

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

РЕМПА Максим Васильович

**Формування та аудит звітності бюджетних
Установ / Forming and audit reporting of the budgetary institutions**

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОАБзм-21
М.В.Ремпа

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, О.А.Хаблюк

Магістерську роботу допущено до
захисту

“ _____ ” _____ 20__ р.

Завічувач кафедри

_____ О.В.Адамик

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи формування фінансової звітності бюджетних установ	6
1.1. Економічна сутність поняття «звітність» та її значення	6
1.2. Склад та класифікація звітності бюджетних установ	14
1.3. Особливості розкриття інформації у фінансовій звітності бюджетних установ	23
Висновки до розділу 1	26
РОЗДІЛ 2. Методика формування звітності бюджетних установ	28
2.1. Баланс: його зміст, побудова та методика складання	28
2.2. Джерела даних та методика складання інших форм фінансової звітності	47
2.3. Структура, призначення та порядок складання бюджетної звітності	55
Висновки до розділу 2	63
РОЗДІЛ 3. Аудит та аналіз показників фінансової звітності установ державного сектору	64
3.1. Методика проведення державного аудиту звітності бюджетних установ	64
3.2. Аналіз звітності бюджетних установ, як прийом аудиту.....	74
3.3. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду	87
Висновки до розділу 3.....	95
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101
ДОДАТКИ	115

ВСТУП

Актуальність теми. Установи державного сектору фінансуються за рахунок коштів державного та місцевого бюджетів, які надходять їм безповоротно, окрім цього вони працюють для задоволення соціальних культурних та інших потреб суспільства, а не задля отримання прибутку. Ефективне існування економіки країни неможливе без раціонального використання державних коштів. Тому дедалі більшої важливості набувають питання оцінки бюджетних установ. Питання всебічного вивчення та детального аналізу діяльності таких організацій на сьогоднішній день є досить актуальним явищем, враховуючи всю специфіку їх діяльності і те, що бухгалтерський облік та аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ суттєво відрізняється від обліку та аналізу господарської діяльності підприємств виробничої сфери.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах знаходиться на стадії модернізації для його гармонізації з МСБОДС. Це спричиняє необхідність перебудови складу та форм фінансової звітності бюджетних установ, розробку оновленого методичного та нормативно-правового забезпечення.

Якість вихідної бухгалтерської інформації залежить насамперед від якості бухгалтерської звітності. При цьому в актуальну площину слід ставити, на нашу думку, дві складові – форму та зміст: по-перше, це якість розроблених форм звітності, по-друге – якість відображення інформації у формах звітності. В Україні поступово запроваджуються нові форми звітності основними принципами яких є пріоритетність інформації, що характеризує фінансово-господарську діяльність підприємств, установ та організацій, орієнтація звітної інформації саме на інтереси користувачів.

Враховуючи те, що на сучасному етапі розвитку вітчизняної системи фінансового обліку більшість звітності законодавчо регламентується, вважаємо за доцільне детально розглянути існуючі проблеми щодо її складання.

В умовах реформування бухгалтерського обліку та бюджетної системи в Україні змінюються вимоги та умови до формування, подання звітності,

принципи її побудови, обсяги та суть інформації, яка повинна міститися у звітності установ державного сектору.

В сучасних умовах звітність є важливим інструментом та джерелом інформації для держави, законодавчих та контролюючих органів, які використовують її для формування важелів макроекономічної політики.

Враховуючи вищезазначене вважаємо, що тема магістерської роботи на сьогоднішній день є актуальною.

Мета і завдання дослідження. Основною метою роботи є обґрунтування теоретичних положень, а також розробка методичних і практичних рекомендацій щодо діючої методики і практики складання форм фінансової звітності в бюджетних установах.

Для досягнення поставленої мети у роботі сформульовано і виконано такі завдання:

- розглянуто значення звітності в системі управління установ бюджетного сектору;
- розкрито поняття звітності у сучасних умовах господарювання;
- узагальнено діючу класифікацію звітності за різними напрямками;
- досліджено принципи, яким повинна відповідати звітність;
- охарактеризовано особливості звітності бюджетних установ;
- вивчено особливості звітності об'єкту дослідження;
- описано порядок складання місячної, квартальної та річної фінансової звітності;
- розкрито порядок подання звітності бюджетних установ;
- розроблено пропозиції та напрямки удосконалення звітності об'єкту дослідження;
- охарактеризовано методику аудиту звітності об'єкту дослідження;
- проведено аналіз звітності досліджуваної установи.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом роботи є порядок формування та аудит звітності бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є методика формування та порядок подання фінансової звітності ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі».

Методи дослідження. Методами дослідження є діалектичний, системний підхід до вивчення порядку і методики складання і подання звітності бюджетних установ. На підставі діалектичного методу наукового пізнання у роботі проведено аналіз і синтез загальних понять, які стосуються звітності у бюджетних установах в цілому та об'єкті дослідження зокрема. У процесі дослідження застосовувалися прийоми статистичних порівнянь, групування, а також методи спостереження, узагальнення та графічного зображення даних. При дослідженні використовувались законодавчі та нормативні акти України, регулюючі документи, публікації провідних учених – економістів, періодичні видання, статистичний матеріал.

Наукова новизна і практична значущість отриманих результатів.

Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає у розроблених рекомендаціях та пропозиціях щодо вдосконалення формування і порядку подання звітності бюджетних установ.

Практичне значення проведеного дослідження полягає в розробці напрямків удосконалення методики формування та аудиту звітності бюджетних установ, які можуть бути використані у їх діяльності.

Обсяг і структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 114 сторінок, робота містить 12 рисунків, 17 таблиць, додатки та список використаних джерел.

Апробація результатів роботи та публікації. Основні результати дослідження апробовані у вигляді публікації на тему: «Аудит ефективності діяльності бюджетних установ через призму зарубіжного досвіду» у збірнику тез студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Економічна сутність поняття «звітність» та її значення

Інтеграція України у світову спільноту, розвиток міжнародного співробітництва, залучення в економіку України іноземних інвестицій, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу зумовили необхідність реформування системи бухгалтерського обліку та звітності згідно з міжнародними стандартами.

Сьогодні сучасні умови господарювання вимагають від організацій, підприємств, фірм дотримання певних правил для успішного функціонування.

Основні правила, принципи складання та подання бухгалтерської звітності в Україні регламентуються, безпосередньо, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, де зазначено, що усі юридичні особи, створені відповідно до чинного законодавства України, незалежно від їх форм власності та організаційно-правових форм, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати звітність [83].

Звітність – це система взаємопов'язаних узагальнюючих показників, які відображають стан та використання господарських засобів суб'єкта підприємництва, їх джерела формування, призначення, фінансові результати, напрями використання прибутку.

Мета складання звітності – визначення загальної вартості майна, а також вартості оборотних засобів, величини власних та залучених коштів підприємства. Тобто під бухгалтерською звітністю слід розуміти систему узагальнення показників про господарську діяльність підприємств і організацій, яка складається на підставі даних фінансового обліку та підпорядкована потребам користувачів.

Метою ведення фінансового обліку та складання звітності є надання користувачам правдивої, повної та неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерська звітність є завершальним етапом облікового процесу, який ґрунтується на даних синтетичного та аналітичного обліку установи та відображає майновий та фінансовий стан.

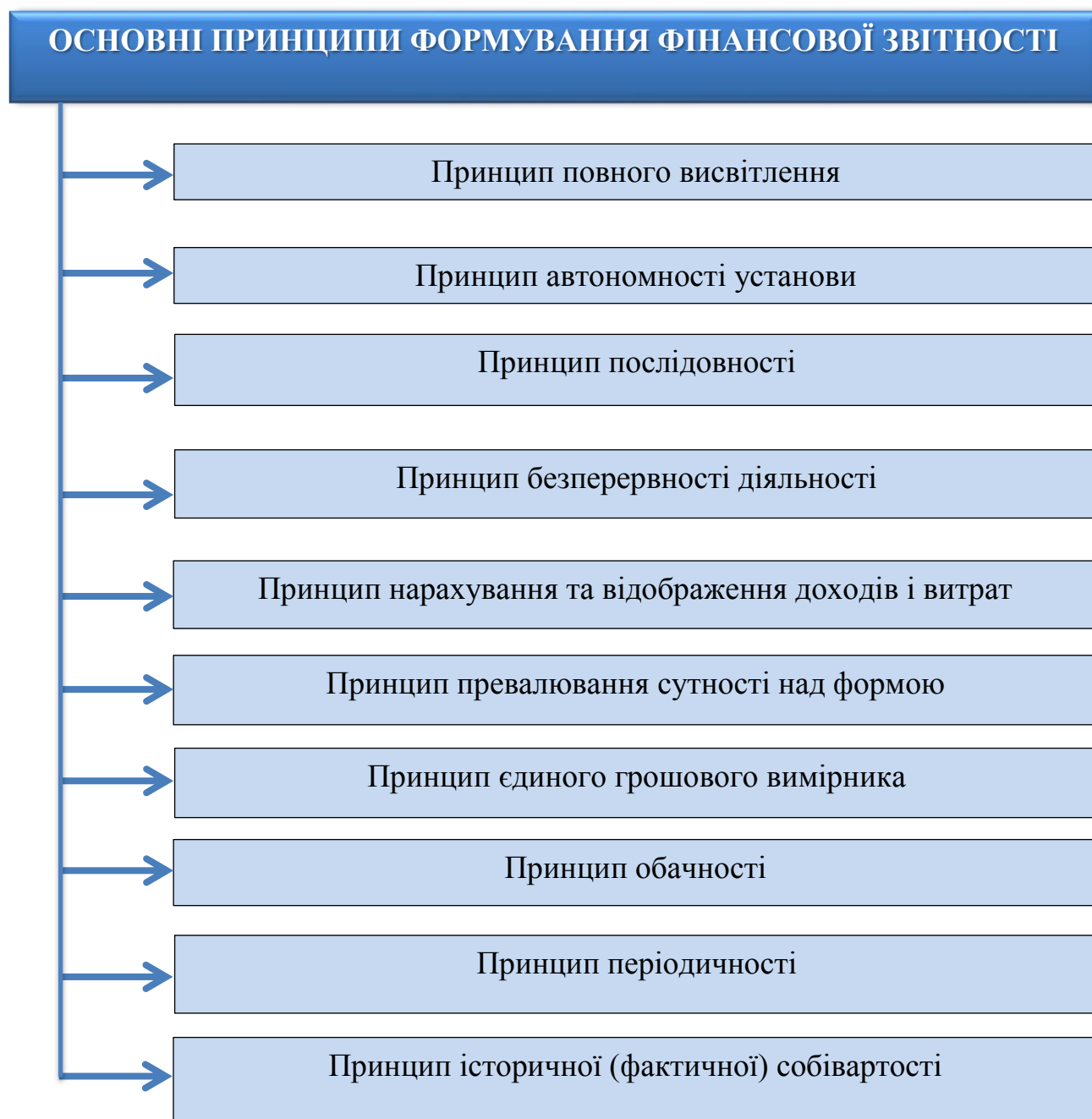


Рис.1.1. Принципи формування фінансової звітності

Звітність традиційно розглядають як один з елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Так, Панков Д.А. навпаки наголошує на пріоритетності звітності над обліком [74, с. 37], а Хомин П.Я. підкреслює, що «звітність є самостійною системою подання даних, необхідних для інформаційного забезпечення менеджменту і в жодному разі не може вважатись складовим елементом (прийомом) бухгалтерського обліку» [118, с. 14].

Чабанова М.В. та Чупир Т.Я. під фінансовою звітністю розуміють «документ, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, про рух грошових коштів підприємства зі звітний період» [122, с. 10].

Ткаченко Н. характеризує фінансову (бухгалтерську) звітність як форму звітності, яка складається на основі даних обліку з метою одержання користувачами узагальненої інформації про підприємства [80]. Деякі вітчизняні науковці при вивченні поняття «фінансова звітність» стоять на позиціях формального підходу, закріпленого в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і НП(С)БО, згідно з якими «фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів підприємства за звітний період». Дане трактування, на нашу думку, дещо некоректне, оскільки не виражає сутності та змісту фінансової звітності, а лише демонструє зовнішній її прояв і походження.

Інформативним та оригінальним є визначення Пушкаря М.С., який під фінансовою звітністю розуміє сукупність реєстрів генералізованих (зведених, згрупованих, узагальнених) показників за певний період, що характеризують статику та динаміку об'єктів бухгалтерського обліку [88, с. 561].

Звітність як економічна категорія трактується у двох розрізах. Так, Кужельний М.В. наголошує, що «з одного боку, вона є економічною інформацією про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. З іншого боку, звітність як елемент методу бухгалтерського обліку – це метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства.

Складанням звітності завершується обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних» [48, с. 34].

Отже, звітність – це впорядкована система взаємопов'язаних показників, що відображають умови і результати господарської діяльності підприємств, їх фінансовий стан на певні дати (як правило, на початок та кінець звітного періоду) та сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку.

Зоріна В.Н. відзначає, що «бухгалтерська звітність – це звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб в інформації різних користувачів. Також, Зоріна В.Н. зазначає, що метою складання фінансової звітності є «надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Вона складається шляхом підрахунку, групування і спеціальної обробки даних поточного бухгалтерського обліку і є завершальною його стадією» [39, с. 27].

У науковій періодиці проблеми, пов'язані із складанням звітності бюджетних установ, досліджували Борисова Н.В., Дорошенко О.О., Ловінська Л.Г., Косова Т.Д., Лиско Н.А., Мащенко К.С., Метелиця В.М., Свірко С.В. Ними розглядаються напрямки реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі, які сприятимуть удосконаленню управління державними фінансами; у тому числі вдосконаленню планування та контролю бюджетних коштів, що є необхідною умовою приведення вітчизняного обліку в державному секторі до міжнародних стандартів [28, с. 114].

Проте попри численні дослідження проблем модернізації обліку в державному секторі, значна кількість питань залишається недостатньо розкритою. Особливо це стосується проблем формування звітності бюджетних установ.

Слід зазначити, що склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі з 01.01.2017 встановлює НП(с)БОДС 101 [64] та наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44 «Про

затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [81].

Суб'єкти державного сектору, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [64], класифікуються так (рис. 1.2)

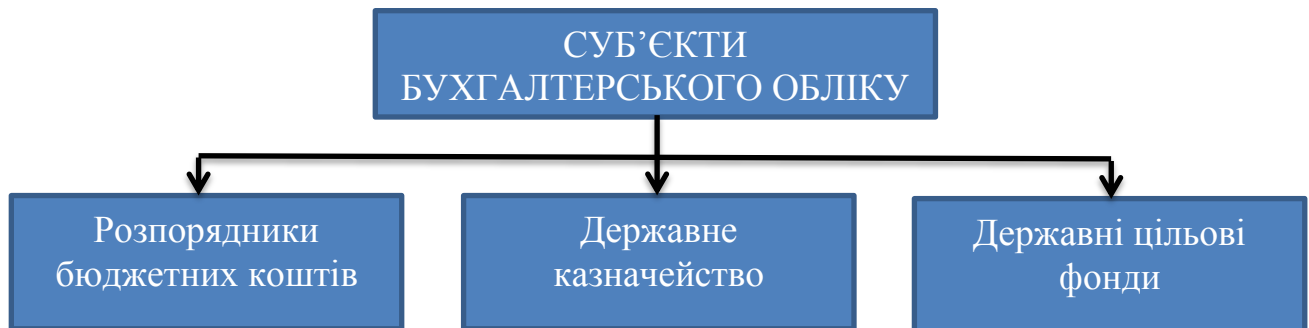


Рис. 1.2. Класифікація суб'єктів державного сектору України

Для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів із 01.01.2017 здійснюється перехід на облік господарської діяльності згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Новим базовим підходом під час модернізації обліку в державному секторі та впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі є розподіл діяльності таких суб'єктів за видами згідно з НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності». Види діяльності для суб'єктів державного сектору визначено аналогічно як і для підприємств комерційного сектору.

Відповідно до поділу видів діяльності суб'єкта державного сектору під час складання фінансової звітності облікова інформація групується в розрізі таких виокремлених видів діяльності (таблиця 1.1).

Звітність установ державного сектору досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, оскільки на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторисних призначень, аналізується повнота та доцільність використання майна, своєчасність і повнота платежів, стан розрахунків тощо. Цим можна пояснити також те, що бухгалтерська звітність установ державного сектору суворо регламентована як за змістом, так і за термінами подання.

Мета складання фінансової звітності, відповідно до НП(С)БОДС 101 полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету, зокрема бюджетних установ. Загальний порядок подання фінансової звітності користувачам визначається вітчизняним законодавством.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 фінансова звітність суб'єктів державного сектору в цілому формується з дотриманням закріплених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принципів [64]. Діючі форми звітності установ державного сектору в значній мірі відповідають вимогам МСБОДС, які виступають своєрідним уособлення прогресивної облікової практики в державному секторі і покликані створити умови для уніфікації підходів до подання облікової інформації суб'єктами державного сектору у їх фінансових звітах. В зв'язку з цим, цілком зрозумілим є закріплення початковими МСБОДС фундаментальних положень з подання та представлення інформації у фінансової звітності суб'єктів господарювання саме державного сектору.

Зауважимо, що у МСБОДС означено, що перелік форм фінансової звітності залежить також від вибору облікового методу. Оскільки в основу складання фінансової звітності покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо в основу складання фінансової звітності буде покладено касовий метод обліку, то основним (початковим) фінансовим звітом буде звіт про рух грошових коштів.

Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» фінансові звіти загального призначення – це ті звіти, які відповідають потребам тих користувачів, що не можуть самостійно вимагати звітів, спеціально складених з метою задоволення їх визначених інформаційних потреб.

Меморіально-ордерна форма обліку, яка застосовується сьогодні в більшості установ державного сектору, потребує вдосконалення з точки зору формування звітності. Недостатня пристосованість облікових реєстрів до системи звітних показників, зумовлює необхідність у додаткових вибірках, розрахунках і групуваннях при складанні звітності.

Основні напрями реалізації реформи обліку в державному секторі (зокрема, використання методу нарахувань, модернізація плану рахунків, об'єднання бухгалтерського обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах) мають базуватися на діючій вітчизняній і практиці та гармонійно поєднуватися з вимогами МСБОДС.

Слід зазначити, що особливостями бухгалтерської звітності в бюджетних установах є:

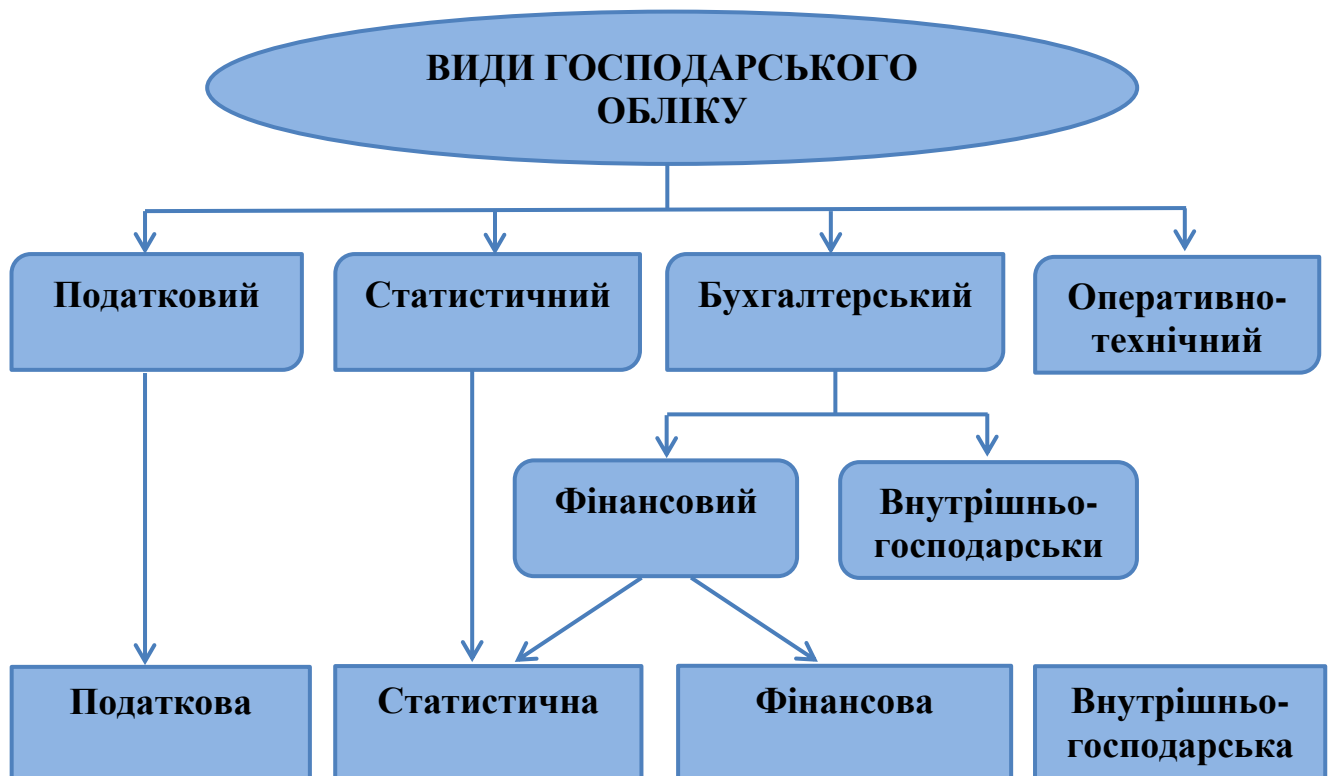
- обов'язковість і державне регламентування, що впливає з характеру затвердження бюджету. Регулювання питань методології звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ покладено на Державну казначейську службу України, яке суворо регламентує склад і порядок складання звітності, розгляд та затвердження. Усі бюджетні установи повинні дотримуватись правил і термінів складання звітності, подавати її в установленому обсязі.
- методологічна єдність показників, яка передбачає єдині методи розрахунків однакових звітних показників, їхнє обов'язкове узгодження з відповідними показниками, затвердженими кошторисами та штатними розписами. Це необхідно для контролю за виконанням кошторису доходів та видатків установи на всіх рівнях державного та місцевих бюджетів;
- простота, зрозумілість, доступність і прозорість звітності, які необхідні для широкого залучення всіх працівників до управління, активізації людського фактора;
- послідовність, що закріплює на практиці поетапність складання бухгалтерської звітності, тобто необхідність постійності змісту та форм бухгалтерського балансу і пояснень від одного звітного періоду до іншого [58, с.386].

Зазначимо, що основним завданням фінансової звітності бюджетних установ є відображення стану їхнього майна та результатів діяльності під час виконання кошторису доходів і видатків.

1.2. Склад та класифікація звітності бюджетних установ

На підставі чинного законодавства та практичного досвіду в Україні була проведена класифікація звітності з метою її упорядкування та спрощення складання. Склад та структура звітності підприємств залежить з одного боку від видів обліку, а з іншого – від інформаційних потреб користувачів. Найбільш загальною і найважливішою саме для користувачів звітності є класифікація залежно від джерел інформації і показників звітності (рис. 1.3.).

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів за звітний період. До фінансової звітності входять і Примітки, тобто сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено П(С)БО. Під розкриттям слід розуміти надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності. Ця звітність розрахована на користувачів, які не мають змоги вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб [39, с.27].



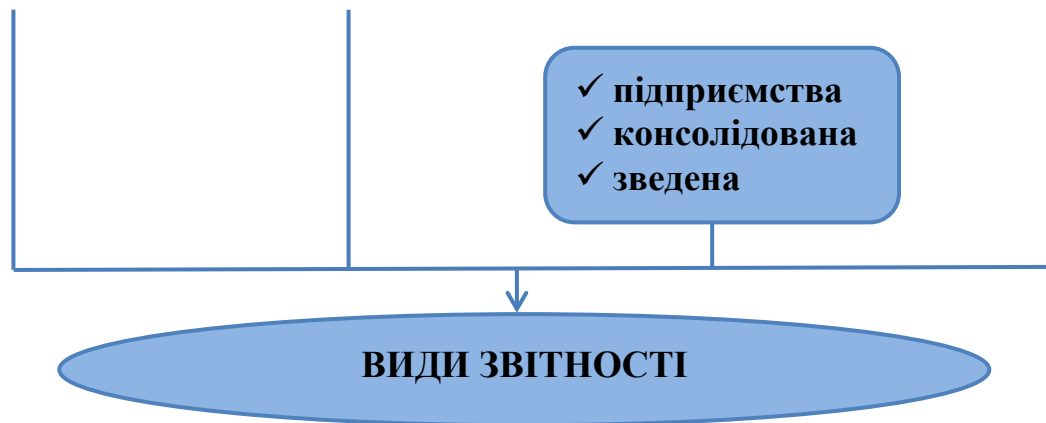


Рис.1.3. Взаємозв'язок між джерелами інформації та видами звітності

Консолідована фінансова звітність – це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Цю звітність складає і подає материнське підприємство. Складання консолідованої звітності забезпечить потреби материнської компанії в інформації про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані групи підприємств в цілому [48, с.54].

Зведена фінансова звітність – це звітність, яку складають міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, що належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї), яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності. Зведену фінансову звітність складають також об'єднання підприємств по всіх підприємствах, які входять до їх складу. Одночасно слід зазначити, що підприємства, які входять до об'єднань, зобов'язані складати самостійний Баланс [15, с. 239].

Статистична звітність – це звітність, яку складають усі суб'єкти господарювання і яка надає інформацію органам державної статистики, для оцінки стану і розвитку економіки держави та планування макроекономічних показників.

Податкова звітність – це звітність, яку складають суб'єкти господарювання, що є платниками податків, та яка надає інформацію органам державної податкової адміністрації і характеризує стан розрахунків з державою за податками [120, с. 143].

За порядком регулювання та роллю в управлінні звітність поділяється на державну і внутрішньогосподарську.

Державна звітність встановлюється органами державного управління України, Міністерством фінансів, Держкомстатом, Державною податковою адміністрацією. Вона включає в себе фінансову, податкову і статистичну звітність. Ця звітність містить показники економічного і соціального розвитку підприємств, регіонів, галузей, країни тощо.

Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність – це звітність окремих внутрішньогосподарських підрозділів підприємств. Вона містить окремі відомості про діяльність підрозділів підприємства за встановленими для них показниками, на підставі яких приймаються управлінські рішення.

За місцем використання розрізняють звітність зовнішню і внутрішню. С.Ф. Голов характеризує зовнішню фінансову звітність відзначає, що вона «використовується як за межами підприємства, так і на підприємстві. Це, в основному, бухгалтерська, податкова, статистична і спеціальна, що використовується як за межами підприємства, так і на підприємстві й обов'язково підписується керівником і головним бухгалтером» [20, с. 274].

Лень В.С. характеризує внутрішню (управлінську) звітність як таку, що використовується тільки на підприємстві менеджерами різних рівнів [57, с. 139].

За змістом звітних даних виділяють типову і спеціалізовану звітність. У типовій звітності відображаються однакового змісту показники, що характерні для усіх підприємств незалежно від виду діяльності та форми власності. До спеціалізованої звітності відносять звітність, що характеризує діяльність підприємств і організацій окремої галузі економіки або її підгалузей. За обсягом показників звітність поділяється на коротку і повну. Коротка звітність подається із скороченим числом показників за звітний місяць або квартал.

Повна звітність подається за всіма показниками, затвердженими в установленому порядку, включаючи й ті, за якими спочатку були відправлені короткі звіти.

За періодом складання звітність поділяється на періодичну і річну.

Періодична звітність – це місячна і квартальна звітність. Вона відображає фінансовий стан, результати діяльності підприємства наростаючим підсумком з початку року за відповідний місяць, квартал.

Річна звітність містить показники діяльності підприємств за звітний (календарний) рік.

За ступенем узагальнення даних звітність поділяється на первинну і зведену.

Під первинною звітністю розуміють звітність окремих підприємств. Зведену звітність одержують шляхом зведення первинної звітності. За відомчою приналежністю така звітність складається всіма міністерствами, відомствами, у вищих органах управління, а за територіальним принципом і галузями економіки – органами статистики [57, с. 144].

За терміном подання розрізняють звітність термінову і звичайну. Термінова звітність подається протягом чотирьох днів після закінчення звітного періоду. Звичайна звітність подається в термін встановлений органом управління, до сфери управління якого належить підприємство.

За способом подання звітність поділяється на телеграфну, поштову і ту, яка подається власноруч.

Місячна звітність, як правило, надсилається телеграфом (факсом) або надсилається поштовим відправленням. Квартальна – поштовим

Оскільки бухгалтерська звітність налічує значну кількість форм, кожна з яких виконує певні функції, вона для спрощення сприйняття може бути класифікована за такими основними ознаками:

- ✓ за інформаційним обсягом;
- ✓ за метою складання;
- ✓ за функціями, що їх виконує установа;
- ✓ за методом та джерелом фінансування;

- ✓ за періодичністю складання;
- ✓ за змістовним навантаженням.

Таблиця 1.2

Класифікація звітності бюджетних установ

<i>За інформаційним обсягом бухгалтерська звітність бюджетних установ поділяється на часткову та загальну звітність</i>	
Часткова звітність – відбиває відповідні напрями бухгалтерського обліку (звіт про рух основних засобів, звіт про рух матеріальних цінностей і т. п.).	Загальна звітність – характеризує всі господарські процеси в цілому (баланс виконання кошторису видатків, кошторис доходів і видатків).
<i>По відношенню до мети складання звітність поділяється на внутрішню і зовнішню.</i>	
Зовнішня звітність – призначена для зовнішніх споживачів інформації і має виключно регламентований характер. Типові форми зовнішньої бухгалтерської звітності бюджетних установ та інструкції про порядок їх заповнення розробляються і затверджуються Міністерством фінансів, Головним управлінням державного казначейства України, Міністерством статистики України. Міністерства і відомства за погодженням із зазначеними органами можуть встановлювати додаткові спеціалізовані форми бухгалтерської звітності не пізніше як за 45 днів до початку звітного періоду.	Внутрішня звітність – використовується я для потреб установи і має вільну форму.
<i>За функціональними ознаками установи бухгалтерська звітність може бути проста та комплексна (зведена)</i>	
Проста звітність – характеризує один напрям діяльності установи (для вищих навчальних закладів – підготовка спеціалістів чи характеристика діяльності науково-дослідного інституту при зазначеному ВНЗ; для медичного об'єднання – характеристика діяльності поліклініки, лікарні, науково-дослідного підрозділу)	Комплексна (зведена) звітність – містить зведену інформацію по всіх сферах діяльності і всіх установах.
<i>За методом та джерелом фінансування виокремлюють:</i>	
звітність, що складають бюджетні	звітність, що складається установами,

установи, які фінансуються за рахунок коштів державного бюджету через органи Державного казначейства	які отримують кошти на свою діяльність із місцевих бюджетів, а отже фінансуються за відомчою структурою; загальну звітність.
<i>За змістовим навантаженням звітність поділяється на:</i>	
Бюджетну звітність	Звітність про виконання кошторису за загальним та спеціальними фондами.
Фінансову звітність	<ul style="list-style-type: none"> • Баланс; • Звіт про рух грошових коштів; • Звіт про фінансової результати; • Звіт про власний капітал; • Додатки.
Податкову звітність	Подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків контролюючому органу у строки встановлені законом.
Статистичну звітність	Звітність, що інформує про стан праці та її оплати, відпустки та подається в органи державної статистики.

Таблиця 1.3

Класифікація звітності, яку складають і подають бюджетні установи

<i>Класифікація звітності за основними ознаками</i>	
За складом	місячна, квартальна, річна.
За обсягом	індивідуальна, зведена.
За місцем подання	вище поставлена організація, органи ДКСУ, фінансові органи, органи доходів і зборів, органи пенсійного та соціального страхування, рахункова палата, органи статистики, інші органи
За рівнем	до місцевих органів, до загальнодержавних органів.
За охопленням	загальний фонд, спеціальний фонд, узагальнені (зведені).
За об'єктами звітності та джерелами даних	звітність про виконання кошторисів, податкова, звітність зі страхування, статистична.

Слід зазначити, що відповідно до ст. 58 Бюджетного кодексу в Україні запроваджено фінансову та бюджетну звітність.

Фінансова та бюджетна звітність повинна містити інформацію про всі проведені операції та події, які відбулися у звітному періоді. Залежно від звітного періоду фінансову звітність поділяють на річну та проміжну (квартальну, місячну). У період реформування економіки України щороку відбуваються якісь зміни щодо складання звітності, які слід очікувати і в майбутньому. Низка причин, що вимагають реформувати бюджетну галузь, впливають на форми і обсяги подання звітної інформації бюджетними організаціями. Щороку Міністерством фінансів України розробляються та затверджуються інструкції щодо порядку складання місячних, квартальних та річних звітів бюджетними установами. Зазначимо, що терміни її подання залишаються незмінними.

Фінансова звітність складається згідно з НП(С)БУ та іншими нормативно-правовими актами. Зокрема, форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП(С)БУ 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Мінфіну від 28.12.09 р. № 1541. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі затверджено наказом Мінфіну від 28.02.17 р. № 307. Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету й містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Зазначимо, що склад звітності та періодичність її подання за належністю відображена в Наказі Міністерства юстиції України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 9 лютого 2012 р., № 196/20509.

Склад бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів зображена на рис.1.5.

Розпорядники коштів, які фінансуються із місцевого бюджету, подають звітність розпоряднику коштів вищого ступеня і фінансовому управлінню чи відділу.

Щомісячно розпорядники бюджетних коштів подають такі форми бюджетної звітності:

- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)» № 4-3д.1, № 4-3м.1;

- «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» № 7д, № 7м;

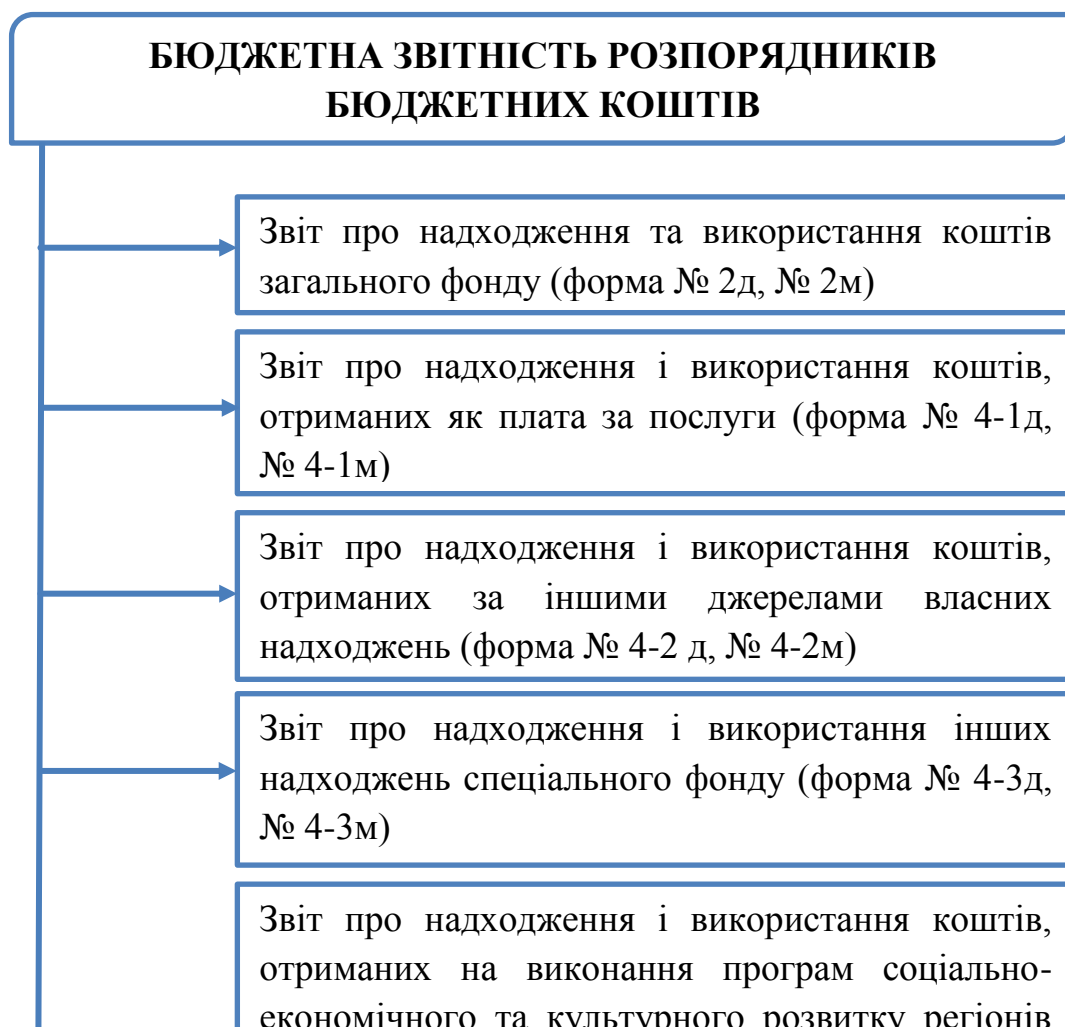
- «Звіт про заборгованість за окремими програмами» № 7д. 1, № 7м. 1.

Щоквартально подаються форма фінансової звітності № 1-дс «Баланс» та всі форми бюджетної звітності.

Щорічно розпорядниками бюджетних коштів складаються і подаються всі форми фінансової і бюджетної звітності.

Крім того, необхідно відмітити, що поряд із названими формами звітності установами обов'язково заповнюються і інші довідки і реєстри, визначені наказом МФУ.

Головні розпорядники бюджетних коштів затверджують терміни подачі фінансової звітності підпорядкованими установами з таким розрахунком, щоб вони вкладались у терміни подання фінансової звітності до органів Державного казначейства України, з урахуванням термінів, визначених Міністерством фінансів України.



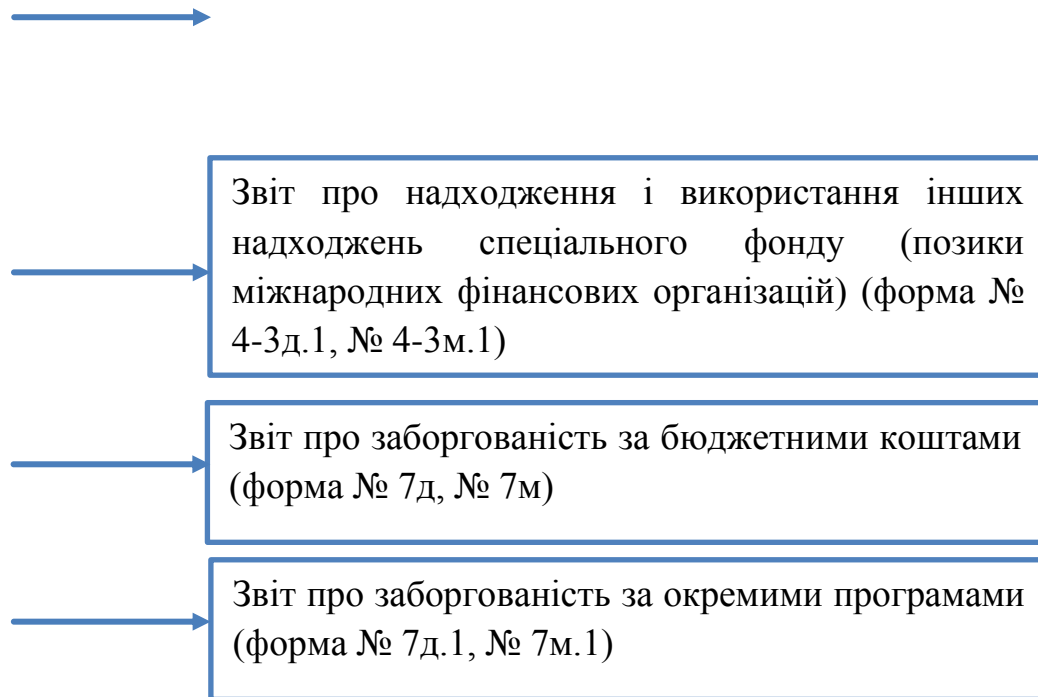


Рис.1.4. Склад бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів

Термін подання фінансової звітності бюджетних установ:

- квартальна – не пізніше 25 числа наступного за звітним кварталом місяця;

- не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком.

До органів ДКУ:

- квартальна – не пізніше 15 числа місяця наступного за звітним кварталом;

- річна – не пізніше 22 січня року наступного за звітним роком.

Звітність подається у повному обсязі безпосередньо головним бухгалтером.

Статистична звітність – за термінами встановленими Детжстатом.

1.3. Особливості розкриття інформації у фінансовій звітності бюджетних установ

Історично вимоги до звітності бюджетних установ формувалися з врахуванням інтересів одного єдиного користувача – держави. Вітчизняна облікова система повністю відповідала моделі функціонування планової

економіки і була достатньо ефективною в тих умовах, але не пристосована для відображення господарських фактів у нових економічних умовах. Ринкова економіка зумовила переорієнтацію бюджетних установ на багатоканальне фінансування та необхідність інформування усіх учасників цього процесу про ефективність використання отриманих коштів.

Співробітництво установ державного сектору України з міжнародними організаціями, фінансовим установами, потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, відповідності міжнародним стандартам, адже в умовах інтеграції у міжнародне співтовариство, потрібно надавати відкриту економічну інформацію для інвесторів та вкладників про накопичені активи та наявні зобов'язання держави. Тому починаючи з 2015 р., Україна переходить на нові, більш сучасні стандарти, які опираються на МСБОДС. Основною перевагою фінансової звітності, складеної згідно з МСБОДС, є врахування інтересів великого кола користувачів. Розглянемо детальніше користувачів фінансової звітності згідно наказу «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування», та відповідно до вітчизняних положень та стандартів та МСФЗ у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Порівняння складу користувачів фінансової звітності

За «Порядком складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»	За Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (IPSAS)
Комітет з питань бюджету Верховної Ради України	Платники податків
Міністерство фінансів України	Донори, кредитори та інші постачальники ресурсів
Державна казначейська служба України	Отримувачі послуг
Органи управління, яким підпорядковані установи	Законодавча влада (або аналогічний орган)

Рахункова Палата та інші контролюючі органи	Члени парламенту (або аналогічний представницький орган)
---	--

МСБОДС розглядають громадян як основних постачальників ресурсів та отримувачів послуг установ державного сектору, які, на відміну від органів державного управління, не мають права вимагати надання інформації для прийняття рішень. Їх інформаційні потреби можуть бути задоволені тільки завдяки отриманню доступу до фінансової звітності.

Фінансова звітність в державному секторі повинна забезпечувати такі інформаційні потреби зазначених користувачів щодо: джерел надходжень коштів та напрямів їх використання; рівня фінансового забезпечення діяльності установи; стану виконання усіх зобов'язань установи та здатності установи виконувати їх у майбутньому; фінансового стану установи та змін у ньому; дотримання фінансової дисципліни установою; цільового використання бюджетних коштів; ступеня отримання та використання ресурсів відповідно до кошторису [84].

Мета складання фінансової звітності, відповідно до НП(С)БОДС 101 полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету, зокрема бюджетних установ. Загальний порядок подання фінансової звітності користувачам визначається вітчизняним законодавством [64].

Відповідно до НП(С)БОДС 101 фінансова звітність суб'єктів державного сектору в цілому формується з дотриманням закріплених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» принципів [64].

Слід зазначити, що діючі форми звітності установ державного сектору в значній мірі відповідають вимогам МСБОДС, які виступають своєрідним уособлення прогресивної облікової практики в державному секторі і покликані створити умови для уніфікації підходів до подання облікової інформації суб'єктами державного сектору у їх фінансових звітах. В зв'язку з цим, цілком зрозумілим є закріплення початковими МСБОДС фундаментальних положень з

подання та представлення інформації у фінансовій звітності суб'єктів господарювання саме державного сектору.

Зауважимо, що у МСБОДС означено, що перелік форм фінансової звітності залежить також від вибору облікового методу. Оскільки в основу складання фінансової звітності покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо в основу складання фінансової звітності буде покладено касовий метод обліку, то основним (початковим) фінансовим звітом буде звіт про рух грошових коштів. Відповідно до МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» фінансові звіти загального призначення – це ті звіти, які відповідають потребам тих користувачів, що не можуть самостійно вимагати звітів, спеціально складених з метою задоволення їх визначених інформаційних потреб. Меморіально-ордерна форма обліку, яка застосовується сьогодні в більшості установ державного сектору, потребує вдосконалення з точки зору формування звітності. Недостатня пристосованість облікових регістрів до системи звітних показників, зумовлює необхідність у додаткових вибірках, розрахунках і групуваннях при складанні звітності.

Основні напрями реалізації реформи обліку в державному секторі (зокрема, використання методу нарахувань, модернізація плану рахунків, об'єднання бухгалтерського обліку виконання бюджетів та бухгалтерського обліку в бюджетних установах) мають базуватися на діючій вітчизняній і практиці та гармонійно поєднуватися з вимогами МСБОДС.

Висновки до розділу 1

В сучасних умовах суттєво зростає роль звітності підприємства, цінність якої визначається придатністю комплексно характеризувати діяльність суб'єктів господарювання. Висвітлення теоретичних засад формування звітності у системі управління дозволяє зробити наступні висновки.

Економічна інформація невіддільна від процесу управління та являє собою сукупність відомостей про господарську діяльність суб'єкта

підприємницької діяльності, є основним джерелом для обґрунтованого прийняття управлінських рішень і основою звітності підприємства. З метою забезпечення інформаційних запитів користувачів (внутрішніх та зовнішніх) відповідно до їх ролі у процесі управління діяльністю суб'єкта господарювання формується адекватна вимогам певних категорій споживачів фінансова, внутрішньогосподарська, податкова та статистична звітність.

З точки зору користувачів – фінансова звітність установ державного сектору – це структуроване відображення історичної облікової інформації, призначене для контролю наявності та змін в економічних ресурсах (активах), власному капіталі та зобов'язаннях установи. Зауважимо, що звітність установ державного сектору має велике контрольне значення, оскільки вона формується згідно з вимогами чинного законодавства та її достовірність обов'язково засвідчується відповідальними особами. Тобто, саме з цієї точки зору фінансова звітність установ державного сектору дозволяє не лише сформулювати думку щодо діяльності установи для прийняття відповідного рішення, але й дає змогу оцінити її діяльність з метою контролю.

Для управління державним сектором потрібен постійний потік інформації про державні доходи і бюджетні видатки установ про фактичні та касові видатки, про потребу у коштах для здійснення основної діяльності тощо. Збір, обробка та узагальнення інформації є однією з головних функцій бухгалтерського обліку бюджетних органів. Подальший аналіз даної, порівняння отриманої інформації та прогнозування можливих шляхів покращення показників становлять суть фінансового аналізу.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2.1. Баланс: його зміст, побудова та методика складання

У процесі господарської діяльності підприємства, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень є потреба у накопиченні достовірної та своєчасної інформації про склад та структуру його господарських засобів та джерел їх формування. Ці та інші дані можна отримати за допомогою даних бухгалтерського балансу.

В бухгалтерському обліку баланс є одним з найважливіших базових понять і розглядається як:

1) один із елементів методу бухгалтерського обліку. У даному випадку баланс визначається як спосіб економічного групування та відображення в грошовій оцінці господарських засобів за їхнім складом та розміщенням і джерелами формування на певну дату.

2) одна із форм звітності – документ у формі двосторонньої таблиці, в лівій частині якої майно підприємства розглядається за складом та розміщенням (господарські засоби), а в правій – за джерелами утворення та цільовим призначенням (джерела утворення господарських засобів).

Бухгалтерський баланс – це основний фінансовий звіт, який відображає майновий та фінансово-економічний стан підприємства на визначену дату, але як правило, на закінчення звітного періоду.

Бухгалтерський баланс як один з основних елементів методу бухгалтерського обліку, відображає вартість майна підприємства в цілому за активами та обсяги вкладеного в це майно власного та залученого капіталу за пасивами. Адресна частина балансу містить як мінімум назву компанії, її юридичний статус та дату складання звіту.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на дату звіту. Баланс дає можливість визначити склад та структуру майна підприємства, ліквідність та оборотність оборотних засобів, наявність власного та позиченого

капіталу, зміну дебіторської та кредиторської заборгованості та інших показників. Отримання такої інформації є необхідною умовою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також для оцінки ефективності майбутніх вкладень капіталу та ступеня фінансових ризиків.

Особливостями балансу в Україні є:

- бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України;
- у балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду;
- статті балансу групуються за певною ознакою;
- не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу;
- статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку, відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації;
- оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

В економічній літературі вітчизняні та зарубіжні автори підтримують ідею трактування балансу або як елемента методу бухгалтерського обліку (Н.В. Дембінський, В.Г. Швець, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, П.Я. Хомин та інші), або як документ, що визначає фінансовий результат діяльності підприємства (Л.В. Чижевська, В.В. Сопко, П.І. Савічев, Кяран Уолш та інші), що наведено в таблиці 1. Підтримуючи думку професора П.Я. Хомина та враховуючи досвід зарубіжної облікової практики, наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №627, форму звітності №1 було названо «Баланс (звіт про фінансовий стан)», що дає можливість узгодити її назву з іншими формами звітності та розмежувати поняття балансу як елемента методу бухгалтерського обліку та форми фінансової звітності.

Вивчення літературних джерел і публікацій показує, що, зважаючи на повне розуміння практичного значення вхідного, вихідного, місячного, пробного, чистого чи іншого балансів, бухгалтерський баланс – це звітна таблиця, одна з форм фінансової звітності, що містить відомості про стан і розміщення господарських засобів підприємства та їх джерел у грошовій оцінці на певну дату.

Трактування змісту поняття «Баланс» вітчизняними та зарубіжними вченими [23]

№ з/п	Автор	Короткий зміст категорії
Баланс як елемент методу бухгалтерського обліку		
	Дембінський Н.В.	Бухгалтерський баланс є одним з прийомів узагальненого відображення на певну дату(як правило, на 1 число місяця) в грошовій оцінці стану засобів підприємства і джерел їх утворення [22, с. 147]
	Швец В.Г.	Бухгалтерський баланс - це метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис [129, с. 46]
	Хомин П.Я.	Баланс – це елемент діалектичного методу досліджень, який використовується як спосіб узагальнення інформації в будь-якій галузі. До того ж такий елемент, як баланс, потрібен для організації бухгалтерського обліку, оскільки тут він виконує не лише функцію групування й узагальнення інформації, але і функцію внутрішнього безперервного контролю. Остання функція балансу як елемента бухгалтерського обліку ґрунтується на подвійному відображенні господарських операцій у системі кореспонденції рахунків. Однак це не означає, що фінансовий звіт про господарські засоби і джерела їх утворення, який у вітчизняній звітності має однойменну назву «Баланс», є ідентичною категорією, а тому його слід розглядати як елемент методу бухгалтерського обліку. Ідентичність назви зовсім не означає тотожності категорій [117, с. 83]
	Кутер М.И.	Балансовое обобщение как элемент метода бухгалтерского учета венчает процедуру обработки бухгалтерских данных, сводит их в информационную модель финансового состояния экономического субъекта. Информация этой модели, представленная в виде отчетных показателей балансовых строк основной формы финансовой отчетности, выступает несравнимым источником при оценке функционирования хозяйственной единицы, ее производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, направленной на совершенствование или развитие всей системы управления предприятием [53, с.116]
Баланс як одна з основних форм звітності		
	Савичев П.И.	Бухгалтерский баланс – это отчетный документ, отражающий в денежной оценке все виды средств,

		находящихся в распоряжении предприятия по состоянию на определенную дату, в двух разрезах: по источникам получения и целевому назначению средств (пассив); по составу, размещению и фактическому целевому использованию этих средств (актив) [90, с. 4]
	Сопко В.В.	Бухгалтерський баланс – це таблиця, в якій наведено характеристику стану майна господарства за певними ознаками поділу продуктивних сил (основні засоби, матеріали, гроші тощо) у вартісному вираженні і характеристику того самого майна з власницьких відносин (скільки власних і позичених коштів укладено в господарство, господарську діяльність). Перший аспект має назву «актив», другий – «пасив» [96, с. 36]
	Чижевська Л.В.	Бухгалтерський баланс – це спосіб узагальненого відображення в грошовій оцінці стану господарських засобів, власності та зобов'язань на певну дату у формі звітної таблиці, складеної бухгалтером для внутрішніх та зовнішніх користувачів з метою прийняття ними управлінських та інвестиційних рішень [125, с. 26–27]
	Кяран Уолш	Бухгалтерський баланс – це звіт, який можна порівняти з двигуном певної потужності, генеруючим певний тип енергії у вигляді прибутку. Бухгалтерський баланс – це базовий документ фінансової звітності [110, с. 25–47]

Сьогодні, як і у ті часи, основою балансу є постулат німецького вченого І.Ф. Шера, що баланс – це рівність активу і пасиву, крім того, це документ, який побудований у формі рахунків у заключний день операційного періоду. Як бачимо, ідею німецької школи ідею німецької школи поступово запозичили російські та українські вчені [23].

Баланс складається на основі бухгалтерських записів, які підтвержені відповідними первинними документами. Перед складанням балансу необхідно звірити дані на аналітичних рахунках з даними на відповідних синтетичних рахунках – звіряються початкові та кінцеві сальдо та обороти за звітний період.

З метою зіставності фінансових звітів різних періодів у Балансі наводиться інформація на початок та на кінець звітного періоду. Дані на початок переносяться в Баланс з попереднього річного звіту, а дані за кінець звітного періоду переносять в Баланс з Головної книги, у якій згруповані дані поточного періоду.

Статті Балансу повинні бути узгодженими та дорівнювати залишкам на аналітичних та синтетичних рахунках у Головній книзі на кінець звітного періоду.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Звітним періодом для складання Балансу, як і всієї фінансової звітності, є календарний рік. Проміжна звітність (місячна, квартальна) складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Як і будь-яка форма фінансової звітності, баланс включає заголовок, основні елементи (класи) та підкласи. У заголовку наводиться:

- назва підприємства, його організаційно-правова форма та місцезнаходження;
- назва звіту;
- дата, на яку складено звіт;
- валюта, в якій складено звіт та рівень її точності.

Для вивчення фінансового стану підприємства необхідна інформація про економічні ресурси, що ним контролюються, його фінансову структуру, ліквідність та платоспроможність, а також здатність адаптуватися до змін середовища, в якому воно функціонує.

Інформація стосовно економічних ресурсів є корисною для визначення спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому. Інформація щодо структури капіталу є корисною при прогнозуванні майбутніх потреб у позиках, при визначенні розподілу майбутніх прибутків та потоків грошових коштів серед власників підприємства, а також при визначенні ймовірності залучення фінансів у майбутньому. Інформація щодо ліквідності та платоспроможності підприємства є корисною для прогнозування спроможності підприємства вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання. Ліквідність свідчить про наявність грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду.

Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу.

Наказ Міністерства фінансів «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності» від 29 листопада 2017 року № 976 визначає структуру, форму балансу, зміст його статей і загальні вимоги щодо їх відображення для бюджетних установ.

Слід зазначити, що актив відображається у балансі за умови, що:

- оцінка його може бути достовірно визначена;
- очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Отже, ресурс не визнається активом і не відображається у балансі, якщо були здійснені витрати, за якими надходження майбутніх економічних вигод на підприємство вважається малоімовірним після завершення поточного облікового періоду [108, с.242].

Активи мають визнаватись і відображатись в балансі у грошовому виразі з використанням певної бази оцінки, а саме:

- історичної собівартості. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання;
- поточної собівартості. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент;
- вартості реалізації. Актив відображається за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації;
- теперішньої вартості. Активи відображаються за теперішньою дисконтовою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності підприємства.

Велике значення має оцінка статей балансу, причому історично склалося так, що оцінка статей вітчизняного балансу здійснюється на основі фактичної собівартості (або як тепер заведено говорити — історичної вартості) у суворій

відповідності з документами. Міжнародні стандарти містять інший підхід, за ними оцінка статей балансу може здійснюватися декількома способами: з точки зору історичної вартості; поточної собівартості; вартості реалізації; чинної вартості.

Баланс складається з двох частин - активу та пасиву.

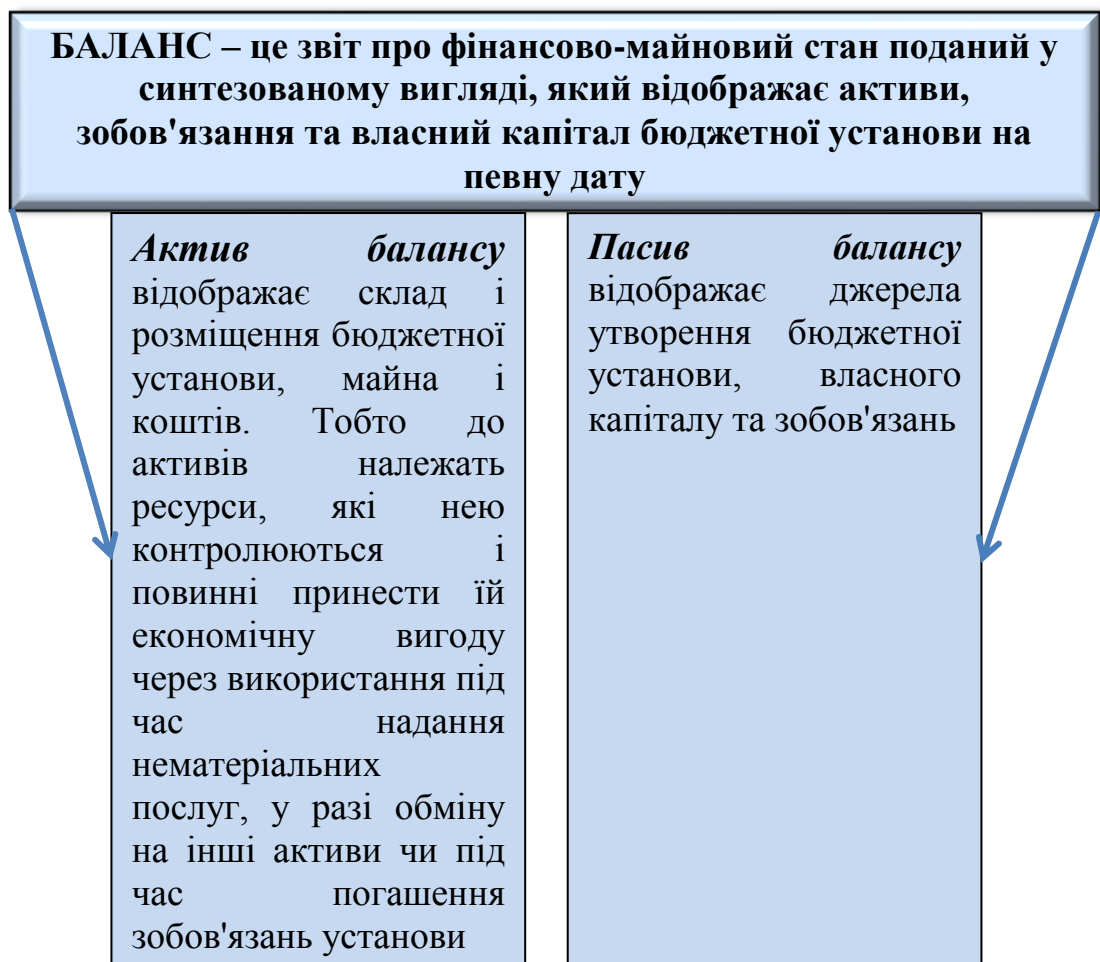


Рис.1.1. Побудова балансу

Актив балансу містить наступні розділи:

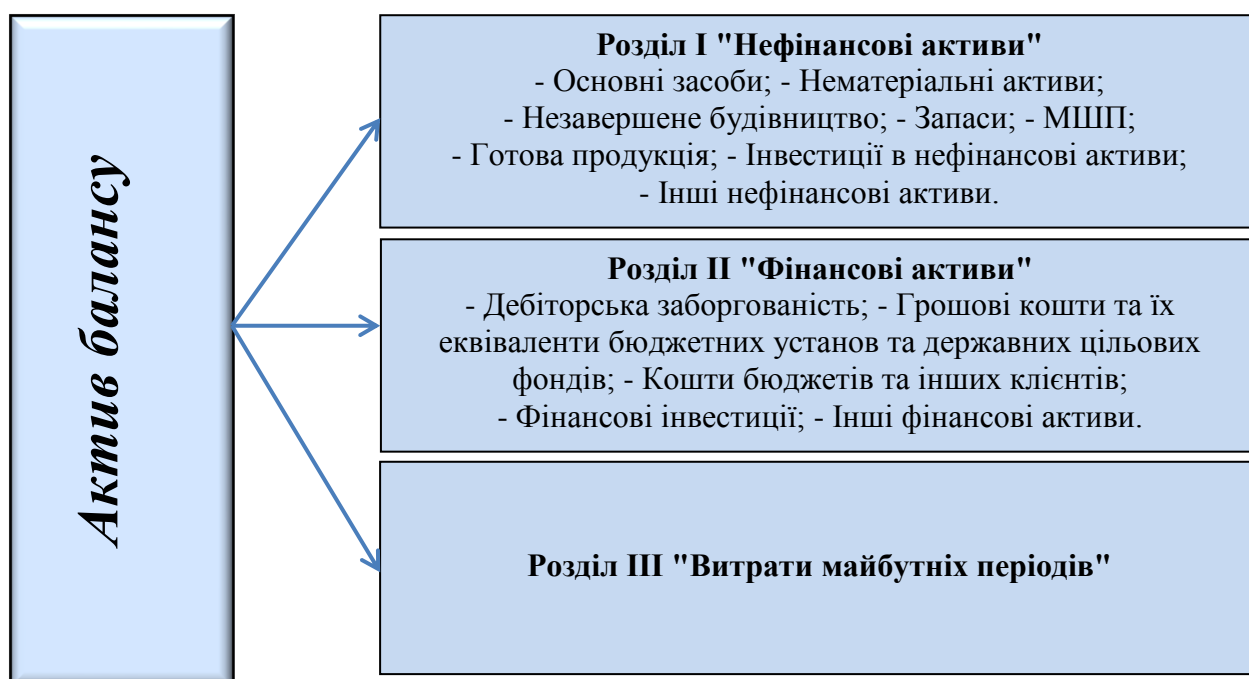


Рис.1.2. Побудова активу балансу

Пасив балансу містить наступні розділи:

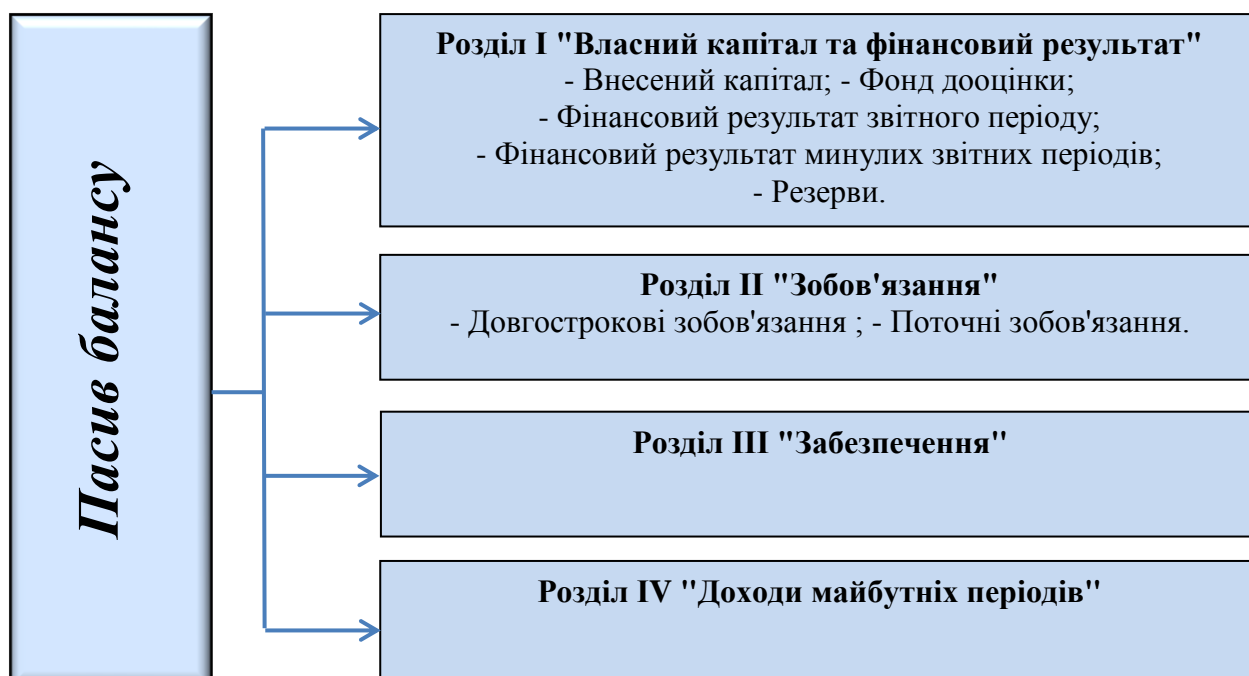


Рис.1.3. Побудова пасиву балансу

«Баланс» (ф. № 1дс) складається розпорядниками коштів на підставі даних аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку станом на кінець кварталу.

Кожна установа заповнює в Балансі тільки ті рядки, які стосуються її діяльності, керуючись при цьому такими вказівками:

- ✓ Установи складають єдиний Баланс (ф.№ 1 дс) за всіма рахунками, про всі господарські операції за всіма коштами загального та спеціального фондів і всіма видами бюджетів.
- ✓ Показники форми №1дс «Баланс» безпосередньо пов'язані із рахунками Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженими наказом МФУ. Зазначений план рахунків і його структура дає змогу отримувати вичерпну інформацію, необхідну для складання балансу.

Рис.1.4. Вказівки, за якими бюджетні установи складають ф.№1дс «Баланс»

Зв'язок Плану рахунків з складанням балансу зображено на рисунку 2.7.

Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307, викладено в новій редакції наказом Міністерства фінансів від 29.11.2017 р. № 976. Оновлені форми річної фінансової звітності наведені в додатках 1-4 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5-дс) затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 р. № 977. Також Міністерство фінансів України наказом від 28.12.2017 р. № 1170 затвердив Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору.



Рис.1.5. Взаємозв'язок Плану рахунків і Балансу (1-дс)

Таблиця 2.2

Склад та призначення активу балансу

I «НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ»	
Стаття	Призначення
1000 «Основні засоби»	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.
1010 «Інвестиційна нерухомість»	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості
1020 «Нематеріальні активи»	Наводиться залишкова вартість необоротних активів, яка визначається розрахунковим шляхом як різниця між первісною вартістю необоротних активів та сумою їх накопиченого зносу.
1002, 1021 «Знос»	Призначені для відображення суми

	нарахованого зносу на основні засоби та накопиченої амортизації на нематеріальні активи.
1001, 1021 «Первісна вартість»	Відображається історична (фактична) вартість не фінансових активів, за якою вони оприбутковані на баланс установи з урахуванням переоцінки.
1030 «Незавершені капітальні інвестиції»	Призначений для відображення вартості незавершених капітальних інвестицій (виготовлення, створення, добудови, реконструкції, модернізації тощо) в нефінансові активи.
1050 «Запаси»	Наводиться вартість запасів та виробництва розпорядників бюджетних коштів.
1060 «Виробництво»	Відображається вартість витрат, які пов'язані з організацією і наданням послуг, виконанням робіт та виготовленням продукції (виготовлення експериментальних приладів, науково-дослідні роботи, інше виробництво)
1090 «Поточні біологічні активи»	Наводиться вартість активів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва

Методика складання розділу I «Нефінансові активи» активу форми 1-дс Балансу відображена в таблиці 2.3:

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби	1000	р. 1001 - р. 1002	
первісна вартість	1001	рах. 10 (крім субрах. 1010) + рах. 11	
знос	1002	субрах. 1411 + субрах. 1412	
Інвестиційна нерухомість	1010	р. 1011 - р. 1012	
первісна вартість	1011	субрах. 1010	
знос	1012	субрах. 1414	
Нематеріальні активи	1020	р. 1021 - р. 1022	
первісна вартість	1021	рах. 12	
накопичена амортизація	1022	субрах. 1413	
Незавершені капітальні інвестиції	1030	рах. 13	
Довгострокові біологічні активи	1040	р. 1041 - р. 1042	

первісна вартість	1041	субрах. 1711 + субрах. 1712
накопичена амортизація	1042	Субрах. 1415
Запаси	1050	рах. 15 + рах. 18
Виробництво	1060	рах. 16
Поточні біологічні активи	1090	субрах. 1713 + субрах. 1714
Усього за розділом I	1095	p. 1000+1010+1020+1030+1040+1050+1060+1090

Розділі II «Фінансові активи» передбачений для відображення грошових коштів та їх еквівалентів.

II «ФІНАНСОВІ АКТИВИ»	
Стаття	Призначення
1110 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	Відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо).
1110 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані.
1120 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»	відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо.
1125 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію.
1130 «Поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами»	Відображаються короткострокові кредити, надані суб'єктами державного сектора відповідно до законодавства.
1135 «Поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами»	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження.

1140 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»	відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо.
1145 «Поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрівідомчої передачі.
1150 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданих збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях Балансу.
1155 «Поточні фінансові інвестиції»	відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані.
1160, 1161 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів в національній валюті в касі»	відображається залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору;
1162 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів в національній валюті в казначействі»	відображається залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах Казначейства, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;
1163 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів в національній валюті в установах банків»	відображається залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках в банку, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням;
1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних в іноземній валюті»	відображається залишок готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору, грошові кошти в іноземній валюті на рахунках в банку, грошові кошти в дорозі в іноземній валюті, кошти, в іноземній валюті, які надходять у тимчасове

	розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.
1170-1177 – «Кошти бюджетів»	–
1180 «Інші фінансові активи»	відображаються інші довго- і короткострокові фінансові активи розпорядників бюджетних коштів або держаних цільових фондів, які не відображені в інших статтях розділу II "Фінансові активи" Балансу.

У розділі III "Витрати майбутніх періодів" відображаються здійснені у звітному періоді витрати розпорядників бюджетних коштів, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо).

Методика складання розділу II «Фінансові активи», III «Витрати майбутніх періодів» активу форми 1-дс Балансу відображена в таблиці 2.5:

АКТИВ	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	рах. 20	
Довгострокові фінансові інвестиції, у т.ч.:	1110	р. 1111 + р. 1112	
цінні папери, крім акцій	1111	субрах. 2512 + субрах. 2514	
акції та інші форми участі в капіталі	1112	субрах. 2511 + субрах. 2513 + субрах. 2515	
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	1120	субрах. 2110	
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	субрах. 2111	
за наданими кредитами	1130	субрах. 2112	
за виданими авансами	1135	субрах. 2113 + субрах. 2116	

за розрахунками із соціального страхування	1140	субрах. 2114
зі внутрішніми розрахунками	1145	рах. 27
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	субрах. 2115 + субрах. 2117 + субрах. 2118 + субрах. 6414
Поточні фінансові інвестиції	1155	субрах. 2611 + субрах. 2612
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:		
національній валюті, у тому числі в:	1160	р. 1161 + р. 1162 + р. 1163
касі	1161	субрах. 2211 + субрах. 2213
казначействі	1162	субрах. 2215 + 2313 + 2314 + 2315
і установах банків	1163	субрах. 2215 + 2311 + 2312 + 2315
іноземній валюті	1165	субрах. 2212 + 2214 + 2216 + 2311 + 2315
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:		–
єдиному казначейському рахунку	1170	–
рахунках в установах банків, у т.ч. в:	1175	–
національній валюті	1176	–
іноземній валюті	1177	–
Інші фінансові активи	1180	субрах. 2515 + субрах. 2516
Усього за розділом II	1195	р.1100+1110+1125+1130+1135+140 +1145 + 1150 + 1160 + 1180
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	рах.29
БАЛАНС	1300	р. 1095 +р. 1195 + р. 1200

ПАСИВ

У розділі I «Власний капітал та фінансовий результат» відображається вартість внесеного капіталу, фонду у дооцінках, сума фінансового результату, капітал у підприємстві, а також сума резервів розпорядників бюджетних коштів.

I «ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ»	
Стаття	Призначення
1400 «Внесений капітал»	відображається капітал розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформований за відповідними рішеннями органів управління.
1410 «Капітал у дооцінках»	відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду.
1420 «Фінансовий результат»	відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.
1430 «Капітал у підприємствах»	відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів.
1440 «Резерви»	відображається резервний капітал, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства.
1450 «Цільове фінансування»	відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру.

У розділі II «Зобов'язання» відображаються поточні та довгострокові зобов'язання розпорядників бюджетних коштів.

Таблиця 2.7

II «ЗОБОВ'ЯЗАННЯ»	
Код рядка	Призначення
1500 «Довгострокові зобов'язання за цінними паперами»	відображаються зобов'язання за довгостроковими цінними паперами. У цій статті наводиться сума зобов'язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням

1510 «Довгострокові зобов'язання за кредитами»	відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, відстрочені довгострокові кредити, одержані в установах банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства.
1520 «Інші довгострокові зобов'язання»	відображається довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо.
1530 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов'язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.
1540 «Поточні зобов'язання за платежами до бюджету»	відображаються зобов'язання за податками та зборами (обов'язковими платежами), які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства.
1545 «Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги»	відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконанні роботи і надані послуги.
1550 «Поточні зобов'язання за кредитами»	відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позики, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валютах.
1555 «Поточні зобов'язання одержаними авансами»	відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов'язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби, за виконані науково-дослідні роботи.

1560	«Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці»	відображаються зобов'язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.
1565	«Поточні зобов'язання за розрахунками із соціального страхування»	відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевірками порушення порядку використання страхових коштів тощо.
1570	«Поточні зобов'язання за внутрішніми розрахунками»	відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрішньої передачі виробничих запасів та інших нефінансових активів.
1575	«Інші поточні зобов'язання»	відображаються поточні зобов'язання за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, за спеціальними видами платежів, операціями зі спільної діяльності та іншими кредиторами.

У розділі III "Забезпечення" відображаються кошти, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Таблиця 2.8

III «ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ»	
Код рядка	Призначення
1600 «Забезпечення»	відображаються кошти, які за рішенням суб'єкта державного сектору резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів.

У розділі IV «Доходи майбутніх періодів» відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі),

передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Таблиця 2.9

IV «ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ»	
Код рядка	Призначення
1700 «Доходи майбутніх періодів»	відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо)

Таблиця 2.10

Методика складання пасиву форми 1-дс Балансу

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	рах. 51	
Капітал у дооцінках	1410	рах. 53	
Фінансовий результат	1420	рах. 55	
Капітал у підприємствах	1430	рах. 52	
Резерви	1440	–	
Цільове фінансування	1450	рах. 54	
Усього за розділом I	1495	р. 1400+1410+1420+1430+1440 + 1450	
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500	субрах. 6014	
за кредитами	1510	субрах. 6011 + субрах. 6012 + субрах. 6013	
інші довгострокові зобов'язання	1520	субрах. 6015 + субрах. 6016	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	субрах. 6111 + субрах. 6112 + субрах. 6113	
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	1540	субрах. 6311 + субрах. 6312	
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	субрах. 6211	
за кредитами	1550	субрах. 6114 + субрах. 6115 + субрах. 6116 + субрах. 6117	

за одержаними авансами	1555	субрах. 6212 + субрах. 6213 +субрах. 6214
за розрахунками з оплати праці	1560	рах. 65
за розрахунками із соціального страхування	1565	субрах. 6313 + субрах. 6416
за внутрішніми розрахунками	1570	рах. 66
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	рах. 64 (крім субрах. 6416)
за цінними паперами	1576	субрах. 6411
За за розділом II	1595	р. 1500+1510+1520+1530+1540 + 1545 + 1550 + 1555 + 1560 + 1565 + 1570 + 1575
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	рах. 67
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	рах. 69
БАЛАНС	1800	р. 1495 + р. 1595 + р. 1600 + р. 1700

Баланс досліджуваної установи – ДПТНЗ «ТВПУ ресторанного сервісу і торгівлі» наведений в Додатку А. Бухгалтерський баланс – це віддзеркалення його фінансового стану на конкретний момент часу.

2.2. Джерела даних та методика складання інших форм фінансової звітності

У Звіті про фінансові результати (форма № 2дс) досліджуваної установи ДПТНЗ «ТВПУ ресторанного сервісу і торгівлі» наводиться інформація про доходи, витрати, видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, виконання бюджету (кошторису), а також елементи витрат за обмінними операціями.

У звіті про фінансові результати (форма № 2-дс) відображають операції із збільшення або зменшення доходів та витрат суб'єкта державного сектору і бюджету (в тому числі частка інвестора у результатах діяльності об'єкта інвестування) за звітний період.

Звіт про фінансові результати складається із чотирьох розділів:

Розділ 1. Фінансовий результат діяльності.

Розділ 2. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків і кредитування бюджету.

Розділ 3. Виконання бюджету (кошторису).

Розділ 4. Елементи витрат за обмінними операціями.

Джерелами даних складання Звіту про фінансові результати є:

- реєстри аналітичного та синтетичного обліку: виписки з реєстраційних рахунків про отримані асигнування, картки аналітичного обліку отриманих асигнувань;
- картки аналітичного обліку фактичних видатків загального та спеціального фонду;
- реєстри синтетичного обліку за звітний період;
- книга «Журнал – Головна» ф. № 308 (бюджет).

Таблиця 2.11

Методика складання розділу I «Фінансовий результат діяльності»

Звіту про фінансові результати

СТАТТЯ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010	рах. 70	
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	рах. 71	
Доходи від продажу активів	2030	рах. 72	
Фінансові доходи	2040	рах. 73	
Інші доходи від обмінних операцій	2050	рах. 74	
Усього доходів від обмінних операцій	2080	р. 2010 + 2020 + 2030 + 2040 + 2050	
Доходи від необмінних операцій			
Податкові надходження	2090	–	
Неподаткові надходження	2100	–	
Трансферти	2110	субрах. 7512	
Надходження до державних цільових фондів	2120	–	
Інші доходи від необмінних операцій	2130	субрах. 7511	
Усього доходів від необмінних операцій	2170	р. 2110 + 2130	
Усього доходів	2200	р. 2080 + 2170	
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними			

операціями		
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	рах. 80
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	рах. 81
Витрати з продажу активів	2230	рах. 82
Фінансові витрати	2240	рах. 83
Інші витрати за обмінними операціями	2250	рах. 84
Усього витрат за обмінними операціями	2290	р. 2210 + 2220 + 2230 + 2240+2250
Витрати за необмінними операціями		
Трансферти	2300	рах. 85
Інші витрати за необмінними операціями	2310	рах. 85
Усього витрат за необмінними операціями	2340	р. 2300 + р. 2310
Усього витрат	2380	р. 2290 + р. 2340
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	р. 2200 - р. 2380

Зазначимо, що профіцит існує при показнику $p.2390 > 0$, а дефіцит $p. 2390 < 0$.

Розділ 2 Звіту про фінансові результати, а саме статті 2420-2520 відображають суму видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний та попередній звітний періоди.

Розділу 3 Звіту про фінансові результати, зокрема статті 2530-2790 органами відображають інформацію про виконання бюджету (кошторису) в розрізі класифікації доходів бюджету і економічної класифікації видатків та кредитування бюджету порівняно з затвердженими показниками плану на звітний період (рік) та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період із врахуванням змін (за загальним фондом) та плану на звітний рік із врахуванням змін (за спеціальним фондом).

В даних статтях визначається різниця між фактичними сумами виконання бюджету (кошторису) і остаточно скоригованими показниками плану на

звітний період із врахуванням змін (за загальним фондом) і плану на звітний рік із врахуванням змін (за спеціальним фондом).

Таблиця 2.12

Методика складання розділу VI «Елементи витрат за обмінними операціями» Звіту про фінансові результати

СТАТТЯ	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
Витрати на оплату праці	2820	субрах. 8011 + субрах. 8111	
Відрахування на соціальні заходи	2830	субрах. 8012 + субрах. 8112	
Матеріальні витрати	2840	субрах. 8013 + субрах. 8113	
Амортизація	2850	субрах. 8014 + субрах. 8114	
Інші витрати	2860	субрах. 8115 + рах. 82 + рах. 83 + рах. 84	
Усього	2890	р. 2820 + 2830 + 2840 + 2850 + 2860 = р. 2290	

У Звіті про рух грошових відображається рух грошових коштів протягом звітнього періоду у результаті операційної, інвестиційної і фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів в результаті однієї операції включає суми, котрі належать до різних видів діяльності, тоді дані суми слід наводити окремо в складі відповідних видів діяльності.

Суми надходжень та витрат, які виникають в результаті операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, наводять розгорнуто.

Не включаються до звіту про рух грошових коштів негрошові операції.

«Звіт про рух грошових коштів» має наступну структуру:

Розділ 1. Рух коштів у результаті операційної діяльності.

Розділ 2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності.

Розділ 3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності.

У «Звіті про рух грошових коштів» (форма 3-дс) наводять інформація про рух грошових коштів за операціями, які проведені розпорядниками бюджетних коштів в грошовій формі відповідно до законодавства України.

У Звіті про власний капітал (форма № 4-дс) розкривається інформація про зміни в складі власного капіталу.

Також у звіті про власний капітал наводять інформацію про суми власного капіталу на початок та кінець звітнього періоду відповідно, а також наводять дані, котрі відображають зменшення або збільшення залишку власного капіталу на початок року у результаті зміни облікової політики, виправлення помилок і інших змін в порядку, передбаченому національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі.

У звіті про власний капітал розкривають інформацію про зміни в складі та сумі власного капіталу, які пов'язані із наданням або вилученням активів за рішенням власника.

У звіті про власний капітал окремо наводять дані, котрі відображають збільшення або зменшення власного капіталу у результаті переоцінки основних засобів і інших активів в порядку, передбаченому національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

У звіті про власний капітал відображають профіцит/дефіцит, який склався в звітному періоді у результаті діяльності суб'єкта державного сектору. Розкриття статей звіту про власний капітал здійснюють згідно із порядком заповнення форм фінансової звітності у державному секторі, встановленим відповідно законодавству.

За наявності операцій пов'язаних сторін, у примітках до фінансової звітності наводиться наступна інформація:

- види і обсяги операцій (сума або частка у загальному обсязі) пов'язаних сторін і характер відносин між такими пов'язаними сторонами.
- суми дебіторської і кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін.

Фінансова звітність для зрозумілості користувачам повинна містити:

- дату звітності і звітний період;
- інформацію про суб'єкт державного сектору;
- дані про валюту звітності і одиницю її виміру;
- відповідну інформацію за звітний період та аналогічний період попереднього року;
- консолідацію фінансових звітів;

- інформацію про облікову політику суб'єкта державного сектору і її зміни;
- обмеження щодо володіння активами;
- припинення або ліквідацію окремих видів діяльності;
- участь в спільних підприємствах;
- переоцінку статей фінансових звітів;
- виявлені помилки минулих років і пов'язані із ними коригування;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі.

Інформація про суб'єкти державного сектору, яка підлягає розкриттю в фінансовій звітності, повинна включати:

- назву, організаційно-правову форму і місцезнаходження суб'єкта державного сектору;
- опис основної діяльності бюджетної установи;
- код відомчої класифікації бюджету та назву органу управління, під відомством якого перебуває установа;
- середню кількість працівників бюджетної установи протягом звітного періоду;
- дату затвердження звітності і назву суб'єкта державного сектору, який її затвердив.

Усі фінансові звіти повинні містити дату, станом на яку наведені показники, або період, котрий він охоплює.

Якщо період, за котрий складено фінансові звіти, відрізняється від звітного періоду, передбаченого Національним положенням (стандартом) 101 «Подання фінансової звітності», то причини та наслідки цього повинні бути розкриті в примітках до фінансової звітності.

Слід зазначити, що річні фінансові звіти складають у національній валюті України, в тому числі і операції, які проведені у іноземній валюті. Звіти

складаються у гривнях, а зведені фінансові звіти головних розпорядників бюджетних коштів – у тисячах гривень із одним десятковим знаком.

Слід зазначити, що форми річної фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими статтями, графами та рядками, а за відсутності даних незаповнені статті прокреслюються або заповнюються нулями. Показники та додаткові статті в форми фінансової звітності вносити забороняється. Правильність складання річних фінансових звітів визначають шляхом перевірки або порівняння окремих показників в відповідних формах звітів.

Форми річної фінансової звітності і пояснювальні записки підписують керівники установ і організацій та головні бухгалтери. Без їхніх підписів звіти вважаються недійсними.

Головні розпорядники коштів місцевих та державного бюджетів мають право встановлювати для підвідомчих організацій додаткові довідки до Пояснювальної записки і вимагати від них додаткову інформацію, яка не передбачена Інструкцією.

При казначейській формі виконання кошторисів доходів та видатків річні фінансові звіти установ державного сектору перевіряють та візують органи Державної казначейської служби (у яких відкриті реєстраційні рахунки) із проставленням підписів, печатки відповідного органу Державної казначейської служби України. Візи органів Державної казначейської служби підтверджують відповідність даних казначейського обліку, або (якщо таких даних в обліку органів Державної казначейської служби немає) відповідність окремих форм фінансової звітності між собою.

Зведені річні фінансові звіти установ державного сектору, які мають підвідомчі установи, до подання головним розпорядникам бюджетних коштів повинні бути перевірені і завізовані відповідним обласним органом Державної казначейської служби.

Для складання зведених звітів установи вищого рівня приймаються від підвідомчих установ державного сектору, які перейшли на казначейське обслуговування кошторисів доходів та видатків, лише звіти, які завізовані Державною казначейською службою України. Зміни в завізованих звітах можуть

вноситися лише за погодженням із Державною казначейською службою, яка дані звіти завізувала.

Органи Державної казначейської служби України та установи державного сектору несуть відповідальність за достовірність даних в формах річної фінансової звітності і їх відповідність даним Державної казначейської служби України.

У повному обсязі річні фінансові звіти подаються:

- 1) установі вищого рівня;
- 2) органу Державної казначейської служби - при отриманні коштів державного бюджету України;
- 3) фінансовому органу - при утриманні за рахунок коштів місцевих бюджетів;
- 4) Рахунковій палаті - центральними органами виконавчої влади і іншими головними розпорядниками бюджетних коштів.

При цьому усі екземпляри річного фінансового звіту мають однакову юридичну силу.

Установи державного сектору, для яких згідно з нормативно-правовими актами України, протягом звітного року була змінена підпорядкованість, річні фінансові звіти складаються за весь звітний період і подаються у повному обсязі за новою підпорядкованістю. Установи вищого рівня за новою підпорядкованістю у зведених фінансових звітах враховують звіти таких бюджетних установ в повному обсязі, наростаючим підсумком із початку року.

Датою подання фінансової звітності для бюджетних установ вважається день її фактичної передачі за належністю, а у разі, її надсилання поштою - дата одержання адресатом звітності, яка зазначена на штампелі підприємства зв'язку, яке обслуговує адресата.

Перед складанням річної фінансової звітності є обов'язковим проведення інвентаризації активів і зобов'язань установи. Порядок і строки проведення інвентаризації і врегулювання розбіжностей щодо фактичної наявності активів і

зобов'язань із даними фінансового обліку визначається Міністерством фінансів України.

Вищевказаний порядок складання квартальних та місячних фінансових звітів бюджетними установами, які утримуються за рахунок державного або місцевого бюджету, головні розпорядники бюджетних коштів доводять до відома підпорядкованих установ.

Отже, розглянувши структуру форм фінансової звітності, строки та порядок їх подання, а також порядок заповнення Балансу та Звіту про фінансові результати у досліджуваній установі ДПТНЗ «ТВПУ ресторанного сервісу і торгівлі», можна зробити висновок, що фінансова звітність є невід'ємним елементом всієї системи фінансового обліку та є важливою як для внутрішніх так і для зовнішніх користувачів. Тому установи державного сектору повинні відноситися до її складання із високою відповідальністю, щоб наведена інформація в фінансовій звітності була корисною, правдивою, повною та достовірною.

2.3. Структура, призначення та порядок складання бюджетної звітності

Бюджетна звітність – це система узагальнених та взаємопов'язаних показників, котрі відображають стан виконання бюджету за звітний період у розрізі бюджетної класифікації [45, с. 23-30].

В Україні відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу запроваджено фінансову і бюджетну звітність.

Бюджетна звітність відноситься до елементів методу фінансового обліку та являє собою заключний етап бухгалтерського узагальнення інформації.

Бюджетна звітність – це система узагальнених та взаємопов'язаних показників, котрі відображають стан виконання бюджету за звітний період у розрізі бюджетної класифікації.

Бюджетну звітність складають згідно із нормативно-правовими актами Державної казначейської служби України за погодженням із Міністерством фінансів України [127, с.116].

Бюджетна звітність – звітність головних розпорядників коштів, розпорядників 2 і 3 ступенів і відповідних фінансових органів за одержані кошти.

Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету та містить інформацію у розрізі бюджетної класифікації.

Порядок складання бюджетної звітності одержувачами та розпорядниками бюджетних коштів та звітності фондів загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування затверджено Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 02 березня 2018 № 340 [81].

Бюджетна звітність належить до елементів методу фінансового обліку і являє собою заключний етап бухгалтерського узагальнення інформації.

Одержувачі та розпорядники бюджетних коштів готують та подають відповідним органам річну, квартальну та місячну звітність.

Розпорядники бюджетних коштів – це бюджетні установи у особі їх керівників, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань та здійснення витрат бюджету, котрі повністю фінансуються за рахунок бюджету (п. 47 ст. 2 БК) [66, с.19-22].

Одержувачі бюджетних коштів – це суб'єкти господарювання, громадські або інші організації, котрі не мають статусу бюджетних установ, уповноважені розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, які передбачені бюджетною програмою, і отримує на їх виконання кошти бюджету (п. 38 ст. 2 БК). Зазвичай витрачання виділених бюджетних коштів на такі заходи відбувається в межах одного бюджетного року [66, с.19-22].

Бюджетна звітність складається згідно з нормативно-правовими актами Державної казначейської служби України за погодженням з Міністерством фінансів України.

Слід зазначити, що бюджетна звітність розпорядників складається із наступних форм звітності:

- «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (форма № 2д, № 2м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» (форма № 4- 1д, № 4-1м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (форма № 4-2д, № 4-2м);
- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (форма № 4- 3д, № 4-3м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів» (форма № 4-4д);
- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій)» (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);
- «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» (форма № 7д, № 7м);
- «Звіт про заборгованість за окремими програмами» (форма № 7д.1, № 7м.1);
- Довідка про виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій [45, с. 23-30].

Бюджетна звітність одержувача бюджетних коштів складається з:

- Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіту про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);

Розкриття елементів бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці і формах щодо розкриття елементів бюджетної звітності.

Крім того, слід звернути увагу, що бюджетна звітність має відповідати аналогічним даним фінансового обліку і звітності Державної казначейської служби. На сьогодні це питання набуває актуальності в зв'язку з впровадженням системи подання електронної звітності одержувачами та розпорядниками бюджетних коштів місцевого та державного бюджету.

Зазначимо, що обсяг роботи не дозволяє розкрити повністю методику заповнення форм бюджетної звітності, тому зупинимось на особливостях їх заповнення.

Так, при складанні Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м) слід врахувати такі особливості:

Розпорядники у графі 5 «Затверджено на звітний період (рік)» цієї форми проставляють затверджену на звітний період (рік) суму планових асигнувань загального фонду бюджету. Відповідно до вимог абзацу четвертого п. 1 розділу 3 Порядку № 44 із загальної суми планових асигнувань, зазначених у рядку 010 «Видатки та надання кредитів – усього» цієї графі, наводяться дані тільки за такими кодами КЕКВ:

- 2110 «Оплата праці»;
- 2120 «Нарахування на оплату праці»;
- 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»;
- 2230 «Продукти харчування»;
- 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»;
- 2281 «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм»;
- 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку»;
- 2700 «Соціальне забезпечення»;
- 5000 «Інші видатки» [66, с.19-22].

Графу 5 одержувачі бюджетних коштів не заповнюють.

Заповнення Звіту про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги та Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень мають такі особливості:

у графі 4 «Затверджено на звітний рік» розпорядники допускаються помилки у частині відображення річної суми планових показників за відповідним джерелом надходжень спецфонду, котрі не відповідають раніше наданим і зареєстрованим Головним управлінням Казначейства кошторисам і довідкам про зміни до кошторисів розпорядників.

Слід звернути увагу, що у графі 7 «Перераховано залишок» відображають суму коштів спецфонду минулого року, яка була перерахована відповідно до законодавства в звітному періоді (повернена установі, яка надала кошти) та не є касовими видатками, і також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітнього року.

У графі 8 «Отримано залишок» (форма № 4-1д, № 4-1м та графа 7 «Перерахований залишок» (із знаком «-») форма №4-2д, №4-2м відображають суму коштів минулого бюджетного періоду, яка була отримана в звітному періоді та не може бути віднесена на збільшення надходжень звітнього року [бб, с.19-22].

Слід зауважити, що кошти, котрі надійшли на реєстраційні рахунки по загальному фонду, касові видатки за якими було проведено у минулих бюджетних періодах, перераховують у дохід бюджету, а кошти, котрі надійшли на спеціальні реєстраційні рахунки та касові видатки за якими були проведені у минулих бюджетних періодах, зараховують у поточному році на надходження.

Крім цього, на кінець звітнього періоду розпорядники допускають залишки коштів за КЕКВ 0000 на спеціальних реєстраційних рахунках, котрі не можуть бути враховані у формі № 4-1д, № 4-1м щодо місцевого і державного бюджету, що призводить до виникнення розбіжностей між даними в бюджетній звітності.

Згідно пункту 11 Порядку 44 кошти, котрі протягом звітнього періоду надходять на ім'я одержувачів та розпорядників на відновлення касових видатків згідно із чинним законодавством (за телефонні переговори, які

помилково перераховані та ін.), відображають в відповідних формах бюджетної звітності як зменшення касових видатків за тим КЕКВ, за котрими вони були проведені у попередніх звітних періодах в межах одного бюджетного періоду [66, с.19-22].

Згідно із Типовим договором про здійснення розрахунково-касового обслуговування (пункт 2.4.7) і Порядком відкриття і закриття рахунків в національній валюті в Державній казначейській службі, затвердженими наказом Міністерства фінансів від 22 червня 2012 р. № 758, розпорядники повинні:

- повідомляти Казначейство про зарахування на рахунок клієнта коштів, який йому не належать, та у 5-денний строк з дня надходження коштів на рахунки подавати до Казначейства платіжне доручення на перерахування коштів власнику, тобто не допускати накопичення на реєстраційних і спеціально реєстраційних рахунках коштів, котрі потребують з'ясування;
- виконувати вимоги законодавства із питань здійснення розрахунково-касових операцій та надання звітності [66, с.19-22].

Враховуючи вищезазначене, слід своєчасно надавати платіжні документи на відновлення касових видатків та платіжні документи на коригування неправильно зарахованих коштів і не допускати наявності коштів за КЕКВ 0000 на кінець звітного періоду.

В деяких розпорядників бюджетних коштів виникають запитання щодо відображення у рядку 050 річної незареєстрованої кредиторської заборгованості «Кредиторська заборгованість за бюджетними зобов'язаннями, які не взяті на облік Казначейством. Довідки про дебіторську і кредиторську заборгованість за операціями, котрі не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» [66, с.19-22].

Як передбачено статтею 48 Бюджетного кодексу, органи Казначейства здійснюють реєстрацію і облік бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та відображає їх в звітності про виконання бюджету. Розпорядники беруть бюджетні зобов'язання і здійснюють платежі тільки у межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, а за спецфондом –

виключно в межах відповідних фактичних надходжень, ураховуючи необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік органами Казначейства.

Суми непроплачених зареєстрованих фінансових зобов'язань розпорядників на кінець бюджетного року повинні відповідати сумах кредиторської заборгованості в формах № 7д, № 7м, тобто вони не зазначаються як кредиторська заборгованість, не зареєстровані в Казначействі.

Зобов'язання, які узяті учасниками бюджетного процесу без відповідних бюджетних асигнувань або із перевищенням повноважень, встановлених бюджетним кодексом і законом про Державний бюджет (рішенням про місцевий бюджет), не вважаються бюджетними зобов'язаннями та не підлягають оплаті за рахунок бюджетних коштів. Взяття таких зобов'язань є порушення бюджетного законодавства. Витрати бюджету на покриття таких зобов'язань не здійснюються[66, с.19-22].

Отже, зважаючи на вищезазначене, відображення у рядку 050 вищевказаної Довідки на кінець бюджетного року фінансових зобов'язань, які не взяті на облік Казначейством, є перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет, рішенням про місцевий бюджет.

У цьому рядку розпорядник повинен відображати незареєстровану кредиторську заборгованість, але лише в межах бюджетного року.

Слід зазначити, що відповідно до статті 57 Бюджетного кодексу не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду органи Казначейства закриває усі рахунки, які відкриті у поточному році. В такому разі списуються усі невикористані кошти за загальним і спеціальним фондами (відображені в формах 2д, 2м та 4-3д.1, 4-3м.1), але окрім залишків коштів власних надходжень установ бюджетного сектору.

У рамках реалізації Плану заходів щодо модернізації системи фінансового обліку у державному секторі на 2016–2018 рр., який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28 листопада 2016р. № 1038,

Державною Казначейською службою розроблено Систему подання електронної звітності одержувачами та розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (АС «Є-Звітність»).

Відповідно до листа Державної казначейської служби від 31 січня 2018 р. № 14-08/94-1951 АС «Є-Звітність» передбачає створення особистого електронного кабінету розпорядниками і одержувачами бюджетних коштів та фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, котрі складають і подають фінансову і бюджетну звітність до органів Державної Казначейської служби за місцем обслуговування.

З метою підключення одержувачі та розпорядники бюджетних коштів повинні подавати заявки на надання доступу до системи АС «Є-Звітність». Після надання доступу усі розпорядники повинні створити особисті електронні кабінети. Інструкцію користувача АС «Є-Звітність» розміщено у електронному кабінеті клієнта Державної Казначейської служби. Тобто вона буде доступна після його створення.

Слід звернути увагу, що в АС «Є-Звітність» форми фінансової звітності заповнюються в ручному режимі, а форми бюджетної звітності автоматично формуються на підставі даних інформаційної системи Державної Казначейської служби. Автоматичне формування бюджетної звітності зменшить затрати робочого часу на заповнення форм.

Висновки до розділу 2

В даному розділі розглянуто методичні аспекти формування та подання звітності бюджетних установ.

Відповідно до статті 58 Бюджетного кодексу в Україні запроваджено фінансову та бюджетну звітність.

Встановлено, що фінансову звітність подають усі юридичні особи, створені відповідно до чинного законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання та форми власності), а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

До форм фінансової звітності бюджетних установ відносять:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до річної фінансової звітності.

Діючі форми звітності установ державного сектору в значній мірі відповідають вимогам МСБОДС, які виступають своєрідним уособлення прогресивної облікової практики в державному секторі і покликані створити умови для уніфікації підходів до подання облікової інформації суб'єктами державного сектору у їх фінансових звітах. В зв'язку з цим, цілком зрозумілим є закріплення початковими МСБОДС фундаментальних положень з подання та представлення інформації у фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Методика проведення державного аудиту звітності бюджетних установ

Бюджетні установи створюються для утвердження і забезпечення прав та свобод людини, визначення соціальних цінностей, їхня фінансово-господарська діяльність повинна підлягати ефективному контролю та аудиту. Слід звернути увагу на таку форму державного контролю, як державний аудит господарської діяльності установ державного, який покликаний знаходити недоліки і попереджати порушення в здійсненні їх господарської діяльності.

Практика роботи органів Державної аудиторської служби збагатилась новою формою державного фінансового контролю – державний фінансовий аудит діяльності установ державного сектору.

Порядок проведення державного аудиторського контролю регламентує Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-ХІІ від 26.01.1993 року (зі змінами і доповненнями).

Також, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року № 1777 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ», під аудитом розуміють форму державного фінансового контролю, котра спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності [80].

Слід зазначити, що основним завданням державного аудиту є:

- сприяння установам державного сектору в забезпеченні правильності ведення фінансового обліку;
- сприяння установам державного сектору у законності та ефективності використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, формування достовірної фінансової та бюджетної звітності;

- організація дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю [43].

Об'єкти державного аудиту фінансово-господарської діяльності установам державного сектору визначені виходячи з завдань. Сюди відносяться: первинні документи щодо операцій із коштами і майном, іншими активами та пасивами, ведення фінансового обліку, складання фінансової і статистичної звітності, внутрішньогосподарський контроль.

Джерелами фінансово-господарського аудиту виступають: нормативно-правові акти і методичні документи, котрі регламентують фінансово-господарську діяльність установам державного сектору відповідного профілю; установчі документи (статут, організаційна і управлінська структура бюджетної установи і інше); планові документи (плани асигнувань, кошториси, лімітні довідки і інше); наказ про облікову політику; журнал-головна, реєстри фінансового обліку і первинні документи; фінансова звітність установ державного сектору, пояснювальна записка звіту (під час складання річної та квартальної звітностей) [94, с. 229].

Державний аудит установ державного сектору здійснюється шляхом проведення поточних аудиторських процедур: моніторингу, камеральних перевірок і обстеження.

Моніторингом є аудиторська процедура, котра полягає у безперервному відстеженні операцій на рахунках установ державного сектору, відкритих Державній казначейській службі України, та показників її фінансової звітності із метою виявлення ознак, котрі можуть свідчити про фінансові порушення.

Основні завдання моніторингу:

- зосередження уваги відповідальних посадових осіб установ державного сектору на виявлених ознаках із метою запобігання незаконним та неефективним використанням фінансових ресурсів, корекції управлінських рішень;

- виявлення ознак, які свідчать про відхилення від установлених законодавством принципів використання бюджетних коштів, державного та

комунального майна, ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності.

Моніторинг проводиться без присутності державних аудиторів в установах державного сектору за допомогою відстеження операцій на рахунках, які відкриті у органах Державної казначейської служби України, аналізу періодичної (квартальної, місячної) фінансової звітності установ державного сектору. Також може досліджуватися за необхідності періодична статистична звітність.

Камеральною перевіркою є аудиторська процедура, котра здійснюється без присутності аудиторів в установах державного сектору із метою виявлення та аналізу відхилень фактичних показників фінансової звітності від планових та неузгодженості між показниками, які містяться у різних формах звітності.

Основними завданнями камеральної перевірки фінансової звітності є:

- аналіз виявлених відхилень в звітності та встановлення можливих причин їх виникнення;
- виявлення шляхом суцільної перевірки фінансової звітності фактів неузгодженості між показниками, які наведені у різних формах звітності або у тих самих формах звітності за різні періоди звітного року. Узгодженість показників фінансової звітності установ державного сектору можна встановити, використовуючи методичні рекомендації щодо звірки показників форм фінансової звітності установ та організацій, які отримують кошти державного або місцевого бюджетів;
- зосередження уваги відповідальних посадових осіб установ державного сектору на цих порушеннях та відхиленнях із метою оперативного усунення недоліків та порушень і забезпечення достовірності фінансової та бюджетної звітності;
- визначення питань для обстеження під час присутності у бюджетній установі.

При проведенні камеральної перевірки періодичної фінансової звітності слід дати відповідь на такі запитання:

- у разі виявлення розбіжностей чи є вони об'єктивними;

- чи відповідають звітні показники запланованим;
- чи узгоджуються між собою показники, які наведені у різних формах звітності;
- які операції (системи, процеси) слід обстежувати під час присутності в установах державного сектору.

Перед тим, як розглянути процедури камеральної перевірки фінансової та бюджетної звітності установ державного сектору, слід зазначити, що державні аудитори повинні володіти певним понятійним апаратом в сфері бюджетного обліку фінансово-господарської діяльності установ державного сектору.

При аналізі відхилень між фінансовими показниками можуть виникнути наступні ситуації:

1. Перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями може свідчити про наступне:

- затвердження у кошторисі сум, котрі не забезпечують реальної потреби установи в відповідних коштах, наприклад, на підвищення мінімальної заробітної плати або в зв'язку із підвищенням цін, тарифів та ін.
- невживання керівництвом бюджетної установи необхідних заходів для приведення витрат в відповідність до бюджетних асигнувань, взяття зобов'язань більших, аніж асигнування, що буде бюджетним правопорушенням та приводить до утворення бюджетної заборгованості;
- використання (списання на фактичні витрати) запасів, які існують на початок року;
- отримання (списання на фактичні витрати) робіт (послуг або товарів), котрі на початок року знаходилися в складі дебіторської заборгованості. В кожному окремому випадку таких відхилень слід з'ясувати причини та чинники, котрі вплинули на них;

2. Якщо фактичні витрати менші, аніж затверджені асигнування, це може свідчити про:

- економне та раціональне використання коштів бюджету;

- планування зайвих асигнувань, наприклад, через неврахування залишків запасів або дебіторської заборгованості, котра існує на початок року (наприклад, за оплату комунальних послуг);
- утворення дебіторської заборгованості або накопичення запасів;
- невиконання плану із розвитку або функціонування мережі, штатів та контингенту, не проведення потрібних витрат, які негативно впливають на діяльність бюджетної установи;
- невчасне відображення в фінансовому обліку операцій, які пов'язані із фактичними витратами або недоліками у здійсненні контролю за виконанням постачальниками або виконавцями зобов'язань, взятих ними за укладеними із установами державного сектору договорами.

В випадку якщо установа державного сектору істотно зменшила обсяг послуг, слід проаналізувати зміни у розрахунках і обґрунтованість здійснених витрат;

3. Перевищення фактичних витрат над касовими може свідчити про:

- утворення (у результаті отримання робіт, товарів, послуг без здійснення передоплати) кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;
- погашення дебіторської заборгованості, яка враховувалася на початок року;
- неповне фінансування установи порівняно з затвердженими асигнуваннями;
- списання запасів, котрі були придбані раніше.

4. Якщо фактичні витрати менші, аніж касові, то це може свідчити про:

- збільшення запасів;
- погашення кредиторської заборгованості, яка враховувалася на початок року;
- утворення (у результаті здійснення передоплати) дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

5. Перевищення касових витрат над затвердженими асигнуваннями свідчить, як правило, про бюджетне правопорушення, наприклад, про нецільове використання бюджетних коштів, фінансування установи із невідповідного бюджету чи із двох бюджетів.

Слід з'ясувати, за рахунок яких кодів економічної класифікації проведено «додаткові» витрати і як це вплинуло на діяльність бюджетної установи, а також встановити причини допущених перевитрат. Слід звернутися до відповідного органу Державної казначейської служби з запитом про підстави для таких операцій та затребувати вичерпні пояснення посадовців бюджетної установи.

Слід переконатися, що здійснені витрати пов'язані із діяльністю установи, затвердженою її засновницькими документами.

6. Якщо касові витрати менші, аніж затвержені асигнування, це може свідчити про:

- неповне фінансування установи;
- завищення асигнувань.

Обстеженням є аудиторська процедура, котра здійснюється безпосередньо в установах державного сектору та полягає у дослідженні планових та бухгалтерських (первинних та зведених) документів, фінансової і статистичної звітності, господарських договорів, інших документів, які пов'язані із фінансово-господарською діяльністю, фінансовим обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

Обстеження здійснюється із обов'язковою присутністю в установі державного сектору, під час якої кожний чинник ризику контролюється за затвердженою програмою аудиту та за допомогою документальних чи фактичних методів, використовуються аналітичні та інформаційні матеріали, які підготовлені за наслідками камеральних та моніторингу перевірок.

При проведенні обстеження вирішуються такі завдання:

- встановлення причин допущення фінансових порушень;

- оцінка законності ризикових операцій, правильності їх відображення у фінансовому та звітності, виявлення фактів її недостовірності, відхилень від встановлених законодавством норм при використанні коштів та майна;
- оцінка стану внутрішньогосподарського контролю;
- підготовка рекомендацій щодо виправлення недоліків та усунення фінансових порушень, їх наслідків.

При проведенні обстеження слід проаналізувати кожний чинник ризику відповідно програми аудиту та встановити:

- законність ризикових операцій та правильність їх документального оформлення;
- рівень організації документообігу і якість документації;
- повноту та своєчасність відображення у фінансовому обліку та фінансовій звітності ризикових операцій;
- правильність застосування рахунків та субрахунків обліку та бухгалтерських операцій, відповідність даних регістрам фінансового обліку даним первинних документів за відібраними ризиковими операціями;
- проведення інвентаризації ризикових статей балансу відповідно до вимог законодавства;
- реальність кредиторської та дебіторської заборгованості, дотримання встановлених термінів для передоплати за відібраними ризиковими операціями;
- дотримання встановленого порядку державних закупівель;
- достовірність та відповідність показників фінансової звітності даним регістрів бухгалтерського обліку, Журнал-головної та первинним документам за відібраними ризиковими операціями;
- узгодженість показників фінансової та бюджетної звітності.

При виявленні порушень в веденні фінансового обліку слід досліджувати ступінь їх впливу на фінансову звітність установ державного сектору.

Зокрема, слід проаналізувати, як вплинули на звітність події (господарські операції), які:

- відображені у фінансовому обліку та не відбулися;

- фактично відбулися та не відображені у фінансовому обліку;
- відображені із порушенням встановленого порядку – за невідповідний період, в неправильних сумах, на невідповідних рахунках, в невідповідних формах звітності або за невідповідними кодами програмної (функціональної), економічної класифікації доходів або витрат бюджету.

Державний фінансовий аудит включає:

- проведення, у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової та бюджетної звітності установ державного сектору ризикових операцій, перевірки використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення фінансового обліку, складання достовірної фінансової звітності;
- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі і з використанням баз даних Державної казначейської служби;
- дослідження системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема якості його організації;
- підготовка керівництву установ державного сектору пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та порушень за результатами моніторингу її фінансової звітності або перевірки;
- відстеження, усунення керівництвом установ державного сектору порушень та недоліків, виявлених за результатами моніторингу фінансової та бюджетної звітності або перевірки;
- надання висновку про рівень достовірності фінансової та бюджетної звітності установ державного сектору, ступінь дотримання посадовими особами законодавства із фінансових питань і повноту врахування пропозицій, внесених в ході державного фінансового аудиту [93, с. 302].

Зазначимо, що завданнями державного аудитора під час перевірки фінансової та бюджетної звітності установ державного сектору полягає в контролі за дотриманням основних вимог до неї – ясності, реальності, своєчасності та єдності методичних звітних показників.

На початку проведення аудиту фінансової звітності аудиторі встановлюють відповідність її чинним законодавчим і іншим нормативно-правовим актам.

Також державний аудитор перевіряє своєчасність та правильність складання балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал. Однак насамперед встановлюють відповідність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам з рахунків синтетичного обліку в Головній книзі, оборотній відомості за синтетичними рахунками та балансу. Перевірка ідентичності даних аналітичного і синтетичного обліку у умовах автоматизованої системи обліку здійснюється у автоматичному режимі. Кожна стаття балансу при цьому повинна бути проінвентаризована та підтверджена актами звірки, довідками та ін.

Під час державного аудиту правильності оцінки статей балансу та фінансової звітності аудитор встановлює:

- правильність оцінки незавершеного будівництва, виробничих запасів, готової продукції або товарів;
- обґрунтованість довгострокових фінансових інвестицій, відстрочених податкових активів і інших необоротних активів;
- реальність відображення у балансі основних засобів та нематеріальних активів;
- правильність сум статутного, пайового, додаткового, вкладеного, резервного капіталу, нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) і вилученого капіталу;
- взаємну погодженість показників фінансової звітності [111, с.334].

Аудит фінансової звітності установ державного сектору повинен підтвердити реальність інформації про активи та пасиви підприємства.

Аудиторська перевірка здійснюється в відповідності з загальноприйнятими аудиторськими стандартами, котрі передбачають планування і проведення державного аудиту таким чином, щоб отримати гарантію того, що бухгалтерський баланс складений правильно та в відповідності із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку.

Після дати складання балансу державному аудитору слід ознайомитися із усією доступною інформацією, котра належить до фінансових справ установ державного сектору, з проміжними фінансовими звітами, протоколами нарад акціонерів, директорів та усіх відповідних комітетів, доповідями про відхилення.

На етапі фінансового аналізу наступного періоду державний аудитор зіставляє останні проміжні фінансові звіти із фактичними та зробити інші порівняння, які необхідні за даних обставин.

Під час перевірки фінансової звітності установ державного сектору державному аудитору повинна бути надана достовірна та повна інформація, на підставі якої він міг би висловити свою впевненість в тому, що відпадає необхідність вносити суттєві зміни в фінансові звіти із тим, щоб вони відповідали вимогам норм (стандартів). При цьому державному аудитору потрібно здійснити наступне:

- прослідкувати, як здійснюється збір інформації для внесення в фінансову та бюджетну звітність установ державного сектору;
- ознайомитися із принципами, прийомами та методами фінансового обліку та способами їх застосування;
- упевнитися, що фінансові звіти складені в відповідності з загальноприйнятими принципами ведення фінансового обліку;
- з'ясувати, який існує зв'язок між сальдо рахунків та який вплив на результати мають відхилення.

Під час перевірки Звіту про фінансові результати державний аудитор повинен з'ясувати правильність визначення доходів і витрат від обмінних і необмінних операцій.

Після цього аудитор перевіряє правильність визначення профіциту/дефіциту за звітний період.

Таким чином, державна аудиторська перевірка фінансової звітності забезпечує достовірність безперервного відображення фінансової діяльності установ державного сектору для поточного інформування менеджерів та інших управлінців для прийняття рішень щодо ефективності господарювання і

контролю за використанням капіталу та ресурсів виробництва та складання фінансової та бюджетної звітності.

Перевірка доброякісності та своєчасності подання звітності вищестоящій організації і відповідним державним органам провадиться державним аудитором на підставі нормативних актів про бухгалтерські звіти та баланси. При цьому державний аудитор перевіряє графіки подання фінансової та бюджетної звітності, пояснювальної записки та річної звітності, а також те, як в установах державного сектору виконуються зауваження податкових служб, пропозиції та рішення вищої організації, фінансових органів, банків щодо поточної та періодичної фінансової та бюджетної звітності, зокрема з'ясовує, чи внесені корективи до балансу, які зроблені при затвердженні звіту за минулий рік. Аудитором також встановлюється реальність балансу, повнота та своєчасність проведення інвентаризації всіх товарно-матеріальних цінностей та розрахунків, дебіторської та кредиторської заборгованості, правильність відображення фінансових результатів. Перевіряючи звітність, державний аудитор визначає повноту та взаємозв'язок звітних форм поточної і річної бухгалтерської та бюджетної звітності.

Аудитор також вивчає усі зауваження щодо поточної та річної звітності, котрі надходять до установ державного сектору від місцевих фінансових органів, податкових служб, також з'ясовує, що зроблено керівником установи для усунення недоліків та покращення фінансово-господарської діяльності.

Для впевненості в правильності складання Балансу (форма № 1-дс), Звіту про фінансові (форма № 2-дс), Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіту про власний капітал (форма № 4-дс) та Приміток до річної фінансової звітності державному аудитору слід перевірити взаємну погодженість показників фінансової звітності. Досвід показує, що для такої перевірки державному аудитору слід скласти спеціальну таблицю взаємозв'язків показників, котрі відображені в звітних формах.

Після того як державний аудитор перевірів взаємну узгодженість показників фінансової звітності установи за рік, яка контролюється, та виявив певні розбіжності, він разом з головним бухгалтером встановлює їх причини.

При потребі до фінансової звітності керівником бюджетної установи вносяться необхідні корективи. Переконавшись в достовірності фінансової та бюджетної звітності, котра складена за даними фінансового обліку, підтвердженого первинною документацією про фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, державний аудитор має підстави підтвердити правильність складання та її достовірність.

Отже, аудит фінансової звітності бюджетної установи є надійною гарантією достовірності результатів господарської діяльності для її оцінки за звітний період і розробки заходів щодо її подальшого удосконалення, для задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності бюджетних установ.

3.2. Аналіз звітності бюджетних установ, як прийом аудиту

Фінансовий стан бюджетної організації – це комплексне поняття, яке є наслідком взаємодії всіх складових системи фінансових відносин бюджетної установи та визначається сукупністю виробничо-господарських факторів та характеризується системою показників, які відображають надходження, наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів спеціального і загального фонду.

Основними завданнями які покладені на аналіз фінансового стану бюджетної організації є:

- дослідження фінансової стійкості підприємства;
- дослідження ефективності використання майна (капіталу), забезпечення організації власними оборотними коштами;
- об'єктивне оцінювання динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності організації; оцінювання становища суб'єкта господарювання на ринку та кількісне оцінювання його конкурентоспроможності;
- визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Об'єктами фінансового аналізу бюджетних установ є стан і розвиток бюджетних установ, наявність, розміщення та використання бюджетних

коштів, матеріально-технічних ресурсів і наслідки їх діяльності. Сукупність об'єктів фінансового аналізу визначає його предмет. Для бюджетних установ притаманним є те, що предметом споживання у бюджетних установах виступають не самі речі, а процес виробництва корисного ефекту діяльності установи, що забезпечує різні потреби кожного члена суспільства.

Основними завданнями, для вирішення яких необхідно проводити фінансовий аналіз бюджетних організацій є:

- активізація структури капіталу та забезпечення його фінансової діяльності;
- максимізація доходів;
- побудова ефективного механізму управління бюджетної організації;
- використання бюджетною організацією ринкових механізмів залучення фінансових коштів.

Для суб'єктів державного сектору аналіз фінансової звітності зазвичай зводиться до контролю за дотриманням бюджетного законодавства, норм прийнятої облікової політики та стандартів бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність суб'єкту державного сектору слугує інформаційною базою для оцінки фінансового стану такого суб'єкту. Також важливим джерелом інформації є кошториси та звіти про їх виконання за звітний період.

Діяльність бюджетних установ носить некомерційний характер, що обумовлює головну мету їхньої діяльності: не отримання прибутку і його розподіл, а досягнення наукових, освітніх, культурних, благодійних та інших суспільно – корисних цілей.

Для аналізу діяльності бюджетних установ розробляються показники результативності, які поділяються на чотири основні групи.

1. Показники витрат, що відображають загальні кількісні характеристики діяльності бюджетних установ, у тому числі й обсяги фінансування, які в подальшому використовуються при визначенні інших показників результативності.

2. Показники продуктивності – це показники кількості вироблених одиниць продукції, наданих послуг або кількість споживачів, яка була обслугована державною установою в рамках програми.

3. Показник ефективності, який оцінює витрати або суму інших ресурсів на одиницю продукту. Він є інструментом, який відображає, наскільки державні послуги надаються за рахунок найменших витрат. Однак цей показник не відображає, наскільки повно задовольняються потреби діяльності за бюджетною програмою, яка на них направлена.

4. Показник результату, який відображає співвідношення результатів за програмою з кількістю зайнятих у ній працівників.

Під час аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору застосовують різні підходи:

1) порівняння абсолютних вартісних показників доходів та видатків, затверджених кошторисами установи та фактично понесених;

2) розрахунок наявних показників та коефіцієнтів для оцінки фінансового стану бюджетної установи;

3) адаптація наявних показників та коефіцієнтів для їх використання під час аналізу фінансової звітності та фінансового стану суб'єкта державного сектору;

4) розробка специфічних показників та коефіцієнтів для аналізу й оцінки фінансового стану суб'єкта державного сектору;

5) розробка показників і коефіцієнтів для аналізу ефективності діяльності бюджетних установ у сфері медицини, спорту, культури тощо.

Кожному з наведених підходів властиві свої переваги та недоліки.

Під час порівняння вартісних показників звітності за різні періоди важливим є врахування впливу інфляції та цінового фактору на показники, які аналізують.

Важливим аспектом під час розрахунку коефіцієнтів для аналізу фінансової звітності й оцінки фінансового стану установи є визначення й обґрунтування їх нормативних значень. Очевидно, що прийняті нормативи для комерційних підприємств не можуть однозначно застосовувати для бюджетних

установ. Тоді під час оцінки результатів аналізу особливо важливим є порівняння показників установи в динаміці та порівняння з показниками інших установ.

До переваг аналізу фінансової звітності за допомогою коефіцієнтів можна віднести:

- 1) зростання оперативності аналізу;
- 2) зниження витратності прийняття управлінських рішень суб'єктами державного сектору;
- 3) розширення можливості порівняння показників діяльності різних суб'єктів державного сектору, зокрема тих, що функціонують у різних сферах (медицина, освіта, спорт тощо) [41, с. 768-774].

Загалом під час проведення аналізу та оцінки фінансового стану розраховуються показники ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, аналізується дебіторська та кредиторська заборгованість, а також оцінюються результати діяльності суб'єкта господарювання.

Оцінка фінансової стійкості бюджетних установ – це напрям економічного аналізу, який потребує подальших досліджень та розробки відповідних механізмів. На сьогодні в ряді досліджень пропонують в основу оцінки фінансової стійкості бюджетних установ покласти розроблені Г. Поляком показники щодо оцінки фінансової стійкості бюджету [78, с.273]. На нашу думку, використання таких показників можливе після їх адаптації до особливостей діяльності установ.

Деякі автори під час оцінки фінансового стану найбільш важливим вважають питання оцінки можливості функціонування суб'єкту державного сектору в умовах фінансової самостійності [3, с. 184].

Одним із найбільш проблемних і важливих напрямів досліджень особливостей аналізу суб'єктів державного сектору залишається оцінка результату та визначення ефективності їх діяльності. На відміну від комерційного підприємства, де величина прибутку та рентабельності можуть бути мірилом результату діяльності, в бюджетних установах ці показники не

можуть використовувати, оскільки такі установи є неприбутковими організаціями.

Враховуючи особливості функціонування таких суб'єктів, основну мету їх створення і діяльності, приналежність до неприбуткових установ, а значить відсутність мети отримання максимального прибутку від діяльності, важливим аспектом аналізу діяльності установ є визначення критеріїв, за якими здійснюється оцінка їх ефективності. Серед можливих критеріїв розглядають:

- 1) правові критерії;
- 2) соціальні критерії;
- 3) експертні критерії;
- 4) прагматичні критерії [32, с. 4].

Для кожного критерію автором виділено основні ознаки формування оцінки ефективності, що базуються на даних фінансової та бюджетної звітності, результатах перевірки контролюючих органів, публічних відгуках про роботу установи тощо.

В іншому дослідженні на основі даних звітності запропоновано напрями оцінки результативності бюджетних установ, серед яких виділено аналіз використання ресурсів, аналіз виробничих показників, фінансовий аналіз ефективності використання бюджетних коштів та оцінка соціальної ефективності [113, с. 24].

Для оцінки ефективності функціонування суб'єктів державного сектору науковці пропонують різні варіанти, серед яких:

1. Застосування факторної схеми Ніко Моля [27, с.156], що містить оцінку економії бюджетних коштів, економічної ефективності бюджетних установ та соціальної ефективності витрачання бюджетних коштів. Застосування факторної схеми Ніко Моля ускладнюється браком методичних розробок щодо оцінки соціальної ефективності витрачання бюджетних коштів в Україні.

2. Використання інтегрального показника фінансової ефективності суб'єктів державного сектора економіки [25, с. 271], який базується на аналізі показників рентабельності діяльності, ефективності використання оборотних активів та рентабельності основних засобів.

Доходи ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» формуються за рахунок надходжень загального та спеціального фондів.

На рис. 3.1 представлено динаміку доходів ДПТЗ «ТДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» за 2015–2018 рр., де спостерігається тенденція до їх збільшення.

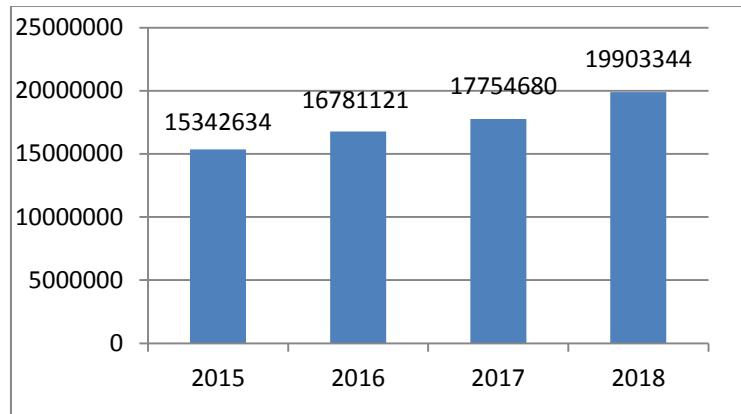


Рис. 3.1 Доходи ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» за 2015 - 2018 рр.

На рис. 3.2 представлено динаміку доходів ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» за 2015 - 2018 рр. у розрізі загального та спеціального фондів.

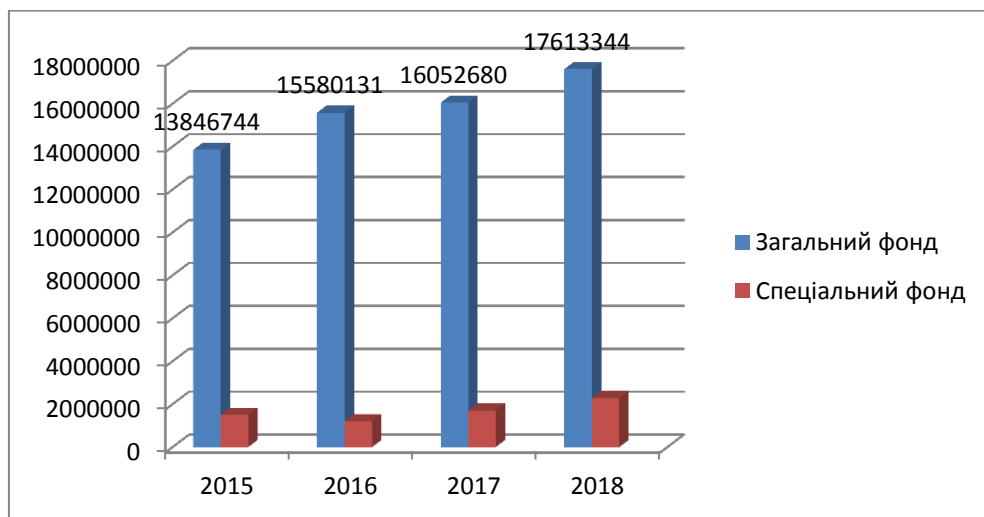


Рис. 3.2. Динаміка доходів ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» за 2015 - 2018 рр. у розрізі загального та спеціального фондів

Із рисунку видно, що доходи загального фонду бюджету мають позитивну динаміку та в 2018 р. порівняно з 2015 р. збільшилися на 3766600 грн., що є

позитивним. Щодо спеціального фонду бюджету, то в 2015–2018 рр. спостерігається позитивна тенденція, проте у 2016 р. спостерігається тенденція до зменшення, що спричинено кризовими явищами в економіці та дефіцитом бюджету. Однак у 2017 його рівень знову починає зростати.

Слід зазначити, що для оцінки обсягів та результатів діяльності суб'єкта державного сектору можуть застосовувати такі показники.

Коефіцієнт фактичних видатків загального фонду на одиницю бази. Як базу для розрахунку можуть використовувати показники кількості ліжко-днів (лікарні), відвідувань пацієнтів (поліклініки), чисельності закріпленого населення (поліклініки сімейної медицини, органи соціального захисту), кількості студентів (вищі навчальні заклади), учнів (школи), груп (дошкільні заклади), відвідувачів (музеї), читачів або книговидач (бібліотеки).

Коефіцієнт співвідношення планових і фактичних надходжень у розрізі джерел фінансування ($K_{пф}^з$, $K_{пф}^с$):

$$K_{пф}^з = \frac{П_з}{Ф_з},$$

$$K_{пф}^с = \frac{П_с}{Ф_с},$$

де $П_з$, $П_с$ – планові надходження відповідно за загальним та спеціальним фондами;

$Ф_з$, $Ф_с$ – фактичні надходження відповідно за загальним та спеціальним фондами.

Так, по досліджуваній установі ДПТНЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» коефіцієнт співвідношення планових і фактичних надходжень у розрізі джерел фінансування за загальним та спеціальним фондами становить:

$$K_{пф}^з = \frac{16052680}{17613344} = 0,91\%.$$

$$K_{пф}^с = \frac{2152600}{2290000} = 0,94\%.$$

Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів у розрізі джерел фінансування ($K_{вд}^з$, $K_{вд}^с$)::

$$K_{\text{ВД}}^z = \frac{B_z}{D_z},$$

$$K_{\text{ВД}}^c = \frac{B_c}{D_c}$$

де B_z, B_c – видатки відповідно до загального та спеціального фондів;

D_z, D_c – доходи відповідно до загального та спеціального фондів.

Важливим показником для оцінки фінансової стійкості бюджетних установ, що отримують доходи спецфонду, є коефіцієнт власних доходів у видатках установи. Зокрема, цей показник доцільно використовувати під час аналізу фінансової звітності в освітніх, медичних, спортивних закладах. Можливе застосування також коефіцієнта доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) у видатках установи.

Коефіцієнт власних доходів у видатках ($K_{\text{ВДВ}}$):

$$K_{\text{ВДВ}} = \frac{D_c}{B},$$

де B – загальна сума видатків за загальним та спеціальним фондами.

Доходи спеціального фонду по досліджуваній установі становить 2290000грн, видатки за загальним та спеціальним фондом – 19903344грн, тому коефіцієнт власних доходів становить:

$$K_{\text{ВДВ}} = \frac{2290000}{19903344} = 0,11.$$

Такий показник відображає, яка частка всіх видатків установи формується за рахунок доходів спеціального фонду та характеризує ступінь незалежності установи від фінансування за загальним фондом. Даний показник свідчить, що досліджувана установа залежить від фінансування за загальним фондом на 89%.

Коефіцієнт доходів від реалізації у видатках ($K_{\text{др}}$):

$$K_{\text{др}} = \frac{D_p}{B},$$

де D_p – доходи від реалізації робіт, послуг, готової продукції суб'єкта державного сектору.

$$K_{\text{др}} = \frac{575000}{19903344} = 0,02.$$

Цей показник відображає, яка частка всіх видатків установи формується за рахунок власних надходжень від надання платних послуг, виконання робіт або виробництва продукції та характеризує ступінь незалежності установи від інших джерел фінансування.

По нашій установі тільки 2,89% видатків установи формується за рахунок власних надходжень від надання платних послуг, виконання робіт або виробництва продукції.

Під час аналізу фінансової звітності та оцінці фінансового стану важливе місце посідає аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей. Під час проведення аналізу в цьому напрямі розраховують та оцінюють такі показники:

- частку кредиторської заборгованості у видатках установи;
- частку дебіторської заборгованості в доходах установи;
- частку дебіторської заборгованості у власних доходах установи;
- співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованостей бюджетної установи;
- порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованостей;
- частку простроченої дебіторської заборгованості в її загальній сумі;
- частку простроченої кредиторської заборгованості в її загальній сумі;
- частку простроченої кредиторської заборгованості у видатках установи;
- частку простроченої дебіторської заборгованості в доходах установи;
- темп зміни простроченої дебіторської заборгованості;
- темп зміни простроченої кредиторської заборгованості.

Важливим показником під час аналізу дебіторської заборгованості є показник оборотності дебіторської заборгованості, який показує кількість оборотів, що здійснили за рік засоби, вкладені в розрахунки. Для суб'єктів державного сектору специфіка розрахунку такого показника обумовлена відсутністю виробничої діяльності та бюджетним фінансуванням і розраховується [6, с. 54]:

$$K_o^{дз} = \frac{\Phi_{ін}}{ДЗ_{сер}}$$

де Фін – сума фінансування, яке спрямовується для виконання суб'єктом державного сектору своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень; $DZ_{сер}$ – середній розмір дебіторської заборгованості. За даними Балансу досліджуваної установи, дебіторська заборгованість відсутня.

При аналізі звітності бюджетних установ необхідно враховувати особливості їх звітності при формуванні системи показників. Основним завданням аналізу фінансової стійкості є виявлення здатності установи протистояти негативному впливу різних факторів, які впливають на її фінансовий стан. Існує декілька груп рівня стійкості [109, с.238].

А саме :

а) абсолютна стійкість: $R_m < (D_{вл} + D_{рег})$,

де R_m - мінімальні витрати бюджету, грн; $D_{вл}$ - власні доходи бюджету, грн;

$D_{рег}$ – регулюючі доходи бюджету, грн;

б) нормальна фінансова стійкість: $R_m = (D_{вл} + D_{рег})$;

в) нестійкий фінансовий стан: $R_m > (D_{вл} + D_{рег} - Z)$;

г) абсолютно нестійкий (кризовий) стан: $R_m > (D_{вл} + D_{рег})$.

Основні показники, які характеризують фінансову стійкість бюджетної установи наведено в таблиці.

Таблиця 3.1.

Показники фінансової стійкості бюджетної установи

Назва показника	Зміст показника
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	Відношення валюти балансу до власного капіталу
Коефіцієнт автономії	Відношення власного капіталу до валюти балансу
Коефіцієнт маневреності	Відношення власного оборотного капіталу до власного капіталу
Коефіцієнт загальної заборгованості	Відношення суми зобов'язань до валюти балансу
Коефіцієнт фінансової стійкості	Відношення власного капіталу до зобов'язань
Коефіцієнт реальної власності основних засобів	Відношення залишкової вартості до валюти балансу

Платоспроможність та фінансову стійкість та як економічну категорію можна розглядати як комплекс певних економічних факторів. Мається на увазі, що це такий стан установи, коли забезпечується ефективність праці і зростання обсягів діяльності. Отже для характеристики фінансової стійкості та платоспроможності установи застосовують низку показників.

Оптимальний алгоритм їх розрахунку наведено в таблиці 3.1.

За даними звітності бюджету ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» ЗА 2017-2018 рр. проведено розрахунки коефіцієнтів представлених у таблиці 3.2.

Відповідно до виконання принципу збалансованості, згідно з яким повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період, коефіцієнт бюджетного покриття показує відповідність власних доходів місцевих бюджетів і повноважень, покладених на місцеві органи влади (Кп), здатність бюджету області покривати видаткову частину за рахунок власних доходів [16, 36].

Таблиця 3.2.

Аналіз звітності ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» ЗА 2017-2018 рр.

Блок аналізу	Значущість групи	Ключовий показник	Алгоритм розрахунку	Рекомендоване значення
Аналіз збалансованості місцевого бюджету	0,37	Коефіцієнт бюджетного покриття	$K_{\text{БП}} = \frac{\text{БД}}{\text{БВ}}$	↑
		Коефіцієнт стійкості бюджету	$K_{\text{С}} = \frac{\text{МТ}}{\text{БВ}}$	<0,30
		Коефіцієнт загальної податкової стійкості	$K_{\text{ЗПС}} = \frac{\text{ПД}}{\text{БВ}}$	≥ 0,2–0,5
		Коефіцієнт покриття видатків міжбюджетними трансфертами	$K_{\text{ПТ}} = \frac{\text{МТ}}{\text{БД}}$	< 0,3
Аналіз фінансової стійкості		Коефіцієнт бюджетної стійкості	$K_{\text{З}} = \frac{\text{МТД}}{\text{БВД} + \text{МТ}}$	≤ 0,10

	0,33	залежності		
		Частка дотації вирівнювання у загальній сумі трансфертів	$K_{дз} = \frac{МТД}{МТ}$	< 60
		Коефіцієнт податкової самостійності	$K_{ПА} = \frac{ПД}{БД}$	≥ 0,3
		Коефіцієнт стійкості дохідної бази	$K_{зпс} = \frac{ПД}{БД + НД}$	≥ 0,6
Аналіз ефективності бюджету	0,30	Коефіцієнт дефіцитності бюджету	$K_{БД} = \frac{(БД - БВ)}{БВ}$	≤ 0
		Коефіцієнт бюджетної результативності	$K_{БР} = \frac{БД}{Ч}$	↑
		Показник стабільності дохідної частини бюджету	$K_{сд} = \frac{ПД}{МТ}$	≥ 1

БД – бюджетні доходи;

БВ – бюджетні видатки;

МТ – міжбюджетні трансферти з державного бюджету;

ПД – податкові доходи; МТД - сума дотацій вирівнювання;

НД – неподаткові доходи; Ч - середня чисельність населення за рік.

Таблиця 3.3

Розрахунок коефіцієнтів фінансової стійкості та платоспроможності ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» (за даними кошторису на 2017-2018рр.)

Аналіз	Коефіцієнти	Значення показників	
		2017	2018
Аналіз збалансованості місцевого бюджету	Коефіцієнт бюджетного покриття	0,24	0,36
	Коефіцієнт стійкості бюджету	0,54	0,55
	Коефіцієнт загальної податкової стійкості	0,3	0,31
	Коефіцієнт покриття видатків міжбюджетними трансфертами	1,63	1,71
Аналіз із фіна	Коефіцієнт бюджетної залежності	0,61	0,65
	Частка дотації вирівнювання у	–	–

	загальній сумі трансфертів		
	Коефіцієнт податкової самостійності	0,77	0,74
	Коефіцієнт стійкості дохідної бази	0,48	0,55
Аналіз ефективності бюджету	Коефіцієнт дефіцитності бюджету	1,0	1,0
	Показник стабільності дохідної частини бюджету	0,37	0,31

Позитивною тенденцією цього показника є зростання. Межа коефіцієнта бюджетного покриття, яка характеризує бюджет як фінансово стійкий – вище 0,5; середній ступінь фінансової стійкості – від 0,2 до 0,5; низький ступінь фінансової стійкості визначається при значенні коефіцієнта менше як 0,2. Розраховані показники коефіцієнта бюджетного покриття протягом 2017-2018 рр. знаходяться приблизно на однаковому рівні 0,24-0,36, що свідчить про середній рівень розвитку установи.

Зниження коефіцієнта бюджетного покриття обумовлено тим, що видаткова частина бюджету міста з кожним роком динамічно зростає, а власні доходи знижуються.

Коефіцієнт стійкості характеризує залежність бюджету досліджуваної установи від трансфертів. Зниження цього коефіцієнта позитивно впливає на місцевий бюджет, оскільки знижується об'єм трансфертів з міського бюджету.

Низькому рівню фінансової стійкості відповідає значення показника на рівні 0,3.

В загальному, проаналізувавши діяльність досліджуваної установи, можемо зробити висновок, що вона розвиваються з позитивною тенденцією, про що свідчать проаналізовані нами показники, навіть в умовах дефіциту місцевого бюджету та недофінансування закладів освіти.

3.3. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду.

Складна економічна ситуація, яка склалася в Україні, вимагає створення таких умов контрольного процесу, коли крадіжки, нераціональне витрачання

коштів та недбале ставлення до державної власності стали якщо б і не неможливими, то хоча б ускладненими. Багато проблем у державі пов'язані також з неефективністю управління на різних рівнях і нездатністю державного контролю боротися не з наслідками цього явища (порушеннями та випадками шахрайства), а з реальними причинами.

На нашу думку корисним для українських аудиторів може бути досвід зарубіжних країн, які вже давно йдуть шляхом удосконалення системи державного контролю. Цей досвід потрібно вивчати, критично аналізувати та використовувати на практиці.

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами (ревізорами) у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та багатьох інших країнах, мають мультицільовий і мультикритеріальний характер. Перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (ААД), мають багато спільних рис з перевітками та ревізіями, які проводяться державною аудиторською службою України, але у той же час у багатьох аспектах відрізняються від них.

У більшості зарубіжних країн державний аудитор виконує не тільки роль контролера, але й консультанта – активного учасника процесу удосконалення управління бюджетними установами.

Державний аудитор не тільки досліджує фінансові звіти та документи, а й перевіряє законність витрачання коштів бюджетними установами (фінансовий аудит) та здійснює перевірки, які називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам – ВВВК(англ. Value for Money Auditing - VFM Auditing). Даний вид діяльності державних аудиторів у багатьох країнах належить до сфери аудиту (ревізії) урядових структур, державних підприємств та неприбуткових організацій, але у ряді випадків поширюється і на приватні фірми та корпорації. В останньому випадку особи, що здійснюють перевірку, мають статус незалежних, а не державних, аудиторів.

Аудит відповідності вартості витрачених коштів являє собою нове бачення контрольної функції, яку державний аудитор виконує разом з керівниками організацій, що підлягають перевірці. У цьому контексті

державний аудитор виступає як партнер (учасник) процесу впровадження якісного управління в бюджетній сфері. Дійсно, саме аудит відповідності вартості витрачених коштів демонструє важливість партнерства між державними аудиторами і керівниками бюджетних установ.

У посібнику, опублікованому Управлінням генерального аудитора Канади, наводиться таке визначення аудиту відповідності вартості витрачених коштів – це систематична, цілеспрямована, організована та об'єктивна експертиза адміністративної діяльності. Він здійснює для Парламенту оцінку ефективності такої діяльності; забезпечує інформацією, спостереженнями і рекомендаціями, призначеними для підтримки відповідального, чесного та продуктивного управління і заохочення відповідальності та впровадження найкращої практики.

Сфера аудиту відповідності вартості витрачених коштів включає перевірку економічності, продуктивності, ефективності витрат та зовнішнього ефекту урядової діяльності; процедури вимірювання ефективності; розподіл відповідальності всередині установи; заходи щодо збереження державного майна тощо. Об'єктом аудиту відповідності вартості витрачених коштів може бути будь-яка урядова (державна) структура або її діяльність (вид діяльності), діяльність місцевих структур або функціональна сфера загальнодержавного рівня.

На нашу думку, аудит відповідності вартості витрачених коштів становить значний інтерес для української системи державного контролю, що впливає з необхідності реформування системи управління бюджетними установами, яка на сьогоднішній день є неефективною і не відповідає як вимогам ринкової економіки, так і очікуванням суспільства. Відомо, що усі види контролю мають свою ієрархію цілей і ключових критеріїв, відповідно до яких вони здійснюються. Традиційна перевірка у державному секторі економіки України ставить за мету перевірку дотримання чинного законодавства, зосереджуючись на фінансових аспектах. Разом з тим мало уваги приділяється оцінці ефективності управління бюджетними установами та ефективності їхньої діяльності. Щодо аудиту відповідності вартості витрачених

коштів, то його головними критеріями є економічність, продуктивність та ефективність, причому перераховані критерії замикаються саме на останньому, тобто на ефективності.

Поняття ефективності, так як його трактують зарубіжні вчені, полягає у тому, як добре організація витрачає свої ресурси для виробництва товарів, надання послуг чи здійснення регулятивного впливу (у разі, коли організація – це структура, що здійснює владні функції).

Отже, використовуючи традиційний кібернетичний підхід, можна розглядати організацію (у т.ч. бюджетну установу) як певну систему, на вході якої є певні ресурси (людські, матеріальні, фінансові, тощо), на виході – певні товари, послуги чи регулятивні впливи, а в якості перетворювача виступає сукупність внутрішніх процесів та функцій (постачання, виробництво продукції надання послуг, отримання виручки, регулювання, планування, мотивація тощо). Вихід, як правило, характеризується двома категоріями ознак – кількісними та якісними (рис. 3.2).

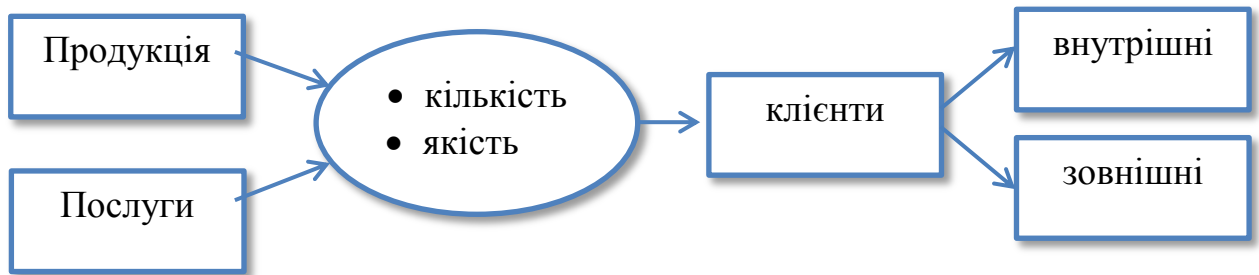


Рис. 3.2. Модель «внески – продукт»

Оскільки система, тобто організація, взаємодіє із зовнішнім середовищем – свій кінцевий продукт передає клієнтам (споживачам, покупцям, іншим організаціям) – оцінка її корисності висвітлюється за результатами діяльності. Якщо для комерційної структури головним результатом може вважатися фінансовий результат, то для бюджетної установи головний результат – це ефективність, яка повинна вимірюватися дещо в інших категоріях [116, с.197].

Ефективність – поняття відносне. У бюджетній сфері неможливо досягнути ефективності без належної економії ресурсів та високої продуктивності. Ефективність вимірюється шляхом порівняння досягнутої продуктивності з визначеними цілями, нормами, стандартами.

Таким чином, державні аудитори у зарубіжних країнах орієнтуються на перевірку діяльності бюджетних установ відповідно до трьох ключових критеріїв, тісно взаємопов'язаних між собою – економічності, продуктивності та ефективності.

Слід зауважити, що терміни «продуктивність», «якість», «клієнти» є вживаними не тільки для комерційних організацій, але й для бюджетних установ та підприємств державного сектору економіки. В умовах ринку немає суттєвої різниці між діяльністю організацій, що належать до різних секторів економіки, – усі вони повинні бути конкурентноздатними і відповідати суспільним потребам та очікуванням.

Стосовно бюджетних установ, то їхніми клієнтами є люди, які проживають на відповідній території і користуються послугами або підпадають під регулятивний вплив певної бюджетної установи. На жаль, питання

продуктивності та якості роботи бюджетних установ в Україні практично ніколи глибоко не досліджувалося.

Що стосується зарубіжного досвіду проведення аудиту називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам, то він свідчить про значну увагу фахівців, науковців і громадськості до проблем ефективності в урядових структурах та державному секторі. Ощадливість платників податків, інтереси яких відстоює законодавча влада демократичних країн світу, є головним стимулом постійного удосконалення підходів до проведення перевірок називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам.

Концепції, покладені в основу методології аудиту називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам, протягом останніх років змінювалися неодноразово. Наприклад, сер Дж. Боурн, керівник департаменту аудиту при уряді Великої Британії, вказує, що державні аудитори традиційно більше зосереджувалися на надійності процесів і процедур всередині урядових (бюджетних) установ. Але перевищення вартості над витраченими коштами насамкінець визначається не через процеси, а через результати (поліпшення охорони здоров'я, освіти, забезпечення більшої надійності транспортних систем), досягнуті за рахунок бюджетних коштів. Це якраз те, що найбільше цікавить Парламент та платників податків. Перевірки на зразок аудиту вартості витрачених коштів, у Великій Британії нині більше зосереджуються на кінцевих результатах, ніж на процесах, які використовуються для їх досягнення. Це не означає, що не оцінюються можливості поліпшення процедур управління та діяльності державних установ, але відправна точка – це все ж таки кінцеві результати [116, с.197].

На нашу думку, такий підхід має під собою раціональну основу. Дійсно, перевірки, орієнтовані на процеси, є більш трудомісткими, ніж перевірки, орієнтовані на результати, а отже й менш продуктивними – це перший аргумент на користь британської практики аудиту вартості. Другий аргумент – це те, що через результати набагато легше визначати особисту відповідальність урядовців та керівників бюджетних установ, а отже і стимулювати їх до найкращого виконання своїх функцій. Взагалі, багатий і корисний досвід

аудиту відповідності вартості витрачених коштів нагромаджено у ряді економічно розвинених країн світу, де цей вид аудиту успішно використовується вже багато років і дозволяє підтримувати конкурентоспроможність державного сектору економіки. Найбільш тривалі традиції аудиту ВВВК, який часто називають аудитом ефективності чи управлінським аудитом, існують у таких країнах як США, Велика Британія, Швеція, Японія та Австралія.

Зокрема, у США і Великій Британії потреба у проведенні аудиту відповідності вартості витрачених коштів у державному секторі виникла через те, що платники податків і політики вимагали більшої відповідальності від уряду і бюджетних організацій за витрати коштів.

У Великій Британії у 1983 р. було створено Національне аудиторське (ревізійне) управління (NAO), на яке було покладено відповідальність за представлення Парламенту надійної інформації про витрачання коштів центральним урядом в Англії, Шотландії і Уельсі. Урядові департаменти, агенції та інші державні структури, які утримуються за рахунок платників податків, повинні звітуватися перед Парламентом про ефективність фінансового менеджменту і витрачених коштів. Зокрема, у 1997-1998 бюджетному році Парламенту було представлено п'ятдесят звітів про відповідність створеної вартості витраченим коштам. У цих звітах розкривалася інформація про економічність та ефективність витрат, здійснених на соціальні потреби. Здійснюючи аудит ВВВК, британські урядові аудиторі звертають увагу не тільки на випадки надмірного чи нецільового витрачання коштів, але й на прогресивну практику [116, с.197].

Як вказує керівництво NAO, «наша головна турбота – забезпечення відповідальності перед Парламентом і у кінцевому підсумку перед платниками податків з метою гарантувати, що державні фонди і ресурси використовуються належним чином і з необхідним ефектом. Ми робимо це, щоб забезпечити Парламент незалежною інформацією і висновками про те, наскільки економічно, продуктивно та ефективно установи, перевірені нами, використовують свої

ресурси, висуваючи на перший план випадки, коли є суттєвий ризик для належної діяльності державних установ та організацій».

Метою аудиту ВВК є поліпшення управління урядових (бюджетних) установ та агенцій та забезпечення підзвітності та відповідальності керівників у цих організаціях. Потрібно зауважити, що аудит відповідності вартості витрачених коштів у Великій Британії проводиться не тільки на рівні центрального уряду, але й на місцевому рівні та у деяких галузях (наприклад, у закладах охорони здоров'я, яка фінансується з бюджету). Крім того, аудит ВВК використовується у приватному секторі приблизно з 1984 року [116, с.197].

У США ще у 1982 р. Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (АІСРА) опублікував спеціальний звіт, присвячений аудиту ефективності у державному і приватному секторах економіки. Цей звіт був підготовлений спеціальним комітетом АІСРА з операційного та управлінського аудиту.

Аудит (ревізія) у державному секторі та в уряді США здійснюється у відповідності загальноприйнятим стандартам адміністративного аудиту (GAGAS), розробленим Головним обліковим управлінням США (US GAO). Останній раз переглянуті стандарти GAGAS були опубліковані у 1994 р. (так звана «Жовта книга», яка отримала назву за кольором обкладинки), в якій наведено дві категорії стандартів: перша з них стосується фінансового аудиту, а друга – аудиту ефективності [116, с.197].

Поштовхом для проведення аудиту відповідності вартості витрачених коштів службами внутрішнього аудиту американських компаній було створення Інституту внутрішніх аудиторів (ІА) у 1941 році. Цей вид аудиту тоді, як правило, називали операційним аудитом. Твердження М.Б. Гріневолта про те, що операційний аудит ексклюзивно належить до сфери внутрішнього аудиту, тобто проводиться лише у приватному секторі, може і є справедливим по відношенню до США і Великої Британії, але не для інших країн. Щоправда, Гріневолт у своїй статті пізніше визнає, що дипломовані громадські бухгалтери

(CPA) можуть проводити операційний аудит у державному секторі, але без використання цього терміну.

В цілому у США попит на проведення перевірок на зразок аудиту ВВВК збільшується, хоча цей вид аудиту не є обов'язковим. Про це свідчить зростання частки аудиту відповідності вартості витрачених коштів та аудиту ефективності у загальній структурі доходів найбільших аудиторсько-консультаційних фірм.

У Швеції аудит відповідності вартості витрачених коштів також є одним з ключових видів аудиту у державному секторі. Шведське національне управління аудиту (Riksrevisionsverket — RRV) почало здійснювати аудит відповідності вартості витрачених коштів ще у 1970 році. З самого початку головним його завданням було визначення ефективності вирішення урядовими агенціями встановлених для них завдань. Зараз аудит відповідності вартості витрачених коштів у Швеції — це перевірка роботи урядових агенцій та оцінка ефективності використання ресурсів [116, с.197].

У структурі Шведського національного управління аудиту існує Департамент аудиту ефективності, який виконує низку функцій:

- зосередження уваги центрального уряду та урядових агенцій на проблемах ефективності їхньої роботи;
- забезпечення центрального уряду та урядових агенцій кваліфікованими рекомендаціями, спрямованими на поліпшення роботи і підвищення її ефективності.

В Японії Комітет з аудиту, відповідальний за проведення ревізії рахунків центрального уряду, отримав повноваження (закріплені у законодавстві) на здійснення перевірок ефективності ще у 1889 році.

Нормативи дослідження на об'єкті перевірки, датовані 1891 роком, розширили традиційний фінансовий аудит, вимагаючи від штатного (внутрішнього) аудитора виконання процедур перевірки доцільності здійснених витрат (наприклад, чи були операції з придбання певних матеріальних цінностей необхідними і терміновими). Японські штатні аудиторів змушені

були також стежити за тим, щоб не купувалися предмети розкоші і використовувалися лише дозволені способи купівлі-продажу.

На національному рівні штатні аудитори повинні були робити оцінку добору кадрів і системи управління людськими ресурсами, з'ясовувати доцільність укладання будівельних контрактів. У часи, коли Японія відчувала проблеми з податковими надходженнями, Комітет з аудиту постійно звертав увагу на те, що уряд здійснює забагато зайвих витрат.

На нашу думку, в умовах ринкової економіки аудит відповідності вартості витрачених коштів виконує надзвичайно важливу функцію підтримання на належному рівні якості управління в уряді та державному секторі економіки. Враховуючи численні випадки недосконалого і нерационального управління державною власністю в Україні, перевірки на зразок аудиту відповідності вартості витрачених коштів були б доцільними у практиці державної аудиторської служби України. Міжнародний досвід свідчить про досягнення відчутного прогресу в справі удосконалення управління в урядових структурах та державному секторі за рахунок постійного проведення аудиту відповідності вартості витрачених коштів державними аудиторами (ревізорами) багатьох країн. Потрібно поступово формувати інший підхід до здійснення державного контролю, здійснюючи який ревізор буде не лише виявляти факти порушень чинного законодавства, але й співпрацювати з керівництвом бюджетних установ, допомагати налагодити таку систему внутрішнього контролю, яка б ускладнювала всілякі зловживання і сприяла зростанню ефективності установ бюджетної сфери України.

Висновки до розділу 3

Дослідження методики проведення аудиту та аналізу звітності бюджетних установ дало можливість зробити наступні висновки.

Аудиторська перевірка фінансової звітності забезпечує достовірність безперервного відображення фінансової діяльності підприємств для поточного інформування менеджерів та інших управлінців для прийняття рішень щодо

ефективності господарювання та контролю за використанням капіталу і ресурсів виробництва та складання фінансової звітності.

Проведення аналізу діяльності бюджетних установ дозволяє здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників установ. Аналіз дає змогу з'ясувати причини появи негативних тенденцій, виявити резерви та розробити превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє. Необхідність аналізу в бюджетних установах обумовлена погіршенням ситуації у цій сфері. Тому аналіз забезпеченості фінансовими ресурсами, доцільність і ефективність їхнього розміщення і використання, платоспроможність цих установ є особливо актуальний в даний час. Оцінка цих показників необхідна для ефективного управління. З їх допомогою менеджери організують, контролюють, покращують та вдосконалюють свою фінансову діяльність.

Розглянуто основні проблеми, що є спільними для всіх суб'єктів бюджетної сфери досліджуваної установи в тому числі. У всіх періодах економічного розвитку України можна вказати наступні проблеми діяльності: жорстке кошторисне фінансування у відповідності до чітко визначених статей доходів та видатків, що перешкоджає не тільки стимулюванню знаходження бюджетними установами нових напрямків фінансування власних витрат, але не створює умов для оптимального та ефективного використання отриманих бюджетних коштів; кошти надаються лише для забезпечення бюджетних установ, витрат які б враховували рівень і якість виконаних робіт не здійснюються; кошти розподіляються відповідно до застарілих методів та підходів; постійний бюджет дефіциту на всіх рівнях, призводить до неможливості своєчасного оновлення основних засобів, що призводить до їх морального та фізичного старіння; існуюча система звітності та бухгалтерського обліку не надає достатньої інформації для оптимального планування та використання коштів.

Усе це викликає гостру необхідність вирішення проблем фінансового забезпечення бюджетних установ в Україні та розробки шляхів їх подолання.

ВИСНОВКИ

Проведене у магістерській роботі дослідження щодо формування та аудиту звітності бюджетних установ дозволило сформулювати на прикладі досліджуваної установи наступні висновки і пропозиції:

1. Сьогодні правовому режиму використання бюджетних коштів бюджетними установами та іншими одержувачами притаманні серйозні обмеження, зумовлені нестачею бюджетних коштів, жорсткою економією їхнього витрачання, запобігання збільшенню інфляції та недопущення подальшого спаду життєвого рівня населення. Видатки з державного бюджету є необхідними для існування бюджетних організацій, тому для належного функціонування цих установ потрібний чітко налагоджений фінансовий механізм. Потрібно змінити ситуацію, що склалась у державному секторі, тобто виводити державні установи новий, якісно досконалий рівень функціонування за рахунок покращення їх фінансового забезпечення. Це може бути досягнуто шляхом пошуку нових джерел фінансування для таких установ, що забезпечить їм безперебійну роботу. Необхідно оптимізувати мережу розпорядників бюджетних коштів, а звідси і забезпечити цільовий розподіл бюджетних коштів, а також підвищити бюджетний контроль над використанням наданих коштів.

2. Фінансова звітність – це система узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих і представлених у певній формі, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цим користувачем відповідних рішень. Для фінансової звітності передбачено такі якісні характеристики: доречність, зрозумілість, зіставність, достовірність, порівнювальність, своєчасність. Для того, щоб звітність була дієвим засобом управління і контролю, вона повинна дотримуватись на основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

3. Фінансова звітність установ державного сектору, з точки зору користувачів, це структуроване відображення історичної облікової інформації, яке призначене для контролю наявності та змін в економічних ресурсах (активах), власному капіталі та зобов'язаннях установи. Слід зауважити, що звітність установ державного сектору має велике контрольне значення, оскільки вона формується згідно з вимогами чинного законодавства та її достовірність обов'язково засвідчується відповідальними особами. Тобто, саме з цієї точки зору фінансова звітність установ державного сектору дозволяє не лише сформулювати думку щодо діяльності установи для прийняття відповідного рішення, але й дає змогу оцінити її діяльність з метою контролю.

4. Звітність бюджетних установ досить специфічна, різноманітна та глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, оскільки на її підставі контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до кошторису, аналізується доцільність та повнота використання майна, повнота та своєчасність платежів, стан розрахунків тощо. Бухгалтерська звітність бюджетних установ сектору суворо регламентована як за змістом, так і за термінами подання. При правильному її використанні вона дає змогу визначити в загальних рисах результати фінансово-господарської діяльності, а при аналізі – встановити ряд додаткових показників, які характеризують фінансову діяльність установ державного сектору.

5. Діючі форми звітності бюджетних установ в значній мірі відповідають вимогам МСБОДС, які виступають уособлення прогресивної облікової практики в державному секторі та покликані створити умови для уніфікації підходів до подання облікової інформації бюджетними установами у їх фінансових звітах. Тому, цілком зрозумілим є закріплення початковими МСБОДС фундаментальних положень з подання та представлення інформації у фінансовій звітності суб'єктів господарювання саме державного сектору.

6. Поступовий перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності бюджетних установ, який є необхідним для забезпечення якості, прозорості та достовірності обліку в установах державного сектору, забезпечення

максимального та повного відображення неохоплених на сьогодні фінансових операцій, створення умов для аналізу динаміки та рівня заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності є узагальненою практикою обліку американських та європейських облікових систем. Основою переходу на міжнародні стандарти є визнання загальних принципів складання та підготовки фінансової звітності. У вказаних стандартах основним є використання принципу нарахування, який ґрунтується на відображенні доходів та видатків в міру їх виникнення, а не в міру фактичного отримання або виплати грошових коштів. Сформована за принципом нарахування фінансова звітність міститиме інформацію не тільки про минулі операції (як зараз є у звітності установ державного сектору України), а й про операції, які пов'язані із виплатою і отриманням грошових коштів в майбутньому.

7. Доходи ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі» складаються з доходів загального та спеціального фондів, асигнування відбувається з місцевого бюджету. Також дана бюджетна установа отримує доходи за джерелами власних надходжень.

Видатки досліджуваної установи покриваються за рахунок коштів загального та спеціального фондів та в межах виділених коштів за економічною класифікацією видатків. В кінці звітного періоду результати виконання кошторису відображаються у звітності.

8. Аналіз фінансової звітності є системою певних знань, пов'язану з дослідженням фінансового стану установи і фінансових результатів, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних чинників на основі даних бухгалтерської (фінансової) звітності.

Стосовно удосконалення аналізу звітності досліджуваної установи можна сформулювати такі висновки :

- бухгалтерський облік установи побудовано на основі методів та принципів, що відображені в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;

доходи бюджетної установи повністю покривають її видатки (дефіцит бюджетних коштів не спостерігається);

- видатки здійснюються у відповідності з виділеними асигнуваннями та їх цільовим призначенням;

- протягом 2017-2018 рр. відбулось несуттєве збільшення дохідної частини бюджету ДПТЗ «Тернопільське вище професійне училище ресторанного сервісу і торгівлі», що призвело до збільшення видатків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Випуск 14. – С. 141-145
2. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23). –
3. Адамик О.В. Інструменти „хмарних обчислень” як фактор удосконалення обліку в бюджетних установах // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2015. – 19 (№2). – С. 179-184
4. Адамик О.В. Класифікація доходів учасників бюджетного процесу в умовах уніфікації вітчизняних та міжнародних облікових стандартів // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту.–Тернопіль, 2013. – №19. – С. 192-196
5. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
6. Арлашкин И. Коэффициентный анализ финансового состояния бюджетных и автономных учреждений // И. Арлашкин / Государственное управление. Электронный вестник. – 2014. – № 47. – С. 183–198 // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-journal.spa.msu.ru/>.
7. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ.вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
8. Бардаш С. В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2013. - № 4. - С. 20-27. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2013_4_5
9. Бенько І. Методика аналізу розрахунків у медичних установах / І. Бенько, В. Бенько // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 53–55.
10. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / М.Т. Білуха: підруч. – К.: 2000. – 692 с. 4. Болюх М. А., Аналіз фінансово-господарської діяльності

бюджетних установ: Навч. посіб./ Болюх М. А., Заросило А. П. – К.: КНЕУ, 2008. – 344 с.

11. Борисова Н.В. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі: реалії та конструктивні перспективи / Н.В. Борисова // Менеджмент. – 2010. – №13. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2010_13/borisova.htm

12. Боярська Ю. В. Фінансова звітність бюджетних установ та її удосконалення [Електронний ресурс] / Ю. В. Боярська, І. В. Мельниченко

13. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 88-93. - Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10\(3\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2013_10(3)) 16

14. Бурило Ю. П. Прямі засоби державного регулювання в інформаційному секторі економіки [Електронний ресурс] / Ю. П. Бурило // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 73–78. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index

15. Бусол О. Ю. Прозорість інформації як чинник запобігання корупції в державному секторі України [Електронний ресурс] / О. Ю. Бусол // Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика). – 2007. – Вип. 17. – С. 145-155. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boz_2007_17_13

16. Бутинець Ф. Бухгалтерська освіта і Болонський процес: уніфікація чи гармонізація / Ф.Ф. Бутинець //День. – № 154. – С.5

17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. – / Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Остап'юк Н.А., Сісюк С.В., 2- е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2006. – 472 с.

18. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

19. Верига Ю. А. Звітність підприємств / Ю. А. Верига, Д. М. Фесенко – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с., с. 239

20. Воробйов Ю. М., Когут І. А. Формування фінансової стійкості місцевих бюджетів в умовах підвищення самостійності регіонів : монографія. Мелітополь : ММД, 2012. 249 с.

21. Воськало В. І. Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / В. І. Воськало, Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.10. - С.

http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltnu_2013_23

22. Галузіна С. М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической інформації в системі управління організацією: моногр. / С. М. Галузіна. – СПб.: Знання, 2006. – 392 с.

23. Гізатуліна Л. В. Бухгалтер – професія державної ваги / Л. В. Гізатуліна // Казна України. – 2011. – № 3(12). – С. 13-15.

24. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: методичні рекомендації / С.Ф. Голов – Вінниця: Консоль, 2008. – 362 с.

25. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах : підручник / Губачова О.М., Мельник С.І. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 432 с.

26. Дембинский Н.В. Теория советского бухгалтерского учета / Н.В. Дембинский. – М. : Госиздат БССР, 1957. – 220 с.

27. Довбуш В. І. Баланс підприємства: історія виникнення, розвитку та становлення / В. І. Довбуш // Незалежний аудитор. - 2013. - № 6. - С. 52-59.- Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_6_10

28. Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів / Т.В. Давидюк // Економіка: реалії часу. – К., 2012.

29. Дейнека О. Система показників ефективності функціонування суб'єктів державного сектора економіки / О. Дейнека // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми, 2009. – Вип. 25. – С. 268–274.

30. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц./ Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Кондратюк І. О., Петруніна В. В. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.

31. Длугопольський О. Теорія економіки державного сектора: навч. посіб. / О. Длугопольський. – К.: Професіонал, 2007. – 592 с.

32. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному

секторі / О.О. Дорошенко, М.І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. – № 2. – Т. 1. – 2012. – С. 111-114.

33. Дорошенко О. О. Запаси бюджетних установ: порівняльний аналіз сучасної облікової практики та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / О. О. Дорошенко // Незалежний аудитор. - 2012. - № 2. - С. 50-54. – Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2012_2_10

34. Дрозд І.К. О.М. Роль бухгалтера бюджетної установи в створенні цінностей суспільства / І.К. Дрозд, О.Л. Михальська, О.М. Сакалош // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 7. – 175-179.

35. Жук, В.М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Жук // Фінанси України. – 2009. – № 7. – с.100-113. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fu/2009_7/pdf/ZHUK.pdf

36. Заббарова О. Экономическое содержание критерия эффективности деятельности бюджетных организаций // О. Заббарова / Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.auditfin.com/fin/2007/5/Zabbarova/Zabbarova%20.pdf>.

37. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні (з використанням національних стандартів) : навч. посіб. / В.П. Завгородній. — К. : А.С.К., 2001. – 848 с.

38. Задорожний З. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Економічний аналіз. – 2009. – Випуск 4. – С. 350-353.

39. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

40. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939. VI [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi.bin/laws/main.cgi?nreg=2939.17>.

41. Зима Ю. П. Проблеми інформаційного забезпечення управління бюджетними установами / Ю.П. Зима [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?operation=1&iid=885>

42. Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 161- 164. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_23_33.

43. Зоріна В. Н., Осадча Т. С., Зорін Г. Г. Фінансова звітність підприємств - Київ: Центр навчальної літератури, 2005. - 200 с., с. 27

44. Каплун О. А., Яцишин С. Р. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТДЕУ. Випуск 15. – Тернопіль : Економічна думка, 2006 р. – С. 282-284.

45. Кемарська, Л.Г. Особливості аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору/ Л.Кемарська// Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 8. – Мукачево, 2017.

46. Кіндрацька Л. М. Фінансовий та управлінський облік у банках: підручник.

47. / Л.М. Кіндрацька. – К.: КНЕУ, 2008.– 816 с. 29. Кондратюк І. О. Особливості формування окремих форм фінансової звітності бюджетних установ [Електронний ресурс] / І. О. Кондратюк // Фінанси, облік і аудит. - 2013. - Вип. 1. - С. 262-268. – Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2013_1_33

48. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні [Електронний ресурс] / Л. Є. Клець. – Режим доступу : http://econindustry.org/arhiv/mag/2008/vip_03_42/st_42_4.pdf. – Назва з екрану.

49. Кондратюк С. Я. Бюджетні заклади держави: природа і напрями розвитку / С.Я. Кондратюк // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. – 2009. – № 13. – С. 75-87.

50. Коритник Л. П., Клименко О. В. Бюджетна звітність в управлінні суб'єктами сектору загального державного управління/ Л.П.Коритник/ Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – №3, 2015. - С. 23-30

51. Кравченко О. В. Напрямки реформування бюджетного обліку / О.В. Кравченко // Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін: матеріали науково-практичної конференції 22-23 жовтня 2009. – Тернопіль, 2009. – С.200-204.

52. Кравчик Ю. В. Модернізаційні аспекти стандартизації фінансової звітності: реалії світового досвіду та українська практика [Електронний ресурс] / Ю. В. Кравчик, Ю. С. Бойко // Інноваційна економіка. - 2013. - №7. - С. 305-309. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_7_72

53. Кужельний М.В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: [Навч. метод. Посібник] / М.В. Кужельний, Є.В. Калюга, О.В. Калюга – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2008. – 240 с., с. 34

54. Кузьминский А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / Анатолий Николаевич Кузьминский. – К. : Вища школа, 1979. – 96 с.

55. Кузьмінський Ю.А. Що таке система бухгалтерського обліку / Ю.А. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит.– 2006.– №6.– С.8-11.

56. Кулик В. А. Вплив облікової політики підприємства на результати аналізу фінансової звітності [Електронний ресурс] / В. А. Кулик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 20(2). – С. 127-132. – Режим доступу:[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20(2)) 19

57. Курило Г. М. Щодо пошуку стратегії конвергентності в обліку та фінансової звітності: концептуальний підхід[Електронний ресурс] / Г. М. Курило // Вісник Донецького університету економіки та права. - 2013. - № - С. 95-100. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vduetp_2013_1_16

58. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет : учебник / М.И. Кутер. – Краснодар : Просвещение – ЮГ, 2013. – 512 с.

59. Кучеренко Т. Принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності [Електронний ресурс] / Т. Кучеренко // Вісник Київського

60. національного торговельно-економічного університету. - 2010. - № 2. - С. 103-113. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2010_2_10

61. Кучеренко Т.Є. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Кучеренко Т.Є. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24-34.

62. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: монографія/ С. О. Левицька. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233 с. 40. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку [Текст] / С.О. Левицька // Економічний аналіз. – 2008. – № 2. – С. 361-369.

63. Лень В. С. Звітність підприємств – [Підручник] / В. С. Лень, В. В. Гливенко, М. П. Бочок – К.: Знання-Прес, 2004, – 474 с.

64. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування [Текст]: навчальний посібник / Мін-во освіти і науки України, Нац. ун-т «Львівська політехніка»; ред. В.І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів: Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

65. Ловінська Л. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Електронний ресурс] / Л. Ловінська // Доповідь на Міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності: досвід та перспективи впровадження в країнах перехідної економіки»: – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=70591&cat_id=70590

66. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євро інтеграційних процесів в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка і управління.– 2009.– №1.– С.23-28.

67. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак.. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

68. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 80-83.

69. Настенко М. М. Оновлена фінансова звітність: переваги і недоліки [Електронний ресурс] / М. М. Настенко, Ю. М. Мудрик // Збірник наукових

праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 2(6). - С. 382-388. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2\(6\)_46](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_2(6)_46)

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» (Форми N 1-дс, 2-дс, 3-дс, 4-дс). Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>

71. Невідомий В. Аудит фінансової та бюджетної звітності як виклик часу для держави і суспільства [Електронний ресурс] / Василь Невідомий // Режим доступу:

<http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16738058;jsessionid=3D3C24313F78CA886831671CE0ED91BE>.

72. Недавня, А. Подаємо бюджетну звітність за I квартал 2018 року: на що звернути увагу/А.Недавня // Баланс-бюджет.– 2018. – №14(686).– С.19-22

73. Облік у бюджетних установах. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.

74. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: монографія / Ц. Г. Огонь. – К. : КНТЕУ, 2003. – 580 с.

75. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету як домінанта фінансової стабільності держави / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 19 – 28.

76. Озеран А.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / А.В. Озеран // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – №35. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_35/55.pdf.

77. Олійник Я. В. Проблемні положення методології та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій [Електронний ресурс] / Я. В. Олійник // Бізнес Інформ. – 2012. – № 5. – С. 234-236. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_5_67.

78. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення [Електронний ресурс] / Я. В. Олійник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 513-520. – Режим доступу:

[http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(2\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(2)) 73

79. Орлова В. К. Концептуальні основи складання фінансової звітності за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / В. К. Орлова, С. М. Кафка // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 245-250. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_3_54

80. Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси / Д. А. Панков // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 31–48., с. 37.

81. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах, державне замовлення та державні закупівлі / Александров В.Т., Ворона О.І., Германчук П.К., Петрашко П.Г., Стефанюк І.Б., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. – К.: АВТ, 2004. – 592 с.

82. Позняковська Н. М. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку у державному секторі / Н. М. Позняковська // Вісн. нац. ун-ту водного госп-ва та природокористування. – 2009. – Ч. 2. – С. 396– 403.

83. Позняковська Н.М. Подання фінансової звітності суб'єктів державного сектора [Електронний ресурс] / Н. М. Позняковська // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2012. – Вип. 19. – С. 200-203. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2012_19_49

84. Поляк Г. Бюджетная система: учебник, 2-ое изд. / Под ред. Г. Поляка. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 703 с

85. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

86. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: Постанова Кабінету міністрів України 31.12.2004 р. № 1777, 2014 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>

87. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

88. Постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ” від 21.02.2002 року № 228 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

89. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України : від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

90. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 р. №44, зі змінами й доповненнями №1339 [Електронний ресурс] - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

91. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів від 12.10.2010 р. № 1202. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

92. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р., №34 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

93. Прядка Н. М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління [Електронний ресурс] / Н. М. Прядка // Облік і фінанси. - 2013. - №4. - С. 71-74. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2013_4_11.

94. Пушкар М. С. Фінансовий облік: [підручник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с., с. 561

95. Рабошук А. В. Проблеми забезпечення достовірності фінансової

звітності [Електронний ресурс] / А. В. Рабошук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 116-124. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)) 17

96. Савичев П.И. Баланс промышленного предприятия и его анализ / П.И. Савичев. – М. : Финансы, 1971. – 128 с.

97. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація [Текст]: монографія / С.В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

98. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.

99. Скорба О. А. Виникнення та розвиток державного фінансово-господарського аудиту / О. А. Скорба // Економіка: проблеми теорії і практики : збірник наукових праць. Випуск 261: В 7 т. – Т. V. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 299–309.

100. Слободяник Ю. Б. Державний аудит бюджетних установ і організацій / Ю. Б. Слободяник // Вісник УБС НБУ. – 2012. – № 1 – С. 228–231.

101. Смольянова О.Ю. Бюджетна установа як інституційна структура надання соціальних послуг / О.Ю. Смольянова // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 6. – 288-292.

102. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 1998. – 448 с.

103. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручн. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

104. Стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

105. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена постановою КМУ № 911-р від 24.10.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

106. Сушко Н. Модернізація бухгалтерського обліку у державному секторі триває / Н. Сушко // Казна. – 2009. – № 3. – С. 25–28.

107. Сушко М. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування / М. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №11. – С. 25-31.

108. Табачук Г.П. Фінансовий облік у банках : навч. посіб. / Табачук Г.П., Сарахман О.М., Бречко Т.М. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 424 с.

109. Тенюх З. І. Методичні підходи до визначення масштабів державного сектору економіки [Електронний ресурс] / З. І. Тенюх // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.13. - С. 320-327. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23

110. Тимощенко, Ю. М. Сучасний стан законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств в Україні [Текст] / Ю. М. Тимощенко // Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія / [Ю. М. Тимощенко та інш.]; ред. О. О. Непочатенко. – Ч. 2. – Умань: Видавець «Сочинський», 2011. – 278 с.

111. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

112. Титикало В. С. Нові форми фінансової звітності бюджетних установ: звіт про власний капітал [Електронний ресурс] / В. С. Титикало // Фінанси, облік і аудит. - 2013. - Вип. 1. - С. 313-319. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2013_1_39

113. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Ткаченко Н.М. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

114. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України: Підручник. – 6-е вид., допов. й перероб. – К.: А.С.К., – 2002. – 784с.

115. Ткаченко І. Т. Звітність бюджетних установ : навч. посібн. / І. Т. Ткаченко.

116. – К. : КНЕУ, 2007. – 548 с.

117. Уолш Кяран. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства / Кяран Уолш ; пер. з англ. – К. : Всеуито ; Наукова думка, 2001. – 367 с. – (Сер. «Усе про менеджмент»), с. 25–47

118. Усач Б.Ф. Аудит: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223

с.

119. Фатхутдинов Р.А. Управленческие решения: учеб. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 264 с..

120. Файберг Т. Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений / Т. Файберг // Известия ИГЭА. – 2006. – № 2 (47). – С. 23–25.

121. Фінансовий менеджмент: Курс лекцій /За ред. проф. Г.Г.Кірейцева. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 432 с.

122. Хаблюк, О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення/ О.А.Хаблюк, Л.А.Будник// Галицький економічний вісник». – 2013. – № 4. – С.151-158.

123. Хаблюк, О. А. Зарубіжний досвід становлення аудиту ефективності [Текст]

124. / Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.197-199.

125. Хомин П.Я. Баланс – элемент методу бухгалтерського обліку чи форма звітності / П.Я. Хомин // Вісник ТДЕУ. – 2006. – № 2. – С. 76–84.

126. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 9–15., с. 14

127. Хорунжак Н. М. Проблеми та передумови уніфікації обліку в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Галиц. екон. вісн. – 2009. – № 2. – С. 152–156.

128. Цал-Цалко Ю. С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз [Навч. посібник] / Ю. С. Цал-Цалко – Київ: ЦУЛ, 2007. – 360 с

129. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник / Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. – К. : Видавн. центр «Академія», 2002. – 672 с.

130. Чебанова Н. В. Фінансова звітність підприємств: [навчальний посібник] / Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир, Ю. А. Василенко. – Харків : Фактор, 2006. – 444 с., с. 10

131. Чемерис О.М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії

модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі / О.М. Чемерис // Державне управління: теорія та практика. – 2009. – №2. – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.

132. Чечуліна О.О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів

133. / О.О. Чечуліна // Фінанси України. – 2007. – №6. – С. 64–68. 88. Чугунов І. Я. Бюджетна система в інституційному середовищі суспільства / І. Я. Чугунов, Л. В. Лисяк // Фінанси України. – 2009. – № 11(168). – С. 3-11.

134. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс : проблеми теорії і практики [Текст] / Л.В. Чижевська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 408 с., с. 26–27

135. Чуприна Л. М. Правова характеристика фінансових правовідносин за участю бюджетних установ / Л. М. Чуприна // Форум права. – 2011. – № 3.– С. 841–853 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11clmubu.pdf>

136. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ. [текст] : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 360 с. 91. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004.– 447 с.

137. Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2014. – Вип. 1. – С. 302-316. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_1_26

138. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / В.Г. Швець. – К. : Знання–Прес, 2003. – 444 с.

139. Adamyk O.; Adamyk B. Accounting methods for public sector entities // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2017

ДОДАТКИ