу документування, тобто в технічні складові організації бухгалтерського обліку. Адже процеси табулювання та введення в бази даних поєднуються, а реєстрація первинної інформації може здійснюватися за допомогою спеціального обладнання (сканерів штрих-кодів, датчиків, пристроїв реєстрації платіжних операцій).

Таким чином, автоматизована система бухгалтерського обліку має такі складові

- Інформація, яка є предметом і продуктом праці
- Технічне забезпечення
- Обчислювальна техніка, телекомунікації та інші технічні засоби;
- Програмне забезпечення, в якому методи обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів обробки інформації;
- Програмне забезпечення, в якому методи обліку реалізуються за допомогою програмних алгоритмів обробки інформації;
- Конкретні алгоритми обробки інформації (до них відносяться елементи методів бухгалтерського обліку, які лише частково автоматизовані);
- Фахівці, які здійснюють обробку інформації та володіють спеціальними знаннями та навичками в комп'ютерному середовищі, а також методами бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах має певні особливості, зумовлені насамперед необхідністю повного та неухильного дотримання вимог чинного законодавства про бюджетну систему та бюджетний процес в Україні. При використанні інформаційних технологій для організації обліку доходів і видатків слід враховувати наступне

- 1) організація рахунків видатків здійснюється в розрізі КЕКВ, тоді як організація рахунків доходів здійснюється в розрізі кодів програмної класифікації;
- 2) фінансові звіти про доходи та видатки готуються в розрізі обмінних та необмінних операцій;

- 3) бюджетні звіти складаються в розрізі загального та спеціального рахунків відповідно до показників, визначених у бюджеті;
- 4) відповідність бухгалтерського обліку та звітності вимогам нормативних документів є обов'язковою;
- 5) здійснення суворого контролю за виконанням бюджету;
- 6) окремий облік касових та фактичних видатків;
- 7) галузеві процедури бухгалтерського обліку.

Тому ці питання обліку доходів і витрат необхідно враховувати при розробці програмного забезпечення. У контексті автоматизованої обробки даних бухгалтерського обліку в районному парламенті бажано визначити комплекс завдань з бухгалтерського обліку видатків у розрізі програмної класифікації видатків, які можуть формувати інформацію в бюджетній та фінансовій звітності.

Так, Державна фіскальна служба України надає бюджетним установам програмне забезпечення для передачі даних на безоплатній основі. Однак, незважаючи на ці заходи, було б бажано, щоб ДФС до 2025 року розробила єдиний програмний продукт для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності бюджетними установами та інтегрувала його в систему бухгалтерського обліку та електронної звітності ДФС.

Цей програмний продукт має бути сучасним. Таким чином, питання використання комп'ютерної техніки та програмних продуктів для автоматизованої обробки даних є надзвичайно важливим, оскільки наявність сучасного програмного забезпечення сприяє оптимізації структури відомства, оперативності, достовірності та точності оперативної інформації, а також зменшенню потенціалу для неефективного, неналежного та незаконного використання. надзвичайно важливим, оскільки фактично зменшує.

РОЗДІЛ III

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Організаційні та методичні підходи до аналізу доходів і видатків бюджетних установ, аналіз кошторисів бюджетних установ

Потреба в економічному аналізі діяльності бюджетних установ зумовлена насамперед тим, що керівники таких установ потребують аналітичної інформації, на основі якої можна приймати ефективні та раціональні управлінські рішення в майбутньому. Оскільки діяльність районної ради є неприбутковою, економічний аналіз набуває все більшого значення. Це пов'язано з тим, що бюджетне фінансування вимагає, з одного боку, жорсткої економії бюджетних ресурсів, а з іншого боку, соціальне та економічне значення кінцевих показників діяльності такої організації є високим.

Основним завданням аналізу доходів і видатків бюджетних установ є характеристика наявності коштів, повноти їх використання та організації їх використання, що включає своєчасне затвердження кошторису, дотримання режиму економії та своєчасне і в повному обсязі надходження бюджетних коштів до установи. Дотримання цих умов вважається передумовою нормального функціонування.

Стратегічним завданням аналізу доходів і видатків є пошук ефективних джерел фінансування, які пов'язують інтереси держави та бюджетних установ. Водночас фінансування бюджетних установ потребує застосування єдиної методології аналізу використання бюджетних коштів. Це вимагає комплексного аналізу ефективності використання бюджетних асигнувань на забезпечення господарської діяльності бюджетних установ у межах затвердженого кошторису. Заплановані видатки за кошторисом визначаються в бюджеті, який приймається на відповідному рівні.

Інформаційною базою для аналізу доходів і видатків бюджетних установ є дані системи бухгалтерського обліку, зокрема фінансової звітності, бюджетів та кошторисів. Оновлення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до "Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки" забезпечить впровадження

Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS) призвело до вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі відповідно до вимог Співпраця України з міжнародними організаціями та фондами вимагає від розпорядників бюджетних коштів надавати достовірну, відкриту та прозору економічну інформацію про ефективність використання бюджетних коштів.

З огляду на оновлену нормативну базу, важливим елементом аналізу є необхідність визначення поняття та класифікації доходів і видатків: відповідно до НП(С)БО 101 "Подання фінансової звітності", доходи - це збільшення економічних вигод, які призводять до зростання власного капіталу у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань; витрати - це вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до їх вибуття або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення економічних вигод, які зменшують власний капітал. Для цілей бухгалтерського обліку доходи та видатки бюджетних установ визнаються в обмінних операціях і поділяються на обмінні та необмінні операції, які детально описані в розділі 1 цієї роботи.

Тому важливою частиною аналізу доходів і видатків (витрат) є аналіз доходів і видатків за обмінними та необмінними операціями, а також за загальним та спеціальним рахунками. Основним методом аналізу доходів і витрат є вивчення динаміки різних складових доходів і витрат, що дає змогу визначити абсолютні та відносні зміни кожної складової доходів і витрат. Аналізу структури доходів по відношенню до бюджетних коштів передусь аналіз її динаміки.

Аналізуючи співвідношення доходів і видатків, можна визначити структурні зміни, що відбулися у звітному періоді, та виявити найважливіші джерела фінансування. Звідси зрозуміло, що аналіз дозволяє дати кількісну та якісну характеристику змін, що відбуваються в установі, та відхилень від запланованих показників, виявити їх причини, виявити резерви та сформулювати превентивні заходи щодо усунення виявлених негативних тенденцій у майбутньому. Інформаційною базою для аналізу доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями є фінансова звітність, зокрема звіт про фінансові результати.

Вивчення літературних джерел показало, що аналіз діяльності бюджетних установ відбувається в декілька етапів. До них належать: загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей; аналіз джерел

фінансування бюджетних установ; визначення розміру дефіциту або профіциту та його чинників; характеристика та систематизація показників балансу; визначення структурних зрушень; аналіз результатів виконання бюджету бюджетними установами.

Систематизовано джерела та етапи аналізу доходів і видатків бюджетних установ. Отже, на основі даних фінансової та бюджетної звітності необхідно проаналізувати доходи та видатки (витрати) за галузями:

- Структурний та динамічний аналіз доходів та видатків за обмінними та необмінними операціями;
- Структурний та динамічний аналіз доходів та видатків за загальним та спеціальним рахунками;
- Динамічний аналіз видатків бюджетних установ за кодами функціональної класифікації видатків та економічної класифікації видатків;
- Структурний та динамічний аналіз елементів видатків на здійснення валютних операцій; співвідношення доходів від валютних операцій до видатків на здійснення валютних операцій з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів.

Фінансова звітність, у тому числі звіт про фінансові результати, складається в кінці кварталу та року. Тому аналіз доходів і витрат слід проводити як наприкінці кварталу, так і наприкінці фінансового року.

Інформаційною базою для аналізу доходів і видатків загального та спеціального рахунків є бюджетний документ, помісячні плани видатків спеціальних рахунків та зведені показники спеціальних рахунків у бюджеті. Однак ці документи містять планові показники доходів і видатків загального та спеціального рахунків розпорядника бюджетних коштів на наступний рік.

Аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів також має здійснюватися на основі даних бюджетної звітності, зокрема, розпорядником бюджетних коштів на основі наступних бюджетних звітів. На основі даних бюджетної звітності напрями аналізу доходів і видатків можна диференціювати на аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету, аналіз виконання плану доходів і видатків спеціального фонду бюджету та аналіз надходжень і виплат коштів із загального та спеціального фондів бюджету.

Під час аналізу надходжень визначається достатність бюджетних коштів для нормального функціонування установи. Виявляються факти затримки платежів через недостатність коштів на рахунках установи. При аналізі враховується можливість використання наступних джерел фінансування установи: бюджетні асигнування, плата за послуги, що надаються бюджетною установою. Аналіз здійснюється за такою методологією

При аналізі видатків насамперед необхідно дослідити їх склад та структуру. Для цього видатки групуються за кодами економічної класифікації. Далі вони поділяються на поточні та капітальні витрати, які поділяються на залежні та незалежні від змін у мережах, штаті та персоналі. Потім визначається відсоток кожної групи витрат у загальному обсязі та порівнюється з бюджетними та минулорічними показниками.

Таким чином, аналіз виконання бюджету бюджетної установи є передумовою ефективного управління як доходами, так і видатками. Аналіз доходів і видатків районної ради дозволив виявити причини недоотримання бюджетних коштів, виявити перевитрати або надлишок асигнувань та ефективно управляти наявними ресурсами установи.

Для бюджетних установ основним фінансовим документом є кошторис доходів і видатків, який також підтверджує їхні повноваження на отримання доходів і здійснення видатків та визначає обсяг і напрями фінансування для виконання відповідних функцій.

Діяльність бюджетних органів дуже різноманітна за своїми функціональними характеристиками:

- Установи, що виконують законодавчі, адміністративні, охоронні та контрольні функції - законодавчі та адміністративні органи влади, міністерства, місцеві адміністративні органи, органи місцевого самоврядування, установи та організації, які отримують кошти з бюджету всіх рівнів (фіскальні органи, фінансові установи, податкова інспекція, митні, військові, поліцейські, судові органи, прокуратура);
- Заклади соціально-культурного комплексу: заклади освіти всіх рівнів, медичні заклади, дитячі навчальні заклади, заклади культури, бібліотеки, наукові організації;

- Соціальні фонди та служби, а також інші бюджетні установи.

Бюджетні установи не займаються комерційною діяльністю і є неприбутковими організаціями. Відповідно до статті 157.1 Податкового кодексу України, вони повинні бути зареєстровані в Реєстрі неприбуткових організацій - автоматизованій системі збору, накопичення та обробки даних про неприбуткові організації та установи.

Основною метою аналізу є забезпечення повного та своєчасного відображення фінансово-господарських операцій, пов'язаних з використанням бюджетних коштів відповідно до цільового призначення та визначення впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища на отримання та використання фінансових результатів діяльності бюджетних установ. Вирішення цього завдання вимагає детального вивчення доходів і видатків бюджетної установи, дослідження та розрахунку основних показників господарської діяльності шляхом визначення бюджетних класифікацій, визначення призначення та змісту доходів і видатків, аналізу кошторису бюджетної установи та вивчення основних принципів і процедур фінансування.

Аналіз діяльності бюджетних установ відбувається в кілька етапів. До них відносяться

- Загальний аналіз діяльності бюджетної установи та визначення її особливостей;
- Аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення обсягів дефіцитів і профіцитів та чинників, що їх зумовили;
- характеристика та систематизація показників балансу, виявлення структурних зрушень
- аналіз результатів використання бюджетних коштів за доходами та видатками бюджетних установ.

У процесі аналізу господарської діяльності бюджетних установ використовується низка наукових методів для пізнання соціально-економічних процесів та явищ. Методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (використовуються для демонстрації необхідності поєднання соціальних, спеціальних та економічних заходів з метою ефективної організації державної системи та підвищення якості послуг, що надаються організацією), економіко-

математичні методи (використовуються для розробки моделей аналізу кошторисних видатків бюджетних установ).

Усі методологічні прийоми, що використовуються при аналізі діяльності бюджетних органів, відображають рух інформаційних потоків в їхніх системах управління.

Видатки фінансуються з різних джерел:

- Видатки з державного та місцевих бюджетів;
- Видатки з цільових фондів, не включених до бюджету; та
- госпрозрахункові видатки державних і комунальних підприємств, установ та організацій; та
- кредитні ресурси. Основними об'єктами фінансування є
- Суб'єкти, уповноважені органами державної влади або місцевого самоврядування (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, розпорядники бюджетних коштів);
- Одержувачі коштів - як правило, підприємства, установи та організації, що перебувають у державній або місцевій власності.

Їх можна поділити на два типи:

- 1) ті, що повністю фінансуються з бюджету;
- 2) ті, що частково фінансуються з бюджету; банки, в яких відкриваються рахунки одержувачів та здійснюється розподіл коштів Державним казначейством.

Фінансування видатків здійснюється за такими принципами.

1. принцип безповоротності. Це означає, що кошти виділяються без будь-якого прямого повернення до відповідних наданих коштів.
2. принцип безоплатності: означає, що кошти виділяються без будь-яких платежів до фонду, який їх отримує;
3. принцип планування: означає, що державні видатки здійснюються на основі планів і відображаються у відповідних бюджетних та планових актах.

Індивідуальні фінансові плани включають баланси доходів і витрат підприємств та кошториси бюджетних установ. Зведене фінансове планування поділяється на загальнодержавне, регіональне та галузеве. Загальнодержавний план включає

зведений фінансовий баланс, державний бюджет та баланс загальнодержавних доходів і видатків. Територіальне фінансове планування включає місцеві бюджети, зведений фінансовий баланс території та фінансові установи. Галузеві плани включають фінансові плани міністерств, відомств, підприємств та об'єднань. Всі фінансові плани взаємопов'язані між собою через правову та економічну природу бюджету.

При цьому економічний ефект у видатковій політиці держави полягає в тому, що непряма (опосередкована) віддача отриманих від держави коштів реалізується у фізичному зростанні основних фондів у виробничій і невиробничій сферах держави і муніципалітетів, у збільшенні прибутків державних і муніципальних підприємств, у підготовці кваліфікованих кадрів для суспільства.

1. принцип цільового спрямування коштів у законі про бюджетне планування, оскільки кошти повинні мати чітко визначені цілі
2. принцип фінансування при виконанні фінансового плану. 3. принцип цільового виділення коштів, який полягає в тому, що кошти виділяються тоді, коли вони дійсно потрібні, відповідно до кількісних та якісних показників, які визначають виконання робіт і послуг та обсяг видатків на конкретну мету.
3. принцип ефективного використання коштів, що означає отримання результатів при мінімальних витратах трудових, матеріальних і фінансових ресурсів за рахунок удосконалення форм і методів господарювання, інтенсифікації виробництва, підвищення продуктивності праці, використання ноу-хау
4. принцип оптимального поєднання власних, кредитних та бюджетних коштів. При визначенні обсягів фінансування в першу чергу розглядається можливість використання власних коштів або скорочення власних витрат, потім - можливість фінансування, і лише при об'єктивній неможливості покрити витрати за рахунок них визначається виділення коштів.
5. принцип фінансової дисципліни - умова правильного і законного використання коштів, що досягається шляхом управління фінансами.

Видатки бюджетних установ формуються за рахунок асигнувань загального та спеціального фондів. Загальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетних

установ та організацій - це фонд, з якого утримується установа чи організація і який надходить із загального фонду бюджету. Спеціальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетних установ та організацій - кошти, отримані на конкретні цілі і витрачені на відповідні видатки за рахунок цих надходжень, відповідно до статті 6 Закону України "Про Державний бюджет України на 2003 рік".

Спеціальні кошти складаються з власних надходжень (спеціальних фондів, коштів на виконання окремих доручень та інших власних надходжень), дотацій, отриманих з інших рівнів бюджету, та інших надходжень спеціальних фондів.

Спеціальні кошти - це доходи, отримані бюджетними установами та організаціями від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції або іншої діяльності, що здійснюється згідно з відповідними нормативно-правовими актами, які використовуються на зазначену мету згідно з кошторисом доходів і видатків.

Кошти на виконання окремих доручень (суми доручень) - кошти, отримані бюджетними установами та організаціями від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб та благодійних фондів для виконання окремих доручень.

Депозити - кошти, що не належать бюджетній установі, які розміщуються в тимчасове користування і повертаються за первісним призначенням при настанні відповідних умов.

Інші власні надходження - власні надходження, не включені до спеціальних фондів, та кошти, отримані за окремими дорученнями. До них відносяться такі кошти:

- плата за утримання дітей у дошкільних навчальних закладах; - плата за навчання в державних школах естетичного виховання дітей
- Кошти, створені Фондом загального обов'язкового навчання для загальноосвітніх шкіл ("Фонд загальної освіти") для надання фінансової підтримки учням, які її потребують;
- Кошти, отримані за харчування дітей в інтернатах, школах та групах продовженого дня;
- Плата студентів за користування гуртожитками у вищих та середніх професійних навчальних закладах;

- Кошти, утримані професійно-технічними навчальними закладами із сум, отриманих за роботу, виконану учнями;
- кошти, отримані працівниками за харчування, яке вони отримують на роботі;
- кошти від вартості форменого одягу, що видається працівникам деяких міністерств (інших центральних органів виконавчої влади) та бюджетних установ, що належать до сфери їх управління; о кошти від вартості форменого одягу, що видається працівникам деяких міністерств (інших центральних органів виконавчої влади) та бюджетних установ, що належать до сфери їх управління.

У процесі виконання бюджету час фінансування видатків не збігається з часом зарахування доходів. Касове виконання бюджету має бути організоване таким чином, щоб доходи перевищували видатки, тобто поточні надходження перевищували поточні видатки. Це перевищення формує касову готівку бюджету.

Стабільність фінансового стану держави визначається насамперед наявністю постійного залишку коштів на бюджетному рахунку. Це пов'язано з тим, що це забезпечує безперебійне фінансування передбачених видатків. І навпаки, відсутність такого балансу ускладнює фінансування економічного та соціального розвитку.

З одного боку, залишки бюджетних коштів мають забезпечувати стабільне фінансове становище, з іншого боку, вони не повинні бути надмірно високими, оскільки для отримання додаткових надходжень необхідно вилучати кошти з обігу. У державному та місцевих бюджетах залишок коштів обмежується оборотною касовою готівкою і встановлюється щорічно під час затвердження бюджету. Оптимальний розмір залишку бюджетних коштів досягається шляхом визначення відповідних термінів мобілізації доходів і фінансування.

Джерелом коштів у бюджетах країн є доходи, а напрямком їх використання - фінансування видатків. У певних бюджетних контекстах процес формування та використання коштів також залежить від взаємовідносин між самими бюджетами. Таким чином, загалом певний бюджет фінансується за рахунок власних доходів цього бюджету, коштів, отриманих з інших бюджетів у порядку взаємозаліку, позик, отриманих на покриття тимчасових касових розривів, загальнодержавних податків, зборів, частини доходів у вигляді відсотків від обов'язкових платежів, дотацій та субсидій, що передаються з вищих бюджетів нижчим бюджетам, гранти.

Таким чином, бюджетні кошти використовуються для фінансування видатків, передбачених цим бюджетом, шляхом перерахування та виплати коштів головному розпоряднику бюджетних коштів; погашення зобов'язань перед іншими бюджетами на взаємній основі; погашення кредитів; здійснення трансфертів.

Доходи спеціальних рахунків бюджетних установ складаються з власних надходжень бюджетних установ та інших надходжень на спеціальні рахунки.

Специфіка діяльності бюджетних установ (наприклад, охорони здоров'я, культури, освіти) та потреба суспільства у збільшенні кількості та якості послуг, що ними надаються, призвели до того, що ці установи здійснюють таку діяльність, як надання платних послуг, а також у межах, визначених законодавством, провадять господарську діяльність і одночасно отримують доходи (за винятком бюджетних закупівель). Такі доходи називаються самоокупністю. До таких надходжень належать кошти від надання платних послуг, реалізації продукції, виготовленої в навчальних закладах, здачі в оренду приміщень та обладнання, проведення науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, а також кошти, отримані як гуманітарна допомога, та суми, отримані від підприємств на виконання окремих доручень.

Значення аналізу залишків коштів на загальному та спеціальному рахунках визначається тим, що він допомагає контролювати правильність їх формування та виявляти резерви і додаткові фінансові ресурси для зміцнення матеріально-технічної бази установ. Аналіз виконання кошторису за загальним рахунком має такі складові: аналіз касового та фактичного виконання кошторису за загальним рахунком у розрізі функціональної та економічної класифікації видатків; параметричний аналіз виконання кошторису бюджетних установ; прогнозний аналіз виконання кошторису.

3.2. Контроль доходів і видатків бюджетних установ

В умовах нестабільної національної економіки зростає актуальність забезпечення належного рівня державного фінансового менеджменту за доходами та видатками, що спрямовуються на потреби бюджетних установ. У зв'язку з цим необхідною є зміна існуючої парадигми державного фінансового контролю в Україні

(запровадження нових форм і методів), що вимагає якісного підвищення керованості обслуговування бюджетних видатків в умовах скорочення кількості контролюючих органів.

Одним із напрямів розвитку державного фінансового контролю є запровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Тому більше уваги приділяється організації внутрішнього контролю в діяльності районних рад, які є високо децентралізованими органами місцевого самоврядування.

Адже відповідно до чинного законодавства розпорядник бюджетних коштів в особі керівника повинен організовувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечувати їх здійснення у своєму органі та в підвідомчих бюджетних установах.

Внутрішній контроль та внутрішній аудит у Законі про бюджет визначаються як "комплекс заходів, що здійснюються керівництвом для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів відповідно до встановлених цілей, завдань, планів і вимог до діяльності розпорядників бюджетних коштів та підвідомчих їм установ", а внутрішній аудит - як "удосконалення систем управління, запобігання та виявлення порушень і запобігання та діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетному органі".

Враховуючи найкращу міжнародну практику, у фокусі уваги внутрішнього аудитора завжди має бути управління та система внутрішнього контролю, включаючи діяльність з управління ризиками.

Таким чином, функція внутрішнього аудиту не повинна визнаватися і позиціонуватися як інспекційна діяльність, спрямована на виявлення фінансових порушень і порушень законодавства та налагодження вдосконалення систем управління і внутрішнього контролю, у тому числі процесів управління ризиками; – участь у створенні та організації всіх заходів і процесів, які гарантують удосконалення процедур, внутрішнього контролю, управління ризиками, прийняття управлінських рішень та операційної діяльності установи, що запобігають фактам незаконного, неефективного або нецільового використання бюджетних коштів, помилок або інших недоліків у діяльності установи. посилення підзвітності та ефективності.

Аналіз думок різних дослідників щодо розкриття економічної сутності поняття "внутрішній контроль", а також дослідження його змісту в нормативно-правових документах свідчить про необхідність уточнення з урахуванням особливостей його здійснення в органах місцевого самоврядування.

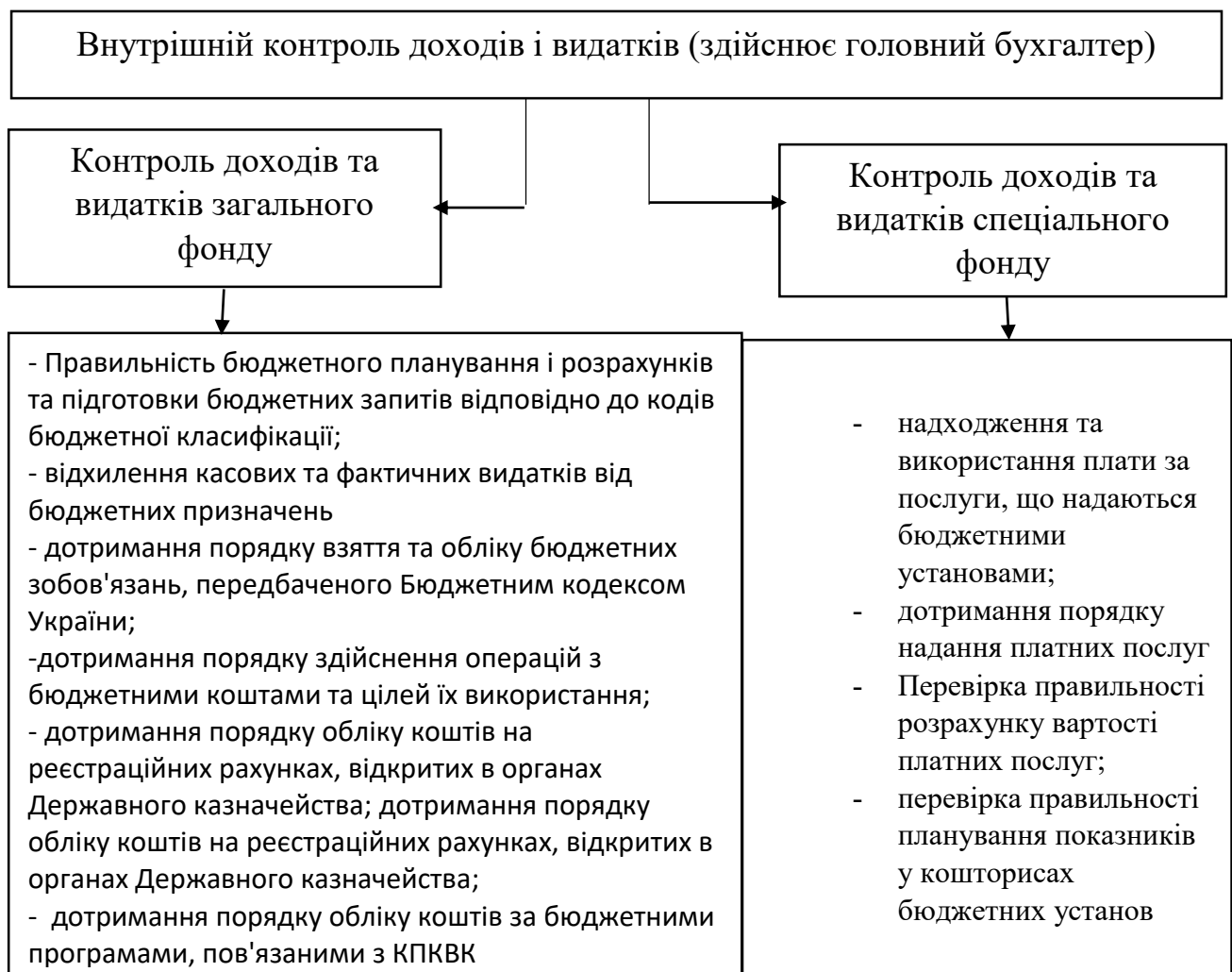
Для вирішення цієї проблеми автор пропонує таке визначення цього поняття: "внутрішній контроль в органах місцевого самоврядування" Поступове впровадження нової моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочалося у 2012 році, в основі якої лежить неефективність управління державними фінансами на всіх рівнях влади, виключення її причин під час проведення ревізій в бюджетних органах.

Замість усунення причин під час аудиту в бюджетних органах фіксуються лише наявні порушення; слабе делегування та розподіл повноважень між посадовими особами в бюджетних органах. У районній раді, де кошти досить обмежені, достатньо мати штатного працівника з делегованими повноваженнями щодо здійснення внутрішнього контролю (згідно з нормативними документами, це є обов'язком керівника установи).

Для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законного та ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановлених цілей, виконання завдань, планів і вимог діяльності) в установі також може бути створений відділ внутрішнього аудиту.

Щодо доходів і видатків, які підлягають дослідженню, вимоги Постанови Кабінету Міністрів України № 1062 від 12 грудня 2018 року: покладання відповідальності за контроль доходів і видатків на відповідальну особу за ведення бухгалтерського обліку; виявлення ризиків при плануванні та обліку доходів і видатків; впровадження контрольних процедур; веб-портал е-дата в частині, що є у відкритому доступі. Перелік проблем та сфер контролю має бути визначений з урахуванням висвітлення інформації про доходи та видатки порталу, моніторингу доходів та видатків, інформування керівника системи про недоліки в роботі системи.

Внутрішній контроль доходів і видатків бюджетної установи буде включати наступні питання



Слід також зазначити, що Держ. Аудит. служба проводитиме аудит місцевих бюджетів відповідно до Порядку проведення фінансових аудитів місцевих бюджетів Державні аудиторські служби, її міжрегіональних територіальних органів, оскільки орган місцевого самоврядування - районна рада - утримується за рахунок видатків місцевих бюджетів.

Слід зазначити, що Держ. Аудит. служба проводить аудит місцевих бюджетів комплексно, за один раз і протягом періоду, що не перевищує 90 календарних днів, у тому числі щодо всіх органів, які фінансуються з місцевих бюджетів.

Відповідно до частини 6 статті 20 Бюджетного кодексу України, на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетної програми, яка включає засоби моніторингу, аналізу та контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетної програми здійснюється на основі аналізу результативних

показників бюджетної програми та іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм.

На виконання цієї норми Закону про бюджет Міністерство фінансів наказом № 608 затвердило Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм. Для оцінки ефективності бюджетної програми можуть використовуватися: державна статистична, фінансова та інша офіційна звітність; дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; інформація про результати контрольних заходів, проведених контрольно-ревізійними підрозділами розпорядників бюджетних коштів; тощо. За результатами оцінки ефективності бюджетної програми головні розпорядники бюджетних коштів вживають заходів щодо підвищення ефективності бюджетних видатків у межах своєї компетенції.

Результати оцінки ефективності бюджетної програми, у тому числі висновки уповноваженого органу державного фінансового контролю щодо дотримання бюджетного законодавства, є підставою для прийняття відповідних рішень, у тому числі щодо призупинення виконання програми.

Таким чином, підвищення ролі місцевих органів влади в державі передбачає поступовий перегляд принципів контролю за виконанням ними своїх функцій, що вимагає оптимізації контролю та створення умов для оптимальної взаємодії між адміністративними органами всіх рівнів та громадськістю. Посилення повноважень органів місцевого самоврядування вимагає створення сучасної системи нагляду за їх діяльністю, запровадження нових принципів і методів, які створюють умови для покращення суспільного життя, реагування на потреби громадян та мінімізації корупції і зловживань владою. Вищезазначене зумовлює необхідність як внутрішнього, так і зовнішнього контролю.

Часті зміни в законодавстві створюють проблеми для бюджетних установ у регулюванні доходів і видатків. Недосконалість фінансової та бюджетної систем призводить до порушень законодавства, які, в свою чергу, завдають збитків державному бюджету. Саме тому зростає увага до систем контролю за доходами та видатками бюджетних установ.

Контроль у бюджетних установах - це сукупність дій, що здійснюються контролюючими органами з метою забезпечення законного, цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України є органами, відповідальними за зовнішній фінансовий контроль бюджетних установ.

Закон "Про Рахункову палату України" регулює діяльність Рахункової палати України. Рахункова палата здійснює зовнішній фінансовий контроль держави шляхом проведення таких контрольних заходів, як фінансовий аудит, аудит ефективності, експертиза та аналіз.

Державна аудиторська служба України здійснює контрольно-ревізійну діяльність за такими напрямками:

- Цільове використання бюджетних коштів;
- правильність розрахунків з державними бюджетними коштами.

Однак основним органом, що контролює діяльність бюджетних органів, є Державна аудиторська служба України (ДАСУ).

Державний фінансовий контроль здійснюється ДАСУ шляхом проведення інспектування, ревізій та державного фінансового аудиту державних закупівель; ДАСУ публікує аудиторські та аналітичні звіти про свою роботу на своєму веб-сайті. ДАСУ використовує аудит для контролю та перевірки наступного:

- Планові - проводяться за підготовленим планом і повідомляються заздалегідь (за 10 календарних днів);
- Позапланові - проводяться поза межами затвердженого плану і об'єкт перевірки не повідомляється про дату та час проведення перевірки.

За результатами планової або позапланової перевірки складається акт перевірки. У разі проведення планового аудиту керівник зобов'язаний усунути виявлені в ході аудиту порушення. Керівник зобов'язаний усунути виявлені порушення у встановлені строки та надати звіт про їх виконання.

Згідно з нормативними документами, аудит здійснюється шляхом перевірки документів та виїзних перевірок. Документальна перевірка передбачає перевірку установчих, фінансових та бухгалтерських документів, договорів на виконання робіт, різноманітних звітів та інших документів, що стосуються об'єкта контролю.

Фактична перевірка передбачає перевірку наявних грошових коштів, цінних паперів, бланків звітності, оборотних і необоротних активів.

Система контролю - це тісна взаємодія між суб'єктами, об'єктами та засобами контролю. Основними елементами системи є система бухгалтерського обліку, середовище, в якому здійснюється контроль, та контрольні процедури.

Суб'єктами контролю є персонал установи, інвентаризаційна комісія та наглядова рада, тоді як Закон про бюджет передбачає, що внутрішній контроль здійснюється керівником установи.

Предметом контролю є діяльність бюджетних установ та її результати. Заходи контролю представлені різноманітними методами, прийомами та процедурами, які можна використовувати для визначення відповідності дій установи законодавству та досягнення визначених цілей. Інструменти включають аудит ефективності, моніторинг та контроль.

Для забезпечення ефективного внутрішнього контролю необхідно:

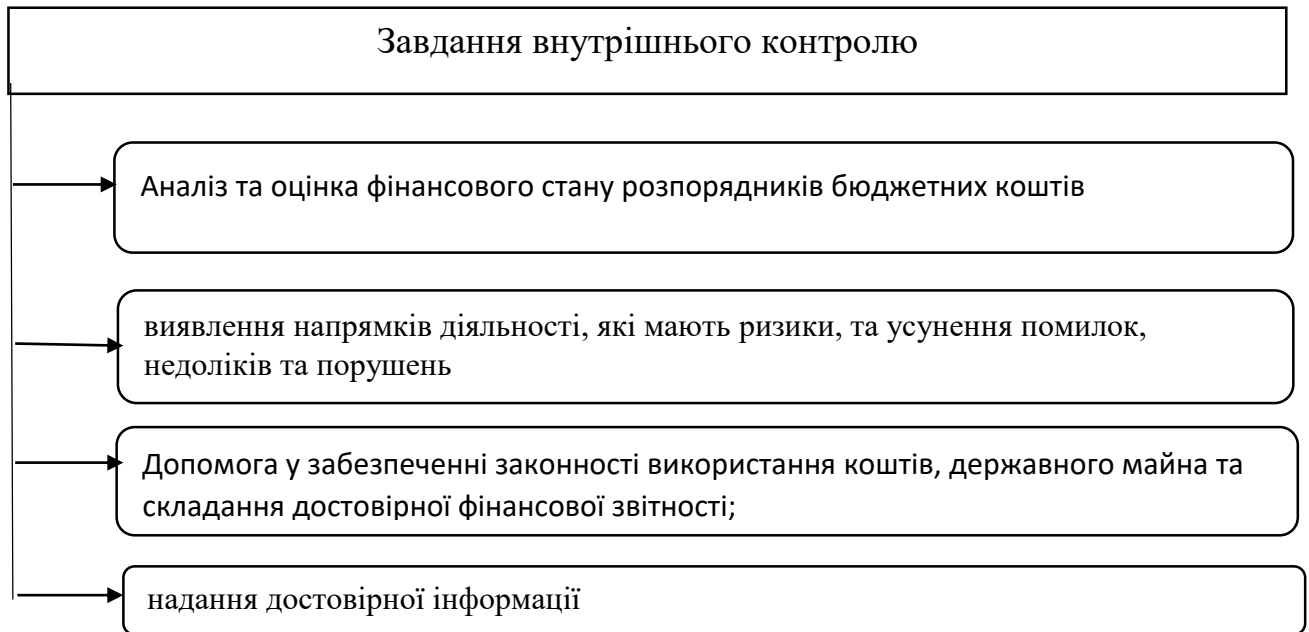
- Сформулювати цілі;
- розробити модель для кожного процесу контролю;
- розробити чітку систему заходів для мінімізації відхилень від основних цілей.

Основними завданнями контролю є:

- Ефективне управління бюджетуванням;
- Добросесність формування ресурсів та їх ефективне використання;;
- дотримання фінансової дисципліни;
- дотримання правил ведення бухгалтерського обліку та відображення результатів діяльності.

Фактори, що впливають на якість середовища, включають внутрішні та зовнішні чинники. До перших належать організаційна структура, кадрова політика, якість бухгалтерського обліку та оцінка ризиків. До других - нормативно-правова база, ефективність системи контролю за ключовими особами, які приймають рішення, та стан фінансових ресурсів. Система контролю значною мірою залежить від правильної системи інформаційних потоків.

Система контролю за доходами і видатками в бюджетній організації реалізується через: чітке планування, контрольні заходи, зрозумілість результатів аудиту та виконання рекомендацій



Джерелами інформації для контролю є нормативно-правові акти, внутрішні документи, бухгалтерські записи та результати аудиту. Внутрішні документи, що ґрунтуються на керівних принципах, повинні бути затверджені для того, щоб встановити встановлені вимоги та рекомендації щодо контрольних заходів.

Процес планування спрямований на формування переліку завдань і цілей контрольних процедур. На наступному етапі можуть бути застосовані інструменти контролю. Це означає проведення документальних і фактичних перевірок та інвентаризацій. Це може генерувати великий обсяг інформації про результати контролю. Вона включатиме не лише факт порушення, але й методи, які були застосовані для його усунення.

Співробітники бюджетної установи повинні забезпечити постійний моніторинг процесів і засобів контролю або шляхом оцінки ефективності, або за допомогою комбінації різних методів.

ВИСНОВОК

У результаті дослідження теоретико-методологічних аспектів обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ можна зробити такі висновки:

Органи місцевого самоврядування - територіальні установи є юридичними особами, наділеними власними повноваженнями, які діють в їх межах самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. В умовах зміни інституційних складових адміністративного менеджменту особлива роль відводиться питанню пошуку фінансових ресурсів. У цій роботі систематизовано процес формування доходів і видатків.

Систематизовано елементи організаційно-методичних засад обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ, які в сукупності сприяють своєчасному та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень в територіальній установі на основі систематизованої інформації та забезпечують зрозумілість фінансових показників.

Визначено завдання організації обліку доходів бюджетних установ та встановлено необхідність обліку доходів від обмінних та необмінних операцій, а також надходжень як із загальних, так і зі спеціальних рахунків. Рахунки пропонується відкривати в органах Державного казначейства залежно від типу програми та власних надходжень, які фінансуються бюджетною установою. Це дозволить розрізняти різні доходи за їх джерелом та кодом програмної класифікації, що спростить процес визначення внутрішніх потреб та отримання інформації, необхідної для звітності та спеціальних бюджетних цілей.

Як і у випадку з обліком доходів, доцільно розглянути два аспекти витрат (видатків) відповідно до національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 135) "Витрати": загальні витрати (фінансуються за рахунок бюджету) та спеціальні витрати (фінансуються за рахунок власних надходжень), а також обмінні та необмінні операції. У статті проаналізовано особливості обліку витрат на субрахунках класу 8 "Витрати" Плану рахунків, узагальнено їх на основі типової кореспонденції у вигляді бухгалтерських проведення та пояснено, як інформація про витрати відображається у фінансовій звітності державного сектору з розмежуванням на обмінні та необмінні операції.

Встановлено необхідність використання інформаційних технологій для обліку доходів і видатків у бюджетних установах та визначено питання, які необхідно враховувати при розробці та впровадженні програмного забезпечення.

Вирішено, що аналіз доходів і видатків буде здійснюватися за такими напрямками: аналіз структури та динаміки доходів і видатків за загальним та спеціальним рахунками; аналіз руху коштів за загальним та спеціальним рахунками; аналіз виконання плану асигнувань за загальним рахунком; класифікація доходів і видатків за П(С)БО 124 "Доходи" та 135 "Видатки". З урахуванням форми № 2 Звіту про фінансові результати було проведено аналіз в розрізі доходів та витрат від обмінних та необмінних операцій. Результати аналізу представлені у вигляді висновків, а також надана можливість розробити подальші заходи щодо підвищення ефективності діяльності установи та управління надходженням доходів і здійсненням витрат

Проаналізовано нормативні документи, що визначають необхідність внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль здійснюється керівником установи (який зобов'язаний видати внутрішні документи, що регламентують внутрішній контроль в установі), тоді як внутрішній аудит визначає необхідність створення відділу внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит повинен аналізувати використання бюджетних коштів на виконання бюджетної програми. При цьому необхідно оцінити результативні показники програми (кількісні та якісні параметри, що характеризують результати виконання, які підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю).

СПИСОК ВИКРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бабінов О.О. Критерії оцінки ефективності діяльності органів місцевого самоврядування: світовий досвід і Україна. Стратегічні пріоритети. 2007 р. № 2 (3). С. 73-78ст.
2. Бенько І. Д. Організація аудиту і контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. Інноваційна економіка. 2012р. Вип. 9. С. 272-276.
3. Болюх М. А. Заросило А. П Аналіз фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 344 с.
4. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. Економіст. 2010. №1. С.24-28.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидасєва. К. : Центр навч. літ., 2011. 440 с.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М.І.Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. К. : Центр навч. літ., 2011. –384 с.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI.URL: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Дідик А.М., Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність: навч. посіб. Львів: Видавництво «Апріорі», 2017. 1168 с.
9. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. К. : КНЕУ, 2003. 481 с.
10. Європейська Хартія місцевого самоврядування. Переклад з англ. Є.М. Вишневського. Видавництво Ради Європи. 2004. 150 с.
11. Європейські орієнтири місцевого і регіонального розвитку: збірник 77 матеріалів та документів. заг. ред. М. Пухтинського, О. Власенка. К. : АМУ, 2009. 508 с.
12. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку.: Монографія . Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.
13. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х. : ХНАМГ, 2011. 239 с.

14. Ковтуненко К.В. Кучеренко Т.О. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів Економіка: реалії часу. 2014. № 2. С. 79-82.
15. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
16. Корнацька Р. Удосконалення результативних показників виконання бюджетних програм (на прикладі наукових установ Національної академії медичних наук України). Ринок цінних паперів України. 2012. № 9. С. 31-36.
17. Кощинець М. І. Інституційні проблеми аудиту в органах судової влади. Економічний простір. 2016. № 106. С. 135-144.
18. Кононенко О. Л. Організаційний механізм реалізації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ України. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 188-191
19. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2009. №4 URL: nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/16.pdf.
20. Кравченко Ю. П. Ризикоорієнтований підхід до планування контрольноревізійної роботи Держфінінспекції України. Економіка. Фінанси. Право. 2013. № 8/1. С. 47-52.
21. Кравченко Ю. П. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. -№ 10. С. 46-51. 78
22. Куйбіда В.С. Організаційно-функціональні принципи і методи діяльності органів місцевого самоврядування : моногр. К. : МАУП, 2003. 568 с.
23. Кухарева О.О., Корнєєв М. В. Форми фінансової автономії органів місцевого самоврядування у контексті реалізації взаємодії бюджетних концепцій Вісник Дніпропетровського ун-ту. 2011. № 5. С.24-30.
24. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 6. С. 34-38.
25. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с. ISBN 978-966-654- 447-9

26. Лучко М.Р. Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль в державному секторі економіки: навчальний посібник Тернопіль: Економічна думка, 2015. 215 с.
27. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах Бізнес Інформ 2014. № 7. С. 230-234.
28. Макурін А.А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій. Облік і фінанси, № 1 (87)' 2020 с. 52 -58 URL: <http://www.afj.org.ua/pdf/723-rozvitok-buhgalterskogo-obliku-v-umovahvprovadzhennya-suchasnih-informaciyh-tehnologiy.pdf>
29. Мащенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011/2/09.pdf.
30. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf.
31. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України 17.05.2011 N 608 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11/stru#Stru>
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) Подання фінансових звітів URL: : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
33. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) URL: [www.minfin.gov.ua/ www.ifac.org](http://www.minfin.gov.ua/www.ifac.org).
34. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» URL.: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
35. Мельник Т. Г., Корінцева О. І. Економіка підприємства: Навч. посіб. Суми: ВТД “Університетська книга”, 2013. с. 416.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” від 19.01.2000 р. № 27/4248. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 12.05.2022).
37. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 8 липня 2010 року № 2464–17. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> (дата звернення 12.05.2020).

38. Полуянова О. І., Роліна К. В. Напрямки аудиту розрахунків з оплати праці. *ДВНЗ “Донецький Національний Технічний університет”*. 2011. С. 35-39.
39. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посіб. К.: Знання, 2007. с. 327.
40. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. с. 311.
41. Гадзевич О. І. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств. Луцьк, 2016. 159 с.

ДОДАТКИ

Аналіз забезпеченості підприємства основними виробничими фондами

№	Склад основних фондів	Фактична наявність				Зміни за рік	
		Початок року		На кінець року		тис. грн	%
		Тис. грн	%	Тис. грн	%		
1	Будівлі	72,92	100	72,92	100	-	-
2	Транспортні засоби	73,04	100	73,04	100	-	-
3	Обладнання	60,75	100	60,75	100		
4	Інструменти, інвентар	59,12	100	54,59	91,24		8,76
5	...						
6	Всього	265,83		261,30		4,53	
7	Знос основних фондів		98,1		100		
8	Коефіцієнт зносу						

Аналіз наявності і руху ОФ на підприємстві за відповідними показниками.

№	Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+,-)
1	Наявність ОФ на початок року	265,83	261,30	4,53
2	Поступило та введено в експлуатацію	-	-	
3	Вибуло в звітному році	-	4,53	-4,53
4	Наявність основних фондів на кінець року	265,83	261,30	4,53
5	Коефіцієнт відновлення	-	-	
6	Коефіцієнт вибуття	-	1,9	
7	Коефіцієнт заміни	-	-	
8	Знос ОФ на кінець року			

Аналіз використання трудових ресурсів на підприємстві

Оцінка структури трудових ресурсів

Показники	Минулий рік		Звітний рік		Відхилення, %	
	чол.	%	чол.	%	чол.	%
Всього						
в т. ч. чисельність:						
- адмінперсоналу	4	100	4	100	-	
- робітників	13	100	13	100	-	

Аналіз руху робочої сили на підприємстві

№	Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення %
1	Середньооблікова кількість працівників	17	17	
2	Коефіцієнт обороту по вибуттю			
3	Коефіцієнт плинності кадрів			
4	Коефіцієнт постійності персоналу	100	100	

Аналіз продуктивності праці на підприємстві

№	показники	Минулий рік	Звітний рік	+/-
1	Обсяг товарної продукції, грн			
2	Середньомісячна чисельність працівників:	17	17	
	в т. ч. робітників	13	13	
3	Середня тривалість робочого дня (год)	8.00	8.00	
4	Середнє число днів роботи на 1 робітника	250	249	
5	Питома вага робітників в списку працюючих			
6	Сер.-годинний виробіток робітника, грн.			