

федерації. – Режим доступу: [http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts\\_audit/](http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/)

4. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ [Електронний ресурс] : Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 N 4660 // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0805-03>

5. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] : розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р N 158-р // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>

6. Про схвалення Методичних рекомендацій щодо вдосконалення корпоративного управління в банках України [Електронний ресурс] : Постанова Правління НБУ від 28.03.2007 N 98 // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v0098500-07>

7. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація : монографія / В.С. Рудницький – Тернопіль: “Економічна думка”, 2000. – 106 с.

8. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. / А.М. Сонин – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

9. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета и внутреннего аудита. / А.Н. Сушкевич. – Мн.: Ред. журн. “Пром.-торг. право”, 2006. – 160 с.

10. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) [електронний ресурс] // Офіційний сайт The Institute of Internal Auditors. – Режим доступу: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>

11. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.2002 № 40-IV [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Верховної ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=40-15>

УДК 336.148

**Бенько І.Д.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері  
Тернопільський національний економічний університет**

**Бенько В.С.,  
експерт з обслуговування споживачів  
Тернопільська філія ПАТ „Укртелеком”**

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

**Постановка проблеми.** Бюджетні установи є юридичними особами, мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану на облік доходів та видатків у процесі надання нематеріальних послуг, тобто для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства.

Особливості бухгалтерського обліку в установах невиробничої сфери визначаються законодавством про бюджетний устрій і бюджетний процес в Україні, інструкціями з бухгалтерського обліку в установах і організаціях, що фінансуються з державного і місцевих бюджетів, іншими нормативними документами Міністерства фінансів України та Державного казначейства України.

Розвиток бюджетної сфери потребує підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні бюджетних установ. Облік фінансових ресурсів дає змогу отримати вичерпну інформацію про їх наявність і використання. На підставі таких даних відбувається контроль за збереженням, ефективним і цільовим використанням фінансових ресурсів. Адже від того, наскільки правильно буде вирішено це питання, залежить успішна діяльність підприємства чи установи, тому питання обліку фінансових ресурсів є досить актуальними в наш час і мають велике значення для забезпечення ефективної діяльності.

Економічна природа й роль фінансових ресурсів визначається структурою форм утворення й напрямків їх використання. За формою утворення фінансові ресурси – це, по-перше, накопичення завдяки господарській діяльності, що відображають первинний розподіл новоствореної вартості. По-друге, це ресурси вторинного розподілу й перерозподілу новоствореної вартості.

Виходячи з цього, основними завданнями бухгалтерського обліку в бюджетних установах є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання фінансових ресурсів відповідно до їх цільового призначення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням удосконалення обліку фінансових ресурсів бюджетних установ та ефективного їх виконання присвячені праці вчених, зокрема П.І.Атамаса, О.Д.Василика, Р.Т. Джоги, Ф.Ф. Бутинця, В.М. Родіонової, Н.І. Чечуліної, М.І. Карліна [5].

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що проблема пошуку нових підходів до визначення сутності понять доходи, видатки та фінансові ресурси потребує подальшого науково-практичного дослідження.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є розробка практично значимих пропозицій щодо вдосконалення методики та організації обліку доходів, видатків та фінансових ресурсів у бюджетних установах з урахуванням вимог чинного законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Визначення терміну „фінансові ресурси” та напрямки їх використання викликає багато розбіжностей серед вчених. Так, в деяких дослідженнях взагалі не вказуються напрямки використання фінансових ресурсів. У визначенні фінансових ресурсів, яке наводить О.Д. Василик вказується, що фінансові ресурси спрямовані на розвиток підприємницької діяльності, утримання невиробничої сфери, споживання та створення резервів [5].

Економічна категорія „ресурси” має ряд основних особливостей:

- потреба в ресурсах пов'язана з процесом суспільного виробництва та створення споживчої вартості;
- структура ресурсів динамічна й залежить від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин;
- використання будь-якого виду ресурсів передбачає їх вартісне відтворення (ресурси із матеріально-уречевленої форми переходять у вартісну або фінансову).

Суттєві розбіжності існують стосовно форми існування фінансових ресурсів: деякі вчені взагалі не приділяють уваги цьому аспекту, інші наполягають на тому, що фінансові ресурси існують лише в фондовій формі, треті зазначають, що фінансові ресурси можуть існувати як у фондовій, так і у інших формах. Варто підкреслити, що обмеження фінансових ресурсів лише фондовою формою не враховує особливості вітчизняного законодавства.

Фінансові ресурси формуються в результаті розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту. Зокрема, В.М. Родіонова підкреслює, що фінансові відносини на всіх рівнях господарювання пов'язані з формуванням грошових доходів і накопичень різних економічних суб'єктів. Ці грошові доходи та накопичення набирають форми фінансових ресурсів [11].

Для обґрунтованого встановлення складу фінансових ресурсів, їх структури та порядку формування необхідно спиратись на положення про те, що фінансові ресурси у державі формуються у ході розподілу та перерозподілу ВВП. Відповідно формування, розподіл та використання фінансових ресурсів відбувається на всіх рівнях економіки. Кожен з рівнів відрізняється складом суб'єктів, що оперують на ньому, способом та методом комунікацій з нижчим та вищим рівнями, здатністю до генерації відповідних рівнів фінансових ресурсів.

Необхідно вказати, що фінансові ресурси мають здатність переміщуватися між різними рівнями. Частина фінансових ресурсів, які сформовані на нижчому рівні, створюють фінансовий потік, який передається на вищий рівень у процесі розподілу, і навпаки, фінансові ресурси, що зосереджені на вищому рівні можуть передаватися у формі фінансового потоку на нижчий рівень. У межах кожного рівня економіки між суб'єктами господарювання фінансові ресурси, змінюючи форму існування та цільове призначення, переміщуються між структурними елементами.

Отже, фінансові ресурси бюджетних установ і організацій – це грошові кошти, виділені з бюджетів різних рівнів, а також мобілізовані установами з різних джерел на здійснення і розширення своєї діяльності.

Фінансові ресурси бюджетних установ обмежені, фінансування їх діяльності відбувається за рахунок бюджетних коштів, таким чином для ефективної діяльності бюджетних установ необхідним є визначення вартості ресурсів, потрібних для їх нормального функціонування. Також потрібно оцінювати можливі джерела покриття видатків для забезпечення діяльності бюджетних установ. Планові величини зазначених показників – доходів і видатків – визначаються в результаті проведення аналітичних розрахунків і знаходять узагальнення у плановому документі – кошторисі, який фактично виступає дозволом, за яким бюджетній установі надаються повноваження отримувати й розпоряджатися коштами, котрі будуть їй виділені з бюджету або ж отримані нею в результаті надання певних послуг відповідно до бюджетних призначень, що встановлені Законом України „Про Державний бюджет на 2012 рік” [10].

Контроль за фінансовими ресурсами бюджетної установи доцільно починати з аналізу кошторису, правильності його формування та внесення змін в процесі виконання. З аналізу кошторису можна визначити фінансові порушення щодо формування та використання фінансових ресурсів. Необхідно зазначити, що проблема пошуку нових підходів до формування кошторисів бюджетних установ та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження [8].

В процесі виконання кошторису бюджетної установи, як правило відсутня тотожність між фінансовими показниками. Це пов'язано з тим, що касові і фактичні видатки на практиці найчастіше не

збігаються у часі. Фактичні видатки часто перевищують касові, бо не завжди фінансування з бюджету дозволяє вчасно погасити заборгованість із заробітної плати, за енергоносії та інші господарські витрати бюджетних установ. Порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансування за відповідними кодами економічної класифікації видатків створює можливість контролю з боку держави. Таке порівняння дає можливість виявити фактичні порушення фінансової дисципліни, безпідставного, нецільового використання державних коштів. Всі випадки відхилень необхідно уважно відслідковувати, аналізувати, давати їм оцінку та розробляти заходи на усунення таких відхилень в майбутньому. Усі відхилення, які виникають в процесі господарської діяльності установи (виконанні кошторису) можна класифікувати за двома наступними ознаками:

- відхилення фактичних видатків (у більшу чи меншу сторону) від затверджених асигнувань;
- відхилення касових видатків (у більшу чи меншу сторону) від фактичних видатків або затверджених асигнувань бюджетної установи.

Якщо в процесі виконання кошторису встановлено перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями, то це, як правило, свідчить про те, що установою не вживаються необхідні заходи щодо приведення видатків у відповідність до бюджетних асигнувань, взяття установою зобов'язань не передбачених асигнуваннями або понад передбачені в бюджеті асигнування, що призводить до правопорушень та утворення не бюджетної заборгованості. Перевищення фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями може виникнути у випадку використання наявних у бюджетної установи на початок року фінансових ресурсів, або у випадку отримання послуг, робіт та товарів, які на початок року перебували в складі дебіторської заборгованості цієї установи.

Якщо в процесі виконання кошторису виявляються зворотні відхилення, тобто фактичні видатки бюджетної установи менші затверджених асигнувань, то це може свідчити про позитивну діяльність установи, а саме: економне та раціональне використання бюджетних коштів, або негативну діяльність, яка може бути пов'язана з плануванням зайвих асигнувань, утворенням в процесі господарської діяльності дебіторської заборгованості, накопиченням надлишкової кількості запасів не потрібних для нормального функціонування установи, або несвоєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з фактичними видатками.

Перевищення фактичних видатків над касовими може виникати у випадках погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок року, або утворення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду. Також перевищення фактичних видатків над касовими виникає у випадку списання запасів бюджетної установи, які були придбані у попередні облікові періоди.

Якщо касові видатки бюджетної установи менші затверджених асигнувань, то це може свідчити про неповне (незадовільне) фінансування установи, або зменшення асигнувань у порівнянні з минулими звітними періодами.

Якщо в процесі діяльності бюджетної установи виникає перевищення касових видатків над фактичними, то це може свідчити про погашення кредиторської заборгованості, що обліковувалася на початок року, або утворення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду, чи придбання установою товаро-матеріальних цінностей, які не будуть віднесені на видатки установи, а спричинять збільшення кількості запасів в даному обліковому періоді.

Мета контролю фінансових ресурсів бюджетної установи полягає в об'єктивній оцінці доходів та видатків, а також розробка організаційно-економічних заходів щодо підвищення ефективності їх використання. Побудова організаційно-інформаційної моделі контролю фінансових ресурсів бюджетної установи ґрунтується на визначенні її як одного з прийомів формалізації аналітичного процесу в управлінні обсягом та структурою фінансових ресурсів бюджетної установи.

Важливим принципом побудови організаційно-інформаційної моделі контролю фінансових ресурсів бюджетних установ є забезпечення повноти інформації щодо обсягів, структури і якості послуг відповідно до напрямів функціональної діяльності установи [6].

В процесі контролю фінансових ресурсів бюджетних установ окреслюють коло об'єктів та суб'єктів дослідження.

Основні об'єкти контролю надходження, розподілу й використання фінансових ресурсів – обсяг наданих послуг та чинники, що їх зумовлюють.

Обсяг діяльності бюджетної установи безпосередньо пов'язаний з впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. До зовнішніх належать соціально-демографічні, економічні, культурні, політичні та інші умови регіону діяльності бюджетної установи. Зовнішні чинники формують потреби населення, яке обслуговується в регіоні діяльності бюджетної установи. Результати аналізу зовнішніх чинників використовуються у процесі розробки та обґрунтування стратегії розвитку бюджетної установи.

З-поміж внутрішніх чинників, що визначають обсяг діяльності бюджетної установи, слід виділити рівень її забезпеченості фінансовими ресурсами відповідно до обсягу й характеру виконуваних функцій. Рівень забезпеченості фінансовими ресурсами і раціональне їх використання – визначальні чинники розвитку бюджетної установи, які створюють умови для повноцінного та якісного обслуговування населення. Вартість ресурсів на певний період характеризує ресурсний потенціал бюджетної установи.

Одна з найважливіших проблем в процесі поглиблення ринкової розбудови економіки України – це вдосконалення системи, бухгалтерського обліку, звітності та контролю, шлях до якого полягає через застосування інформаційних систем та комп'ютерних технологій. Доцільно зазначити, що за цих умов належна організація облікових процесів залишає за собою одне з провідних місць в управлінні діяльністю бюджетних установ, оскільки займається не тільки веденням бухгалтерських рахунків, а й здійснює планування, оцінювання, огляд діяльності, а й акумулює інформаційні потоки у єдину інформаційну базу необхідну для розроблення фінансово-господарських рішень [12].

Підсумовуючи вище викладене, варто зазначити, що комплексна та суцільна автоматизована система обробки даних фінансово-господарської діяльності, а саме обліку доходів за видами та видатків за кодами економічної класифікації, дає змогу проводити якісний та чіткий контроль даних ділянок обліку; економить час, що затрачався на фіксацію, систематизацію та обробку документів. В результаті цього бухгалтерський апарат бюджетної установи має можливість зосередити увагу на пошуку альтернативних джерел надходження доходів та в процесі економії бюджетних коштів мінімізувати видатки установи, використовуючи кошти лише за призначенням та в межах бюджетних асигнувань.

**Висновки з даного дослідження.** Особливості функціонування установ бюджетної сфери зумовлюють необхідність дослідження нових методологічних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку, оскільки специфіка їх діяльності висуває особливі вимоги до формування інформації, необхідної для облікових та контрольних цілей.

З метою підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами бюджетної установи слід зробити наступні висновки:

1. Можливими напрямками подальшого розвитку обліку, крім автоматизованої обробки інформації, є розробка на галузевому рівні методичних рекомендацій з обліку платних послуг, що визначаються, як доходи.

2. Вдосконалення формування кошторису доходів (загального і спеціального фондів), призведе до зміни у фінансовому забезпеченні та надасть можливість бюджетній установі на власний розсуд використовувати частину фінансових ресурсів, які знаходяться у їх розпорядженні, здійснювати першочергові бюджетні видатки, що дасть можливість недопущення касових розривів у процесі виконання бюджету.

3. Необхідно надати право бюджетній установі розміщувати тимчасово вільні бюджетні кошти в установах комерційних банків, що буде вагомим джерелом додаткових фінансових ресурсів.

4. Важливою складовою фінансового стану бюджетної установи є збільшення кількості та розширення спектру послуг на платній основі, встановленні справедливої ціни, яка б задовольняла споживача та відповідала завданню самоокупності та самофінансування установи.

На нашу думку, для вирішення перерахованих завдань необхідно:

– надати право органам Державного казначейства України на місцях використовувати різноманітні інструменти управління бюджетними коштами, залучати вільні залишки загального і спеціального фондів бюджетів, стимулювати діяльність бюджетних установ у ефективному використанні бюджетних коштів;

– встановити певний ліміт коштів, який залишається в обласних управліннях Державного казначейства України та розширити можливості використання вказаних коштів;

– чітко визначити та розподілити функції між учасниками бюджетного процесу;

– для підвищення ефективності контролю за витрачанням фінансових ресурсів слід чітко регламентувати функції, права і відповідальність органів державної контрольно-ревізійної служби у здійсненні контролю;

– організувати дієвий контроль за дотриманням вимог законодавчих і нормативних актів.

## Література

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 288 с.
2. Болюх М.А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ [Текст]: навчальний посібник / М. А. Болюх– К. : КНЕУ, 2008.– 342 с.
3. Бондарчук Т.В. Фінансова політика забезпечення ефективності видатків місцевих бюджетів / Т.В. Бондарчук // Економіст. – №4. – 2009. – С. 30-33.
4. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Василик О.Д. Бюджетна система України / О.Д.Василик, К.В.Павлюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
6. Голов С.В.Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст]: монографія / С.В. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. –522 с.
7. Гусакова О.С. Бухгалтерський облік [Текст]: навчальний посібник / Гусакова О.С. – К. : Центр

навчальної літератури, 2008. – 394 с.

8. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль [Текст]: навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, Дерій В.А., Коцупатрий М.М. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 424 с.

9. Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит [Текст]: навчальний посібник / Загородній А.Г., Мних Є.В., Рудницький В.С. – К. : Кондор, 2009. – 618 с.

10. Закон України „Про Державний бюджет України на 2012 рік” / № 246 від 28.12.2011р. // Голос України. – №32. – 2011. – 32 с.

11. Родионова В.М. Бухгалтерский учет и контроль в бюджетных учреждениях / В. М. Родионова. – М: ИД ФБК-Пресс, 2003. – 232с.

12. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т.А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету. – №6. – 2009. – С. 156-159.

УДК 657:631

**Шевченко Н.О.,**  
*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту*  
**Уманський національний університет садівництва**

## ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

**Постановка проблеми.** Характерною особливістю сучасного розвитку економіки України є глибокі економічні перетворення в сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів якої є облік витрат виробництва.

Історично змінювались погляди на сутність витрат як економічної категорії, змінюються вони і досі. Адже, до недалекого минулого в Україні була чітко організована система обліку витрат, орієнтована на централізоване управління економікою з боку держави. За таких умов багато специфічної інформації про витрати конкретних підприємств не використовувалось, через це навіть прогресивні розробки науковців в царині управління підприємством та налагодження обліку витрат на практиці не знаходили застосування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі теоретичним і практичним проблемам витрат та калькулювання собівартості продукції приділяється велика увага в роботах М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфіменка, В.П. Завгороднього, В.В. Сопка, В.І. Оспіщева, Н.М. Ткаченко, В.І. Петрової, М.С. Пушкаря, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, Л.М. Янчевої та ін.

Методологічною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, нормативно-правові акти, що регулюють дану проблематику.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розробка теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо обліку витрат виробництва. Витрати, які мають вагомe місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат не повною мірою відповідає сучасним вимогам системи управління.

У нормативних актах України наводиться тільки термін «витрати». Відповідно до П(С)БО, під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників). Цікавим є те, що в Плані рахунків назви всіх рахунків класу 8 та класу 9 включають термін «витрати», в П(С)БО 16 «Витрати» у п. 21, 22 при визначенні економічних елементів витрат вказується матеріальні затрати; у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» ряд. 230 має назву «Матеріальні затрати».

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі