

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
Кафедра обліку і оподаткування

**ГУЛАКОВА Марта Ігорівна**

**Облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів державного сектору економіки / Accounting, analysis and control of the public sector institutions' activities**

Спеціальність – 071 „Облік і оподаткування”  
освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки  
Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОДСзм-21  
М.І.Гулакова

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент, І.Д.Бенько

---

Випускну кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
„ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2019 р.

Завідувач кафедри  
к.е.н., доцент

\_\_\_\_\_ Н.В.Починок

## АНОТАЦІЯ

Гулакова М. І. Облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів державного сектору економіки. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього рівня „магістр” за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. Освітньо-професійна програма Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

У роботі досліджено особливості діяльності закладів культури та їх вплив на організацію обліку. Обґрунтовано роль та значення обліку, аналізу і контролю в управлінні фінансово-господарською діяльністю закладів культури. Визначено напрями модернізації та дано оцінку ефективності діяльності закладів культури.

Розглянуто методика обліку фінансового забезпечення та діючу практику обліку фінансових і нефінансових активів.

Здійснено аналіз виконання кошторису та визначено місце внутрішнього аудиту як форма контролю в державному секторі економіки.

Ключові слова: фінансове забезпечення, фінансові активи, нефінансові активи, заклади культури, бухгалтерський облік, економічний аналіз, контроль.

## SUMMARY

Gulakova M.I. Accounting, analysis and control of the public sector institutions' activities. - The manuscript.

Studies for obtaining an educational level, "Master" in specialty 071 Accounting and taxation. Educational and professional program Information technologies of accounting, taxation and control in the public sector of the economy. -Ternopil National University of Economics, Ternopil, 2019.

In this work the features of the activity of cultural institutions and their influence on the organization of accounting are investigated. The role and significance of accounting, analysis and control in the management of financial and economic activity of cultural institutions are substantiated. The directions of modernization are determined and the efficiency of the activity of cultural institutions is assessed.

The methodology of financial support accounting and current accounting practices for financial and non-financial assets are considered.

The analysis of the implementation of the budget was made and the place of internal audit was defined as a form of control in the state sector of the economy.

Keywords: financial support, financial assets, non-financial assets, cultural institutions, accounting, economic analysis, control.

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ КУЛЬТУРИ

1.1. Особливості діяльності установ культури та їх вплив на організацію обліку

1.2. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки

Висновки до розділу 1

### РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ КУЛЬТУРИ

2.1.Методика обліку фінансового забезпечення

2.2.Облік фінансових та нефінансових активів

2.3. Інформаційні технології обліку активів

Висновки до розділу 2

### РОЗДІЛ 3. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ

3.1. Організаційно-методичні положення економічного аналізу виконання кошторису

3.2. Внутрішній аудит як форма контролю в державному секторі економіки

Висновки до розділу 3

Висновки

Перелік використаних джерел

Додатки

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Віддаючи належне досягненням науковців щодо опрацювання проблем фінансового забезпечення сфери культури в Україні, зазначимо, що в умовах економічної кризи та фактичних військових дій на сході країни надзвичайно актуальним питанням залишається оптимізація складу та структури видатків бюджетів усіх рівнів і розширення позабюджетних джерел фінансування на розвиток культури.

Головну роль у фінансово-господарській діяльності має його обліково-аналітичне забезпечення, котре є запорукою ефективного управління і функціонування установ культури та високої якості послуг, які вони надають. Розвиток облікової та аналітичної функції управління в умовах ринкових перетворень набуває особливої актуальності. Адже саме відсутність інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення позначається на якості прийняття рішень в управлінні фінансовими ресурсами, дефіцитність яких з року в рік зростає.

Аналіз наукових досліджень і публікацій свідчить, що вивчення проблем управління установами державного сектору економіки ґрунтується на теоретичних засадах, які розробили такі вітчизняні вчені, як І.Бенько, І.Бондаренко, Ф.Бутинець, О.Василик, Л.Воронова, Л. Гізатуліна, Т.Єфименко, Є.Калюга, Ю.Кузьмінський, С.Левицька, Е.Литвиненко, Л.Ловінська, М.Лучко, О.Орлюк, Л.Панкевич, Л.Савченко, С.Свірко, С.Сисюк, Н.Сушко, Н. Хорунжак, О.Чечуліна та інші [1; 15; 39; 42; 71; 77; 79].

**Мета дослідження.** Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в системі управління діяльністю установ державного сектору економіки.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано такі **завдання**:

- вивчити методику обліку фінансового забезпечення;
- дослідити значення обліку фінансових та нефінансових активів в

системі управління установою;

- розглянути значення інформаційних технологій обліку активів;
- визначити організаційно-методичні положення економічного аналізу виконання кошторису;
- обґрунтувати необхідність проведення внутрішнього аудиту як форми контролю в державному секторі економіки;
- розкрити напрями удосконалення обліку, аналізу і контролю в закладах культури.

**Об'єктом** дослідження обрано фінансово-господарську діяльність Управління культури Тернопільської обласної державної адміністрації і Тернопільського обласного центру охорони та наукових досліджень пам'яток культурної спадщини.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в системі управління діяльністю закладів культури.

**Методи** дослідження. У даній роботі використовуються методи узагальнення, системний аналіз, статистичний, інформаційне моделювання, абстрагування, групування, конкретизація, порівняння, дослідження монографій, документів, реєстрів обліку.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних засад і розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації і методики бухгалтерського обліку.

**Практична значущість отриманих результатів** зумовлена можливістю використання пропозицій і рекомендацій дослідження у сфері практичної діяльності закладів культури.

**Апробація результатів роботи та власні публікації.** Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані у Тернопільському обласному центрі охорони та наукових досліджень пам'яток культурної спадщини, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення

ефективності їх діяльності. За результатами дослідження опубліковано статтю: Платні послуги у закладах культури як предмет економічного дослідження (PAID SERVICES IN CULTURAL INSTITUTIONS AS A SUBJECT OF ECONOMIC RESEARCH) та Організація обліку в закладах культури.

**Структура та обсяг роботи.** Випускна кваліфікаційна робота викладена на 71 сторінці друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел із 81 найменування, 8 таблиць, 28 рисунків і додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ В ЗАКЛАДАХ КУЛЬТУРИ

#### 1.1. Особливості діяльності установ культури та їх вплив на організацію обліку

Важливим завданням розвитку установ сфери культури залишається прогнозування майбутнього фінансового стану, правильний вибір стратегії та контроль за рівнем вітчизняних та зарубіжних напрямів діяльності сфери культури, аналіз галузі культури в цілому та фінансово-економічного діяльності окремих установ. Провівши аналіз, сформовано перелік факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, які, на нашу думку, є основними чинниками, що здійснюють вплив на результативність діяльності установ культури.

За умов проведення аналізу внутрішнього середовища, доцільним є виокремлення наступних його сильних сторін:

- місце розташування (важливим є дослідження не лише щодо розташування установ культури відносно центру міста, а й територіальне розміщення у розрізі регіонів країни, атакож варто приділити увагу дослідженню культурно-активного населення та економічного розвитку області, міста тощо;

- наявність різноманітної кількості установ культури, що дозволить задовольнити потреби різних соціально-культурних груп населення (вір-зали, зали сімейного типу та бюджетні) залишається одним із основних чинників і дає змогу максимально ефективно експлуатувати культурний продукт та максимально залучити цільову аудиторію;

- наявність системи обслуговування додаткових груп споживачів;
- наявність додаткових послуг, в тому числі їх диференціація;
- інноваційні підходи до технічного оснащення.

У свою чергу, до уваги потрібно взяти важливість наступних чинників,

які, як правило, виступають у ролі слабких сторін (рис.1.1):

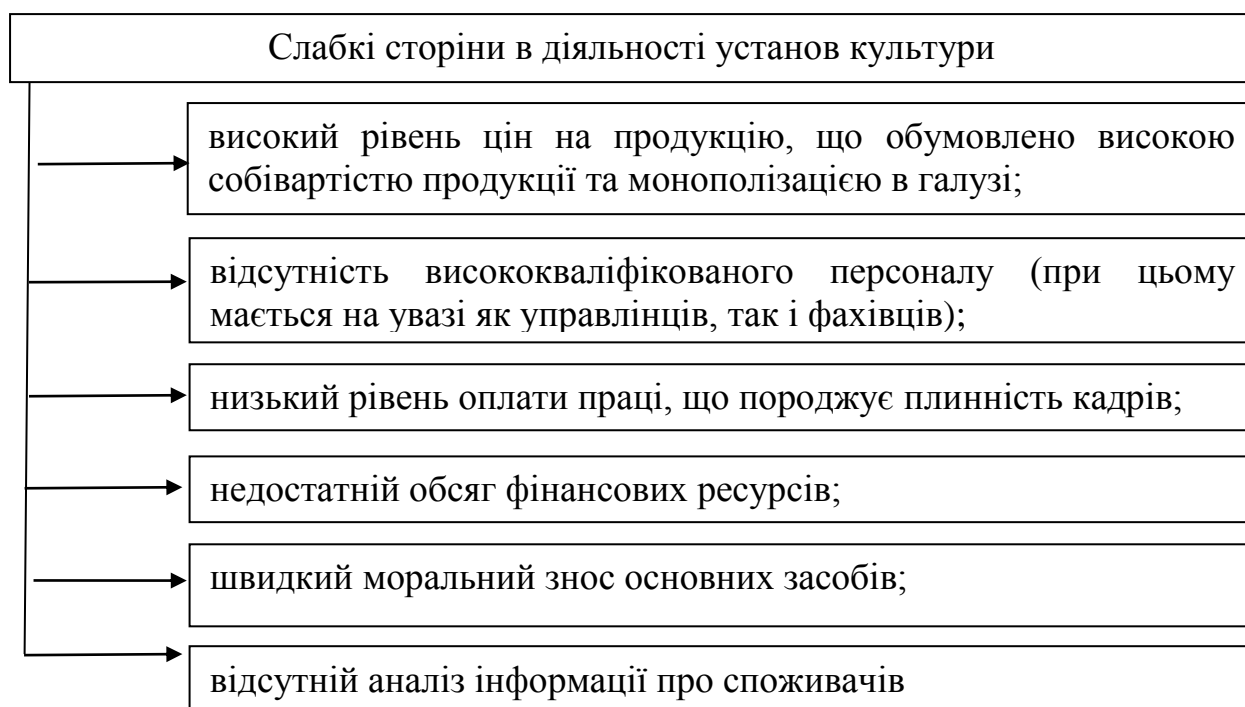


Рис.1.1. Чинники, що здійснюють вплив на результативність діяльності установ культури

Примітка. Розроблено автором за даними [19]

Здійснюючи дослідження зовнішнього середовища, було зроблено висновки про те, що можливостями та пріоритетами установ культури, можуть стати (рис.1.2):

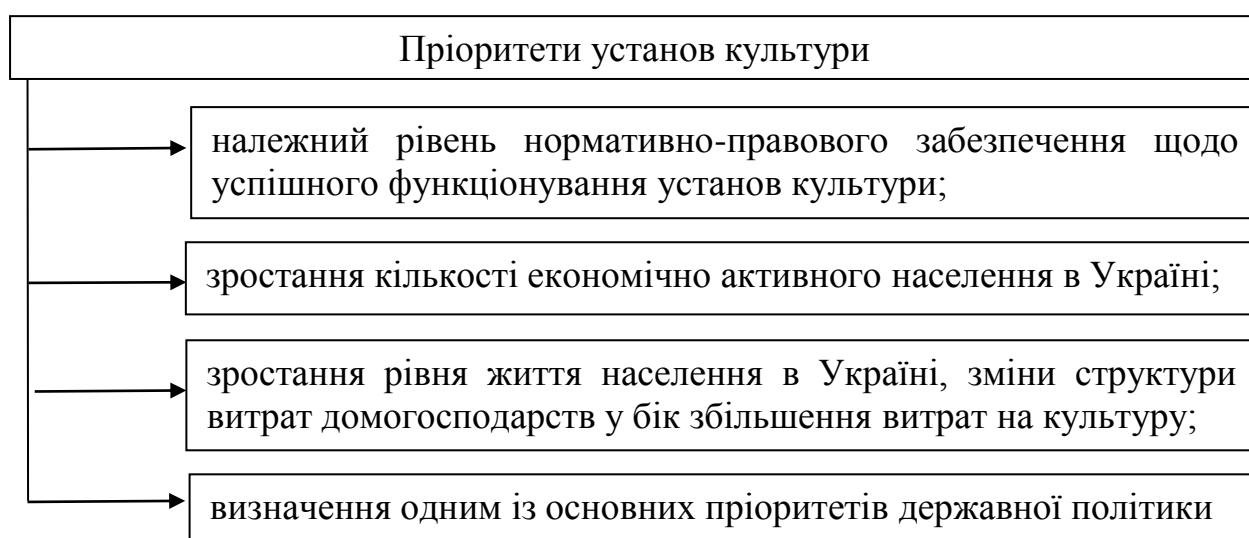


Рис.1.2. Пріоритети установ культури

Примітка. Розроблено автором за даними [19]



Разом з тим, кризова ситуація в економіці країни, нестабільність ринку обумовлює виникнення таких загроз, як (рис.1.3):

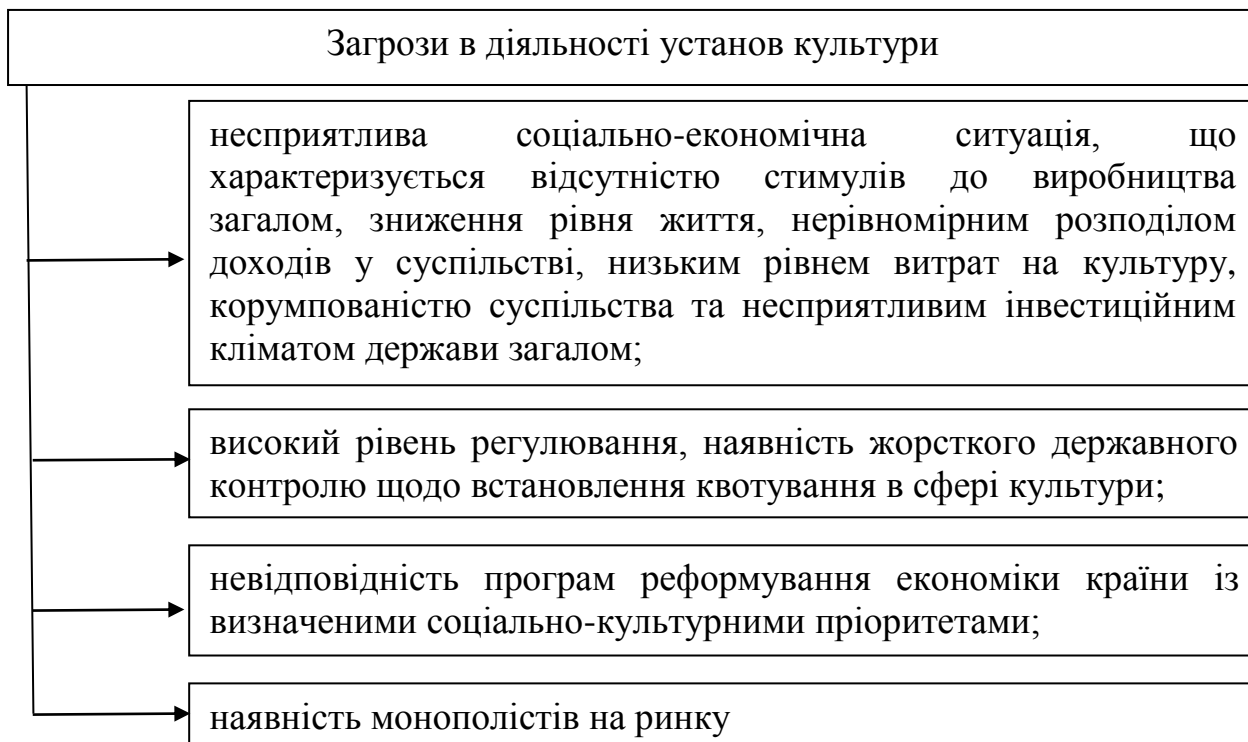


Рис.1.3. Загрози в діяльності установ культури

Примітка. Розроблено автором за даними [19]

Розвиток сфери культури має безпосереднє відношення до поліпшення якості життя, забезпечення комфортних умов роботи і дозвілля для мешканців громади, забезпечує соціальну стабільність і гармонізацію міжнаціональних і міжконфесійних відносин, сприяє розкриттю творчого потенціалу, духовному розвитку особистості і громади в цілому. Культурне надбання є важливий економічний ресурс, який забезпечує умови для розвитку туризму, приваблює і утримує в громаді освічених людей.

Програма розвитку культури, мистецтва, охорони культурної спадщини та туризму на 2017-2021 роки розроблена з метою забезпечення розвитку культури, мистецтва, охорони культурної спадщини та туризму. У програмі враховані завдання, визначені Законом України „Про культуру”, стратегією сталого розвитку „Україна-2020” та іншими законами України.

У загальному вигляді джерела фінансування сфери культури поділяються

на державні та приватні. Державна підтримка фінансового забезпечення сфери культури включає пряме бюджетне фінансування поточної діяльності закладів, організацій, підприємств культури та мистецтва державної, комунальної, рідше приватної форми власності і цільові трансферти, призначені для фінансування національних довгострокових програм та проектів. До непрямих заходів державної підтримки відносять державні гарантії, кредитні та податкові пільги. Приватне фінансування культури здійснюється шляхом залучення коштів меценатів, спонсорів та в рамках державно-приватного партнерства.

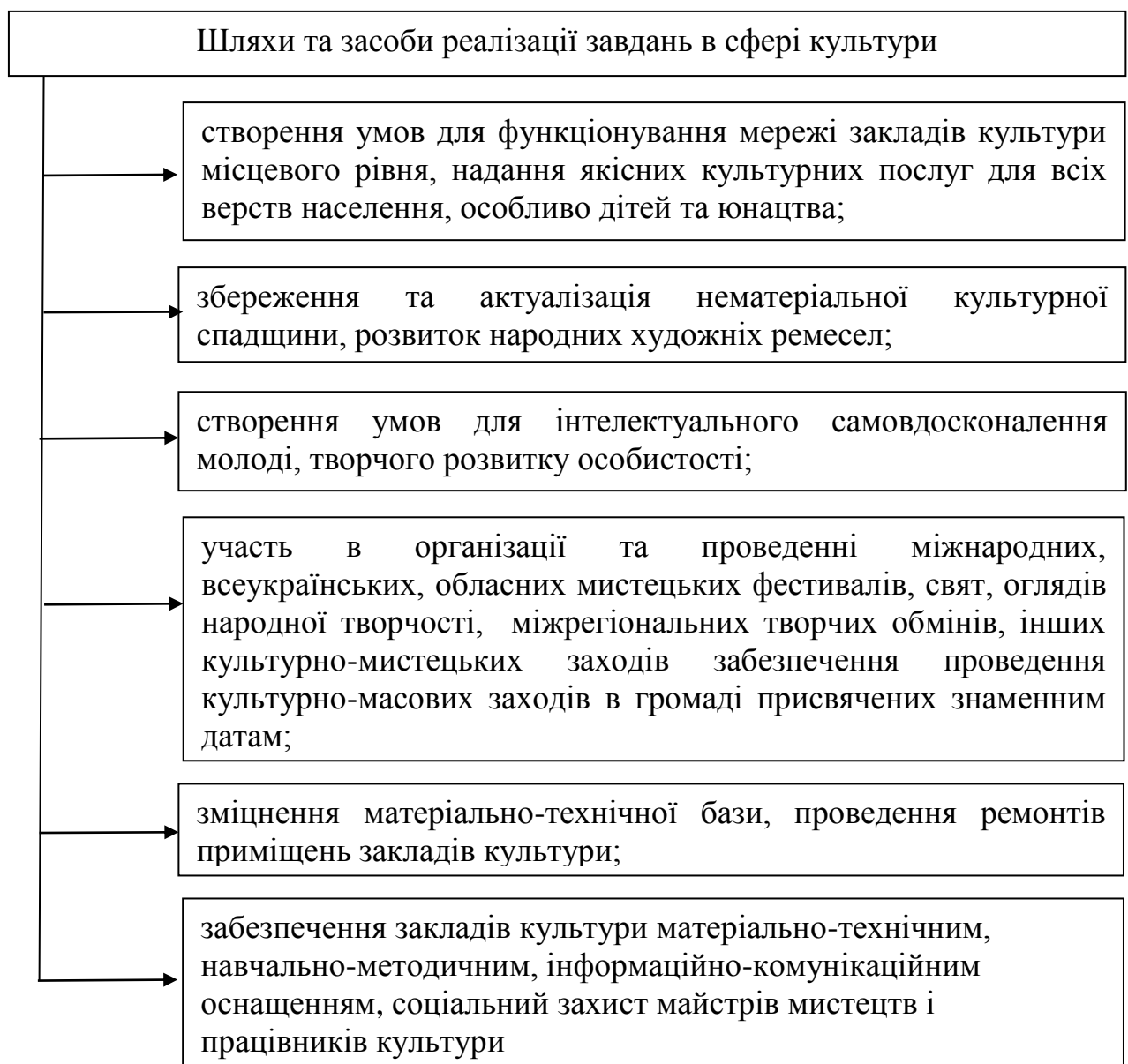


Рис.1.4. Шляхи та засоби реалізації завдань в сфері культури

Примітка. Розроблено автором за даними [19]

Міністерством культури України та іншими головними розпорядниками бюджетних коштів не завжди забезпечувався належний контроль за ефективним та обґрунтованим використанням коштів, виділених на утримання та збереження об'єктів культурної спадщини, на фінансову підтримку бібліотечної, архівної справи, творчих спілок тощо. Управлінські рішення Міністерства культури України часто є неефективними і не сприяють виконанню задекларованих цілей і завдань.

Основними недоліками прямого бюджетного фінансування є розмитість пріоритетів, наявність значної кількості державних програм та заходів, що фінансуються з держбюджету, незначна роль конкурсних механізмів у фінансуванні конкретних програм, нестабільність загального розподілу витрат, переважання видатків утримання над видатками розвитку, недофінансування сфери культури, недотримання фінансової дисципліни і раціональності в забезпеченні реалізації фінансової діяльності держави [23].

Непряме бюджетне фінансування сфери культури в Україні не отримало такого значного поширення, як у розвинутих країнах, де держава забезпечує податкові й кредитні пільги як самим закладам культури та мистецтва, так і організаціям, що надають їм фінансову підтримку. У Франції та інших розвинених країнах Європи існує механізм фінансування культури з парафіскальних джерел через запровадження розгалуженої системи специфічних податків. Так, податок від торгівлі книжками спрямовується на підтримку літературної діяльності, податок з прибутку нових телевізійних каналів, у тому числі кабельного й супутникового телебачення, спрямовується на підтримку виробництва кіно-, аудіо-, відеопродукції, податок від театральної концертної діяльності – на розвиток театрального мистецтва [25].

Аналіз джерел фінансування сфери культури в розвинутих країнах світу засвідчує, що характерною тенденцією останніх десятиліть стало загальне скорочення бюджетних видатків на культуру.

У фінансуванні сфери культури в Україні приватні джерела фінансування складають значно меншу частину, ніж державні. У середньому по закладах

культури та мистецтва в Україні частка коштів, що отримуються від позабюджетних джерел, останніми роками практично незмінна та становить приблизно 12% бюджетного фінансування.

Політична та економічна стабілізація в Україні сприятиме залученню приватних джерел фінансування в розвиток культури. Утім, цього замало: шляхом співпраці влади, бізнесу та громадянського суспільства необхідно створити умови в країні для розвитку культури в ринкових умовах.

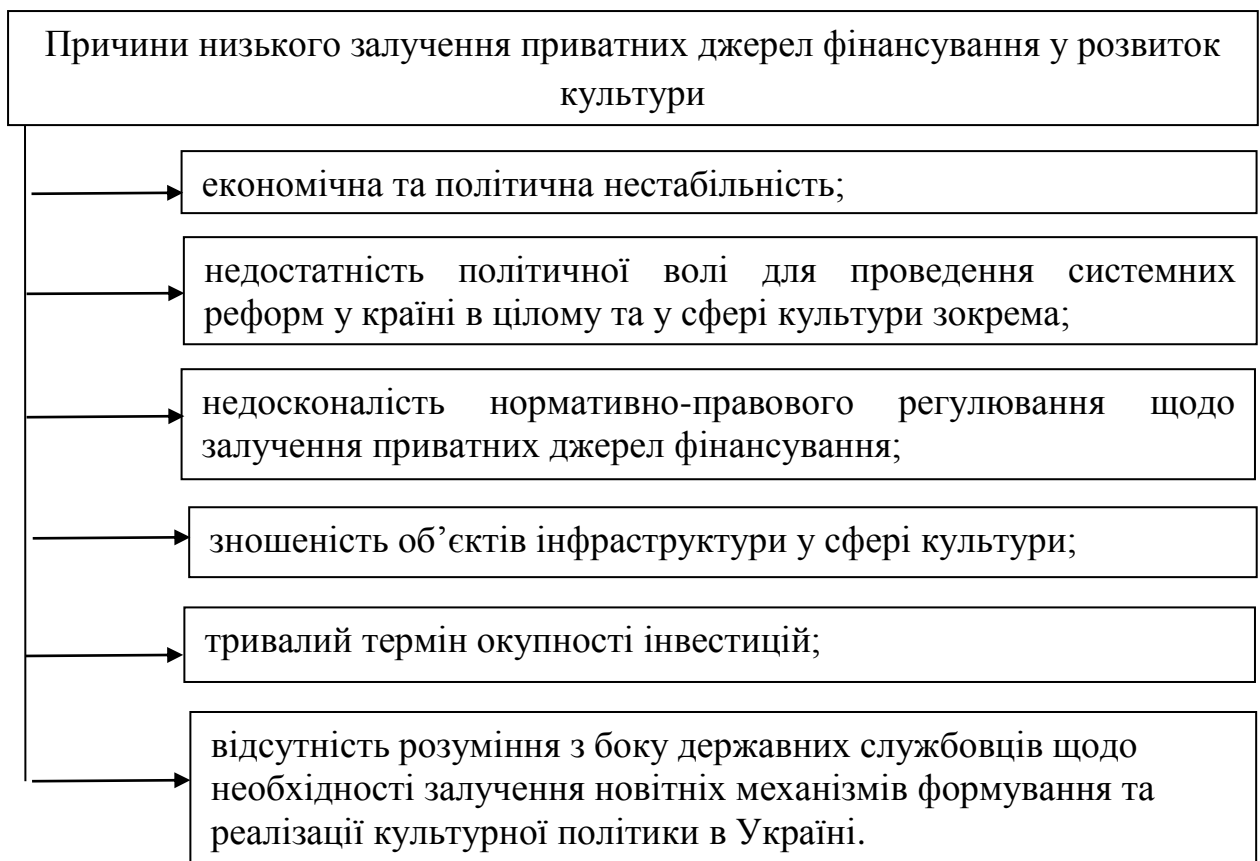


Рис.1.5. Причини низького залучення приватних джерел фінансування у розвиток культури

Примітка. Розроблено автором за даними [65]

Представники влади на сьогодні вже заявили про готовність до проведення системного реформування всіх складових життєдіяльності країни.

Серед основних напрямів реформи зазначається й про зміну базових принципів залучення коштів для фінансування культури: широке використання недержавних коштів для підтримки галузі та створення передумов для появи і функціонування нових культурних об'єктів та явищ [18].

Щодо приватних джерел фінансування сфери культури, то тут важливу роль відіграють меценатство, спонсорство та державно-приватне партнерство. Меценатство є різновидом благодійної діяльності й відрізняється від благодійництва специфічними соціальними й культурними заходами. Через меценатську діяльність здійснюється некомерційна підтримка діяльності закладів культури, окремих митців та мистецьких проєктів. Водночас приватні особи та компанії мають змогу формувати позитивний імідж та демонструвати політику соціальної відповідальності.

Найбільш універсальним механізмом залучення приватних джерел фінансування у сферу культури, на нашу думку, є державно-приватне партнерство (ДПП). Необхідно виділити такі потенційні фінансові вигоди та переваги застосування механізму державно-приватного партнерства (рис.1.6):

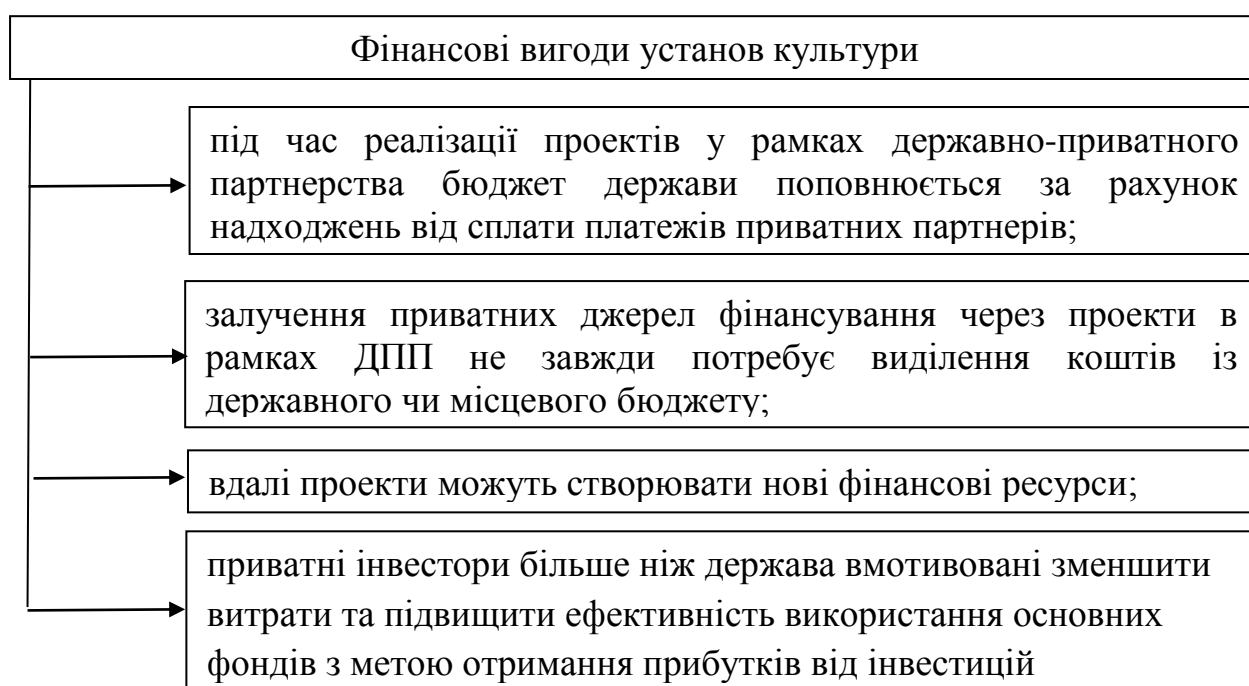


Рис.1.6. Пріоритети установ культури

Примітка. Розроблено автором за даними [19]

Важливе місце серед приватних джерел фінансування культури посідає спонсорство, яке відповідно до чинного законодавства України визначається як добровільна матеріальна, фінансова, організаційна та інша підтримка фізичними та юридичними особами будь-якої діяльності з метою популяризації

виключно свого імені, найменування, свого знака для товарів і послуг. За кордоном спонсорство у сфері культури актуалізувалося у 1970-х рр., коли організації культури почали змагатися за отримання благодійницької допомоги із соціальною сферою, спортом, охороною довкілля.

## **1.2. Модернізація обліку в установах державного сектору економіки**

Сучасний етап функціонування бюджетної системи України – це етап реформування і впровадження в дію нової нормативно-правової бази, що відповідає умовам інтеграції України у міжнародну спільноту та її прагненню до уніфікації й модернізації обліку. Він характеризується суттєвими змінами в управлінні соціально-економічними процесами, формуванням нової системи бухгалтерського обліку установ, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів, адаптацією її до міжнародних стандартів.

З метою приведення діючої методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку бюджетних установ у відповідність до норм та вимог міжнародних стандартів фінансової звітності впроваджено в дію національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, а з 1.01.2017 року введено в дію новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [56].

Застосування в обліку цих нормативних документів вимагає роз'яснення механізму відображення господарських операцій, зокрема з руху основних засобів, наявність яких, як найбільш важливої складової активів, є однією з визначальних умов ефективної діяльності бюджетної установи. В науковій літературі досліджено чимало питань щодо класифікації, оцінки, організації обліку основних засобів відповідно до нової нормативно-правової бази, проте, у зв'язку з впровадженням нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі актуальним є визначення порядку відображення операцій з їх руху.

Погоджуємось із твердженням науковців, що розвиток установ

державного сектору вимагає підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання.

Крім того, впровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі вимагає більш деталізованого обліку витрат. Тому сьогодні, як ніколи, постало на часі актуальне питання вдосконалення організації бухгалтерського обліку в державному секторі. Сьогодні багато нормативних актів не узгоджені між собою. Установи державного сектору економіки першочергово дотримуються вимог Бюджетного кодексу, а окремі статті Податкового кодексу України суперечать йому. Це сприяє виникненню великої кількості помилок в обліковому процесі та уповільнює прийняття ефективних рішень [12].

Необхідність формування, затвердження та введення в дію Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України виникла у зв'язку із переходом держави до ринкових умов господарювання. Розбіжності у веденні обліку, формах звітності, рахунках бухгалтерського обліку в державному секторі та інших видах діяльності створюють перепони перед здійсненням облікових зв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом цінностей.

У сучасних економічних умовах та в умовах обмеженості фінансових можливостей загального фонду бюджету розширюється коло завдань, які постають перед бухгалтерським обліком. Ці завдання, які необхідно вирішити за короткий час, характеризують новий етап розвитку бухгалтерського обліку. При цьому необхідно враховувати, що проблеми ведення бухгалтерського обліку в установах державного сектору неоднорідні, оскільки вони зумовлюються окремим видом діяльності.

В установах державного сектору переважно застосовується меморіально-ордерна форма обліку, яка вражає своєю трудомісткістю, оскільки вимагає здійснення додаткових вибірок інформації та її перегрупування при складанні звітності.

В умовах ручної обробки даних така форма має ряд недоліків:

багаторазовість записів господарських операцій і пов'язані з цим зайві затрати праці; відокремленість синтетичного й аналітичного обліку; слабка адаптованість облікових реєстрів до потреб складання форм звітності, що суттєво обмежує її застосування в установах.

Крім позитивних моментів, які були зазначені, залишаються й невирішені проблемні питання. Так, наприклад, вагомим складником Стратегії модернізації є створення уніфікованого програмного продукту для використання суб'єктами державного сектору, а також визначення сутності та значення управлінського обліку у фінансово-господарській діяльності установ державного сектору економіки. У великих установах система управління ними ускладнюється, а тому без надійного інформаційного забезпечення такі системи стають некерованими, бюджет таких установ вимірюється десятками, сотнями мільйонів гривень, у тому числі доходи й витрати за спеціальним фондом досягають двох третин. Виникає необхідність отримання інформації не лише в розрізі кодів бюджетної класифікації, але й за структурними підрозділами. Однією із суттєвих проблем управлінського обліку, який орієнтується на ретельний облік витрат (затрат), є відсутність науково обґрунтованої методики калькулювання собівартості культурних та інших нематеріальних послуг.

Результати реалізації напрямів Стратегії модернізації безумовно наблизили бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки до світових облікових позицій. Остаточне запровадження до практики напрямів Стратегії модернізації уможливить формування інформаційно-аналітичної підсистеми управління державними фінансами та сприятиме подальшій інтеграції України у світовий економічний простір.

В умовах активного залучення установ державного сектору економіки до ринкових процесів обов'язковим напрямом модернізації обліку є формування системи управлінського обліку, а також розроблення єдиної науково обґрунтованої методики формування собівартості послуг установ культури [68].



## Висновки до розділу 1

В умовах недостатнього фінансування з державного бюджету зростає роль власних надходжень закладів культури, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю.

За результатами дослідження можна зробити висновок, що для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності.

Сучасний системний підхід до розробки нових алгоритмів обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю установ культури полягає не тільки у забезпеченні обліково-аналітичного управління, а й у ефективності функціонування цих алгоритмів. Зі стрімким розвитком обчислювальної техніки зростає потреба в передачі великих обсягів інформаційних ресурсів, що обумовлює жорсткіші вимоги до алгоритмів обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю установ культури як бюджетних установ, особливо відносно продуктивності та ефективності. На сьогодні не існує систематизованої множини показників, які б могли охарактеризувати ефективність функціонування алгоритмів обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю установ культури. Відтак, бюджетні організації потребують гнучких систем оцінки й аналізу власної діяльності.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ В УСТАНОВАХ КУЛЬТУРИ

#### 2.1.Методика обліку фінансового забезпечення

Процес стратегічного управління фінансовими ресурсами, який забезпечує формування та раціональний розподіл фінансових ресурсів, їх ефективне використання з метою досягнення стратегічних цілей, може бути ефективний лише за правильного вибору напрямку, що відповідає потребам.

Напрями стратегії управління фінансовими ресурсами в сфері культури передбачають:

- оптимізацію структури та джерел залучення фінансових ресурсів;
- зниження обсягу та вартості фінансових ресурсів.

Бухгалтерський облік доходів, видатків та фінансових результатів закладів культури здійснюється відповідно до нормативно-правових актів.

Організація обліку надходження плати за послуги установ, джерелом утворення яких є власні доходи, потребує чіткого визначення механізму розрахунків у частині форми порядку оплати послуг.

Основними формами розрахунків за надання платних послуг установами державного сектору є готівкова та безготівкова. Вибір однієї з них чи їх комбінація визначається умовами господарювання, особливостями галузевої приналежності тощо [2].

Для обліку грошових коштів, які знаходяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 „Реєстраційні рахунки”. За ним відображають суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами. Для розмежування надходжень відкривають до нього аналітичні рахунки.

Специфікою діяльності установ державного сектору обумовлено порядок проведення розрахунків з надання платних послуг установами. Це в першу

чергу визначається і передусім підпорядковано вимогам їх функціонування в межах встановленого фінансового поля, яке має певні обмеження. Йдеться про обов'язкове забезпечення діяльності з надання послуг, а отже, і покриття відповідних видатків спеціального фонду, доходами спеціального фонду. Звідси, на нашу думку, найраціональнішою схемою побудови розрахунків є схема передоплати. За таких умов вимога забезпечення доходами майбутніх видатків реалізується повністю.

Атамас П.Й. та ряд інших вчених під видатками розуміє суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом. Поняття видатки також конкретизоване у Бюджетному кодексі, в якому визначено, що їх слід визнавати як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [11].

Для бухгалтера важливе значення має економічна класифікація видатків, за кодами якої організовується аналітичний облік фактичних видатків установи.

Класифікація дає змогу однаково обраховувати доходи і видатки бюджету, складати звітність про виконання бюджету, здійснювати контроль і аналіз за кожним видом доходів і видатків.

Кошторис установи відображає процеси формування вхідних грошових потоків та розподілу і використання вихідних грошових потоків у розрізі загального та спеціального фондів установи державного сектору.

Основною національної фінансової системи є грошові кошти, використання яких передбачає формування вхідних і вихідних грошових потоків, що забезпечує функціонування установи.

Формування облікового забезпечення фінансово-господарської діяльності закладів культури є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів загального та спеціального фондів, яка будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції. Найбільш специфічними та важливими об'єктами в обліку закладів культури є

доходи, видатки і фінансові результати. Крім того, фінансові результати діяльності закладів культури в розрізі джерел фінансового забезпечення (асигнувань з Державного бюджету та місцевого бюджету, власних надходжень і бюджетних коштів на виконання бюджетних програм) передбачають облік доходів, видатків, результатів за загальним та спеціальним фондами.

Облік видатків та витрат закладів культури ведеться на основі бухгалтерського обліку, а облік затрат – управлінського обліку, який відповідно до чинного законодавства здійснюється за бажанням керівника суб'єкта господарювання [75].

Щодо фінансових результатів діяльності закладів культури, то вони відображають виконання покладених на них державою зобов'язань, зокрема, надання якісних послуг. Саме тому в кінці року заклади культури розраховують фінансовий результат за загальним та спеціальним фондами (профіцит „+”, дефіцит „-”) шляхом відповідного списання всіх доходів (асигнувань та власних надходжень) і видатків (витрат, затрат). Визначені залишки на відповідних рахунках і будуть кінцевим показником діяльності.

В міжнародній практиці застосовують в цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності.

При цьому показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи таким чином чистий надлишок або дефіцит. Тобто в цьому випадку і вітчизняна, і міжнародна практика обліку збігаються, визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток для розширеного виробництва та споживання, а як індикатор раціональності бюджетного фінансового забезпечення, а також ефективності використання отриманих бюджетних коштів.

Доцільно зазначити, що за останні роки ведеться активна робота щодо врегулювання системи бухгалтерського обліку державного сектору, а відповідне законодавство наближається до стабілізації. Законодавчо-методологічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку в установах

державного сектору потребує подальшого вдосконалення шляхом не кількісного, а якісного розвитку та гармонізації із міжнародними стандартами.

## 2.2. Облік фінансових та нефінансових активів

Фінансові активи установ державного сектору економіки включають дебіторську заборгованість, фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти установ та державних цільових фондів, кошти бюджетів та інших клієнтів, інші фінансові активи [38].

Готівкові фінансові активи, одержані установами, повинні витратитися суворо за цільовим призначенням у відповідності до кошторисів бюджетних установ. При цьому потрібно враховувати, що установа може мати в своїй касі готівку лише в межах установлених лімітів. Виняток становлять готівкові фінансові активи для виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсії, стипендії. Такі активи можуть зберігатися в касі понад ліміт протягом трьох днів.

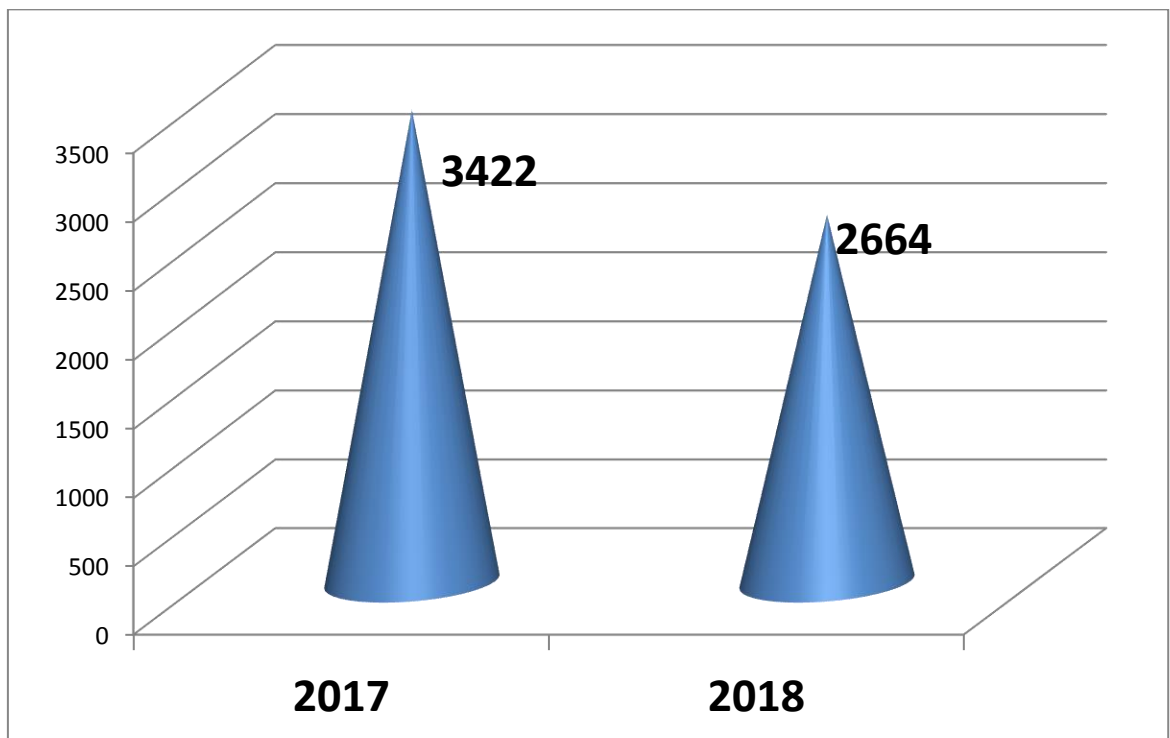


Рис.2.3. Залишки грошових коштів за 2017-2018 роки

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

З рисунка видно, що за даними балансу містились грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у казначействі на суму 3422 грн. та 2664 грн. за відповідні роки.

Для обліку наявності, руху і залишків готівки в касі використовують активний рахунок 2211 „Готівка у національній валюті”. Залишок і надходження грошових коштів відображають за дебетом рахунка, а видану готівку – за кредитом.

Важлива частка у структурі фінансових активів належить дебіторській заборгованості. Облік розрахунків з підзвітними особами ведуть на 2116 „Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами”. Облік таких витрат ведуть за КЕКВ 2250 Видатки на відрядження.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться за кожною підзвітною особою, сумою виданого авансу й сумами проведених витрат, а також за невикористаними авансами у меморіальному ордері 8 „Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами”.

Близькість до грошей – це властивість фінансового активу, яка дає можливість його швидкого перетворення у грошові кошти з мінімальними затратами та затримкою у часі.

У бухгалтерії перевіряється правильність оформлення первинних документів, законність зроблених витрат за їх призначенням, а також здійснюється арифметична перевірка. Перевірені авансові звіти затверджуються керівником. Якщо підзвітна особа не представляє в бухгалтерію у встановлений термін авансовий звіт або не повертає невитрачені гроші, то керівник має право утримувати цю заборгованість із його зарплати.

За даними балансу Тернопільського обласного центру охорони та наукових досліджень пам'яток культурної спадщини можна дослідити склад та структуру фінансових та нефінансових активів (рис.2.4).

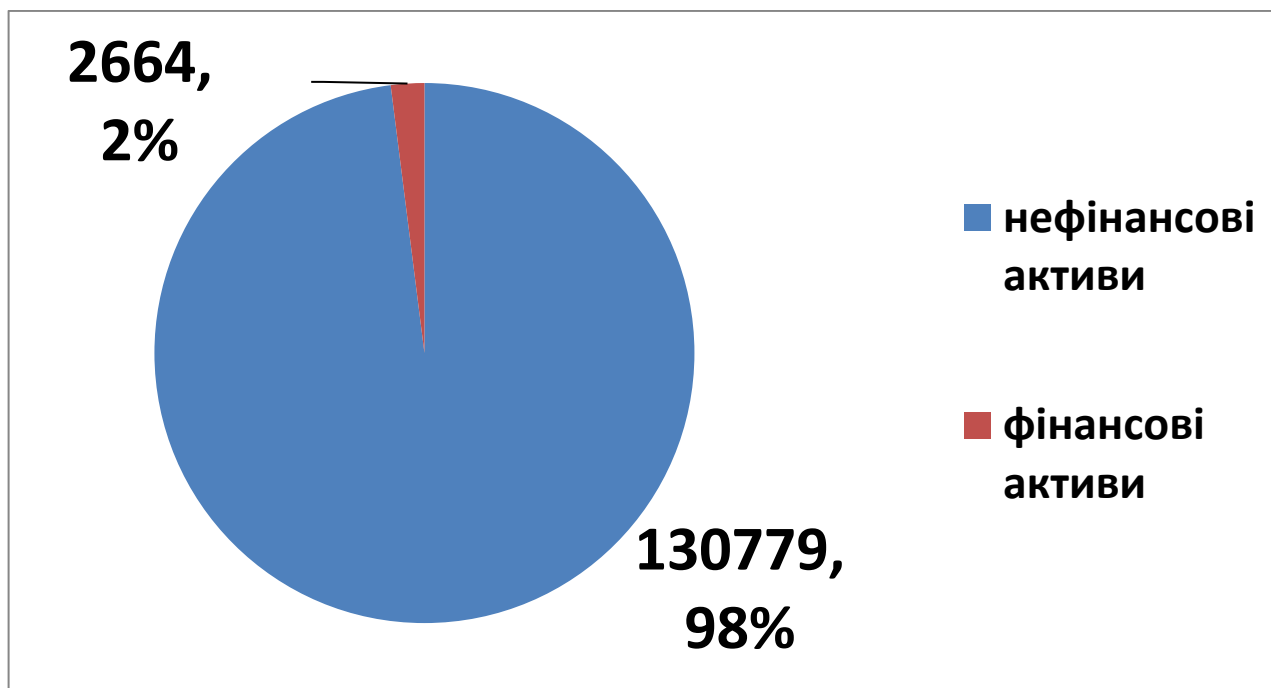


Рис.2.4. Структура активів установи на 1 січня 2018 року

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

З рисунка видно, що в складі активів установи є фінансові та нефінансові активи на суму 133443 грн., у т.ч. нефінансові активи – 130779 грн., що становить 98 % та фінансові активи – 2664 грн. (2 %) від загальної суми усіх активів установи.

Представлена методика нарахування зносу на необоротні активи за термінами, відсотковими ставками та охопленням об'єктів нарахування у межах головного розпорядника коштів.

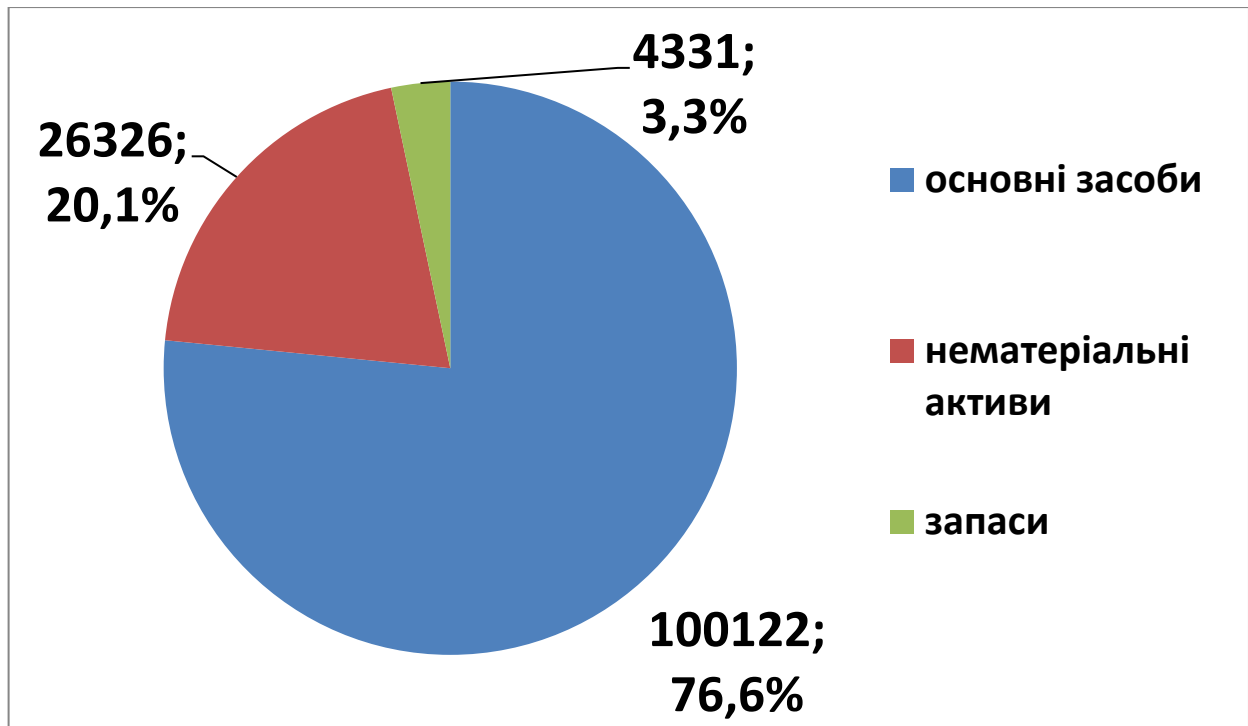


Рис.2.5. Склад і структура нефінансових активів установи на 1 січня 2018 року

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

З рисунка видно, що в складі нефінансових активів установи є основні засоби на суму 100122 грн., що становить 76,6 %, нематеріальні активи – 26326 грн. (20,1 %) та запаси у суму 4331 грн. (3,3 %). Загальна сума нефінансових активів становить 130779 грн., що відповідно до попереднього рисунка складає 98 % усіх активів за досліджуваний період.

Для того, щоб використання основних засобів було справді економічно вигідним та ефективним для установи, необхідно не тільки стежити за його технічним станом, а й залучати фахівців під час проведення складних ремонтів.

Аналіз проведених досліджень і публікацій свідчить, що в науковій літературі вирішено чимало проблем обліку основних засобів, однак потребує роз'яснення застосування плану рахунків в державному секторі для визначення

Завдання обліку запасів певною мірою своєрідні та зосереджують свою увагу важливих аспектах.

Запаси є найбільш значною частиною активів бюджетної установи, їх



облік і оцінка впливають на результати діяльності установи та на розкриття інформації про її фінансовий стан. Основним нормативним документом, який призначається для ведення обліку запасів, виступає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси” [51].

Успішне виконання завдань, що стоять перед обліком, можливе лише за умови правильної організації первинного обліку, тобто оформлення документами різних господарських операцій з метою одержання початкових (первинних) даних. Первинна інформація дає можливість одержати показники, які необхідні для успішного керівництва.

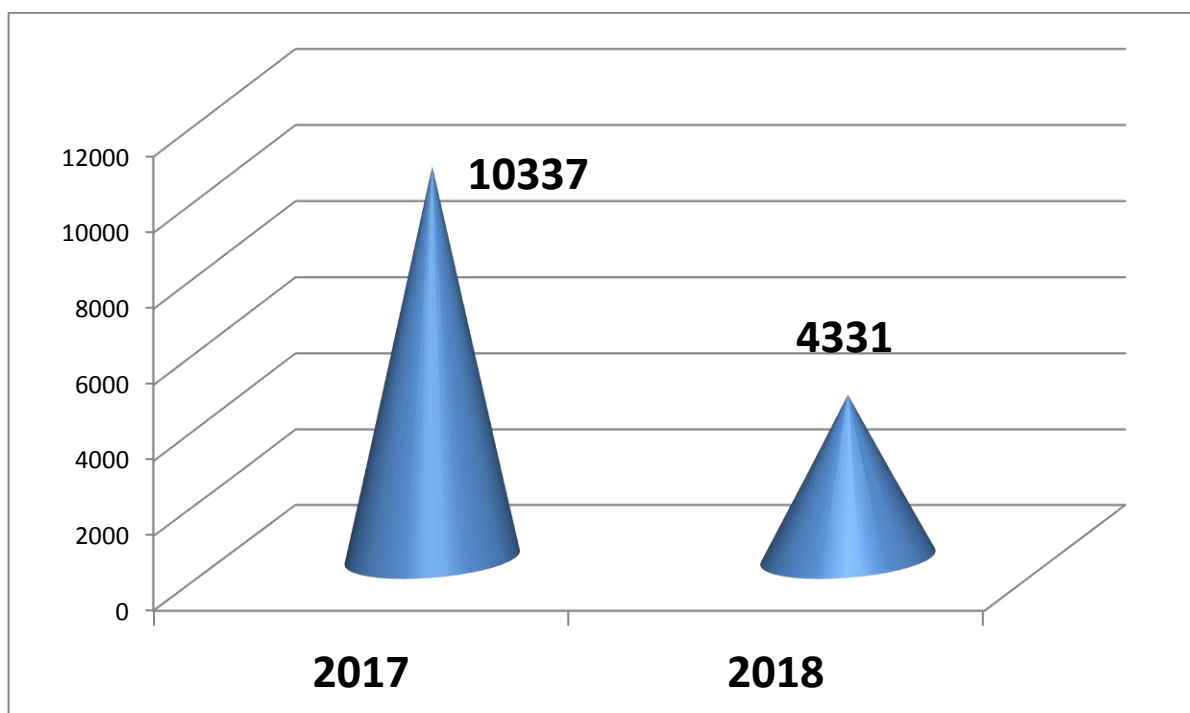


Рис.2.8. Вартість запасів установи за 2017-2018 роки

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

За даними балансу можна прослідкувати, що вартість запасів зменшилась із 10337 грн. до 4331 грн. за досліджуваний період.

Облік запасів посідає важливе місце у формуванні витрат установ, оскільки безпомилково відображена інформація про облік запасів, їх класифікацію та оцінку, визнання, термін експлуатації, методи вибуття дає змогу отримати достовірне обліково-аналітичне забезпечення [37].

Оскільки ведення обліку регламентоване законодавством України, перед відділом бухгалтерії постає завдання виконувати всі затвержені інструкції та положення. За допомогою чіткого ведення обліку відбувається відображення всіх видів діяльності установи на всіх її рівнях.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що реалізація зазначених напрямів удосконалення обліку запасів призведе до значного підвищення результативності його фінансово-господарської діяльності.

### **2.3. Інформаційні технології обліку активів**

Запаси є найбільш важливою і значною частиною активів бюджетних установ. Вони займають особливе місце в складі майна, домінуючі позиції в структурі видатків установ при визначенні результатів їх господарської діяльності.

Особливістю запасів є те, що вони повністю використовуються, і для кожного наступного циклу необхідні нові. Для забезпечення безперебійної роботи установи повинні завжди знаходитись запаси в межах норм, передбачених потребами.

Комп'ютеризація обліку запасів дозволить вирішити проблему аналітичного обліку. Якщо при застосуванні паперових форм обліку збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку та переліку об'єктів аналітики вимагає збільшення кількості облікових працівників, то при застосуванні комп'ютерної техніки можна ефективно вести аналітичний облік з будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів. Реєстрація операцій у хронологічному і системному порядку в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків, яка раніше здійснювалась окремо, поєднується в одному робочому процесі. При цьому контроль тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку забезпечується автоматично. При паперових формах обліку операції накопичення даних в облікових регістрах, обчислення підсумків та перенесення даних між обліковими регістрами

потребують великих затрат праці та завжди пов'язані з помилками. Таким чином при застосуванні комп'ютерів не копіюється жодна з паперових форм, а ведеться єдиний хронологічний реєстр, забезпечується технічний механізм. При вдосконаленні структури бухгалтерії одним з найважливіших факторів є можливість здійснення контролю точності облікових даних і надійність інформаційних зв'язків як усередині бухгалтерії, так і між бухгалтерією та підрозділами установи. Зважаючи на це, перспективною є побудова структури бухгалтерії при застосуванні комп'ютерів. Таким чином, розв'язання задач оперативного економічного аналізу запасів за допомогою комп'ютерів надасть можливість підвищити якість оперативного управління не лише в процесі їх використання, але й забезпечення.

Наявність достатньої кількості запасів дає змогу знизити вимоги до ступеня узгодженості процесів на різних ділянках, а, отже, і зменшити відповідні витрати на організацію управління цими процесами.

Перелічені причини свідчать про необхідність створення певних запасів у установі. З іншого боку установа повинна шукати резерви зниження витрат та „не відволікати” кошти на створення надмірних обсягів запасів. До негативних наслідків останнього належать:

- збільшення витрат на зберігання запасів,
- погіршення якості запасів під час зберігання, можливість крадіжок;
- проблеми з охороною [62].

За умови автоматизованого ведення обліку запасів інформація про критичні об'єми моментально з'являється на екрані через систему сигналізації, шляхом формування сигнального документу чи поява вікна з попередженням бухгалтера про відхилення від встановлених норм.

Після проведеного попередження бухгалтер зобов'язаний провести розшифрування сигналу і направити відповідне повідомлення, шляхом формування необхідного документа.

У бухгалтерії облік запасів за допомогою автоматизованої системи обліку ведеться в кількісному і сумарному вимірах за найменуваннями запасів та у

розрізі матеріально відповідальних осіб.

Організаційно-методичне забезпечення утворення системи обліку в умовах АРМ включає в себе методику вивчення обліку, методичні матеріали щодо вибору програмних і технічних засобів, склад облікових задач, технічну документацію (технічне завдання, робочі проекти, посадові інструкції), склад робочого персоналу.

Бухгалтерія установи систематично звіряє свої записи про облік запасів із записами, які ведуть матеріально відповідальні особи за місцями зберігання (знаходження) запасів.

Правове забезпечення щодо формування АРМ передбачає наявність усіх необхідних розпорядних, договірних, організаційних, юридичних і нормативних документів. Правове забезпечення АРМ бухгалтера включає в себе наступні основні елементи:

- наказ (розпорядження) щодо формування АРМ з метою автоматизації обліку в установі;
- організаційні засади формування АРМ (організація роботи за стадіями);
- договірні й фінансові умови придбання технічних засобів;
- вирішення мотиваційних і стимулюючих аспектів за розробку й впровадження автоматизованої системи обліку;
- правові положення реалізації завдань автоматизації обліку та облікового процесу в цілому (включаючи вирішення проблеми програмного забезпечення);
- регламентацію умов і організацію праці облікового персоналу (включаючи умови оплати праці);
- порядок формування, обробки й зберігання облікової інформації в умовах АРМ.

Таким чином, для успішного функціонування і забезпечення установи запасами, необхідно активно використовувати сучасні технології обліку. Заклад культури повинен своєчасно отримувала фінансування, а держава має проводити активну цінову політику, яка направлена на забезпечення

доступності послуг для різних категорій споживачів [60].

Модернізація обліку в державному секторі, зокрема стосовно обліку запасів, призвичаює вітчизняну облікову діяльність до міжнародних стандартів, що дає змогу створювати більш результативне інформаційне забезпечення.

## **Висновки до розділу 2**

Проведені дослідження показують, що процес обліку руху активів є трудомісткою ділянкою, тому у багатьох установах спостерігаються певні недоліки, що призводить до великих утрат активів. Усе це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої системи обліку активів.

Загальні рекомендації з удосконалення організації обліку фінансових та нефінансових активів можуть бути наступними:

- з метою уникнення помилок і порушень при зборі і реєстрації оперативних фактів обліку активів, доцільно розробити детальні інструкції конкретним виконавцям про порядок і терміни реєстрації даних, а також використовувати систему заохочень і покарань при виконанні своїх обов'язків;
- своєчасне проведення інвентаризації, яка дає можливість знизити ризик неефективної системи збору і реєстрації оперативного факту;
- використання на всіх ділянках обліку уніфікованих форм документації.

## РОЗДІЛ 3

### ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ

#### **3.1 Організаційно-методичні положення економічного аналізу виконання кошторису**

Зміст аналізу господарської діяльності установ у першу чергу, полягає у розкритті механізму дії основних факторів, що впливають на їх економічні показники, а також кількісний вимір факторних впливів на динаміку цих показників. У процесі аналізу повинні досліджуватися причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ, структурно-логічні і математичні моделі факторних систем параметрів господарської діяльності таких установ [72].

З огляду на існування відмінностей функцій, що виконують установи державного сектору, та на особливості складу послуг, що ними надаються, виникає необхідність проведення економічного аналізу господарської діяльності таких установ з врахування галузевої специфіки, адже діяльність кожної установи культури є основним об'єктом аналізу.

Інформаційна база для проведення аналізу є неоднорідною за своїм змістом. Головним джерелом вивчення діяльності установи культури є аналіз виконання кошторису доходів та видатків. Крім цього до інформаційної бази відносять: існуючі офіційні матеріали, що регулюють діяльність установи; планово-нормативна документація, господарські договори, угоди; бухгалтерська і статистична звітність, що містить дані про діяльність установи та окремі напрями діяльності тощо.

Вдосконалення формування кошторису доходів (загального і спеціального фондів), призведе до змін у фінансовому забезпеченні та надасть можливість бюджетній установі на власний розсуд використовувати частину фінансових ресурсів, які знаходяться у її розпорядженні, здійснювати першочергові бюджетні видатки, що унеможливить касові розриви у процесі виконання бюджету.

Важливим елементом аналізу видатків установи культури є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових (Кв) і фактичних видатків (Фв). Вони розраховуються за формулою, що конкретизує співвідношення між ними, і дає змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$Кв = Зп + П - Зк, \quad (3.1)$$

де  $Зп$  – залишки коштів установи на початок року;

$П$  – сума коштів, перерахованих за рік;

$Зк$  – залишки грошових засобів установи на кінець року [35].

Дана формула дозволяє визначити та вивчити співвідношення між касовими та фактичними видатками, які здійснюються в цілому за кошторисом і за окремими його статтями.

Оскільки бюджетні установи є неприбутковими, мета їхньої діяльності полягає в наданні послуг населенню. Тобто, аналіз їх власних надходжень або коштів спеціального фонду повинен ще й узагальнювати усі результати для оцінки роботи установи в цілому. Отримані дані повинні бути використані та втілені у конкретні заходи щодо зменшення виявлених недоліків, пошуку невикористаних резервів.

Формування доходної частини спеціального фонду установ залежить від особливостей функціонування.

У процесі аналізу кошторису установи використовуються різні прийоми та методи економічного аналізу.

Порядок здійснення аналізу кошторису складається з таких кроків: визначення об'єкта, мети і завдань аналізу; визначення джерел інформації; вибір та розрахунок показників за визначеними напрямками та оформлення результатів аналізу у вигляді висновків, а також розробка подальших заходів щодо підвищення ефективності роботи установи та контроль за їх виконанням.

Таблиця 3.1

## Аналіз кошторису установи за доходами на 2017 рік

Статті доходів	Усього за рік	
	Сума, грн.	Питома вага, %
Надходження коштів із загального фонду бюджету	631700,00	97,7
Надходження коштів із спеціального фонду бюджету, у тому числі:		
плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із основною діяльністю	15000,00	2,3
<b>Всього</b>	<b>646700,00</b>	<b>100</b>

Примітка. Розраховано за даними додатка Б

З таблиці необхідно зробити висновок про те, що усього доходи становлять 646700 грн. (100%): у т.ч. 631700 грн., або 97,7 % доходів установа отримує із загального фонду, а 15000 грн., або 2,3 % – із спеціального фонду.

В даному випадку, надходженнями є плата за послуги, що надаються установою згідно з її функціональними повноваженнями, а використовуються вони на покриття витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг.

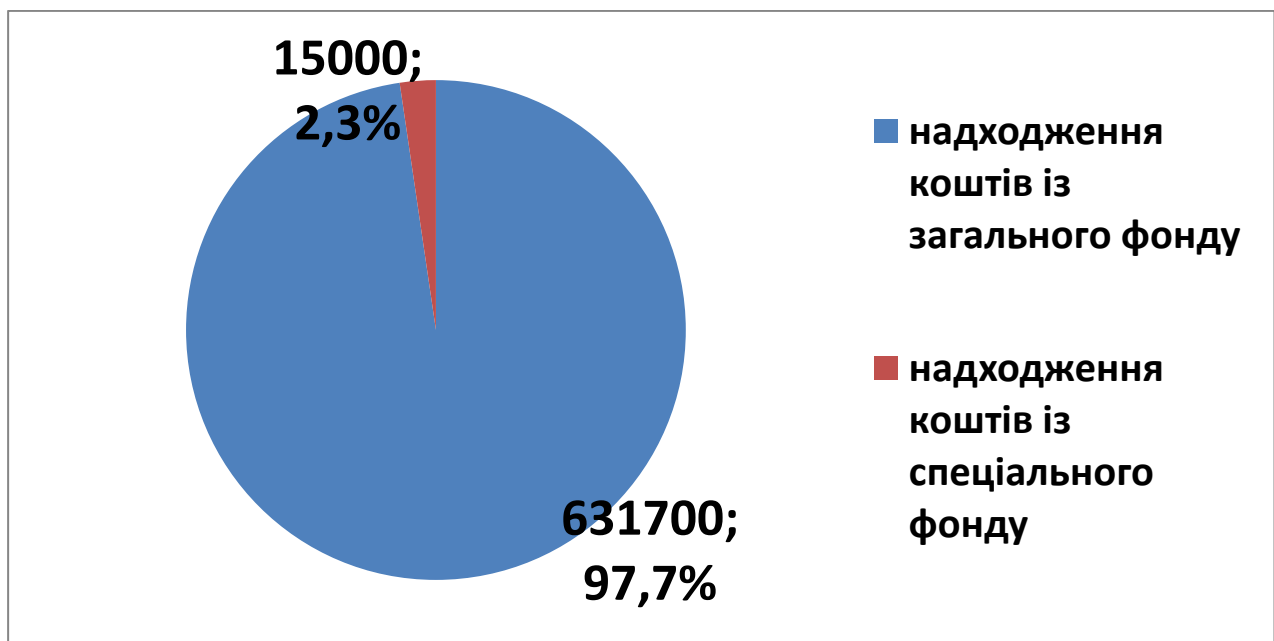


Рис. 3.2. Надходження коштів згідно кошторису установи за доходами на 2017 рік



Примітка. Розраховано за даними додатка Б

Дані рисунка підтверджують те, що значно більшу частину доходів досліджувана установа отримує із загального фонду 97,7 %, а лише 2,3 % – із спеціального фонду.

Таблиця 3.2

Аналіз кошторису установи за видатками із загального фонду на 2017 рік

Статті видатків	Усього за рік	
	Сума, грн.	Питома вага, %
<b>Поточні видатки в тому числі:</b>	<b>631700,00</b>	<b>100</b>
<b>Оплата праці</b>	<b>413900,00</b>	<b>65,6</b>
<b>Нарахування на оплату праці</b>	<b>91100,00</b>	<b>14,4</b>
<b>Використання товарів і послуг в тому числі:</b>	<b>126700,00</b>	<b>20</b>
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	30000,00	23,7
Оплата послуг (крім комунальних)	88000,00	69,4
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв у тому числі:	8700,00	6,9
<i>оплата теплопостачання</i>	<i>4600,00</i>	
<i>оплата водопостачання та водовідведення</i>	<i>200,00</i>	
<i>оплата електроенергії</i>	<i>3900,00</i>	

Примітка. Розраховано за даними додатка Б

З таблиці видно, що поточні видатками із загального фонду проведено в сумі 631700 грн. в тому числі: Оплата праці – 413900 грн., або це складає 65,6 %, Нарахування на оплату праці – 91100 грн. (14,4 %), Використання товарів і послуг – 126700 грн. (20 %), в т. ч.: Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 3000 грн., Оплата послуг (крім комунальних) – 88000 грн., Оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 8700 грн.

За статтею Використання товарів і послуг найбільшу частку складають видатки на Оплата послуг (крім комунальних) 88000 грн. (69,4%); Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 30000 грн. (23,7%); Оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 8700 грн. (6,9%).

Структуру статті Оплата комунальних послуг та енергоносіїв формують видатки на оплату теплопостачання 4600 грн., або це становить 52,9 % від загальної суми видатків за даною статтею; видатки на оплату водопостачання та водовідведення в сумі 200 грн.(2,3 %) та видатки оплата електроенергії 3900

грн. (44,8%).

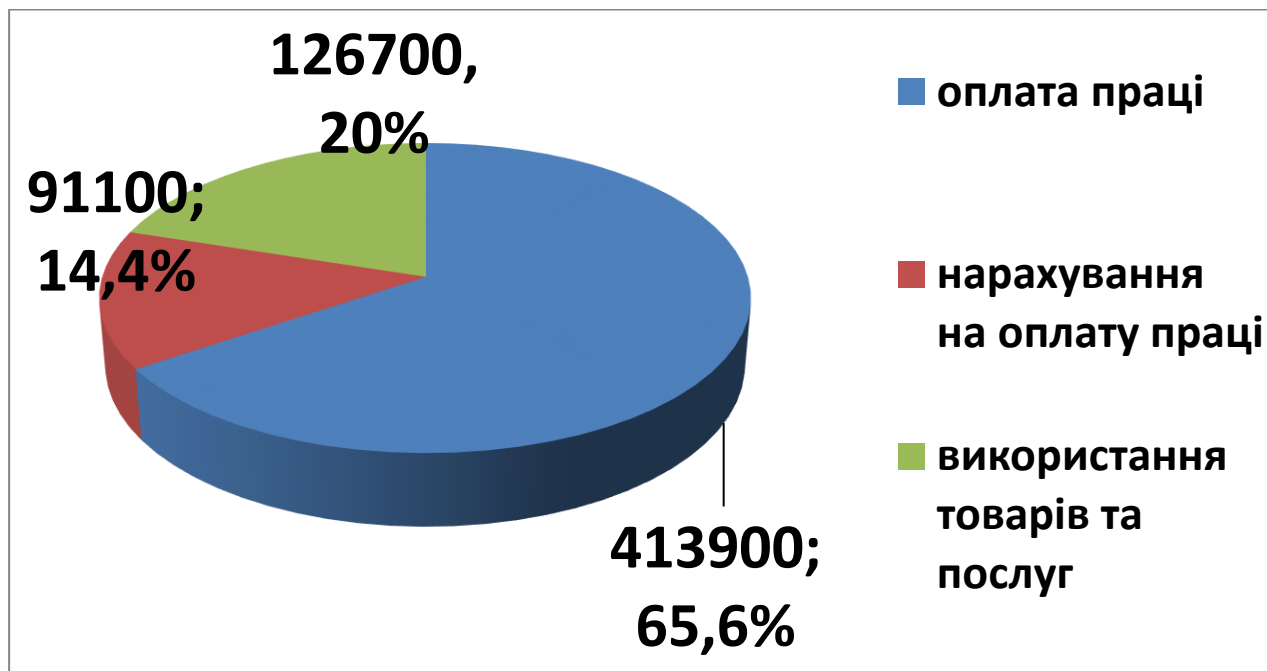


Рис. 3.3. Структура видатків загального фонду в 2017 році

Примітка. Розроблено автором за даними додатка Б

Аналіз кошторису проводять з метою виявлення небезпеки порушення розрахункової дисципліни.

Таблиця 3.3

Аналіз кошторису установи за видатками із спеціального фонду на 2017 рік

Статті видатків	Усього за рік	
	Сума, грн.	Питома вага, %
<b>Поточні видатки в тому числі:</b>	<b>15000,00</b>	<b>100</b>
<b>Оплата праці</b>	<b>3000,00</b>	<b>20</b>
<b>Нарахування на оплату праці</b>	<b>700,00</b>	<b>4,7</b>
<b>Використання товарів і послуг в тому числі:</b>	<b>11300,00</b>	<b>75,3</b>
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	4000,00	35,4
Оплата послуг (крім комунальних)	3300,00	29,2
Видатки на відрядження	4000,00	35,4

Примітка. Розраховано за даними додатка Б

Із таблиці 3.3 видно, що за спеціальним фондом співвідношення видатків

дещо інше. Поточні видатками із спеціального фонду проведено в сумі 15000 грн. в тому числі: Оплата праці – 3000 грн., або це складає 20 %, Нарахування на оплату праці – 700 грн. (4,7 %), Використання товарів і послуг – 11300 грн. (75,3 %), в тому числі: Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 4000 грн., Оплата послуг (крім комунальних) – 3300 грн., Видатки на відрядження – 4000 грн.

За даними таблиць 3.1, 3.2 та 3.3 необхідно зробити висновок про те, що 97,7 % доходів установа отримує із загального фонду, 2,3 % – із спеціального фонду. Видатки проводяться також за даним співвідношенням. У структурі видатків, що проведені із загального фонду найбільшу частку складають видатки на Оплата праці – 413900 грн. (65,6%), а у структурі видатків із спеціального фонду: Використання товарів і послуг – 11300 грн. (75,3%). В т.ч. за рахунок коштів спеціального фонду здійснено видатки за статтями: Предмети, матеріали, обладнання та інвентар у сумі 4000 грн., Оплата послуг (крім комунальних) – 3300 грн. та Видатки на відрядження – 4000 грн.

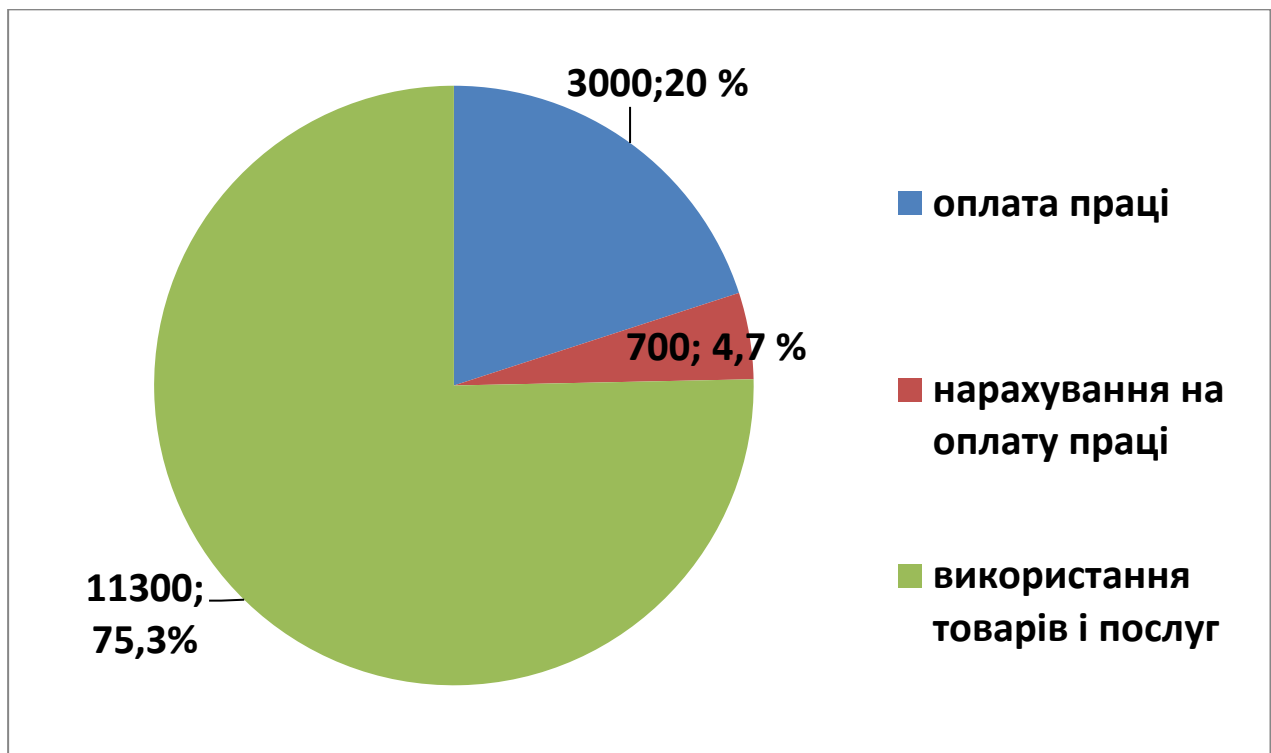


Рис. 3.4. Структура видатків спеціального фонду в 2017 році

Примітка. Розроблено автором за даними додатка Б

Аналіз виконання кошторису є важливою складовою комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності установи (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз складу і структури видаткової частини кошторису за 2017 рік (грн.)

Показник	Загальний фонд, грн.	Спеціальний фонд, грн.	Разом	Частка загального фонду, %	Частка спеціального фонду, %
Видатки	<b>631700,00</b>	<b>15000,00</b>	<b>646700,00</b>	<b>97,7</b>	<b>2,3</b>
Поточні видатки в т.ч.:	<b>631700,00</b>	<b>15000,00</b>	<b>646700,00</b>	<b>97,68</b>	<b>2,32</b>
Оплата праці	<b>413900,00</b>	<b>3000,00</b>	<b>416900,00</b>	<b>99,3</b>	<b>0,7</b>
Нарахування на заробітну плату	<b>91100,00</b>	<b>700,00</b>	<b>91800,00</b>	<b>99,24</b>	<b>0,76</b>
Використання товарів і послуг в тому числі:	<b>126700,00</b>	<b>11300,00</b>	<b>138000,00</b>	<b>91,8</b>	<b>8,2</b>
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	30000,00	4000,00	34000,00	88,2	11,8
Оплата послуг (крім комунальних)	88000,00	3300,00	91300,00	96,4	3,6
Видатки на відрядження		4000,00	4000,00		100
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв в т.ч.:	8700,00		8700,00	100	
оплата теплопостачання	4600,00			52,9	
оплата водопостачання та водовідведення	200,00			2,3	
оплата електроенергії	3900,00			44,8	

Розраховано за даними додатку Б

За даними проведеного аналізу у таблиці 3.4 можна зробити висновок, що 97,7 % необхідних видатків здійснювалось за рахунок загального фонду і лише 2,3% – за рахунок коштів спеціального фонду. Видатки на оплату праці 99,3 % та 0,7% відповідно. Використання товарів і послуг 91,8 % та 8,2 %, в тому числі Придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентаря здійснюється на 88,2% за рахунок загального фонду та 11,8 % за рахунок коштів спеціального фонду. Оплата послуг (крім комунальних) прододиться 96,4 % та 3,6 % відповідно. У такі видатки включається зазвичай оплата телекомунікаційних

послуг, вивіз сміття, оплата доступу в інтернет, обслуговування програмного забезпечення. Видатки на відрядження у сумі 4000 грн. проведено за рахунок коштів спеціального фонду. Оплата комунальних послуг здійснюється 100 % за рахунок загального фонду, в тому числі оплата теплопостачання – 4600 грн., оплата водопостачання та водовідведення – 200 грн., оплата електроенергії – 3900 грн.

### **3.2. Внутрішній аудит як форма контролю в державному секторі економіки**

Специфіка діяльності установ державного сектору економіки полягає в тому, що держава покладає на такі суб'єкти господарської діяльності певні функції для виконання завдань передбачених законодавством України щодо виконання окремих бюджетних програм та взятих на себе зобов'язань перед суспільством та партнерами. Загалом це має вигляд делегування окремих повноважень та відповідальності з відповідним фінансовим забезпеченням. При цьому головною функцією держави залишається питання організації та проведення контролю за виконанням переданих функцій, ефективним використанням фінансових, трудових, матеріальних та нематеріальних ресурсів, допомога у виконанні делегованих повноважень. Одним із методів контролю за використанням бюджетних коштів та виконанням покладених на бюджетну установу функцій є проведення аудиту в установах культури.

У таких умовах керівництво та працівники обліково-економічних служб установ культури перебувають у досить скрутному становищі. З однієї сторони держава поклала функції та відповідальність на вищевказаних працівників установ державного сектору економіки, а з іншої не надала чітких правил.

Установи державного сектору економіки фактично безпорадні в умовах невизначеності окремих нормативно-правових колапсів, що ускладнюється небезпекою накладення штрафних санкцій. У такій ситуації бюджетні установи перебувають в пошуках поради, який би мав вказати на дрібні порушення

щодо здійснення ними своїх функцій, надати фахову консультацію з проблемних питань, професійно роз'яснити застосування окремих положень законодавчих норм.

Зокрема, залишаються невирішеними питання, які повинні зайняти одне із основних місць в наукових дослідженнях. Це питання, що стосуються зміни ідеології контролюючих органів, підготовки, перепідготовки, атестації та підвищення кваліфікації кадрового потенціалу зайнятого аудитом в установах державного сектору економіки та методичного забезпечення кадрів, що проводять аудит.

Сучасна міжнародна теорія і практика дає можливість розглянути різні підходи та трактування поняття контролю. Оскільки у процесі контрольних дій контролюючим органам чи особам потрібно не просто виявити факт відхилення, а й проаналізувати природу порушень та з'ясувати залежність між контрольними відхиленнями в окремих частинах системи і загалом.

За результатами перевірки обов'язково роблять висновок про причини порушення та його наслідки для задоволення інтересів державного сектору економіки.

Вчені дещо розширюють ряд елементів системи державного фінансового контролю, та відносять до неї: суб'єкти, об'єкт, предмет, принципи, методи, форми, види контролю, етапи процесу контролю, прийняття рішень за результатами контролю. Тому під системою державного фінансового контролю слід розуміти сукупність елементів функціонування та забезпечення дієвості контролю, яка і включає в себе наведені засоби контролю.

Крім того, до системи контролю потрібно відносити й його забезпечення, а саме: методологічне забезпечення, науково-дослідне і кадрове забезпечення, нормативно-правове і методичне забезпечення, матеріально-технічне і фінансове забезпечення.

Ефективність організації внутрішнього аудиту визначається відповідними умовами (рис. 3.8).



Рис. 3.8. Умови ефективності організації внутрішнього аудиту

Примітка. Розроблено автором за даними [34]

Особливе місце в системі внутрішнього аудиту займає організація механізму постійного спостереження за найважливішими результатами поточної діяльності установи.

Реалізація принципу вибору для спостереження найбільш важливих напрямків і цільових показників діяльності установи базується на раніше сформовані цільові фінансові нормативи й найважливіші показники фінансових бюджетів, які визначають пріоритетні напрямки фінансового контролю. Принцип побудови системи інформативних показників за кожним напрямком діяльності установи дозволяє формувати первинну інформаційну базу контролю, необхідну для наступного підрахунку окремих аналітичних показників.

В результаті проведеного дослідження встановлено, що вчені-економісти приділяють значну увагу контролю, але розглядають його кожен зі своєї, суб'єктивної точки зору. Тому в теорії та на практиці ще не склалося однотайного підходу до визначення сутності цієї категорії.

### **Висновки до розділу 3**

Впровадження в практику діяльності установ принципів результативності бюджетних витрат вимагає створення адекватних механізмів контролю, що дають змогу виявляти нерациональні способи використання грошових і матеріальних ресурсів. Сучасна практика проведення фінансових перевірок

підтверджує наявність складних проблем у державному секторі економіки. Досить поширені такі характерні порушення, як нецільове, неправомірне і неефективне витрачання державних фінансових коштів.



## ВИСНОВКИ

З метою обґрунтування цілісної моделі управління діяльністю суб'єктів державного сектора слід розглянути модель взаємозв'язку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. Відповідно облік, контроль та аналіз слід представити як взаємодію елементів системи управління, що взаємопов'язані між собою інформаційними потоками. Зазначена взаємодія інформаційних потоків сформованих елементами системи управління уможливорює прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень щодо фінансово-господарської діяльності установ державного сектору. При визначенні функцій та завдань аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору економіки необхідно зазначити недостатність інформації щодо наукових досліджень з зазначеного питання.

Облікова політика установи виступає основою внутрішнього регулювання обліку і для набуття нею нормативного статусу її формалізують у вигляді відповідного організаційно-розпорядчого документу, наказу про облікову політику або розпорядження керівника установи. Облікова політика бюджетної установи має свої особливості, які полягають, головним чином, у формі ведення бухгалтерського обліку.

Жорстка регламентація методології бухгалтерського обліку установ державного сектору забезпечує його єдність і дає змогу здійснювати аналіз показників діяльності всіх установ у цілому. На цій основі формуються зведені дані для контролю за виконанням кошторисів.

Такий підхід докорінно відрізняє головні засади формування облікової політики установ державного сектору економіки.

Скорочення бюджетних видатків в умовах кризових явищ насамперед позначається в державному секторі, зокрема в сфері культури. Саме тому нині проблема ефективності використання грошових коштів є особливо актуальною.

1. Необхідно зробити висновок про те, що доходи досліджуваної установи Тернопільського обласного центру охорони та наукових досліджень пам'яток

культурної спадщини становлять 646700 грн. (100%): у т.ч. 631700 грн., або 97,7 % доходів установа отримує із загального фонду, а 15000 грн., або 2,3 % – із спеціального фонду.

2. Поточні видатками із загального фонду проведено в сумі 631700 грн. в тому числі: Оплата праці –413900 грн., або це складає 65,6 %, Нарахування на оплату праці – 91100 грн. (14,4 %), Використання товарів і послуг – 126700 грн. (20 %), в т. ч.: Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 3000 грн., Оплата послуг (крім комунальних) – 88000 грн., Оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 8700 грн.

За статтею Використання товарів і послуг найбільшу частку складають видатки на Оплата послуг (крім комунальних) 88000 грн. (69,4%); Предмети, матеріали, обладнання та інвентар –30000 грн. (23,7%); Оплата комунальних послуг та енергоносіїв – 8700 грн. (6,9%).

Структуру статті Оплата комунальних послуг та енергоносіїв формують видатки на оплату тепlopостачання 4600 грн., або це становить 52,9 % від загальної суми видатків за даною статтею; видатки на оплату водопостачання та водовідведення в сумі 200 грн. (2,3 %) та видатки оплата електроенергії 3900 грн. (44,8%).

3. За спеціальним фондом співвідношення видатків дещо інше. Поточні видатками із спеціального фонду проведено в сумі 15000 грн. в тому числі: Оплата праці –3000 грн., або це складає 20 %, Нарахування на оплату праці – 700 грн. (4,7 %), Використання товарів і послуг – 11300 грн. (75,3 %), в тому числі: Предмети, матеріали, обладнання та інвентар – 4000 грн., Оплата послуг (крім комунальних) – 3300 грн., Видатки на відрядження – 4000 грн.

4.Проведене дослідження дає підстави зробити висновок, що аналіз виконання кошторису доходів та видатків установи державного сектору є одним із найдієвіших способів контролю за ефективним та раціональним використанням бюджетних коштів, важливим етапом прийняття управлінського рішення, щодо подальшого розвитку установи.

5.Незважаючи на велику кількість праць науково-прикладного характеру,

головною проблемою впровадження практики аудиту є недостатність обґрунтованої методики проведення аудиту в установах державного сектору, застарілі принципи, підходи та ідеологія фахівців, що здійснюють контроль за використанням бюджетних коштів та діяльністю бюджетних установ, невизначеність у співвідношеннях виявлених фактів порушень та мірі покарання.

6. Для вирішення проблеми подальшого розвитку культури слід не тільки збільшувати обсяги, але і поліпшити якісну структуру її фінансування, вдосконалити механізми використання бюджетних коштів. Потрібне подальше вдосконалення законодавчої бази культури.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Інноваційна економіка*. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Вип. 9. Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН, 2012. С.272–276.
2. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ. *Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль*. Науковий журнал. Вип. 24. Тернопіль: ТНЕУ, 2011. С.24–34.
3. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Організація обліку фінансово забезпечення закладів освіти. *Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки*. Вип.11. Ч.4. Херсон: ХДУ, 2015. С.147–150.
4. Бенько І.Д. Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р. / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. С.93–96.
5. Бенько І.Д., Сисюк С.В. Аналіз запасів медичних установ. *Сталий розвиток економіки*. Всеукраїнський наук.-виробничий журнал. Вип. 1. Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва, 2013. С.267–270.
6. Бенько І.Д. Оцінка ефективності системи управління запасами медичних установ: українська та світова практика. *Інноваційна економіка*. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Вип. 1. Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН, 2013. С.200-203.
7. Benko I.D. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) w przedsiębiorstwach handlowych . Europejska uczelnia w Warszawie. Studia i materiały. Zeszyt 12. Warszawa: Oficyna wydawnicza europejskiej uczelni. 2016. С.71-82.
8. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти. *Наук.*

- вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. Вип. 24. Херсон: ХДУ, 2017. С.114–117.
9. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я. *Причорноморські економічні студії*. Науково-практичний журнал. Вип. 27. Ч 2. Одеса. ПНДІЕІ, 2018. С.121–125.
  10. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування. Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. Вип. 29. Ч 2. Херсон: ХДУ, 2018. С.146–149.
  11. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
  12. Варцаба В.І., Траньович Ю. П. Програмно-цільовий метод як інструмент вдосконалення бюджетного планування. Науковий вісник Ужгородського університету, 2014. Вип. 3. С.100–102.
  13. Вальківський В. Основні засоби в бюджетників: облік вибуття та відображення у звітності. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 45. С.30–32.
  14. Гаврюшенко Д.В. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах: матеріали IV Всеукраїнської наук.-практ. конф., м. Ірпінь: НУ ДПС України, 2016. С.128–131.
  15. Гізатуліна Л.В., Сушко Н.І. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі. *Незалежний аудитор*. 2012. № 6. С. 56–57.
  16. Голинський Ю. О. Організація казначейського обслуговування бюджетів в умовах реформування державних фінансів в Україні: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2015. 20 с.
  17. Господарський кодекс України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
  18. Гриценко О. А., Солодовник В. В. Шляхи удосконалення фінансування культури в Україні : аналіт. записка. URL: [http://www.culturalstudies.in.ua/zv\\_2004\\_1.php](http://www.culturalstudies.in.ua/zv_2004_1.php).
  19. Грушина А. І. Вплив факторів зовнішнього середовища на діяльність

- підприємств галузі культури. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент, 2017. № 24. С. 101–106.
20. Гур'єва І.Н. Проблеми обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць Тернопільського національного економічного ун-ту. Вип. 10. Частина 3, 2012. С. 157–160.
  21. Даценко Г.В., Поліхун Т.В. Фінансовий контроль за виконанням кошторису бюджетних установ, визначення основних етапів. *Гроші, кредит і фінанси*. Вип. 1(53). 2014. С. 312–318.
  22. Дейкало Л. Є., Чубак А. Ю. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. С. 24–29.
  23. Євсєєва О. О. Вдосконалення державного регулювання розвитку системи культури в регіоні. *Бізнес-інформ*, 2013. № 4. С. 22–28. URL: [http://business-inform.net/pdf/2013/4\\_0/22\\_28.pdf](http://business-inform.net/pdf/2013/4_0/22_28.pdf).
  24. Єршова Н. Ю., Стребкова Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами, 2012. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/>.
  25. Зарубіжний досвід залучення позабюджетних коштів на розвиток культури : аналіт. зап. / за ред. В. Бакальчук, О. Кузьмук. Ін-т стратег. дослідж. при Президентові України. URL: <http://old.niss.gov.ua/Monitor/February/2.htm>.
  26. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2011. № 2. С. 128–135.
  27. Кітченко М.І. Впровадження НП(С)БОДС: стан та шляхи їх реалізації на практиці: матеріали IV Всеукраїнської наук.-практ. конф., м.Ірпінь: НУ ДПС України, 2016. С. 138–140.
  28. Ковтуненко К.В., Кучеренко Т.О. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 2. С. 79–82.

29. Кондратюк І.О., Лондаренко О.О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. Київ : КНЕУ, 2015. Вип. 1. С.210–230.
30. Коритник Л., Клименко О. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С.10–18.
31. Коритник Л.П., Клименко О.В. Запаси бюджетних установ: новації облікової теорії та практики. *Фінанси, облік і аудит*. 2016. Вип.1(27). С.219–322.
32. Король С.Я. Визначення функціонального потенціалу бухгалтерського обліку. *Вісник Одеського національного ун-ту*, 2016. Вип 7. С.176–180.
33. Костирко Л. А. Фінансова діяльність бюджетних установ: навч. посіб. Луганськ: Ноулідж, 2011. 323 с.
34. Кравченко М.В., Шишка В. Мета та завдання проведення аудиту основних засобів. Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти. Дніпро: НМетАУ, 2017. С. 363–366.
35. Крук О. М., Кончатна В. С. Аналіз кошторису видатків бюджетних установ. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*, 2016. №3(39). С.107–112.
36. Крута Л., Соколова С. Запаси і нові рахунки бухобліку: знаходимо відповідності. *Новий бюджетний облік*. 2017. С. 13–14.
37. Лівощко Т. В. Вплив методу оцінки вибуття запасів на витрати бюджетних установ у сфері медицини. *Ефективна економіка*. Електронне наукове видання, 2018. № 7. С.1–5.
38. Литвиненко Е.І. Термінологічна ідентифікація нефінансових активів бюджетних установ та її нормативне забезпечення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2014. №4. С.60–64.
39. Литвиненко Е. І. Облік зносу нефінансових активів бюджетних установ. *Молодий вчений*. 2015. № 4. С.101–103.

40. Литвиненко Е. І. Організація обліку вибуття „нефінансових активів” бюджетних установ як нового комплексного об’єкта обліку в бюджетних установах. *Економіка і держава*. 2015. № 10. С.105–108.
41. Лістрова С. Облікова політика бюджетної установи: вимоги й основні елементи. *Все про бухгалтерський облік*. 2016. № 27. С.46–48.
42. Ловінська Л.Г., Сушко Н.І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України. *Фінанси України*. 2012. № 7. С.74–83.
43. Лучко М.Р., Штимер Л.Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. *Науковий вісник Ужгородського ун-ту. Серія : Економіка*, 2015. Вип. 1(2). С.39–42.
44. Людвенко Д.В., Подгорна І.О. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи. *Экономические науки. Учет и аудит*. 2013. С.112–117.
45. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб’єктів господарювання державного сектора. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2011. №2 (11). С.37–40.
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS). URL: [//www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/) [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
47. Момот Л. В., Юзковець Л.В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі – чи бути їй. *Проблеми сталого розвитку національних економік*. 2013. №2. С. 426–431.
48. Мярковський А. І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 7-18. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2013\\_8\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_8_3).
49. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі МФУ URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=83023](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023).
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 „Основні засоби”: Наказ Міністерства фінансів України від



- 12.10.2010 р. № 1202 URL: [https:// buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogooblikuv-derzhavnomu-sektori-121-osnovni-zasobi](https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogooblikuv-derzhavnomu-sektori-121-osnovni-zasobi).
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 „Запаси”: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 року № 1202 (зі змінами, внесеними наказами Міністерства фінансів України від 18.05.12 р. № 568, 25.11.14 р. № 1163, 23.07.15 р. № 664). URL: [http:// buhgalter911.com.ua](http://buhgalter911.com.ua).
  52. Нові стандарти бухгалтерського обліку 2017 року: перше знайомство. URL: <https://www.gbb.com.ua/article/479-qqq-16-m12-09-12-2016-nov-standarti-buhgalterskogo-obliku2017-roku-pershe-znayomstvo>.
  53. Облік витрат 2017 року: опановуємо нові правила. URL: [https:// www. gbb. com.ua/article/510-qqq-16-m12-21-12-2016-oblik-vitrat-2017-roku-opanovumo-nov-pravila](https://www.gbb.com.ua/article/510-qqq-16-m12-21-12-2016-oblik-vitrat-2017-roku-opanovumo-nov-pravila).
  54. Остріщенко Ю.В. Досвід застосування елементів стратегічного бюджетного планування в країнах з ринковою економікою. Наукові праці НДФІ, 2011. № 1. С. 21–29.
  55. Пігош В.А. Проблемні аспекти формування кошторисних показників бюджетних установ. *Економічний аналіз*. 2014. Том 18. №2. С.201–209.
  56. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203 / Верховна Рада України. URL: [http:// www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
  57. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями) URL: [http:// zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/996-14](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14).
  58. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007-VI (зі змінами і доп.). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>.
  59. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України : Закон України від 07.12.2017 № 2233-VIII. URL: [http:// zakon0. rada.gov.ua/laws/show/2233-19](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2233-19).
  60. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися

- зкладами культури, заснованими на державній та комунальній власності: Постанови Кабінету Міністрів України від 12.12.2011 року № 1271. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1271-2011-%EF>.
61. Про внесення змін до Постанови Кабінету Міністрів України від 12.12.2011 року № 1271: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.07.2017 року № 493. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP170493.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP170493.html).
  62. Прядка Н. М. Визнання запасів в обліку установ сектору державного управління. *Облік і фінанси*, 2013. № 4. С. 71–74.
  63. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. № 11. 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4548>.
  64. Розколупа Н. Платні послуги в бібліотеках. *Бібліотечна планета*. 2012. № 1. С.25–27.
  65. Савчук Н.В. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери України та шляхи їх вирішення. *Науковий вісник НЛТУ України*, 2012. № 1. С. 381–384.
  66. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 5. С. 478–484.
  67. Свірко С. В., Кондратюк І. О., Дорошенко С. В., Старченко Н. М. Бухгалтерський облік і контроль у контексті бюджетного кодексу України: навч. посіб. Київ : ДННУ, 2012. 940 с.
  68. Свірко С. В., Заросило А.П. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2012. 538 с.
  69. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С.24–31.
  70. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації ХХІ ст. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб.

- наук. пр. Вип. 5 (35). Житомир : ЖДТУ, 2016. С.55–67.
71. Сисюк С.В., Бенько І.Д. Калькулювання платних послуг бібліотечних закладів: теоретичні основи та практичні виклики. *Бізнес Інформ*. 2017. №5. С.130–136.
  72. Сіменко І.В., Косова Т.Д. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2013. 384 с.
  73. Сушко Н.І. Становлення Державної казначейської служби України як складової модернізації управління державними фінансами. *Фінанси України*. 2017. № 6. С. 56–73.
  74. Сушко Н. І. Інформаційна модель управління доходами державного бюджету в контексті запровадження НП(С)БОДС. *Показники та фактори конкурентоспроможності національної економіки: наук.-практ. конф.*, 2015. С.130–133.
  75. Тимошик В. Ю. Шляхи реформування ведення управлінського обліку в бюджетних установах України. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 278–280.
  76. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навч.-метод. посіб. Київ: Алерта, 2013. 568 с.
  77. Хорунжак Н.М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 232 с.
  78. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Суліменко Л.А. Фінансовий аналіз: підручник. Житомир : Рута, 2012. 608 с.
  79. Чечуліна О.О. Сучасні проблеми застосування внутрішнього державного фінансового контролю і аудиту в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 4. С. 17–20.
  80. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2014. 360 с.
  81. Шевченко С. О. Сучасний стан обліку необоротних активів в державному секторі. *Глобальні та національні проблеми економіки: зб. наук. праць Миколаївського національного університету*. Вип. 3. 2015. С. 926–929.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**ГУЛАКОВА Марта Ігорівна**

**Облік, аналіз і контроль діяльності суб'єктів державного сектору економіки / Accounting, analysis and control of the public sector institutions' activities**

Спеціальність – 071 „Облік і оподаткування”  
освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку,  
оподаткування та контролю в державному секторі економіки  
Випускна кваліфікаційна робота

Частина 2

**ДОДАТКИ**

Тернопіль – 2019