

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Духницька Аліна Юріївна

Облік, аналіз і контроль ефективності фінансово-господарської діяльності установ державного сектору економіки/ Accounting, analysis and control of efficiency of public sector institutions` financial and economic activities

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Інформаційні технології обліку та контролю в державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконала студентка групи ОДСм
Духницька А.Ю.

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

Магістерську роботу допущено
до захисту «___» _____ 20__р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ I Теоретичні аспекти обліку, аналізу та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору.....	3
1.1 Правове регулювання діяльності та фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору.....	6
1.2 Завдання, значення обліку, аналізу та контролю в забезпеченні ефективного функціонування установ державного сектору економіки.....	17
Висновки до розділу I	32
Розділ II Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору.....	33
2.1 Облік доходів і видатків суб'єктів державного сектору	33
2.2 Особливості обліку розрахунків з оплати праці в органах місцевого самоврядування	45
2.3 Облік результату виконання кошторису та формування звітності	56
Висновки до розділу II	66
Розділ III Контроль та аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору.....	68
3.1 Аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору	68
3.2 Організаційно-методичні положення економічного аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта державного сектору	78
3.3 Застосування аналітичних процедур при оцінці ефективності фінансово-господарської діяльності	87
Висновки до розділу III.....	95
Висновки	96
Список використаних джерел.....	100
Додатки.....	110

ВСТУП

Актуальність теми. У системі обліку у державному секторі розрізняють два основні суб'єкти: установу, що отримує кошти бюджету (розпорядник бюджетних коштів) та бюджет (місцевий / державний), облік якого забезпечується органами Державної казначейської служби. Факт поєднання обох суб'єктів в одній організаційній структурній одиниці, як це відбувається у випадку з сільськими радами, суперечить рекомендаціям Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі. Вирішення вказаної проблеми лежить у площині наукових досліджень. Зокрема розроблений, але ще не уведений в дію єдиний план рахунків для обліку бюджетів і безпосередньо фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Однак на даний час розбіжності не усунені, єдиного підходу не сформовано. Таким чином, пошук оптимальних варіантів розв'язання вказаного проблемного завдання залишається актуальним. До суб'єктів, які одночасно є і розпорядником коштів і власником бюджету належать сільські ради, які до переходу на казначейське обслуговування вели самостійно облік виконання місцевого бюджету. Їх функціонування в сучасних умовах зумовлює необхідність дослідження нових методичних та організаційних підходів до ведення бухгалтерського обліку. Обґрунтуванням актуальності вказаного напряму наукових пошуків служать особливості та специфіка діяльності, а також посилення рольового значення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення контролю й оптимізації використання ресурсного потенціалу.

Питання вдосконалення обліку у бюджетній сфері (як обліку бюджетів, так і обліку бюджетних установ) розглядаються у працях Р.Т. Джоги, С.В. Левицької, В.І. Лемішовського, М.Р.Лучка, С.В. Свірко, Н.М.Хорунжак та ін. Їхні дослідження спрямовані на питання організації обліку, проведення контролю та аналізу діяльності установ бюджетної сфери загалом. Проте питання обліку в сільських радах за умови їх переходу на казначейське

обслуговування у літературі розглянуті недостатньо.

Мета і завдання дослідження. Основною метою дипломної роботи є визначення особливостей фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору економіки (сільських рад) та їх вплив на систему бухгалтерського обліку. Для реалізації зазначеної мети поставлено наступні завдання:

– розглянути систему нормативно-правового регулювання діяльності та фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору економіки (далі СДСЕ) – сільських рад;

– розглянути особливості, завдання та нормативно-правове регулювання обліку, контролю в сільських радах;

– дослідити та дати критичний огляд методики ведення обліку в сільських радах (доходів та видатків, формування звітності);

– розглянути порядок проведення контролю органів місцевого самоврядування та дослідити систему внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування;

– провести аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності установи та внести пропозиції щодо удосконалення її діяльності.

Об'єктом дослідження виступає облік, контроль і звітність в сільських радах. Дослідження проводилось за показниками фінансово-господарської діяльності Жадківської сільської ради Корецького району Рівненської області.

Предметом дослідження є методика обліку, контролю та аналізу в сільських радах.

Методи дослідження. Методами дослідження даної теми є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання у даній роботі. До них можна віднести: документацію (яка, як метод дослідження використовувалася при вивченні методики і організації обліку), аналіз (при здійсненні критичної оцінки діючої практики обліку і нормативного його регулювання), вибірка (що використовувалася при

розгляді структури видатків установи та порядку розрахунків розмірів заробітної плати різних категорій працівників), порівняння, групування тощо. У процесі дослідження застосовуються прийоми групування, статистичних порівнянь, а також синтезу, спостереження, узагальнення та графічного зображення даних.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії та практики обліку і контролю в органах місцевого самоврядування (сільських радах), а також бухгалтерська документація та звітність Жадківської сільської ради.

Наукова новизна та практичне значення отриманих результатів полягає в розроблених автором пропозиціях щодо вдосконалення обліку і контролю в сільських радах, в роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з теми дослідження, узагальнено організацію і методику обліку, аналізу та контролю з урахуванням вимог діючого законодавства України.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота викладена на 110 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, містить 16 таблиць, 26 рисунків та додатки.

Апробація результатів роботи та публікації. Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані в Жадківській сільській раді, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності їх діяльності. За результатами дослідження опубліковано статтю Методичні аспекти аналізу видатків бюджетних установ у збірнику наукових праць студентів факультету обліку і аудиту.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1 Правове регулювання діяльності та фінансового забезпечення суб'єктів державного сектору

Місцеве самоврядування, згідно Конституції України, є правом територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста – самостійно вирішувати питання місцевого самоврядування в межах Конституції та законів України.

На сьогодні в Україні система місцевого самоврядування представлена наступним чином територіальні громади, сільські, селищні, міські ради та їхні виконавчі органи. Районні й обласні ради уповноважені представляти спільні інтереси територіальних громад (рис.1.1).



Рис.1.1 – Система місцевого самоврядування в Україні

Примітка. Розроблено автором за даними [67]

В Конституції також знайшли відображення основні фінансові аспекти забезпечення функціонування місцевого самоврядування. У ст.142 зазначено,

що матеріальною та фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме й нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їх спільної власності, що перебувають в управлінні районних та обласних рад. Також визначено основні права, повноваження, пов'язані з матеріальною та фінансово-господарською основою діяльності органів місцевого самоврядування, а саме:

- управління комунальним майном;
- затвердження програм соціально-економічного та культурного розвитку і контроль за їх виконанням;
- затвердження місцевих бюджетів та контроль за їх виконанням;
- встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах чинного законодавства;
- утворення, реорганізація і ліквідація комунальних підприємств та контроль за їх діяльністю [18].

Органи місцевого самоврядування є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Крім того, їм можуть надаватися окремі повноваження органів виконавчої влади. Найчисельнішою групою представницьких органів місцевого самоврядування є сільські, селищні ради. Ефективна й результативна діяльність ОМС неможлива без чіткої організації їхньої роботи та обов'язкового дотримання вимог нормативно-правового забезпечення.

Згідно із Законом України „Про місцеве самоврядування в Україні” сільська рада є органом місцевого самоврядування певної територіальної громади з певними компетенціями, у межах яких діє самостійно. За поданням сільського голови обирається секретар сільської ради. Рада утворює виконавчий комітет, визначає його кількість і затверджує персональний склад. Отже, робота сільської ради здійснюється її виконавчим комітетом, сільським головою, постійними та іншими (тимчасовими) комісіями.

Робота сільських рад, їх виконавчих комітетів оформляється низкою документів, таких як регламент, положення, план, протокол, доповідна записка, організаційні заходи, лист тощо. Одним із основних документів, який визначає роботу сільської ради, є її регламент, який містить як загальні положення про діяльність сільської ради, так і оперативну роботу ради, її виконавчого комітету.

Функціональні обов'язки працівників виконавчого комітету сільської ради регламентується розпорядженням сільського голови.

У своїй діяльності сільська рада керується регламентом роботи. Сільська рада у межах своїх компетенції самостійно вирішує питання місцевого самоврядування, виходячи з інтересів громади. Структура органів самоврядування села є такою (рис.1.2).

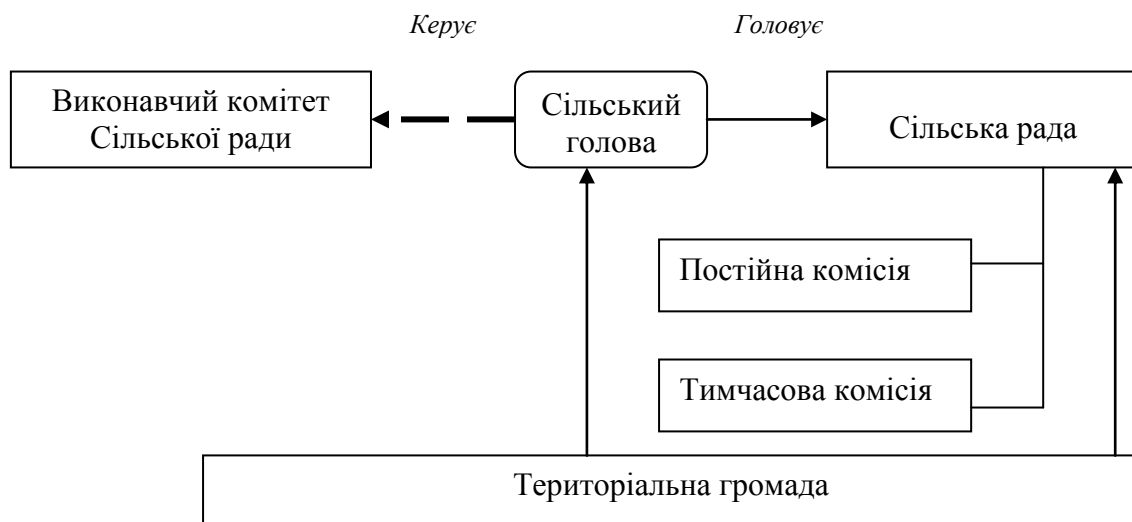


Рис.1.2 – Структура органів місцевого самоврядування села

Примітка. Розроблено автором за даними [67]

Умови діяльності сільських рад характеризуються певною специфікою:

– значно нижчим ніж у містах рівнем фінансового забезпечення. Для прикладу, якщо доходи міських бюджетів в розрахунку на душу населення починаючи з 2003 року становили 400 – 1200 гривень, то для сільських, селищних бюджетів цей показник не перевищував, як правило, 30-50 гривень;

- практично повною відсутністю інфраструктури, що забезпечує надання житлово-комунальних та інших послуг населенню;
- відсутністю достатньої кількості підприємств, котрі б забезпечували надходження до бюджету;
- доволі складною демографічною ситуацією, оскільки переважна частина населення багатьох сіл та селищ становлять пенсіонери;
- низьким рівнем кадрового та інформаційного забезпечення.

Вирішальне значення для забезпечення функціонування місцевого самоврядування має матеріально-фінансова основа їхньої діяльності, яка включає рухоме та нерухоме майно, грошові засоби, землю й інші природні ресурси.

Сучасний стан фінансового забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування в Україні характеризується низкою проблем, які унеможливають ефективне здійснення їх повноважень та надання послуг на належному рівні. Система фінансування органів місцевого самоврядування характеризується значною централізацією. Найсерйознішою для місцевого самоврядування залишається проблема формування власних бюджетів. Незавершеність податкової, бюджетної реформи та реформи місцевого самоврядування, формування об'єднаних територіальних громад стали причиною того, що труднощі виникають вже на першій стадії планування – під час розробки бюджету на наступний рік.

Бюджетний кодекс певним чином упорядкував фінансові відносини між державою та органами місцевого самоврядування. У кодексі визначено, що „бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст, бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад” (ст. 5 БКУ). Таким чином, бюджетом місцевого самоврядування є план утворення й використання фінансових ресурсів, потрібних для забезпечення функцій і повноважень місцевого самоврядування.

Бюджети місцевого самоврядування розробляють, затверджують і виконують відповідні органи місцевого самоврядування в селах, їх об'єднаннях, селищах, містах, районах у містах (у разі їх створення).

Відповідно до ст. 1 Закону України „Про місцеве самоврядування в Україні” „бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет) – це план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування” [67].

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження;
- трансферти.

Бюджети місцевого самоврядування містять надходження та витрати на виконання повноважень місцевого самоврядування, які складають єдиний баланс бюджету місцевого самоврядування

Доходи бюджету місцевого самоврядування с. Жадки Корецького району Рівненської області заплановані на 2016 рік (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Доходи бюджету с. Жадки заплановані на 2016 рік

Код	Назва	Сума, грн.
10000000	Податкові надходження	960806
20000000	Неподаткові надходження	1160
40000000	Трансферти	48296
	Разом	1010262

Примітка. Розроблено автором за даними додатка А

Таким чином з таблиці 1.1 видно, що доходи бюджету с. Жадки на 2016 рік заплановані в обсязі 1010262 грн.

Бюджети місцевого самоврядування розробляють, затверджують і виконують відповідні органи місцевого самоврядування в селах, селищах, містах, районах у містах (у разі їх створення).

Доходи бюджетів місцевого самоврядування мають бути достатніми

для ефективного здійснення завдань та функцій місцевого самоврядування. Аналіз відповідних положень Бюджетного кодексу України дозволяє зробити висновок, що в ньому передбачаються різні шляхи формування доходної частини місцевих бюджетів:

– по-перше, за рахунок власних джерел (місцеві податки і збори), що відповідає вимогам Європейської Хартії місцевого самоврядування і гарантує фінансову автономність місцевого самоврядування. Зокрема, стаття 9 Хартії встановлює, що принаймні частина коштів місцевого самоврядування повинна надходити за рахунок місцевих зборів і податків;

– по-друге, до доходів місцевих бюджетів зараховуються закріплені доходи, тобто закріплені законом загальнодержавні податки, збори та інші обов'язкові платежі;

– по-третє, в дохідну частину місцевих бюджетів можуть входити кошти з Державного бюджету України, що передаються з метою надання фінансової підтримки місцевого самоврядування з боку держави. Це здійснюється з метою гарантування органам місцевого самоврядування доходної бази, достатньої для забезпечення населення послугами на рівні мінімальних соціальних потреб. Фінансова допомога місцевому самоврядуванню з боку держави здійснюється, як правило у формі дотацій або субвенцій [18].

Вирішальне значення для забезпечення функціонування місцевого самоврядування має матеріально-фінансова основа їхньої діяльності, яка включає згідно з чинним законодавством рухоме та нерухоме майно, грошові засоби, землю та інші природні ресурси. На сьогоднішній день існує також чимало проблем у досягненні матеріальної незалежності територіальних громад. Також не оформлений законодавчо на належному рівні правовий статус комунальної власності, яка є економічним фундаментом місцевого самоврядування.

Необхідно відмітити, що матеріальна та фінансова самостійність є необхідною умовою втілення усіх інших принципів місцевого

самоврядування.

Одним із перших у вітчизняній економічній літературі почав досліджувати фінансові проблеми органів місцевого самоврядування професор О.Д.Василик, який довів, що від фінансових можливостей залежить виконання реальних владних функцій органами місцевого самоврядування і самостійність завжди буде лише формальною, якщо залишатиметься залежність у фінансовому розумінні.

К.В.Павлюк розглядає фінансову незалежність місцевого самоврядування як можливість самостійного вирішення питань комплексного фінансового забезпечення економічного та соціального розвитку даної території, що входить до компетенції відповідного рівня місцевого управління. Вона також зазначає, що передумовою фінансової незалежності є розумна, з точки зору економічної доцільності, децентралізація влади та адекватний розподіл повноважень, відповідальності та фінансово-економічної бази між центром та органами місцевого самоврядування. За поглядами К.В.Павлюк, концептуальні основи фінансової незалежності місцевого самоврядування повинні полягати в оптимальному врахуванні інтересів держави, підприємницьких структур, населення та місцевого самоврядування. При цьому слід пам'ятати, що нічим не обмежена фінансова незалежність місцевого самоврядування має такі ж негативні ознаки, як і надмірна централізація у використанні фінансових ресурсів, що створюються на даній території [55].

Інший український вчений, В.І.Кравченко, поряд з поняттям „фінансова незалежність” застосовує поняття „фінансова автономія” місцевих органів влади. Він визначає фінансову автономію як фінансову незалежність цих органів при виконанні покладених на них функцій. Важливим є також його зауваження, що головним критерієм, який засвідчує фінансову автономію місцевих органів влади, є наявність у них прав прийняття рішень у сфері власних фінансів [29, с.90].

Поняття фінансової автономії стає доволі актуальним у процесі

утворення територіальних громад, що обумовлено процесами децентралізації. Відповідно Кухарєва О.О., Корнєєв М. В. під фінансовою автономією розуміють „самоврядування або надання прав на нього у сфері фінансів, що проявляється, перш за все, стосовно формування, розподілу та використання фінансових ресурсів” [32, с.25]. При цьому засобами для досягнення фінансової автономії є фінансове забезпечення, яке визначається системою організаційно-правових заходів, що спрямовані на створення, розподіл та використання фінансових ресурсів держави, певної адміністративно-територіальної одиниці.

Фінансова незалежність органів місцевого самоврядування (далі ОМС) формується на принципах дотримання територіальних інтересів розвитку адміністративно-територіальних утворень та реалізується, виходячи із принципу економічної доцільності. Фінансова незалежність органів місцевого самоврядування визначається законодавчими нормативно-правовими актами України.

Отже, головною ознакою фінансової незалежності органів місцевого самоврядування є володіння та самостійне розпорядження фінансовими ресурсами, розмір яких відповідає функціям і завданням, що покладаються на ці органи.

Серед принципів функціонування місцевого самоврядування, визначених Законом „Про місцеве самоврядування в Україні”, особливої значимості набуває принцип правової, організаційної та матеріально-фінансової самостійності місцевого самоврядування. Також цим Законом визначається фінансова незалежність місцевого самоврядування, це:

- самостійність розробки, розгляду, затвердження та виконання місцевих бюджетів і внесення змін до місцевих бюджетів;
- встановлення місцевих податків та зборів, та надання пільг за ними;
- випуск місцевих позик, лотерей та інших цінних паперів;
- отримання позик з інших місцевих бюджетів та інших джерел;
- розміщення належних органом місцевого самоврядування коштів у

банках, отримання відсотків, зарахування їх до доходів місцевих бюджетів;

– розпорядження комунальним майном та встановлення в порядку і в межах, визначених законодавством тарифів на послуги, які надаються підприємствам та організаціям комунальної власності [67].

Діяльність Жадківської сільської ради забезпечує її виконавчий апарат, оскільки Закон України „Про місцеве самоврядування в Україні” визначає, що питання затвердження структури виконавчих органів ради, загальної чисельності апарату ради та її виконавчих органів, витрат на їх утримання віднесено до виключної компетенції сільської ради.

Жадківська сільська рада, на базі якої проводиться наше дослідження – це бюджетна установа, оскільки підпадає під визначення, що подане у Бюджетному кодексі: „бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету” [10].

Основна діяльність – управління сіл і селищ. Форма власності – комунальна. Централізована бухгалтерія сільської ради обслуговує 2 установи. Бухгалтерія сільської ради здійснює облік надходжень до сільського бюджету та використання коштів на утримання апарату управління (код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів 10116 „Органи місцевого самоврядування”), будинку культури (код 110204 „Палаці і будинки культури, клуби та інші заклади культури” , здійснює облік соціальних виплат жителям села у межах свої повноважень (код 90412 „Інші видатки на соціальний захист населення”), здійснює облік видатків на благоустрій села (код 100203 „Благоустрій міст, сіл, селищ”) (рис.1.3).

Відповідно до чинного законодавства діяльність інститутів державної служби здійснюється за рахунок коштів, що надходять з бюджету, і додаткових доходів, отримання яких дозволене законодавством України.

Бюджетне фінансування – це виділення коштів з бюджету (державного

чи місцевого) у розпорядження бюджетної установи для її безпосереднього функціонування і виконання покладених на неї функцій.



Рис. 1.3 – Видатки, що здійснюються з бюджету та обслуговуються бухгалтерією Жадківської сільської ради

Примітка. Розроблено автором за даними сільської ради

Фінансування закладів, що утримуються за рахунок коштів сільського бюджету (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Фінансування установ та заходів із сільського бюджету с. Жадки у 2016 році (планові показники за 2016 рік)

Назва установи та заходу, які фінансуються з сільського бюджету	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом, грн.
Органи місцевого самоврядування	429501	–	429501
Інші видатки на соціальний захист населення (субсидії населенню)	20000	–	20000
Благоустрій села	215268	–	215268
Будинок культури	54098	400	54498
Інші субвенції	6210	–	6210
Всього	725077		725477

Примітка. Розраховано за даними додатка Б

Отже, основним джерелом формування кошторисів установ є кошти загального фонду, із спеціального фонду заплановано видатків у сумі 400 грн. – це надходження від платних послуг будинку культури.

Бюджетні установи, що утримуються за рахунок коштів місцевого

бюджету, отримують фінансування через органи Державної казначейської служби України. Згідно зі статтею 48 Бюджетного кодексу казначейська форма обслуговування бюджетних організацій передбачає виконання Державною казначейською службою наступних функцій:

- здійснення операцій з коштами місцевого бюджету;
- організація розрахунково-касового обслуговування розпорядників бюджетних коштів;
- контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийнятті зобов'язань і здійсненні платежів;
- бухгалтерського обліку й складання звітів про виконання державного бюджету [10].

Фінансування інститутів державної служби та місцевого самоврядування здійснюється з дотриманням наступних основних принципів.

1. У межах асигнувань, передбачених кошторисом бюджетної установи, означає, що виділення коштів з бюджету на функції бюджетних організацій здійснюється тільки при наявності затвердженого кошторису та плану асигнувань. Кошторис бюджетної установи – це плановий документ, що підтверджує повноваження щодо одержання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання функцій і досягнення цілей, зазначених на рік відповідно до бюджетних призначень бюджетної установи.

2. Цільове використання бюджетних коштів: установи мають право брати зобов'язання і використовувати бюджетні кошти на цілі й у межах, встановлених кошторисами і планами асигнувань. Для прикладу, це означає, кошти, отримані, для виплати заробітної плати, повинні бути використані виключно на дану мету, а не на купівлю канцелярських матеріалів. За нецільове використання коштів передбачена кримінальна відповідальність.

3. Бюджетне фінансування носить безповоротний характер: виділені із бюджету ресурси на утримання установи, носять безповоротний характер, тобто поверненню не підлягають.

Дані суми поступають в повне розпорядження бюджетних установ і використовуються на покриття видатків, передбачених кошторисом. Додержання вищевказаних принципів бюджетного фінансування сприяє укріпленню фінансово-бюджетної дисципліни, а також підвищенню ефективності використання бюджетних коштів.

Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні установи та організації в особі їх керівників, уповноважені на отримання асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Згідно статтею 22 Бюджетного кодексу України головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути: за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, – місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад, головні управління, управління, відділи та інші самостійні структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників. Якщо згідно із законом місцевою радою не створено виконавчий орган, функції головного розпорядника коштів відповідного місцевого бюджету виконує голова такої місцевої ради. Таким чином, голова сільської ради є головним розпорядником бюджетних коштів.

1.2 Завдання, значення обліку, аналізу та контролю в забезпеченні ефективного функціонування установ державного сектору економіки

Ефективна й результативна діяльність ОМС неможлива без чіткої організації їхньої роботи та обов'язкового дотримання вимог документального забезпечення.

Сільська рада самостійно визначає організаційну форму бухгалтерської роботи, виходячи з конкретних умов діяльності, форму і методи

бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на діючих загальних формах і методах, з дотриманням єдиних методологічних задач, розробляють систему обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначають права працівників на підпис документів.

Бухгалтерський облік є складовою ланкою діяльності будь-якого підприємства, установи або організації незалежно від форми власності, веденням якого займається бухгалтерська служба. Органи місцевого самоврядування не є винятком із цього правила. Органи місцевого самоврядування є бюджетними установами згідно статтею 2 Бюджетного кодексу. Тому основними документами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та організацію бухгалтерської служби в органах місцевого самоврядування, є Бюджетний кодекс, Закон „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Постанова КМУ № 59 від 26.01. 2011 року „Про затвердження типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи” та Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи.

Серед найважливіших чинників, які вимагають врахування при організації бухгалтерського обліку в органах місцевого самоврядування варто виділити такі:

– у процесі реформування територіальних громад відбувається переформування джерел фінансування із загальнодержавного у місцеве, значна частка коштів залишається у громадах;

– різносторонність питань, вирішення яких належать до компетенції ОМС свідчать про розширення сфери їхньої діяльності;

– доволі велика різноманітність операцій та специфіка діяльності ОМС вимагають підходів до відображення в обліку. Це проявляється, тим що сільська рада виступає, як виконавець місцевого бюджету (сільського) із покладеними на неї бюджетними повноваженнями, так і, як розпорядник бюджетних коштів місцевого бюджету за затвердженим напрямком видатків згідно із кошторисом;

- широке впровадження інформаційних систем в обліковий процес вимагає наявності не лише технічних засобів, а й відповідної підготовки фахівців з певними знаннями та компетентностями;

- необхідність врахування комплексу специфічних аспектів (орган місцевого самоврядування як бюджетна установа та як розпорядник бюджетних коштів; регламентація бухгалтерської роботи зверху до низу та звітність у зворотному напрямі; різнотипність організаційної структури (складна, проста) та відповідне формування складу працівників бухгалтерії і їхніх посадових інструкцій; форма обліку та технологія його ведення тощо);

- зростання обсягів облікових даних і інформації.

Зазначене спричиняє необхідність створення дійсно досконалої системи бухгалтерського обліку, яка буде працювати на належному рівні, не використовуючи великий потік непотрібної інформації, яка лише дублюється і, в свою чергу, ускладнює не лише рівень сприйняття, а й управлінську діяльність, в тому числі органів державних контролюючих служб.

Серед інших особливостей, які варто врахувати при вирішенні організаційних питань щодо системи обліку в органах місцевого самоврядування є:

- бухгалтерський облік в бюджетних установах на законодавчому рівні не враховує рекомендацій міжнародних стандартів, адже ведення обліку на їх основі є досить важливим аспектом діяльності;

- відбувається удосконалення методів складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем, подача звітності відбувається електронним шляхом, тобто незалежно від віддаленості сіл, забезпеченості електронними ресурсами звітність подається електронним шляхом із застосуванням електронних ключів;

- забезпечення дотримання правил бюджетної дисципліни в поєднанні з пошуком додаткових джерел фінансового забезпечення;

- в умовах дефіциту ресурсів при підборі кадрів важливо враховувати рівень креативності та професійної придатності облікових працівників,

їхнього вміння використовувати аналітичні методи при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень тощо [80, с.106].

Автори Давидюк Т.В. та Боримська К.П. зазначають, що завдання бухгалтера або бухгалтерської служби полягає у формуванні якісної, достовірної й повної інформації про ведення господарської діяльності та її результати. Її правильне використання дозволяє розробити оптимальні управлінські та фінансові рішення [14, с. 84].

Зважаючи на те, що формування такої інформації покладається на відповідних суб'єктів, згідно чинного законодавства існують певні вимоги, які мають бути дотримані при їхній організації і відповідно такими суб'єктами є бухгалтерські служби. Вони утворюються або як самостійний структурний підрозділ установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи (департамент, управління, відділ, сектор) або в бюджетній установі вводиться посада спеціаліста, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби і який підпорядковується безпосередньо керівникові бюджетної установи або його заступникові (п. 3 Типового положення). Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, котрий підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові (п. 9 Типового положення). У своїй діяльності бухгалтерська служба керується Законами України та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують бюджетні відносини та фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу (п. 4 Типового положення). Існує ще одна специфічна риса органів місцевого самоврядування, яка має вплив на організацію та діяльність бухгалтерських служб. Вона полягає в тому, що вони, попри свою належність до категорії бюджетних установ, мають також особливий статус, оскільки уособлюють владу територіальної громади (кількох громад). У зв'язку з цим, порядок створення та діяльності бухгалтерських служб в них, у першу чергу, має узгоджуватись зі спеціальними законами про місцеве

самоврядування й лише після цього з усіма іншими законодавчими актами. Наприклад, як бюджетна установа, орган місцевого самоврядування має створити бухгалтерську службу та налагодити її роботу відповідно до Типового положення. При цьому її завданнями є не лише ведення обліку та документальне відображення усіх операцій, які відбуваються в процесі здійснення діяльності, але й забезпечення дотримання бюджетного законодавства (рис.1. 4).

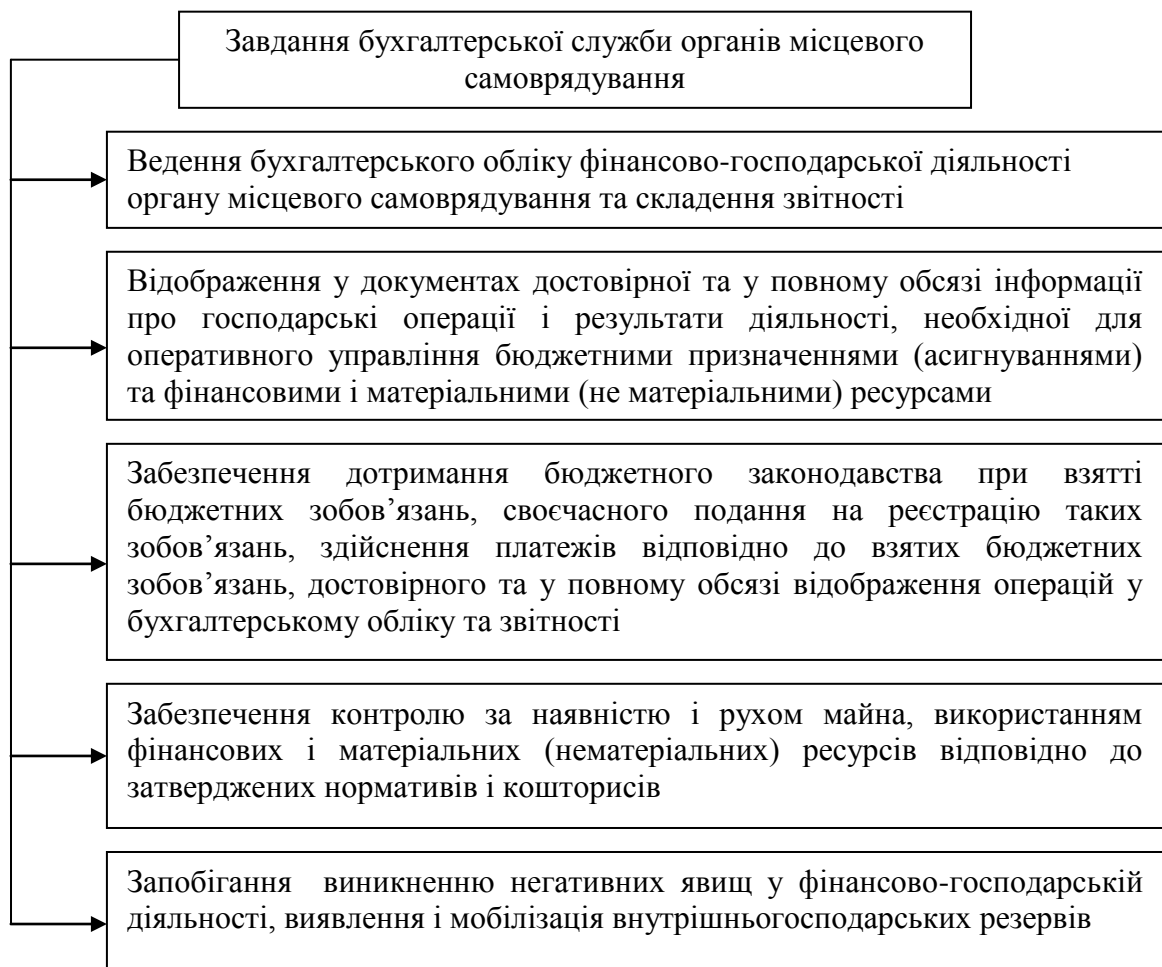


Рис. 1.4 – Завдання бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування

Примітка. Розроблено автором за даними [81, с.91-98]

Окрім цього, при створенні бухгалтерської служби в ОМС слід враховувати, що організація роботи підрозділів та порядок проходження служби в органах місцевого самоврядування регулюються законодавством про місцеве самоврядування, та окремі вимоги щодо досвіду, кваліфікації та

посадових обов'язків посадових осіб містяться у Типових професійно-кваліфікаційних характеристиках посадових осіб місцевого самоврядування, затверджених наказом Головного управління державної служби України від 29.12.2009 р. № 406 (зі змінами і доповненнями). Усі ці нормативно-правові акти нерідко містять досить суперечливі вимоги. Оскільки Закони України мають вищу юридичну силу за Типове положення, затверджене КМУ, а Типове положення, у свою чергу, має статус, який є вищим від наказу Головдержслужби № 406, його можна застосовувати лише доти, доки воно не вступає у суперечність із законами вищого рангу.

При цьому Типові професійно-кваліфікаційні характеристики можна застосовувати при вирішенні питань, не врегульованих Типовим положенням. Положення про бухгалтерську службу (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником.

Специфічність органів місцевого самоврядування проявляється також щодо питань, пов'язаних з віднесенням їх працівників до категорії державних службовців. Згідно зі ст. 22 Закону „Про службу в органах місцевого самоврядування” до стажу служби в органах місцевого самоврядування зараховується період роботи на посадах, на які поширюється дія цього Закону. Відповідно до п. 2 Порядку обчислення стажу державної служби до стажу державної служби зараховується робота на посадах в ОМС, передбачених у ст. 14 Закону „Про службу в органах місцевого самоврядування”, а також на інших посадах, не зазначених у цій статті, але віднесених КМУ до відповідної категорії посад в органах місцевого самоврядування. Згідно з ч. 1 ст. 14 Закону „Про службу в органах місцевого самоврядування” в ОМС встановлюються такі категорії посад (табл.1.3).

Чинне законодавство дозволяє створити в ОМС підрозділ (відділ, управління, департамент), у який входитимуть головні бухгалтери, їх заступники, бухгалтери та інші спеціалісти бухгалтерської служби.

Категорії посад в органах місцевого самоврядування

Категорія	Перелік посад
Четверта	Керівники управлінь і відділів виконавчого апарату обласних, Севастопольської міської та секретаріату Київської міської рад, директорів, перших заступників, заступників директорів департаментів міських (міст обласного і республіканського в АР Крим значення) рад
П'ята	Радники (консультанти), спеціалісти, головні бухгалтери управлінь і відділів виконавчого апарату обласних, секретаріатів Київської та Севастопольської міських рад, керівники управлінь, відділів та інших виконавчих органів міських (міст обласного і республіканського в АР Крим значення) рад та їх заступники, керівники відділів (підвідділів) у складі самостійних управлінь, відділів виконавчих органів міських (міст обласного значення) рад;
Шоста	Керівники структурних підрозділів виконавчого апарату районних та секретаріатів районних у містах Києві та Севастополі рад та їх заступники, керівники управлінь, відділів та інших структурних підрозділів виконавчих органів міських (міст районного значення), районних у містах рад та їх заступники, радники, консультанти, начальники секторів, головні бухгалтери, спеціалісти управлінь, відділів, інших структурних підрозділів виконавчих органів міських міст обласного значення та міста Сімферополя) рад
Сьома	Радники, консультанти секретаріатів районних у містах рад, спеціалісти виконавчих органів районних у містах, міських (міст районного значення) рад, спеціалісти виконавчих органів сільських, селищних рад

Примітка. Розроблено автором за даними [91, с.98]

Таким чином, бухгалтери, які працюють в органах місцевого самоврядування, підпадають під дію Закону „Про службу в органах місцевого самоврядування” та можуть бути віднесені до категорії державних службовців. Працівники бухгалтерської служби, які призначаються на посаду та звільняються з посади у порядку, встановленому законодавством про працю, підпорядковуються головному бухгалтерові.

Достатньо виправданим є твердження Л.В.Чижевської про те, що вже сьогодні і в найближчій перспективі будуть необхідні фахівці, що володіють у комплексі технологією бухгалтерського обліку, аналітичними навиками, здатні використовувати накопичену інформацію, щоб передбачати та попереджувати негативні тенденції. Облікові працівники органів місцевого самоврядування можуть бути віднесені різних категорій посад (рис. 1.5).

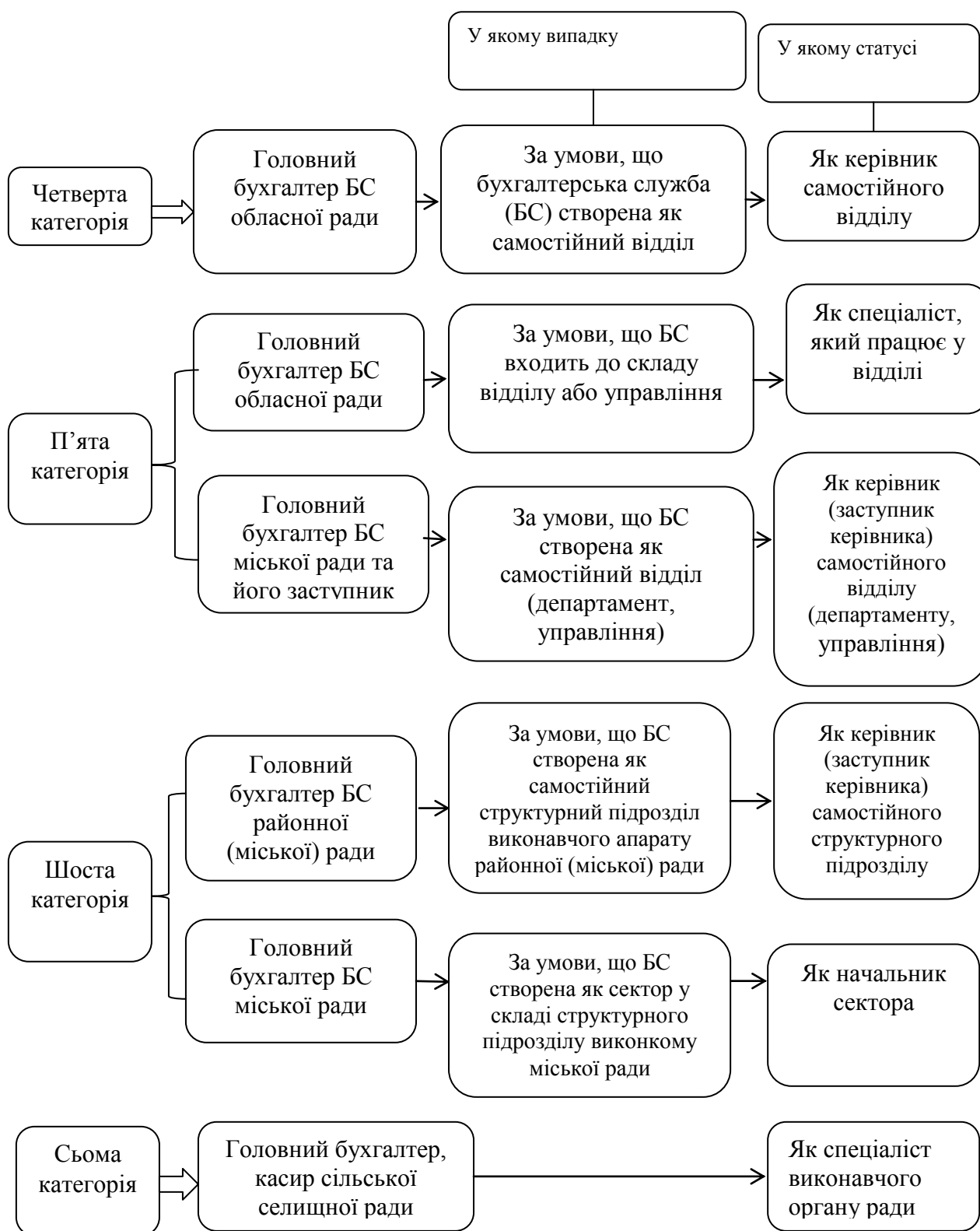


Рис. 1.5 – Категорії, до яких віднесені працівники бухгалтерських служб ОМС

Примітка. Розроблено автором за даними [81, с.96]

Порядком погодження і призначення на посаду та звільнення з посади

головного бухгалтера бюджетної установи передбачено, що такі особи повинні мати освітньо-кваліфікаційний рівень магістра або спеціаліста та стаж роботи не менше трьох років. Однак у зв'язку з тим, що у сільській місцевості досить проблематичним є таке кадрове забезпечення щодо бухгалтерів сільських та селищних рад, які підпадають під дію порядку доцільно хоча б на перехідному етапі зменшити вимогу щодо стажу роботи за фахом та на керівних посадах до 1 року.

Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб бюджетних установ має бути ефективність. У відповідності з цим, та зважаючи на потребу в оптимізації видатків, в тому числі на заробітну плату, доцільно передбачити право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування (за аналогією з централізованими бухгалтеріями). Це забезпечить певний рівень економії коштів і сприятиме підвищенню ефективності функціонування органів місцевого самоврядування.

Підсумовуючи, слід відмітити, що основною вимогою до створення облікових служб і виконання своїх обов'язків їхніми працівниками має бути якість та ефективність. Врахування цих критеріїв дасть змогу поліпшувати результативність діяльності ОМС на удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень і широкого використання внутрішніх резервів оптимізації. Для досягнення позитивних результатів необхідно внести певні уточнення в Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, зокрема п. 11 положення потребує внесення вагомих змін та доповнень: слід переглянути вимоги щодо стажу роботи за фахом та на керівних посадах для особи, що претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи в сільській місцевості для заохочення молоді, задекларувати право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування тощо. При цьому необхідно враховувати ті

ризика, які можуть виникнути у зв'язку з дозволом займати посаду головного бухгалтера в органах місцевого самоврядування особам, які мають менший стаж. Проте пошук розумного компромісу, який базуватиметься не лише на теоретичних, але й практичних засадах, дасть змогу вирішити питання кадрового забезпечення, сприятиме раціональній організації бухгалтерських служб, що, в кінцевому результаті, матиме позитивний вплив на ефективність використання бюджетних коштів.

Мета, завдання та функції бухгалтерського обліку, контролю та аналізу виступають первинним ланцюгом теоретичного базису складових управління суб'єктами державного сектора, у тому числі і органами місцевого самоврядування. Завдання, що висувуються перед бухгалтерським обліком є похідними від його функціонального навантаження. Відповідно бухгалтерський облік, аналіз та контроль є елементами системи управління, комплексне застосування яких забезпечує прийняття управлінських рішень.

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 ДСЕ. При визначенні функцій та завдань аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів ДСЕ слід відмітити недостатність інформації щодо наукових досліджень з зазначеного питання.

Оскільки аналіз є методичним прийомом дослідження, який передбачає виокремлення складових частин, тому при вивченні функцій аналізу фінансово-господарської діяльності СДСЕ необхідно враховувати ієрархічність бюджетної системи та її комплексність. Це вимагає формулювання кола функцій аналізу фінансово-господарської діяльності. Зазначене дозволяє сформулювати розширене коло функцій аналізу

фінансово-господарської діяльності: цільова функція; пошукова функція; оцінювально-діагностична функція; регулятивна функція; прогностична функція; інформаційна функція; контрольна функція; управлінська функція. З метою розкриття сутності наведених вище функцій аналізу фінансово-господарської діяльності визначимо їх змістовні характеристики:

- цільова функція – діяльність з визначення соціально-економічної потреби у доходах та видатках, планування бюджетів ОМС;

- пошукова функція – діяльність з визначення можливостей та доцільності фінансового забезпечення, впливу змін у обсягах фінансового забезпечення на економіку та громаду зокрема;

- оцінно-діагностична функція – проведення аналітичних процедур з визначення стану та обсягів фінансового забезпечення та фінансово-господарської діяльності;

- регулятивна функція – аналітична робота спрямована на визначення доцільності розподілу та перерозподілу обсягів фінансування установ ОМС;

- прогностична функція – економіко-математичне прогнозування впливу змін у обсягах фінансового забезпечення на діяльність ОМС;

- інформаційна функція – це діяльність із формування інформаційної бази щодо обсягу, стану, структури доходів і видатків на основі аналітичних принципів, методів, прийомів та процедур;

- контрольна функція – це діяльність з визначення правомірності, законності, повноти та своєчасності отримання доходів та здійснення видатків за допомогою аналітичного інструментарію;

- управлінська функція – це діяльність із формування відкритої прозорості, якісної, повної та своєчасної інформації для забезпечення нею громадськості та системи управління у відповідності її запитам (рис.1.6).

Окрім раціонально організованого обліку та аналізу важливе значення має система контролю в органах місцевого самоврядування, яка являє собою сукупність видів державного та внутрішнього контролю.



Рис. 1.6 – Сукупність функцій і завдань аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору

Примітка. Розроблено автором за даними [54]

Враховуючи специфіку діяльності та функціонування ОМС доцільно виокремити саме фінансовий контроль та детально сформулювати його функції і завдання.

Фінансовий контроль залежно від функціонального призначення поділяється на державний фінансовий контроль та державний фінансовий аудит, що зумовлює формулювання кола функцій та завдань для державного фінансового контролю та державного фінансового аудиту як різновиду контролю. Окрім того, контроль та аудит класифікуються залежно від суб'єкта контролю на зовнішній та внутрішній, що також має бути враховано при визначенні кола функцій і завдань. Слід відзначити вплив на виконання функцій і завдань контролю трирівневої структури процесу контролю за державними видатками: попередній контроль, що здійснюється на стадії реєстрації юридичних та фінансових зобов'язань, здійснюваний Державною казначейською службою України; поточний контроль – у процесі оплати рахунків, повноваження щодо проведення якого має Державна казначейська служба України; наступний контроль після проведення операцій за фактом здійснення оплати видатків, що проводиться Державною аудиторською службою України [84 , с. 39].

Традиційно, управління державними коштами ототожнюється з державним фінансовим контролем, що виконує дві функції: перевірки та ієрархічного підпорядкування. Втім, державний фінансовий контроль слід розглядати як елемент системи управління, що знаходиться у безперервному зв'язку з іншими елементами системи управління, оскільки тільки їх комплексна взаємодія забезпечує прийняття та втілення якісних управлінських рішень щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів ДСЕ. Слід наголосити на надзвичайній важливості функції ієрархічного підпорядкування, яка уможливорює суцільне охоплення державним фінансовим контролем системи органів, наділених повноваженнями в ході здійснення бюджетного процесу.

Отже, коло функцій державного фінансового контролю охоплює:

ієрархічного підпорядкування; перевірочну; профілактичну; інформаційну; управлінську функції. Важливе місце серед наведених вище функцій належить профілактичній функції, яку інтегровано до кола функцій державного фінансового контролю як функцію державного фінансового аудиту, що являє собою найбільш прогресивний різновид державного фінансового контролю.

Розкриємо сутність функцій контролю фінансово-господарської діяльності СДСЕ:

- функція ієрархічного підпорядкування передбачає забезпечення у межах повноважень контролю за фінансово-господарською діяльністю ОМС на відповідних стадіях бюджетного процесу та ланках бюджетної системи;

- перевірна функція – це діяльність із вивчення діяльності ОМС, виявлення правопорушень та встановлення їх причин і винуватців;

- профілактична функція – діяльність спрямована на попередження бюджетних правопорушень;

- інформаційна функція – діяльність із формування інформаційної бази щодо стану формування та використання фінансових ресурсів ОМС для забезпечення здійснення усіх видатків;

- управлінська функція – діяльність із забезпечення прийняття управлінських рішень спрямованих на підвищення ефективності діяльності органів місцевого самоврядування (рис. 1.7).

Основним критерієм державного фінансового контролю має бути його ефективність. Забезпечення ефективності державного фінансового контролю у літературних джерелах розглядається через виконання таких завдань:

- вивчення функціонування системи внутрішнього контролю на предмет ефективності його організації та рівня дотримання фінансової дисципліни в бюджетній установі;

- недопущення фінансових порушень та мінімізацію їх наслідків;

- своєчасне надання керівництву установи повної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень;

– внесення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [26].



Рис. 1.7 – Сукупність функцій і завдань контролю фінансово-господарської діяльності СДСЕ

Примітка. Розроблено автором за даними [84; 58]

Окрім зазначених вище державний фінансовий контроль сприятиме правильному веденню бухгалтерського обліку та складання звітності та

збалансованості між потребою у фінансових ресурсах та розміром доходів [26, с. 17].

Систематизовані базові теоретичні положення обліку, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного дозволяють подальше дослідження, що передбачає удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності ОМС.

Висновки до розділу I

Органи місцевого самоврядування – сільські ради є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Вирішальне значення для забезпечення функціонування місцевого самоврядування має матеріально-фінансова основа їхньої діяльності, яка включає згідно з чинним законодавством рухоме та нерухоме майно, грошові засоби, землю та інші природні ресурси. Законодавство про місцеве самоврядування, адміністративно-територіальний устрій і виконавчу владу на місцях ще недостатньо відпрацьоване і не задовольняє потреб практики.

Органи місцевого самоврядування, хоч і належать до бюджетних установ, мають особливий статус, бо уособлюють владу територіальної громади (кількох громад). Через це порядок створення та діяльності бухгалтерських служб в органах місцевого самоврядування у першу чергу має узгоджуватись із спеціальними законами про місцеве самоврядування, і лише потім з усіма іншими законодавчими актами.

Система управління та прийняття управлінських рішень за основними аспектами фінансово-господарської діяльності включає в себе елементи: облік, аналіз та контроль, які знаходяться в безперервній взаємодії, що зводиться до обміну інформаційними потоками.

РОЗДІЛ II

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРА

2.1. Облік доходів і видатків суб'єктів державного сектора

В якості учасника бюджетного процесу сільська рада має подвійний статус. По-перше, вона виступає як виконавець місцевого бюджету (сільського) із покладеними на неї бюджетними повноваженнями. Необхідно зазначити, що сільська рада здійснює загальну організацію і управління виконанням бюджету, починаючи із складання розпису доходів і видатків, проведення аналізу і контролю його виконання, внесення протягом року необхідних змін і завершуючи затвердженням звіту. Всі ці завдання радою виконуються в умовах казначейського виконання місцевих бюджетів. По-друге, цей орган місцевого самоврядування є розпорядником бюджетних коштів місцевого бюджету за затвердженими напрямками видатків відповідно до кошторису. Якщо сільська рада за одними напрямками видатків уповноважена на визначення кола підпорядкованих їй розпорядників або одержувачів бюджетних коштів, то вона може виступати в ролі головного розпорядника коштів, а за іншими напрямками видатків рада безпосередньо виконує власний індивідуальний кошторис. Ним, наприклад, є кошторис на утримання апарату сільської ради за КФКВ 0101106 „Органи місцевого самоврядування”. У переважній більшості випадків сільська рада виступає розпорядником коштів за усіма кошторисами.

Бюджетним кодексом України визначено, що казначейське обслуговування місцевих бюджетів здійснюється територіальними органами Державної казначейської служби, які, в свою чергу, ведуть облік усіх надходжень, що належать місцевому бюджету. Операції з коштами місцевих бюджетів здійснюються органами казначейства шляхом відкриття рахунків за активами та пасивами кожного окремого місцевого бюджету.

Для відкриття рахунків сільська рада в обслуговуючий орган

казначейства подає заяву та пакет документів згідно наказу МФУ від 22.06.2012 № 758 „Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України” та змінами від 25.01.2016 № 15 за № 209/28339 [62; 63].

Облік грошових коштів місцевих бюджетів ведеться на таких рахунках:

3141 – надходження до загального фонду місцевих бюджетів; 3142 – кошти загального фонду місцевих бюджетів (рахунок відкривається в розрізі окремих місцевих бюджетів); 3151 – надходження коштів спеціального фонду місцевих бюджетів; 3152 – кошти спеціального фонду місцевих бюджетів; 3531, 3541 – особові та реєстраційні рахунки розпорядників коштів по коштах загального фонду; 3532, 3542 – особові та реєстраційні рахунки по коштах спеціального фонду; 3711 – інші кошти розпорядників коштів та ін. [80, с. 116].

Казначейське обслуговування місцевого бюджету передбачає щоденне здійснення операцій по рахунках бюджетів і розпорядників коштів у відповідності з бюджетними повноваженнями, надання власникам рахунків виписок за попередній день, ведення обліку і складання звітності про виконання бюджету. Органи ДКСУ у сільську раду подають наступну інформацію:

– звіт про виконання бюджету за доходами (ф.№ 412) за поточний день і наростаючим підсумком з початку року для аналізу стану виконання бюджету за доходами. Ця інформація призначена для формування звіту „Про виконання бюджету за доходами” і не потребує від працівників сільської ради додаткової обробки;

– виписка із рахунків загального фонду (3142), спеціального фонду (3152), яка виступає у ролі підтверджувального документа щодо напрямів використання коштів бюджету і використовується для оцінки фінансового стану бюджету. Інформація цих виписок, а також виписок із особових і реєстраційних рахунків розпорядників коштів, є основою для заповнення розділу „Фінансування” у звіті про виконання бюджету;

– виписка із особових та реєстраційних рахунків розпорядників коштів 3531, 3541, 3532, 3542, а також із рахунків по інших коштах розпорядників коштів. Ці виписки є основою для ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання кошторису ради та формування „Звіту про виконання бюджету за видатками” [80, с. 118].

Необхідно зазначити, що складання бухгалтерських проведень виконання бюджету із занесенням в реєстри бухгалтерського обліку бухгалтерією сільської ради не здійснюється. Стан виконання бюджету контролюється за допомогою оперативних даних, одержаних від обслуговуючого органу ДКСУ.

У якості розпорядника бюджетних коштів сільська рада є бюджетною установою з наданим їй у користування необоротними та оборотними активами, з правом щорічного одержання кошторисних призначень на забезпечення виконання делегованих державою повноважень.

Предметом бухгалтерського обліку є матеріальні цінності, проведення розрахунків та видатків пов'язаних із господарською діяльністю, обсяги одержаних на виконання кошторису асигнувань, власні поступлення бюджетної установи від надання платних послуг і благодійних внесків, результат виконання кошторису установи за загальним та спеціальним фондами. Операції пов'язані із рухом коштів на реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках (по балансових казначейських рахунках 3531, 3532, 3532, 3541, 3542) і не бюджетних (по балансових казначейських рахунках 3711, 3732) рахунках сільської ради, на основі виписок, одержаних від обслуговуючого органу казначейства, відображаються на відповідних рахунках аналітичного обліку. Необхідно відмітити, що рахунки бюджетів, відкриті в органах державного казначейства не є предметом обліку сільської ради [80, с. 120].

Дані бухгалтерського обліку дозволяють формувати звітність. Що стосується результату виконання кошторису, то він визначається у кінці року окремо за загальним та спеціальним фондом на балансових рахунках 431, 431

шляхом списання на них доходів (рахунки 701, 711, 712, 713) і видатків (рахунки 802, 811, 812, 813).

Місцева рада формує звітність про виконання кошторису на основі даних бухгалтерського обліку, якщо вона визначена єдиним розпорядником коштів свого бюджету. Якщо бюджетом затверджена мережа із декількох розпорядників чи одержувачів коштів, то завданням бухгалтерії ради як головного розпорядника коштів є приймання, перевірка і формування зведеного звіту за видатками від підвідомчих установ. Проблемність проявляється в необхідності розмежованого обліку з подальшим переведенням інформації у зведені дані. Таким чином з'являється потреба в забезпеченні системності відображення показників і спрощенні процедур формування звітності.

Головним завданням при цьому залишається досягнення ефективного використання бюджетних коштів, дотримання бюджетної дисципліни у всіх органах управління, які виконують бюджет, жорсткий режим економії при фінансуванні витрат бюджету та їх використанні.

Для виконання своїх функцій у процесі діяльності сільські ради отримують у своє розпорядження кошти, які обліковуються як доходи. У відповідності з діючим законодавством діяльність бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів, які поступають з бюджету і додаткових доходів, одержання яких дозволяється законодавством України. Бюджетне фінансування являє собою виділені кошти із бюджету (державного чи місцевого) в розпорядження керівників установ чи організацій на здійснення видатків, передбачених бюджетом. Облік фінансування є одним із головних напрямів бухгалтерського обліку бюджетних установ. Фінансування – це джерело покриття видатків у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань, тобто в межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету. Суми, які затверджені по бюджету на видатки на певні заходи, називаються бюджетними асигнуваннями. Фінансування здійснюється в межах затверджених асигнувань не під план, а

в міру його виконання і повинно носити цільовий характер. На сьогоднішній день фінансування органів місцевого самоврядування здійснюється через органи Державної казначейської служби (рис. 2.1).

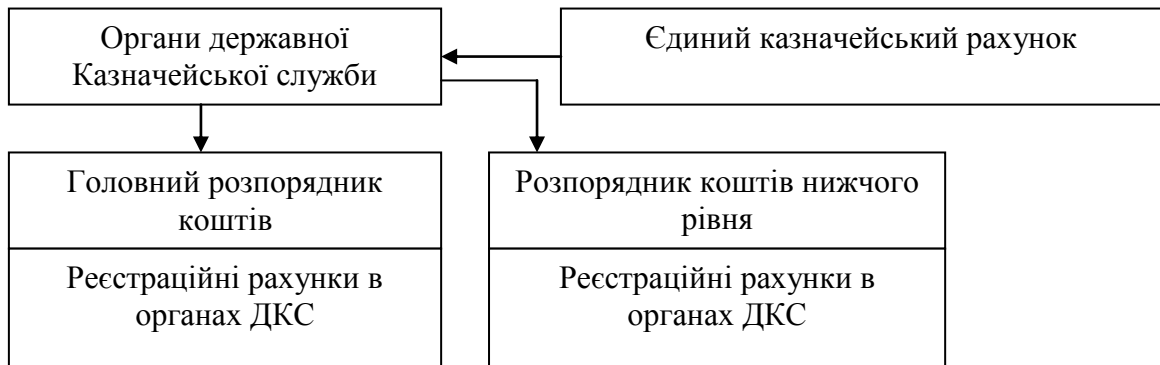


Рис. 2.1 – Порядок фінансування через органи Державної казначейської служби

Примітка. Розроблено автором за даними [80]

З рис.2.1 видно, що фінансування сільської ради здійснюється через органи ДКС. Це дозволило забезпечити більш строгий контроль за цільовим використанням бюджетних коштів. Казначейська система виконання бюджету ґрунтується на принципі єдиного казначейського рахунку. Єдиний казначейський рахунок – це рахунок, відкритий Державному казначейству України для обліку коштів і здійснення розрахунків у Системі електронних платежів НБУ. У свою чергу, в органах Державного казначейства відкривають реєстраційні рахунки розпорядникам бюджетних коштів. Реєстраційні рахунки – це рахунки, які відкриті в органах ДКСУ розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету, для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету. Рух бюджетних коштів на поточних рахунках здійснюється у взаємозв'язку із змінами джерел фінансування, якими є доходи загального фонду.

Облік операцій щодо руху коштів на зазначених рахунках при меморіально-ордерній формі ведеться в накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду в органах ДКУ (установах банків) ф.№381. Аналітичний облік отриманих асигнувань ведеться в картці

аналітичного обліку отриманих асигнувань та в книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань. Для обліку грошових коштів, розрахунків та інших активів призначені рахунки і субрахунки класу 3 Плану рахунків. Облік операцій з грошовими коштами здійснюється у грошовій одиниці України. На кінець бюджетного року залишків на рахунках в казначействі за загальним фондом не допускається, а за спеціальним можуть бути залишки (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Залишки коштів на рахунках, відкритих Жадківською сільською радою в органах Державної казначейської служби

Показники	На початок 2015 року, грн.	На кінець 2015 року, грн.
Рахунки в казначействі спеціального фонду в т.ч:	10794	11187
Спеціальний реєстраційний рахунок для обліку коштів отриманих як плата за послуги	877,20	1270
Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень	9917	9917
Інші рахунки в казначействі	–	–

Примітка. Розроблено автором за даними додатка В

Дані таблиці 2.1 свідчать, що залишків на рахунках за загальним фондом немає, а за спеціальним: на спеціальному реєстраційному рахунку для обліку коштів, отриманих як плата за послуги – 1270 грн., на спеціальному реєстраційному рахунку для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – 9917 грн.

Оскільки фінансування Жадківської сільської ради здійснюється через органи Державної казначейської служби України, отримання грошових коштів на реєстраційний рахунок відображається кореспонденцією:

Дт 321 „Реєстраційні рахунки” або 322 „Особові рахунки” і Кт 702 „Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи”.

На рахунках обліку доходів відображають суми коштів, отримані установою для здійснення її діяльності. Сальдо на цьому рахунку на кінець звітного року (на 31 грудня) не повинно бути, оскільки всі отримані у поточному році доходи (тобто сальдо субрахунків 701 і 702 заздалегідь

складеного перед річним звітом балансу) у кінці року списують на результат виконання кошторису за рік. Аналітичний облік доходів загального та спеціального фондів ведеться на картках аналітичного обліку отриманих асигнувань у розрізі видів надходжень за кожним кодом бюджетної класифікації доходів окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету відповідного рівня. Таке ведення аналітичного обліку забезпечує можливість здійснення контролю за виконанням кошторису за доходами та правильністю зарахування коштів, які надійшли на реєстраційні рахунки установи (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Основні бухгалтерські проведення з обліку доходів загального фонду в
Жадківській сільській раді

№ п/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Отримано асигнування із загального фонду Жадківською сільською радою, яка утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	321	702	25000
2.	Списано з рахунків залишки коштів виділених асигнувань, не витрачених у поточному році	702	321	8000
3.	Списано доходи наприкінці року на результати виконання кошторису за загальним фондом	702	431	25000

Примітка. Розроблено автором за даними [8]

Видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони являються основою для визначення результатів виконання кошторису бюджетною установою.

Економічну класифікацію використовують для розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з ґрунтовним поділом за їх предметними ознаками. Вона призначена для чіткого розмежування видатків і складається з:

- поточних видатків (пов'язані з оплатою праці, оплатою товарів і послуг, субсидій і поточних трансфертів);
- капітальних видатків (придбання основного капіталу (предметів і обладнання терміном служби більше року, капітальне будівництво і капітальний ремонт),

створенням державних запасів і резервів, придбанням землі і нематеріальних активів, капітальних трансфертів). Структуру видатків Жадківської сільської ради у кошторисі на 2015 рік за КТКВ 010116 „Органи місцевого самоврядування” (рис.2.2).

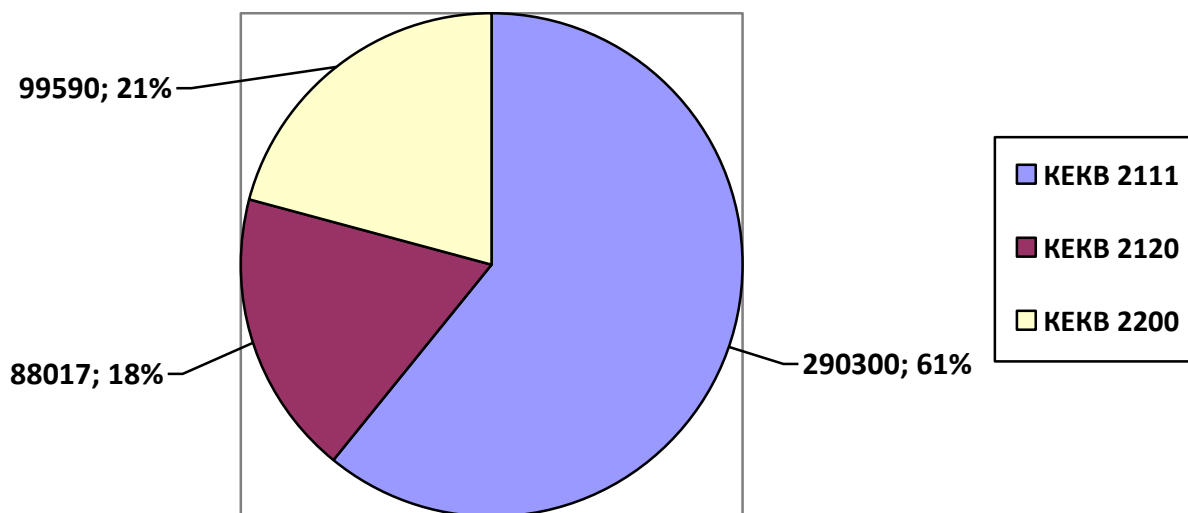


Рис. 2.2 – Структура видатків Жадківської сільської ради у кошторисі на 2015 рік за КФКВ 010116 „Органи місцевого самоврядування”

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Д

Таким чином, бачимо, що в установі присутні лише поточні видатки (заробітна плата 61%, нарахування на заробітну плату – 18%, на придбання товарів і послуг – 21% запланованих видатків). Капітальні видатки у кошторисі не плануються, що свідчить про те, що сільській раді не вистачає коштів на їх здійснення.

Особливістю обліку видатків у бюджетних установах є розподіл їх на касові та фактичні. При виконанні кошторису бюджетні установи здійснюють фактичні видатки – дійсні видатки установи, належним чином оформлені відповідними документами. Ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису установи [].

Облік касових видатків ведеться відповідно до КЕКВ, а тому в первинних документах на списання коштів з бюджетних (реєстраційних) рахунків обов’язково вказується цільове призначення (код) видатків. Облік

касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків також ведуть за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Структура касових та фактичних видатків Жадківської сільської ради за КФКВ 010116 „Органи місцевого самоврядування” (рис. 2.3).

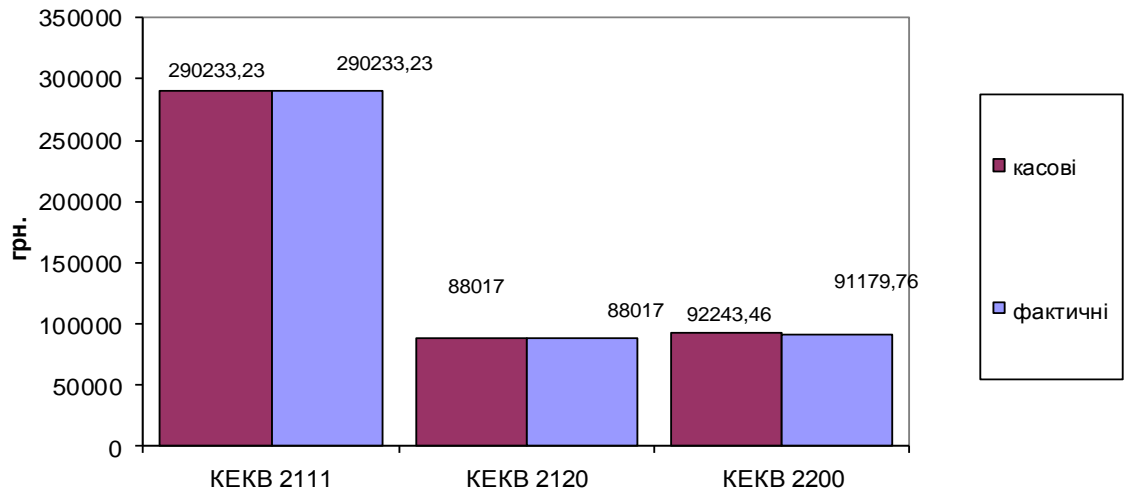


Рис.2.3 – Структура касових та фактичних видатків Жадківської сільської ради за КФКВ 010116 „Органи місцевого самоврядування”

Примітка. Розроблено автором за даними додатку Д

Таким чином, спостерігається тотожність касових та фактичних видатків за КЕКВ 2111, 2120, касові видатки перевищують фактичні за КЕКВ 2200 на суму 1064 грн. це пов'язано із тим, що матеріали на кінець 2015 року не списані на видатки установи.

Для обліку фактичних видатків загального фонду сільські ради використовують рахунок 80 „Видатки із загального фонду”, субрахунок 802 „Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”, на якому обліковуються фактичні видатки, проведені установами за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної установи. У дебет рахунку записують суми здійснених фактичних видатків. Після закінчення року всі видатки, зібрані за дебетом

802 „Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи” списуються за кредитом цих субрахунків у дебет субрахунку 431 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”. Результати виконання бюджетів визначаються після закінчення бюджетного року.

Основні бухгалтерські проведення з обліку фактичних видатків за загальним фондом (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Основні бухгалтерські проведення з обліку фактичних видатків

№ п/п	Зміст операцій	КЕКВ	Дебет	Кредит	Сума
1	Нараховано заробітну плату працівникам бюджетних установ	2111	802	661	15000
2	Нараховано ЄСВ	2120	802	651	3300
3	Затверджено звіти про витрачені підзвітні суми	2250	802	362	450
4	Списано матеріали на утримання установи	2210	802	231,234, 239	1000
5	Нараховано плату за комунальні послуги та енергоносії	2271	802	675	20000

Примітка. Розроблено автором за даними [9]

Таким чином, як видно з табл.2.3, для обліку фактичних видатків використовують рахунок 802 „Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи”, аналітичний облік у розрізі КЕКВ проводиться окремо за загальним та спеціальним фондом у картці аналітичного обліку фактичних видатків. При цьому картки аналітичного обліку видатків за спеціальним фондом ведуться у розрізі видів надходжень до спеціального фонду бюджетної установи.

Для обліку фактичних видатків спеціального фонду використовують рахунок 81 „Видатки спеціального фонду”, відповідно за дебетом відображають витрати, здійснені за відповідним напрямом спеціального фонду. До нього відкриваються субрахунки: 811 „Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги” – за дебетом цього рахунку відображаються фактичні видатки за рахунок коштів, отриманих як плата за послуги, оренду майна, реалізацію майна, та інші, пов’язані з наданням платних послуг. Облік

витрат організовується так, щоб забезпечити виконання кошторису та надати інформацію для складання звітності; 812 „Видатки за іншими джерелами власних надходжень” – за дебетом цього рахунку відображаються фактичні видатки спеціального фонду в частині інших джерел власних надходжень (за рахунок отриманої гуманітарної допомоги, грантів, коштів за дорученням); 813 „Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду” – видатки в частині інших надходжень від вищої установи при перерозподілі спеціального фонду.

Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено окремих рахунків для обліку касових видатків, оскільки ці видатки збігаються з кредитом рахунків 31 „Рахунки в банках” і 32 „Рахунки в казначействі”. За кредитом цих рахунків відображають здійснені касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків у банку чи казначействі готівкою або переказані в безготівковому порядку. Одночасно робиться запис за дебетом різних субрахунків залежно від напрямку видатків.

До касових видатків належать також суми грошових коштів, переведених із поточних чи реєстраційних рахунків для подальших розрахунків із постачальниками акредитивами або чеками з лімітованих чекових книжок.

Бухгалтерські записи щодо збільшення чи відновлення касових видатків роблять на підставі виписок із поточних чи реєстраційних рахунків і доданих до них документів у накопичувальних відомостях – меморіальних ордерах. Синтетичний облік касових видатків ведуть у тих самих регістрах, що й синтетичний облік руху грошових коштів на поточних чи реєстраційних рахунках. Аналітичний облік касових видатків ведуть за кожним поточним чи реєстраційним рахунком за кодами економічної класифікації. Регістром аналітичного обліку є картка аналітичного обліку касових видатків. За кожним кодом функціональної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складають окремі картки (рис. 2.4).



Рис.2.4 – Схема облікового процесу касових видатків у Жадківській сільській раді

Примітка. Розроблено автором за даними [1, с.270]

У централізованих бухгалтеріях для установ, що обслуговуються, складають окремі картки за кожною установою згідно із зазначеними параметрами та загальну картку за всіма обслуговуючими установами. Картки відкривають щомісячно та заповнюють щоденно на підставі виписок із рахунків. Суми відшкодованих касових видатків записують на зворотному боці картки.

Відображаючи всі операції, пов'язані з виконанням кошторису, бухгалтерський облік дозволяє не тільки систематично зіставляти їх з плановими показниками, а ще й виявляти відхилення фактичних видатків від планових, визначити найголовніші напрямки видатків та підвищувати рівень бюджетного кошторисного планування в цілому. Висока якість облікової інформації створює умови ефективної реалізації всіх без винятку функцій управління.

2.2 Особливості обліку розрахунків з оплати праці в органах місцевого самоврядування

У сучасних умовах господарювання в Україні відбулися значні зміни відносно праці та її оплати. Взагалі, під працею розуміють процес свідомої доцільної діяльності людей, у якій вони видозмінюють зовнішню природу чи людину, опосередковують, регулюють і контролюють обмін речовин між собою і водночас змінюють власну природу. Процес прикладання праці в бюджетній сфері має значні особливості, так як свої особливості має бюджетна сфера, і насамперед – це характер фінансово-економічних відносин у цій сфері діяльності.

Виходячи із вищевказаного, можна виділити такі особливості щодо характеристики праці в бюджетних установах – органах місцевого самоврядування:

- у бюджетних установах праця переважно розумова, хоча включає затрати фізичної праці. Це пов'язане з тим, що послуги у бюджетній сфері надаються не як річ, а як діяльність;

- перевага живої праці у складі сукупних затрат: сьогодні видатки на заробітну плату становлять від 60% до 85%;

- високий рівень кваліфікації працюючих у бюджетній сфері (переважно у всіх працівників вища освіта кваліфікацією спеціаліста або магістра).

Що ж стосується поняття категорії „заробітна плата” – це грошовий вираз вартості й ціни робочої сили. Відповідно до основного нормативного документа щодо визначення і регулювання заробітної плати, а саме Закону України „Про оплату праці”, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений їм орган виплачує робітнику за виконану роботу. У бюджетних установах фінансування виплат по заробітній платі здійснюється окремою статтею, яка відповідно до Закону України „Про державний бюджет” є захищеною. Це

означає, що виплати по заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів. Усі витрати на оплату праці формують фонд оплати праці (ФОП).

Під фондом оплати праці бюджетних установ розуміють обсяг коштів, отриманих як у вигляді фінансування з бюджету, так і від надання платних послуг, що запланований відповідно до кошторису доходів та видатків бюджетних установ для використання при розрахунках щодо заробітної плати з працівниками. Отже, джерелом виплати заробітної плати можуть бути як бюджетні кошти (загального фонду), так і кошти спеціального фонду. Відповідальність за правильне планування та використання коштів фонду оплати праці покладено на керівника установи і головного бухгалтера.

Сільськими радами для здійснення виконавчих функцій і повноважень створюються виконавчі органи. До 2015 року були затверджені Типові штати апарату сільських рад (Постанова КМУ №1349 від 03.12.97 „Про фінансове забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування”). Однак з 2 січня 2015 року вона була відмінена на сьогодні орган місцевого самоврядування самостійно приймає рішення щодо кількості посад у штатному розписі, самостійно визначає обсяг видатків на оплату праці працівників. Тому прийняття рішення щодо штатів, аналогічно, як і прийняття рішень про підвищення окладів працівників органу місцевого самоврядування відповідає нормам Закону України „Про місцеве самоврядування”, а саме щодо загальної чисельності апарату ради та її виконавчих органів та витрат на їх утримання.

Кількість спеціалістів апарату, які ведуть облік виконання бюджету і кошторисів видатків, залежить від чисельності населення, що проживає на території цієї ради. З січня 2006 року до схеми посадових окладів керівних працівників і спеціалістів апарату сільської ради також уведена посада головного бухгалтера [81].

Склад заробітної плати сільського голови у Жадківській сільській раді в 2015 році (рис.2.5).

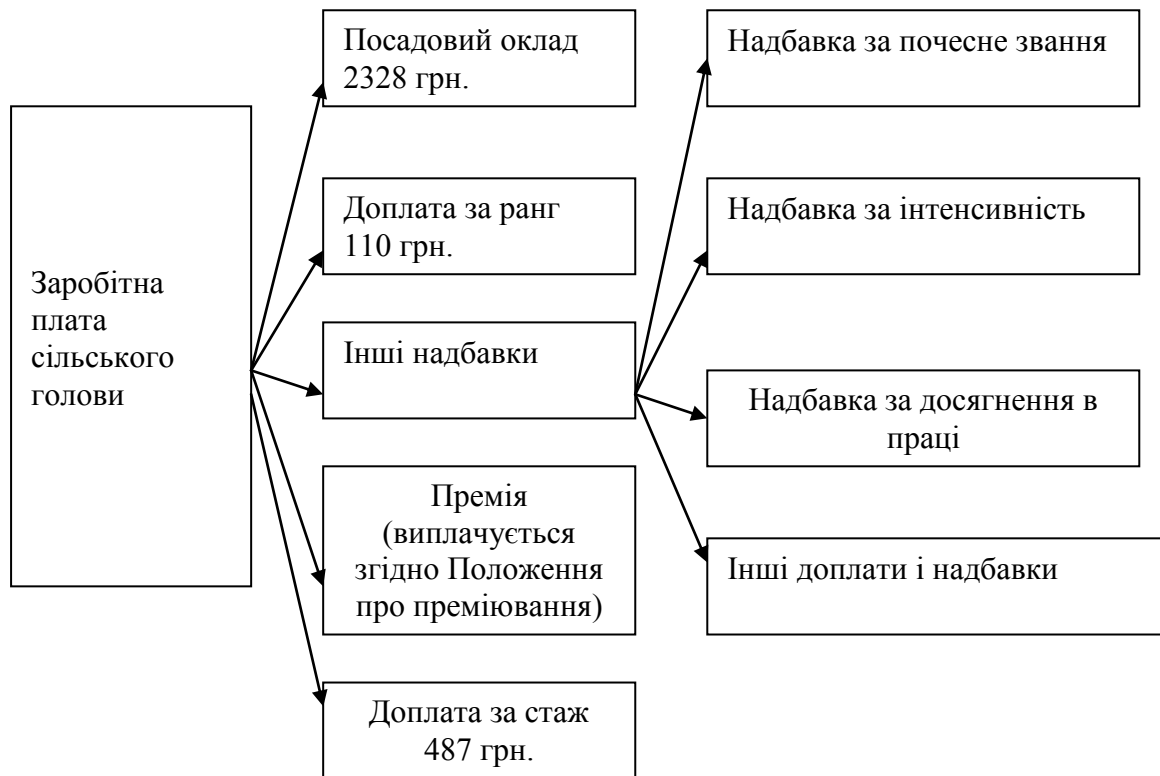


Рис.2.5 – Склад заробітної плати сільського голови

Примітка. Розроблено автором за даними [88]

Таким чином, місячний фонд заробітної плати сільського голови у 2015 році складає 2925 грн.

Враховуючи той факт, що значну частку складають у кошторисі видатки на заробітну плату (і це є захищена стаття), то при формуванні кошторису обов'язково повинна виконуватися вимога щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями на неї. Фонд оплати праці формується відповідно до затвердженого у встановленому порядку штатного розпису.

Джерелом оплати праці для бюджетних установ – сільських рад є:

- кошти, що виділяються з місцевого бюджету;
- частина доходу, отриманого в результаті господарської діяльності (платних послуг);
- інші джерела.

Особовий склад працюючих визначається структурою штатних працівників – штатним розписом, який затверджується сесією сільської ради.

Штатним розписом Жадківської сільської ради визначено кількість осіб та їх посадові оклади (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Штатний розпис Жадківської сільської ради станом на 1.01.2016 року

№ зп	Назва структурного підрозділу та посад	Кількість штатних посад	Посадовий оклад (грн.)	Фонд заробітної плати на місяць (грн.)
1.	Сільський голова	1	2910,00	3473,00
2.	Секретар	1	2357,00	3181,10
3.	Головний бухгалтер	1	1601,00	1987,20
4.	Спеціаліст 1 категорії	1	1378,00	1713,60
5.	Касир	0,5	689,00	792,35
6.	Техробітниця	0,5	689,00	689,00
	Усього за посадовими окладами	5	9624,00	11836,25

Примітка. Розроблено автором за даними штатного розпису

Таким чином, штатним розписом передбачено 5 ставок, фонд оплати праці складає 11836,25 грн. на місяць.

Заробітна плата працівників органів місцевого самоврядування складається з посадового окладу (встановленої ставки заробітної плати), премій, доплат за суміщення професій і надбавок в межах вставленого в установі фонду оплати праці. Для виплати заробітної плати працівникам органів місцевого самоврядування здійснюється нарахування, що включає розрахунок заробітку за місяць та суми утримань із неї. Нарахування заробітної плати здійснюється раз на місяць. Підставою для нарахування заробітної плати є штатний розпис, тарифні сітки, накази про прийом на роботу, присвоєння рангів, про надання відпустки, припинення трудового договору, а також таблиць обліку робочого часу.

Крім первинних документів, при розрахунку заробітної плати потрібно брати до уваги нормативні акти, що регулюють нарахування заробітної плати в органах місцевого самоврядування.

При формуванні заробітної плати посадових осіб ОМС необхідно враховувати норми законодавчих актів:

– закону України „Про місцеве самоврядування в Україні”(із змінами

та доповненнями станом на 26.11.2016 р.);

– постанови КМУ від 09.03.06 р. № 268 „Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів” (із змінами та доповненнями станом на 24.09.2016 р.).

Також треба враховувати, що:

– основною складовою заробітної плати посадової особи місцевого самоврядування є посадовий оклад, розміри якого залежать від категорії населеного пункту, а також від виду виконавчого органу, в якому працює така посадова особа;

– умови оплати праці посадових осіб ОМС визначають виходячи з умов оплати праці, установлених для державних службовців відповідних категорій і схем посадових окладів згідно;

– схему посадових окладів службовців апарату (секретаріату) ОМС та їх виконавчих органів;

– питання виплат надбавок, премій та інших доплат прописаних у нормативних документах.

Згідно нормативних актів розкриваються такі схеми посадових окладів:

– схема посадових окладів працівників і спеціалістів апарату сільських і селищних рад та їх виконавчих органів;

– схема посадових окладів керівних працівників і спеціалістів апарату районних, районних у містах Києві та Севастополі рад.

При нарахуванні заробітної плати посадових осіб органів місцевого самоврядування значення набувають доплати у вигляді надбавок до посадових окладів за спеціальні звання. Необхідно зауважити, що всі доплати і надбавки здійснюються за рішенням відповідної ради у межах затвердженого фонду оплати праці працівників апарату. Заробітна плата державних службовців формується з посадового окладу, доплат і надбавок: за ранг, класний чин, спеціальне звання; за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників – 30 % посадового окладу за основною роботою із

використанням із цією метою економії заробітної плати на посадах, що їх обіймають відсутні з зазначених причин працівники. Посадовим особам місцевого самоврядування встановлюється надбавка за вислугу років на державній службі, що також є невід'ємною частиною оплати праці. Ця надбавка встановлюється у відсотках до посадового окладу з урахуванням доплати за ранг у таких розмірах: понад 3 роки – 10, понад 5 років – 15, понад 10 років – 20, понад 15 років – 25, понад 20 років – 30, понад 25 років – 40 відсотків.

Згідно з Постановою № 268, (із змінами та доповненнями станом на 24.09.2016 р.) голова сільської ради може в межах фонду оплати праці:

- устанавлювати працівникам надбавку за високі досягнення в праці в розмірі до 50% з урахуванням посадового окладу, надбавки за ранг і вислуги років;

- здійснювати преміювання відповідно до їх особистого внеску в загальні результати роботи в межах фонду преміювання, створеного в розмірі не менше 10% посадових окладів та економії фонду оплати праці;

- надавати матеріальну допомогу на оздоровлення до відпустки у розмірі середньомісячної заробітної плати працівника і допомогу для вирішення соціально-побутових питань.

Преміювання працівників органів місцевого самоврядування здійснюється у межах фонду преміювання, утвореного у розмірі тримісячного фонду оплати праці та економії фонду оплати праці відповідно до п.2. Постанови КМУ від 9 березня 2006 року №268 [71].

Положенням про преміювання може передбачатися можливість збільшення чи зменшення у встановлених межах окремим працівникам розміру премії. Преміювання працівників здійснюється за рішенням керівника відповідного органу на підставі наказу. Необхідно зазначити, що щодо можливого терміну наявності вакантної посади, то у законодавстві такі терміни не визначені.

Якщо ж проаналізувати структуру заробітної плати у Жадківській

сільській раді, то основну частину складають обов'язкові виплати (рис.2.6).

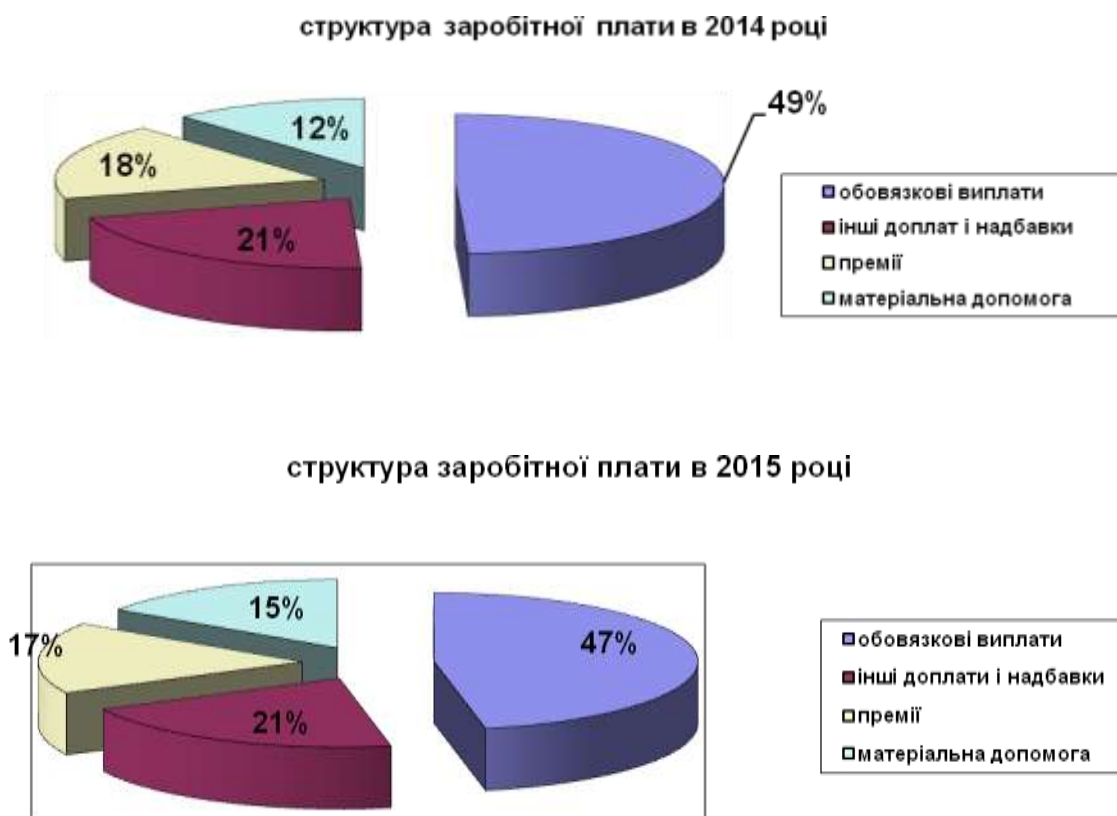


Рис.2.6 – Структура заробітної плати у Жадківській сільській раді у 2014-2015 роках

Примітка. Розроблено автором за фактичними даними сільської ради

Як видно із рис.2.6 у структурі заробітної плати найбільшу частку займають обов'язкові виплати – 49% та 47% відповідно. Доплати і надбавки до заробітної плати в структурі видатків на заробітну плату залишаються постійними і складають 21% від фонду оплати праці. Матеріальна допомога зросла від 12 до 15 %. Премії складають – 18 – 17% від фонду оплати праці.

Конкретні умови, порядок та розміри преміювання працівників визначаються у положенні про преміювання сільської ради залежно від наявних коштів на ці цілі. Тому в сільській раді доцільно розробити Положення про преміювання, що буде стимулювати ефективне виконання завдань і функцій працівниками.

Слід зазначити, що у положенні про преміювання доцільно визначити коло працівників, на яких поширюється чинність преміальної системи,

показники, умови та розмір преміювання щодо кожної категорії працівників.

Преміювання працівників проводиться за рішенням керівника на підставі наказу. Працівники сільської ради можуть преміюватися щомісячно в розмірі 25 % місячного заробітку. Працівникам, що працювали неповний місяць, у зв'язку з виходом на пенсію, хворобою, переходом на іншу роботу, звільненням по скороченню штатів і з інших повноважних причин, премія нараховується за фактично відпрацьований час.

Премія за звітний період виплачується не пізніше місячного терміну після закінчення звітного періоду і оформляється наказом начальника управління. Повне, або часткове позбавлення премії проводиться в той розрахунковий період, в якому були допущені недоліки в роботі або порушення трудових дисципліни, і оформлення розпорядженням з обов'язковим зазначенням причин. Розмір премії конкретному працівнику визначається згідно з положенням про преміювання, залежно від особистого внеску працівника у кінцеві результати роботи. У положенні про преміювання визначається коло працівників, на яких поширюється його чинність, показники і умови преміювання щодо кожної категорії працівників (керівні працівники, спеціалісти, службовці, робітники), види премій (пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій, до ювілейних дат та професійних свят) тощо. Показники преміювання визначають не лише право на одержання премії, а її розмір.

Відповідно до діючого законодавства всі працівники сплачують на користь тих, чи інших організацій певні види утримань. Відповідно до чинного законодавства утримання податку з доходів фізичних осіб здійснюється в розмірі 18%, утримання профспілкових внесків у розмірі – 1%, військового збору – 1,5%. Останнім видом обов'язкових утримань із заробітної плати є аліменти, розмір яких залежить від кількості дітей, а саме: одна дитина – 25% ;дві дитини – 33% ; три і більше – 50%.

Решта утримань (необов'язкових) проводиться в порядку, визначеному адміністрацією установи та за погодженням працівника [1 , с. 105].

У загальному вигляді схема облікового процесу нарахування заробітної плати в досліджуваній установі включає в себе ряд взаємопов'язаних бухгалтерських документів, таких як виписка з тарифікаційного списку, штатний розпис, книга обліку виходу на роботу та залишення її, таблиць обліку використання робочого часу, розрахунково-платіжна відомість, меморіальний ордер №5, журнал-головна та інші (рис. 2.7).



Рис. 2.7 – Схема облікового процесу нарахування заробітної плати у сільській раді

Примітка. Розроблено автором за даними [16, с.270]

Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці повинен вирішити наступні задачі:

- проведення своєчасних розрахунків з працівниками з оплати праці;
- виконання на регулярній основі відрахувань до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- надання показників з нарахування оплати праці та її виплати для

потреб оперативного керівництва та формування внутрішньої бухгалтерської звітності.

Синтетичний облік розрахунків із працівниками за всіма видами виплат здійснюється на пасивному рахунку 66 „Розрахунки з оплати праці”, а для обліку за депонованих сум передбачений рахунок 671 „Розрахунки з депонентами”. Відповідно за кредитом рахунка 66 „Розрахунки з оплати праці” відображають нарахування виплат, а за дебетом – утримання із нарахованих сум та виплата із каси.

Нарахування заробітної плати здійснюється один раз на місяць. Працівник бухгалтерії, відповідальний за нарахування зарплати, перевіряє таблиць як з точки зору правильності його оформлення, так і за змістом: склад осіб, внесених до таблиця; погодження з відповідними документами дат відпустки, хвороби, відрадження, зарахування, звільнення, роботи у святкові та неробочі дні, у нічні зміни тощо.

У бухгалтерському обліку всі операції, пов'язані із нарахуванням, утриманнями і виплатою заробітної плати, вважаються фактичними видатками і відображаються за кодом економічної класифікації 2110 „Заробітна плата” та в меморіальному ордері №5.

На основі розрахунково-платіжних відомостей складається меморіальний ордер №5, що є реєстром синтетичного обліку заробітної плати при меморіально-ордерній формі обліку. До меморіального ордеру повинні бути прикладені всі документи, на підставі яких була нарахована заробітна плата (таблиць обліку робочого часу, накази про звільнення та зарахування; лікарняні листи підшиваються в окрему папку і нумеруються у хронологічному порядку з початку року, де на кожному лікарняному листку, проставляється номер розрахунково-платіжної відомості, в яку він врахований для нарахування [16, с.35].

Враховуючи відповідність потребам управління, необхідно удосконалити методику відображення в обліку інформації про видатки на оплату праці з метою забезпечення її аналітичності та можливості

подальшого використання для управлінських цілей. Тому з метою деталізації видатків на заробітну плату доцільно запропонувати аналітичні рахунки до синтетичного рахунку 661 „Розрахунки із заробітної плати” (рис. 2.8).

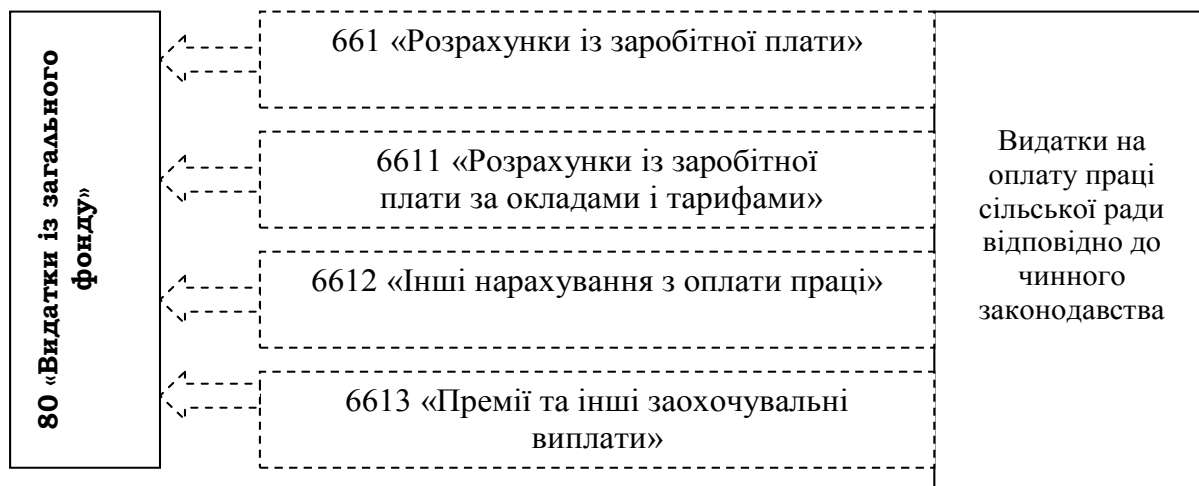


Рис. 2. 8 – Нарахування видатків на оплату праці в розрізі аналітичних рахунків

Примітка. Розроблено автором

Враховуючи дані рисунку 2.8, розкриємо зміст інформації, що формується на кожному із рекомендованих аналітичних рахунків: 6611 „Розрахунки із заробітної плати за окладами і тарифами” – обліковуються розрахунки з працівниками за заробітною платою відповідно до затверджених окладів і тарифів за відпрацьований та невідпрацьований час; 6612 „Інші нарахування” – обліковуються доплати працівникам за виконання обов’язків тимчасово відсутніх працівників; за суміщення посад; за вчене звання та науковий ступінь тощо; 6613 „Премії та інші заохочувальні виплати” – обліковуються надбавки працівникам за високі досягнення у праці; за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання); за складність, напруженість у роботі; за почесні звання, а також премії у разі досягнення ювілейної дати за віком; присудження державної нагороди тощо. Зазначені пропозиції дозволять систематизувати інформацію про нараховану заробітну плату у розрізі різних видів надбавок, що дозволить використовувати її як при плануванні кошторису на наступний рік так і використовувати її при формуванні статистичної звітності, а саме **Форми №**

1-ПВ (місячна) „Звіт з праці” та форми № 9-ДС (річна) „Звіт про кількісний та якісний склад державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, які займають посади керівників та спеціалістів”.

Роль облікового забезпечення та внутрішнього бухгалтерського контролю у сучасних умовах є важливою складовою формування ефективної системи управління персоналом. З метою оцінки ефективності діяльності підрозділів та менеджерів у сфері управління персоналом виділяємо п'ять основних кроків вибору облікових показників:

- вибір показників ефективності управління;
- визначення методів обчислення складових ефективності;
- встановлення вимірників для якісної і кількісної характеристики інформації;
- формування внутрішніх стандартів;
- розробка форм внутрішньої звітності, визначення адресатів та адресантів, періодичності її подання.

Отже, при організації облікового забезпечення процесу управління персоналом слід враховувати рух облікових інформаційних потоків між функціональними сферами управління персоналом.

Отже, можливості впливу облікової інформації на процес прийняття управлінських рішень зумовили необхідність подальших досліджень в напрямку удосконалення існуючої методики бухгалтерського обліку видатків на оплату праці та внутрішніх документів для відображення витрат на оплату праці.

2.3 Облік виконання кошторису та формування звітності

Ефективне управління установою залежить від повноти, обґрунтованості, доречності та достовірності інформації про господарські процеси, які здійснюються, їх характер й обсяг, наявність матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, їх використання, фінансові результати

діяльності. Основним джерелом такого інформаційного забезпечення є дані бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.

Однак, основною методологічною особливістю обліку виконання кошторису у бюджетних установах є те, що визначення фінансових результатів відбувається лише один раз на рік – в кінці року. Визначення фінансового результату виконання кошторису за доходами і витратами передбачає закриття рахунків доходів та рахунків видатків. Протягом цілого року всі доходи акумулюються на рахунку доходів, а їх витрачання на рахунку видатків. Результат визначається досить простою дією, списання доходів та видатків на фінансовий результат (рис. 2.9).



Рис.2.9 – Порядок визначення результату виконання кошторису бюджетних установ – суб’єктів державного сектору

Примітка. Розроблено автором за даними [1, с.27]

Для визначення результату фінансування діяльності установи за рахунок коштів бюджету та від надання державних послуг, реалізованої продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи (тобто за загальним, так і спеціальним фондами), за результатами року призначено рахунок 43 „Результати виконання кошторисів”, який містить наступні субрахунки:

431 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”,

432 „Результат виконання кошторису за спеціальним фондом”.

Порядок визначення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи доцільно розподілити на два етапи:

- визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року, а також вирішення деяких питань, які виникають під час закриття певних рахунків;
- відображення фінансового результату в річному балансі установи, взаємна перевірка і аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Перший етап передбачає закриття заключними оборотами, тобто списання на рахунок результату оборотів більшості субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 „Доходи” та підсумкові обороти за всіма субрахунками класу 8 „Витрати”. При цьому при закритті рахунків заключними оборотами слід водночас здійснювати документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом року.

Другий етап визначення фінансового результату полягає у відображенні його у звітності.

Від’ємне значення субрахунків 431 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”, свідчить про нестачу фінансування. Тобто негативний результат (сальдо за дебетом) використання коштів означає, що видатки бюджетної установи перевищують її доходи.

Позитивне значення субрахунків 431 „Результат виконання кошторису за загальним фондом”, кінцевий залишок за кредитом вказує, що фінансування із загального фонду протягом року отримано більше, ніж здійснено видатків, або ж, що у кінці року здійснено придбання матеріальних цінностей, які на 1 січня ще не витрачені на видатки установи, або ж, що залишилася непогашеною дебіторська заборгованість, яка виникла внаслідок попередньої оплати за матеріальні цінності, отримані послуги.

Завершальним етапом відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку є формування фінансової звітності бюджетної

установи. Однак, це не значить, що такий вид звітності заповнюється тільки в кінці року, періодичність подання передбачає її заповнення: щомісячно, щоквартально та щорічно.

В Україні формування звітності бюджетними установами регулюється Порядком складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів від 24.01.2012 р. № 44 (із змінами від 01.07.2016 р.), згідно якого звітність поділяється на бюджету та фінансову. Інформація про нормативні документи, що регулюють процедури складання та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору (рис. 2.10).

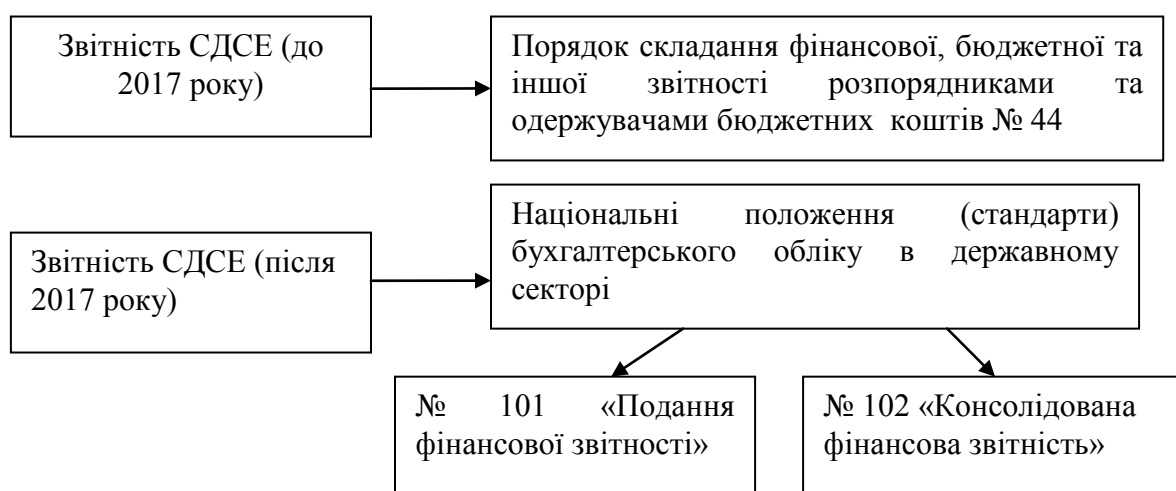


Рис. 2.10 – Нормативні документи, що регулюють формування та подання звітності СДСЕ

Примітка. Розроблено автором за даними [60]

Відповідно до зазначеного документу пакет фінансової звітності містить Баланс, Звіт про результати фінансової діяльності, Звіт про рух грошових коштів (у розрізі загального та спеціального фондів державного бюджету). Бюджетна звітність складається із дев'яти форм, що розкривають інформацію про надходження та використання коштів, отриманих з різних джерел фінансування, а також про заборгованість за бюджетними коштами та окремими програмами. Елементи фінансової та бюджетної звітності додатково розкриваються у звітах, довідках, реєстрах. Склад фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, відповідно

до „Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів” (рис. 2.11).

Баланс відображає фінансове становище установи на певну дату, тому його іноді називають звітом про фінансовий стан установи, а за міжнародними стандартами звіт має назву Звіт про фінансовий стан. Сільська рада складає єдиний Баланс, який відображає інформацію про всі господарські операції та за всіма виконуваними програмами та всіма установами, що фінансуються із сільського бюджету. Відповідно до ПСБОДС 101 „Подання фінансової звітності” баланс – звіт про фінансовий стан суб’єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов’язання і власний капітал [44].

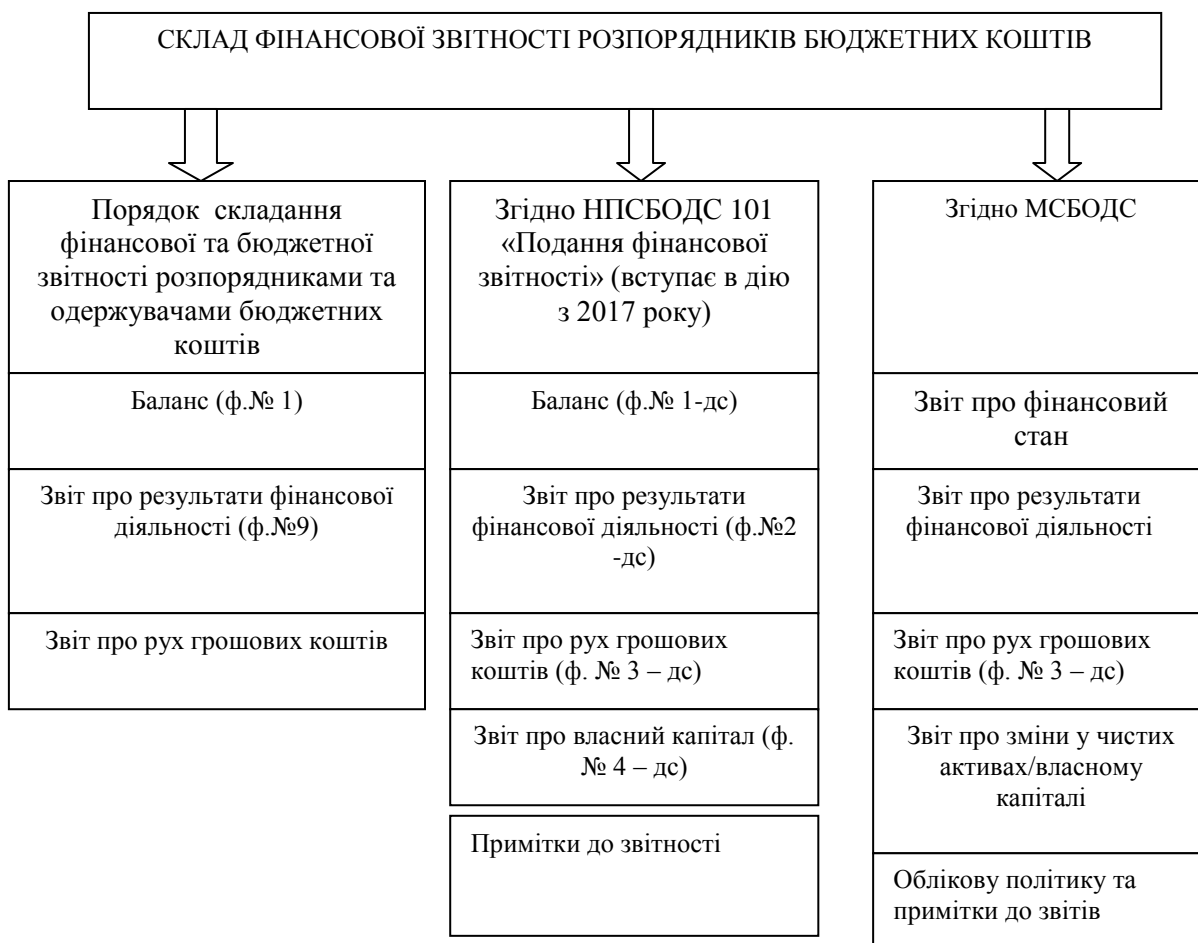


Рис.2.11– Склад фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів

Примітка. Розроблено автором за даними [45]

Баланс (за формою № 1-дс згідно з додатком 1 до НПСБОДС як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов’язання і власний капітал суб’єкта

державного сектору та/або бюджету на початок року та на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку. Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року) [60].

У Балансі (додаток Е) реалізується принцип двосторонності, який полягає в тому, що господарські засоби установи відображаються за двома показниками: за їхнім речовим складом (основні засоби, грошові кошти тощо) та за джерелами їхнього формування, які можуть бути власними і залученими. Бухгалтерський баланс бюджетної установи повинен забезпечити контроль та аналіз використання коштів загального та спеціального фондів. Результат виконання кошторису, який визначається за звітний рік також відображається у балансі. Протягом проміжних квартальних-звітних періодів значення результату є незмінним. Виключення становлять випадки, коли результат змінюється внаслідок виправлення помилки в звітності попереднього періоду, списання дебіторської або кредиторської заборгованості тощо. Така зміна законодавчо передбачена за умови належно оформлених документів. Якщо результат попереднього періоду не підлягав вказаним коригуванням, то він зміниться лише після результату виконання кошторису звітного періоду (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Відображення результату виконання кошторису Жадківської сільської ради за 2015 рік

Показник	Сума, грн. на початок 2015 року	Сума, грн. на кінець 2015 року
Результат виконання кошторису за загальним фондом	-5 983,90	2 981,40
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	10 794,20	11 194,20

Примітка. Розроблено за даними додатка В

Таким чином позитивне значення результату виконання кошторису на початок 2015 року свідчить, що фінансування поступило в межах

запланованого кошторисом, а також були придбані матеріальні цінності, які на 1 січня ще не витрачені на видатки установи.

Від’ємне значення результату виконання кошторису на початок 2015 року свідчить про нестачу фінансування. Тобто негативний результат використання коштів означає, що видатки установи перевищують її доходи.

„Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” (ф.№2м) призначений для узагальнення та відображення результатів виконання кошторису за загальним фондом бюджетною установою. Аналіз його показників дозволить визначити повноту фінансування установи на певну дату та використання одержаних коштів установою відповідно до затвердженого кошторису. Ця форма складається розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних про отримані і витрачені, згідно з кошторисом асигнування із загальною фонду бюджету. У сільській раді Звіт складається в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом функціональної класифікації видатків (Будинок культури; апарат управління; благоустрій; соціальні видатки і т.д.). Крім того, складається зведений звіт форми №2 за всіма кодами функціональної класифікації видатків по всіх установах та видах видатків, які здійснюються сільською радою.

Показники звіту за ф.№2 дають змогу провести оперативний аналіз виконання кошторису бюджетної установи за доходами та видатками. Так, можна визначити відсоток повноти фінансування кошторису установи відносно річних кошторисних призначень шляхом порівняння суми отриманих асигнувань та суми затвердженого кошторису. Крім того, можна визначити повноту фінансування відповідно до затвердженого плану асигнувань на кінець звітного періоду. За даними цієї форми визначають також здатність керівництва оперативно та відповідно до цільового призначення використовувати отримане фінансування з відповідного бюджету. Дана форма звітності дозволяє також співставляти величину касових та фактичних видатків установи.

Отже, звіт форми №2 (д/м) „Звіт про виконання загального фонду кошторису установи” складається установами за даними про затверджений кошторис та план асигнувань, отримане фінансування та проведені касові та фактичні видатки за загальним фондом кошторису.

Непрофінансовані та невикористані асигнування за вказаними видатками свідчать про наявність кредиторської й дебіторської заборгованості установи, що відображена у звітності ф.№7 „Звіт про заборгованість бюджетних установ”.

Дані форм № 7 „Звіт про заборгованість бюджетних установ” по Жадківській сільській раді свідчать про наявність кредиторської заборгованості (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кредиторська заборгованість Жадківської сільської ради
на початок 2015 року

Кредиторська заборгованість	
КЕКВ, КФК	Сума, грн.
КФК 010116 „Органи місцевого самоврядування”	
2210	966,60
2250	58,88
КФК 100294 „Благоустрій міст, сіл та селищ”	
2240	4826
КФК 130102 „Проведення навчально-тренувальних зборів і змагань”	
2210	3000

Примітка. Розроблено за даними звіту про заборгованість бюджетних установ

Таким чином кредиторська заборгованість за загальним фондом на початок 2015 року складає 8851,48 грн., однак у січні 2015 року ця заборгованість була ліквідована, і на кінець 2015 року дебіторська та кредиторська заборгованість в установі відсутня.

Форма „Звіт про результати фінансової діяльності” складається бюджетними установами для відображення результату їх фінансової діяльності – результату виконання кошторису – за звітний рік. Результат фінансової діяльності визначаються шляхом списання підсумковими оборотами доходів і видатків. У звіті відображаються суми надходжень і

видатків бюджетної установи за їх видами, операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів і видатків бюджетної установи (табл.2.7).

Таким чином, фінансовий результат за загальним фондом – 2 981,40 грн., фінансовий результат за спеціальним фондом – 11 194,20 грн. Усі доходи і видатки загального фонду завершальними оборотами наприкінці року списують на результати виконання кошторису. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про те, що в Україні триває реформування як обліку в державному секторі так і основних вимог до формування звітності із переходом до застосування НПСБОДС.

Таблиця 2.7

Фрагмент звіту про результати фінансової діяльності Жадківської сільської ради за 2015 рік

Показники	За попередній рік	За звітний рік
Загальний фонд	x	
Отримані доходи	x	1 047 817,27
Проведені видатки звітного року	x	1 038 851,97
Фінансовий результат за загальним фондом	-5983,90	2 981,40
Спеціальний фонд	x	
Отримані доходи: у т.ч:	x	221 456,19
Плата за послуги, що надаються бюджетними установами	x	400,00
Інші надходження спеціального фонду	x	221 056,19
Проведені видатки :поточні та капітальні	x	221 056,19
Фінансовий результат за спеціальним фондом	10794,20	11 194,20

Примітка. Таблицю складено на основі додатка Е

Державні фінанси України є доволі централізованими, вони акумулюються та перерозподіляються вищим керівництвом, а місцеві органи влади не мають достатніх повноважень для провадження самостійної діяльності.

Оскільки в Україні триває процес децентралізації влади, за якої повноваження управління фінансами та їх розподілу будуть переважно зберігатися на місцях, і тому із затвердженням законів із децентралізації влади в Україні, положення щодо складання фінансових звітів ДСЕ

набудуть змін, що визначатиме подальші дослідження цих аспектів. Вважаємо, що одним із способів формування розвиненого суспільства є подання громадянам у фінансових звітах інформації про діяльність розпорядників бюджетних коштів (повинна існувати практика розміщення на вебсайтах органів місцевого самоврядування звітів як про виконання сільського бюджету, так і звітність розпорядників бюджетних коштів), що дозволить контролювати ефективність витрачання бюджетних ресурсів та сприятиме формуванню потужної, справедливої державної адміністративної системи.

Процес реформування місцевих бюджетів України, адміністративно-територіального устрою повинен забезпечити поступове досягнення територіальної відповідальності між повноваженнями органів місцевого самоврядування, доходами, що передаються їм в розпорядження та видатками відповідних бюджетів. Зміцнення бюджетної децентралізації не можна розглядати як послаблення функцій держави, а навпаки, вони мають посилюватись не через використання адміністративних механізмів, а ринкових, які мають різні форми і методи їх забезпечення.

Влучно зауважено Лемішовським В.І., що складання звітності є завершальним етапом облікового процесу. В цьому сенсі річна фінансова звітність бюджетних установ органів статистики є прямим доказом цього твердження. Адже саме в кінці року визначається фінансовий результат виконання кошторису бюджетної установи. Мельник Т.Г. відзначає, що складання звітності в бюджетних установах завершує повний цикл бухгалтерської обробки даних, які накопичуються в облікових регістрах і надає визначення звітності як системі взаємопов'язаних економічних показників, що характеризують діяльність підприємств, установ та організацій за певний звітний період (місяць, квартал, рік) та їх фінансовий та майновий стан на конкретну дату. Звітність може включати як кількісні, так і якісні характеристики, вартісні та натуральні показники, відображені в обліку [42, с.126].

Висновки до розділу II

Для облікового процесу сільських рад специфічним є, те, що вони виступають і як розпорядники коштів (маючи статус бюджетної установи), і як власники бюджету. Базовим для них виступає положення про окремий облік доходів і видатків загального й спеціального фонду. Фактично можна стверджувати про функціонування двох взаємопов'язаних підсистем обліку.

Методика розрахунку та обліку видатків на оплату праці базуються на використанні нормативних документів, що регулюють облік заробітної плати в ОМС, штатного розпису, погодинної оплати праці, положеннях, колективного та трудового договорів. Проте чинна система диференційованих окладів немає достатньої адаптивності для своєчасного урахування здобутків фахівців. Для вирішення цих проблем запропоновано підхід до преміювання персоналу для посилення взаємозв'язку між результатами діяльності та матеріальним заохоченням. З метою вдосконалення системи преміювання у сільській раді запропоновано розробити Положення про преміювання працівників.

З метою удосконалення обліку видатків на заробітну плату та розрахунків з оплати праці та їх ідентифікації за джерелами та видами запропоновано систему аналітичних рахунків, що дозволить прийняти оптимальні рішення щодо видатків на оплату праці та використовувати аналітичну інформацію при плануванні кошторису на наступний рік.

Завершальним етапом узагальнення інформації про виконання сільського бюджету є формування звітності. Показники звітності ґрунтуються на інформації поточного бухгалтерського обліку, що забезпечує її реальність і достовірність.

Фінансова звітність про виконання сільського бюджету складається з метою надання повної, неупередженої інформації про результати виконання бюджетів користувачами для економічного аналізу та прийняття ними виважених економічних рішень у сфері бюджетної діяльності.

Місцева рада формує звітність про виконання кошторису на основі даних бухгалтерського обліку, якщо вона визначена єдиним розпорядником коштів свого бюджету. Якщо бюджетом затверджена мережа із декількох розпорядників чи одержувачів коштів, то завданням бухгалтерії ради як головного розпорядника коштів є приймання, перевірка і формування зведеного звіту за видатками від підвідомчих установ. Проблемність проявляється в необхідності розмежованого обліку з подальшим переведенням інформації у зведені дані. Таким чином з'являється потреба в забезпеченні системності відображення показників і спрощенні процедур формування звітності.

РОЗДІЛ ІІІ

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВО-ГОПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1 Аудит фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору

В умовах нестабільності національної економіки посилюється актуальність забезпечення належного рівня державного фінансового контролю за видатками виділеними на потреби суб'єктів державного сектору. У зв'язку з цим, потрібна зміна існуючої в Україні парадигми державного фінансового контролю (запровадження нових його форм і методик) за використанням бюджетних коштів, що в умовах скорочення чисельності контролюючих органів має забезпечити якісне підвищення контрольованості бюджетних видатків на їх утримання. Одним із напрямів розвитку державного фінансового контролю є впровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Тому в діяльності ОМС з посиленням децентралізації влади питанням організації внутрішнього контролю приділяється більше уваги. Адже відповідно до чинного законодавства розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників мають організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечити їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту подається у Бюджетному кодексі, відповідно внутрішній контроль – це „комплекс заходів, що застосовує керівник для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів та вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ”, а внутрішній аудит – „діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам

незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю». Визначення внутрішнього аудиту систематизовано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Визначення внутрішнього аудиту у нормативних актах та науковій літературі

Джерело	Визначення внутрішнього аудиту
Лімска декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, стаття 4	«Внутрішній аудит включає всю управлінську діяльність, а не тільки специфічні аспекти управління і спрямований на перевірку того, наскільки економно й ефективно витрачаються державні кошти.»
Проект Закону про внутрішній аудит, №2308 від 07.07.2015	«Внутрішній аудит – це незалежна, об’єктивна діяльність з надання впевненості, що включає комплекс експертно-аналітичних, оціночних. Перевірочних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність об’єкта контролю та його посадових осіб, пов’язаних з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, розпорядчих, інших актів і внутрішніх документів з метою визначення ефективності діяльності об’єкта контролю та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми.»
МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту"	«Термін «внутрішній аудит» означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб’єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб’єкта господарювання.
Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю»	«Внутрішній аудит - форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору та дає впевненість Кабінету Міністрів України, Мінфіну, іншим зацікавленим центральним органам виконавчої влади, керівництву органів державного сектору в тому, що система державного управління функціонує у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності.»
В.П. Пантелеев	«Внутрішній аудит - це аудит, який здійснюється співробітниками суб’єкта господарювання.»
Н.І. Дорош	Внутрішній аудит як незалежне об’єктивне підтвердження та консультування розроблено для підвищення ефективності та покращання діяльності підприємства

Примітка. Розроблено автором за даними [26; 58;69]

Аналіз суджень різних дослідників щодо розкриття економічної суті поняття „внутрішній аудит”, одночасно із вивченням його змісту, який наведено в нормативно-правових документах, свідчить про необхідність його уточнення, із врахуванням особливостей проведення його в органах

місцевого самоврядування. Для вирішення такої проблеми запропоновано наступне визначення такого поняття, а саме, що: внутрішній аудит в органах місцевого самоврядування (сільських радах) – це оцінка діяльності, щодо ефективного використання бюджетних коштів, необхідних для виконання і досягнення цілей визначених у стратегічних і річних планах (бюджеті ОМС, кошторисах та бюджетних програмах), затвердженими сесією сільської ради.

Поступове запровадження нової моделі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочалося ще у 2012 році і це було обумовлене низкою причин:

- неефективністю державного фінансового контролю на різних рівнях управління;
- фіксації лише наявних порушень замість усунення причин їх виникнення під час проведення ревізій в бюджетних установах;
- слабкі делегування та розподіл повноважень між працівниками в бюджетній установі;
- відсутність відповідальності за допущені порушення та їх повторення у майбутньому.

Повноваження суб'єктів в системі державного контролю, щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (рис 3.1).

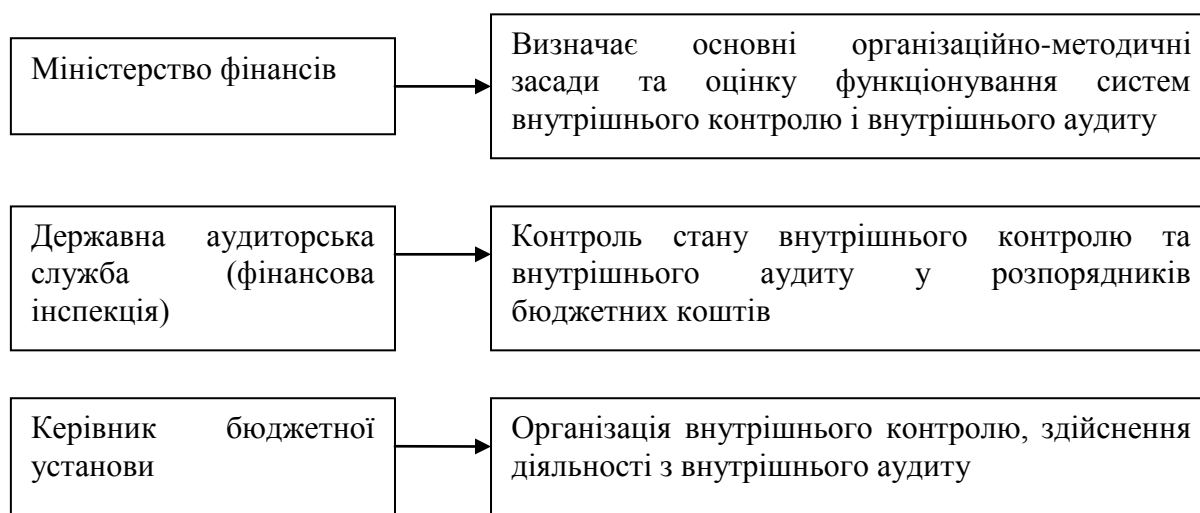


Рис. 3.1– Повноваження суб'єктів в системі державного контролю

Примітка. Розроблено автором за даними [21]

Новий підхід до державного фінансового контролю розглядає контроль як невід'ємну складову управління, яка базується, зокрема, на відповідальності та управлінській підзвітності керівника.

До основних документів, що регулюють підхід до організації внутрішнього аудиту, належать (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Нормативно-правові акти, що регулюють внутрішній аудит та
внутрішній контроль СДСЕ

№ з/п	Нормативний документ
1.	Постанова КМУ від 28.09.11 р. № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади», (затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади)
2.	Наказ Мінфіну 29.09.11 р. № 1217 «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту»
3.	Наказ Мінфіну 04.10.11 р. № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту»
4.	Наказ Мінфіну 14.09.12 р. № 995 «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах»

Примітка. Розроблено автором за даними [55]

Зазначені документи є одночасно базою для організації внутрішнього аудиту та підґрунтям для забезпечення його мети. Внутрішні аудитори та керівник установи мають забезпечувати єдиний підхід до організації та впровадження внутрішнього аудиту в установі. Відповідно до зазначених документів ОМС рекомендовано утворити структурні підрозділи внутрішнього аудиту.

Основою для діяльності підрозділу внутрішнього аудиту є відповідне рішення сільської ради про його створення, визначення його завдань та обов'язків. Структурний підрозділу внутрішнього аудиту ОМС є самостійним підрозділом і утворюється у межах штатної чисельності

працівників установи і його чисельність визначається із врахуванням:

- наявності (відсутності) підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління;
- кількості та обсягів фінансування бюджетних програм, які виконує розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій;
- кількості адміністративних послуг, надання яких пов'язане з виконанням бюджетною установою функцій та завдань;
- кількості контрольно-наглядових функцій.

У разі неможливості утворення підрозділу призначають посадову особу, на яку покладають повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту.

Для сільських рад, які досить обмежені у фінансуванні, достатньо посадової особи, на яку будуть покладені повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту. За наявності фінансових ресурсів голова ради за необхідності може і створити підрозділ внутрішнього аудиту. Що стосується обов'язків підрозділу внутрішнього аудиту органу місцевого самоврядування то їх можна систематизувати наступним чином (рис.3.2).

Керівник бюджетної установи призначає на посаду і звільняє з неї керівника підрозділу внутрішнього аудиту (п. 9 Порядку). Особа, яка претендує на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту, повинна мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста та стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту підпорядковується і звітує безпосередньо керівнику бюджетної установи. Також він може входити до складу колегії такого органу (інших дорадчих органів). В сільській раді особу, на яку покладено повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту, прирівнюють до керівника підрозділу внутрішнього аудиту, аналогічно як головний бухгалтер прирівнюється до особи, на яку покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Відповідно

керівник повинен: планувати, організовувати та проводити аудит; подавати керівникові установи аудиторські звіти; здійснювати підготовку та своєчасно подавати звіт про результати діяльності підрозділу або зведеного звіту про результати діяльності підрозділу відповідно до вимог Порядку та Стандартів проведення моніторингу виконання рекомендацій за результатами проведення внутрішнього аудиту; здійснювати заходи щодо усунення виявлених Державною аудиторською службою порушень і недоліків, установлених за результатами оцінки якості внутрішнього аудиту.

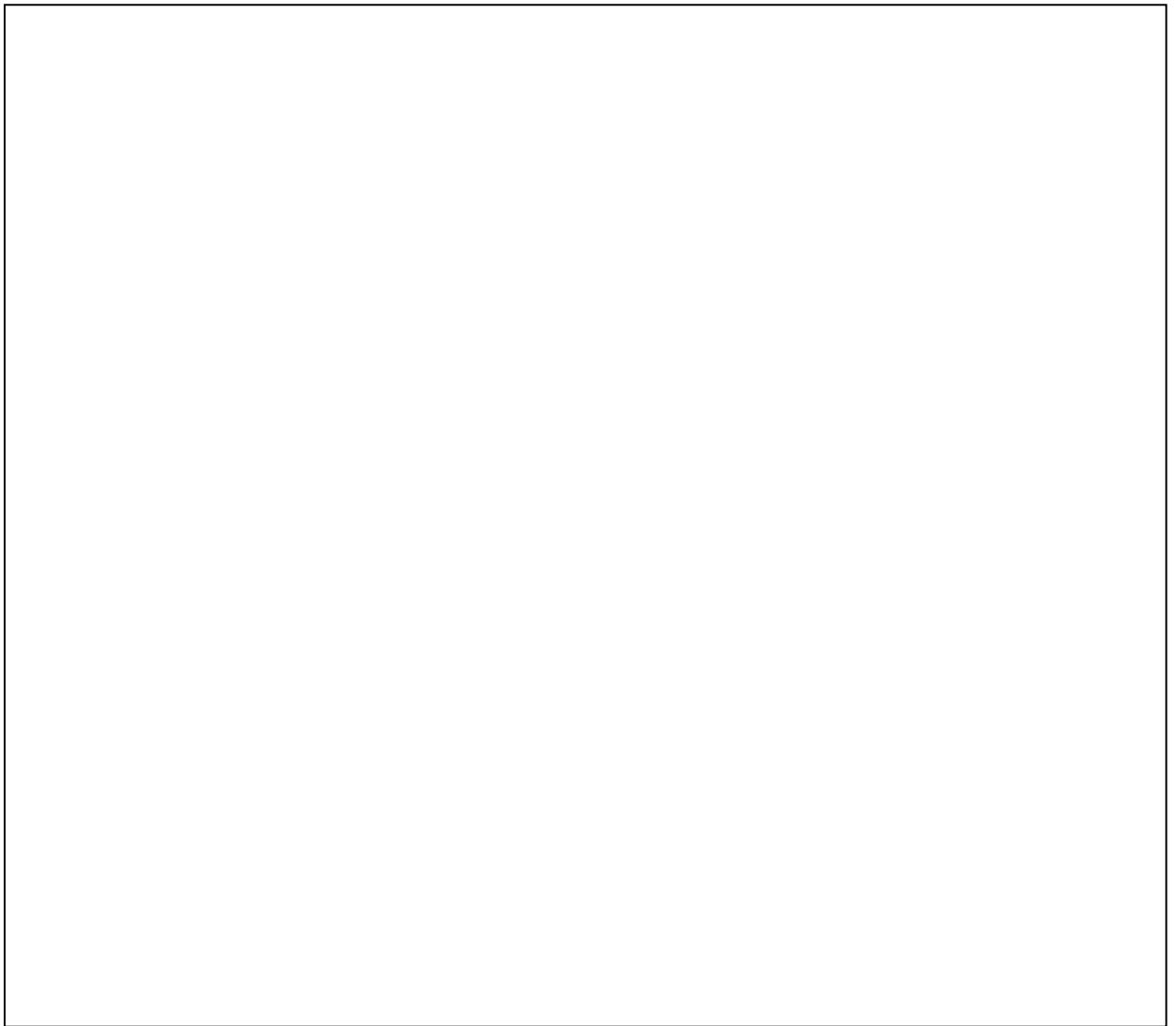


Рис. 3.2 – Обов'язки відділу внутрішнього аудиту органу місцевого самоврядування

Примітка. Розроблено автором за даними [55]

Варто відмітити, що Планування діяльності з внутрішнього аудиту – це

процес, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування, погодження та затвердження піврічних планів проведення внутрішнього аудиту п. 2.1 наказу Мінфіну від 04.10.11 р. № 1247 „Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” (із змінами від 23.01.2015 р.).

Піврічні плани проведення внутрішнього аудиту необхідно формувати на підставі оцінки ризиків у діяльності установи та визначення тем внутрішніх аудитів. Під час такого планування обов’язково треба брати до уваги систему управління ризиками, що застосовує установа. Якщо така система відсутня потрібно застосовувати власне судження про ризики в діяльності установи після консультацій, проведених з керівництвом установи та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за функції, процеси, що охоплює внутрішній аудит. Оцінка ризиків для органів місцевого самоврядування передбачає визначення ймовірності настання подій та розміру їх наслідків, які негативно впливатимуть на: виконання завдань і досягнення цілей ОМС, визначених у стратегічних та річних планах, ефективність планування, виконання та результату виконання бюджетних програм та кошторисів підвідомчих установ; якість надання адміністративних послуг та здійснення контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених для установи актами законодавства, стан: збереження активів, управління комунальним майном, правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності.

Періодичність та інші критерії відбору об’єктів для проведення планових внутрішніх аудитів має визначати підрозділ внутрішнього аудиту, а затверджувати – керівник установи.

Піврічний план діяльності з внутрішнього аудиту складається з: напряму та теми внутрішнього аудиту найменування та місцезнаходження установи, в якій проводиться внутрішній аудит, та періоду діяльності, за який він проводиться (для фінансового аудиту та аудиту відповідності) періоду проведення (півріччя, у якому планується початок та завершення)

внутрішнього аудиту.

До плану не можна включати внутрішні аудити за тією самою темою (тобто з тих самих питань і за той самий період), за якою вже був проведений внутрішній аудит підрозділом внутрішнього аудиту та з моменту проведення якого пройшло менше ніж один календарний рік. При цьому ключовими моментами є те, що керівник підрозділу внутрішнього аудиту під час розроблення бюджетних запитів, проектів кошторисів і штатних розписів готує та подає керівнику установи пропозиції з обґрунтованими розрахунками потреби в ресурсах для забезпечення виконання підрозділом внутрішнього аудиту планів роботи. Для ефективного використання трудових ресурсів доцільно визначити необхідні обсяги часу на проведення всіх внутрішніх аудитів та завантаженість працівників підрозділу внутрішнього аудиту для проведення внутрішніх аудитів, які затверджуються керівником установи. Підсумовуючи визначимо основні напрями діяльності та документального забезпечення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту ОМС (рис. 3.3).

На даний час, в Україні основні етапи проведення внутрішнього аудиту визначені у Стандартах внутрішнього аудиту, які розроблені згідно Міжнародних Стандартів у відповідності до вітчизняних особливостей. Основними етапами аудиту, згідно вітчизняних Стандартів внутрішнього аудиту є: планування, організація, проведення, документування аудиту та моніторинг врахування рекомендацій.

Після проведення внутрішнього аудиту та подання аудиторського звіту здійснюється моніторинг впровадження аудиторських рекомендацій, що має бути передбачено у внутрішніх документах з питань проведення внутрішнього аудиту. Власне моніторинг проводять для того, щоб впевнитись у тому, що відповідальні за діяльність, яких призначив керівник, розпочали ефективні дії, спрямовані на виконання рекомендацій, або керівництво установи взяло на себе ризик їх невиконання. Моніторинг впровадження аудиторських рекомендацій передбачає здійснення заходів

працівниками підрозділу внутрішнього аудиту щодо отримання інформації від відповідальних за діяльність про результати реалізації аудиторських рекомендацій.

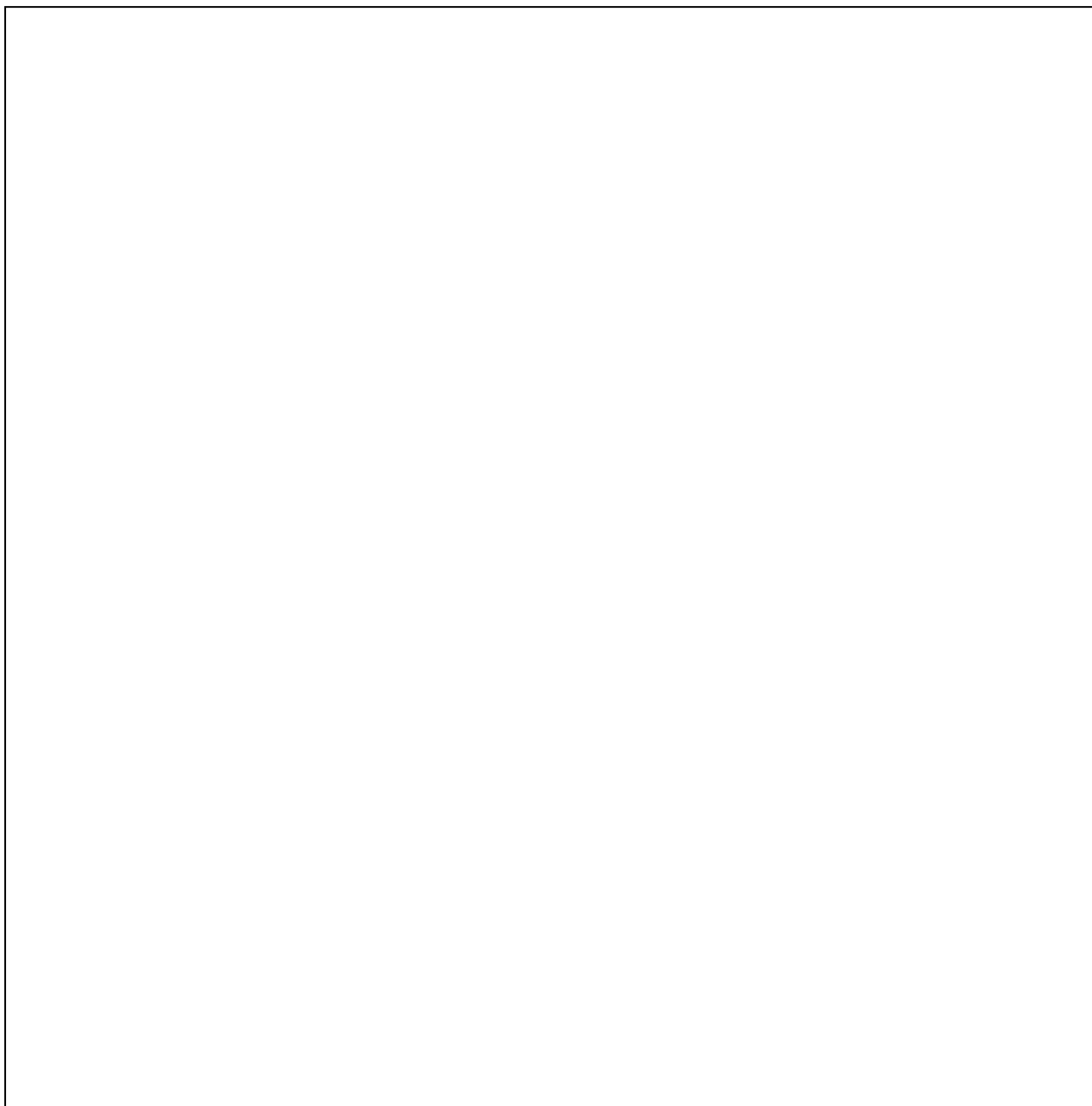


Рис. 3.3 – Основні напрями та документальне забезпечення діяльності підрозділу внутрішнього аудиту ОМС

Примітка. Розроблено автором за даними [84]

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту раз на півріччя у письмовій формі повинен звітувати перед керівником установи про результати. Схематично етапи проведення внутрішнього аудиту представлено на рис.3.4.

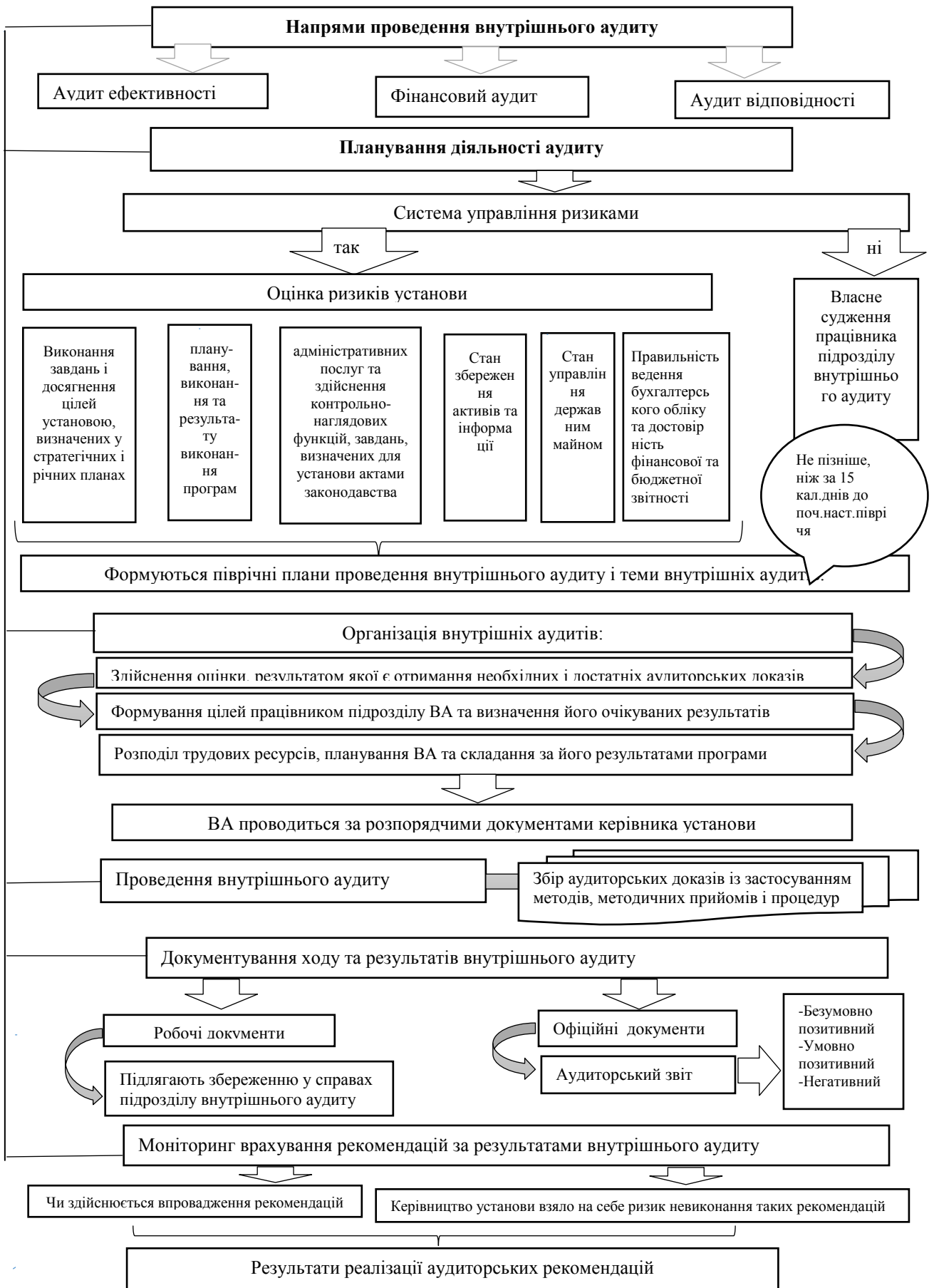


Рис.3.4 – Етапи проведення аудиту підрозділом внутрішнього аудиту

Примітка. Розроблено автором за даними [28]

У звіті повинна відображатись наступна інформація: стан виконання плану діяльності з внутрішнього аудиту та/або причини його невиконання, інформацію про позапланові внутрішні аудити, резюме кожного завершеного планового та позапланового внутрішнього аудиту, суттєві проблемні питання, у тому числі виявлені за результатами виконання аудиторських завдань у попередні періоди, що потребували негайного вжиття заходів, яких вжито не було результати впровадження рекомендацій обмеження, що виникали під час проведення внутрішнього аудиту, інформацію про наявність та стан виконання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Результати внутрішнього аудиту раз на півріччя (рік) розглядають на засіданні колегії (сесії ради) установи. При цьому під час такого засідання підрозділ внутрішнього аудиту в межах своїх повноважень здійснює моніторинг стану виконання прийнятих рішень із питань, винесених ним на повістку за результатами проведеного внутрішнього аудиту.

3.2 Організаційно-методичні положення економічного аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору

Враховуючи становище вітчизняної економіки, дефіциту в бюджетному секторі, виникає необхідність раціонального використання наявних ресурсів та провадження ефективної діяльності установ, які фінансуються з бюджету. Діяльність СДСЕ, зокрема органів місцевого самоврядування (сільських рад), потребує управління з урахуванням їх особливостей їх фінансово-господарської діяльності. Це обумовлює актуальність економічного аналізу фінансово-господарської діяльності сільських рад (ОМС). З огляду на відсутність загальної методики визначення показників ефективності діяльності СДСЕ (зокрема сільських рад), галузеву специфіку та масштаби їх діяльності, певній недоступності

статистичних даних виникає складність проведення аналізу їх фінансово-господарської діяльності. За цих обставин економічний аналіз відіграє значну роль в процесі прийняття управлінських рішень.

Місце і взаємозв'язок економічного аналізу простежується з іншими управлінськими функціями – плануванням, обліком і регулюванням. Функція планування формулює певну програму дій, а також рівень технічних, економічних, соціальних та фінансових параметрів, які необхідно досягти в результаті діяльності. За допомогою функції обліку забезпечується зворотний зв'язок двох підсистем процесу управління.

Облік забезпечує достовірність відображення фактичного стану бюджетної установи. Аналіз на основі планової і фактичної інформації дає кількісну та якісну оцінку змін, що відбуваються в установі щодо заданої програми. Переробляючи масиви планової та облікової інформації за допомогою спеціальних прийомів і методів, аналіз формує дані, за допомогою яких розробляються варіанти управлінських рішень, спрямованих на усунення причин негативних відхилень від запланованих показників розвитку СДСЕ.

За допомогою аналітичної функції виявляються невикористані внутрішньогосподарські резерви прискорення розвитку і росту ефективності діяльності організації. Цим визначається сутність аналізу як функції управління [31].

Будь який аналіз ґрунтується, як правило, на обліковій інформації. В основі обліку бюджетних установ лежить бюджетна класифікація, що передбачає науково обґрунтоване, обов'язкове угруповання доходів і видатків бюджету за однорідними ознаками і використовується для складання і виконання бюджетів.

На основі бюджетної класифікації, в свою чергу, вивчаються та розраховуються основні показники діяльності бюджетної установи та досліджуються принципи і порядок їх фінансування.

Аналіз бюджетних установ проводиться у декілька етапів (рис.3.5)

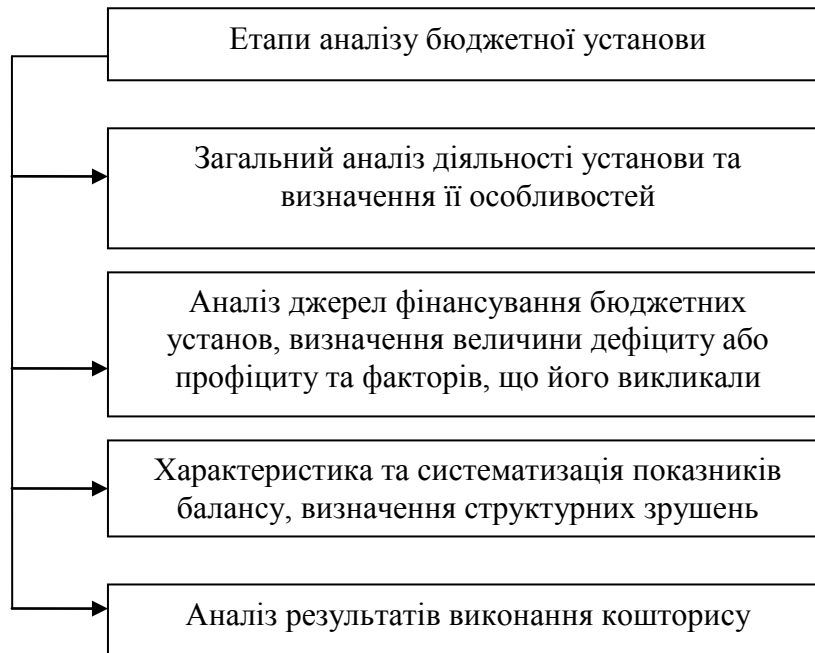


Рис. 3.5 – Етапи аналізу бюджетної установи

Примітка. Розроблено автором за даними [5]

О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [94, с.175] „до етапів аналізу діяльності бюджетних установ відносять наступні:

- вибір об’єкта, мети дослідження, постановка задачі та вибір методів проведення аналізу;
- вибір основних показників роботи бюджетної організації;
- збір інформації та оцінка її вірогідності, відбір даних;
- безпосередній аналіз фінансово-господарської діяльності;
- виявлення „вузьких” місць і пошук резервів з підвищення ефективності роботи бюджетної організації;
- визначення найбільш перспективних видів діяльності бюджетної організації на основі отриманих результатів;
- розробка заходів, що сприяють підвищенню ефективності роботи бюджетної організації і подальшого контролю за їх виконанням”.

Однак, враховуючи особливості діяльності сільських рад, необхідним є розробка комплексного механізму проведення аналізу даних установ. Особливості, що характеризують діяльність сільських рад та впливають на методику і організацію проведення економічного аналізу діяльності таких

установ, полягають в наступному. В першу чергу, здійснюють діяльність як органи місцевого самоврядування із певними функціями, визначеними Законом України „Про місцеве самоврядування” та реєструються як неприбуткові організації. Тобто, метою їх діяльності є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг. По-друге, сільські ради не мають „власних” оборотних коштів, тому їх фінансовий стан залежить від надходження асигнувань з місцевого бюджету, також вони відповідно є складовою бюджетної системи України та беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету. Тому доцільно аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності даних організацій здійснювати в наступному порядку:

1. Аналіз виконання зведеного кошторису сільської ради та кошторисів установ, що фінансуються із сільського бюджету за кодами функціональної класифікації видатків.

2. Аналіз надходження та використання ресурсів (основних засобів та запасів);

Розглянемо детальніше кожен з виділених етапів.

Проведення аналізу кошторису сільської ради дасть можливість з’ясувати причини нестачі бюджетного фінансового забезпечення або виявити перевитрати коштів чи завищення асигнувань, а також здійснювати ефективний контроль за наявними ресурсами установи. Оскільки кошторис складається із загального та спеціального фонду то при аналізі його виконання необхідно розпочати із дослідження доходів загального та спеціального фонду, потім визначити динаміку, склад та структуру видатків, враховуючи економічну класифікацію видатків бюджету.

Важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими і фактичними показниками. Воно може характеризуватись рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж, навпаки, фактичних видатків над касовими. Вивчення існуючого між ними об’єктивного взаємозв’язку та залежності

дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли в процесі виконання кошторису бюджетної установи. При аналізі виконання кошторису за спеціальним фондом доцільно звернути увагу на перелік платних послуг, які надаються установою та врахувати те, що величина спеціального фонду на відповідну дату (залишок коштів на рахунку) складається із залишків коштів на початок періоду та надходжень упродовж періоду, зменшених на суму витрачених коштів. На підставі розрахунків, які обчислюються за кожним джерелом доходу, здійснюється формування доходної частини спеціального фонду. Важливим елементом організації процесу економічного аналізу як і будь якої іншої системи, є визначення його завдань. Зокрема, О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко [94, с.127] виділяють наступні „задачі аналізу кошторису бюджетної установи, з чим ми погоджуємось:

- оцінка виконання кошторисних призначень;
- оцінка виконання плану за основними показниками кожного виду надходжень за спеціальним і загальним фондами;
- розрахунок впливу факторів на відхилення по основних результативних показниках;
- розробка заходів щодо усунення виявлених у результаті аналізу недоліків і заходів щодо пошуку джерел утворення й ефективного використання коштів за спеціальним і загальним фондами;
- контроль правильності утворення доходної і видаткової частини кошторису, перевірка своєчасності і повноти нарахування і перерахування податків у державний бюджет”.

При здійсненні аналізу діяльності ОМС слід адаптувати класичну систему економічного аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей їх діяльності. Джерелами інформації для такого аналізу є: кошторис із внесеними змінами; звіт про виконання кошторису за спеціальним та загальним фондом а також дані бухгалтерського обліку.

Бабенко Л.В. зазначає, що „важливим елементом аналізу видатків

бюджетної установи 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 формулами, що конкретизують співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$Кв = Зп + П - Зк, (1)$$

де Зп – залишки коштів установи на початок року;

П – сума коштів, перерахованих за рік;

Зк – залишки грошових засобів установи на кінець року.

Зважаючи на те, що облік касових видатків забезпечує контроль за цільовим використанням бюджетних коштів, а облік фактичних видатків, в свою чергу, забезпечує контроль за станом фактичного виконання кошторису установи і за дотриманням встановлених норм видатків за окремими статтями кошторису, за допомогою формули, можна здійснити аналіз та виявити причини відхилення суми касових видатків від суми фактичних видатків, що дасть змогу зробити висновки про фактичне виконання кошторису та рівень дотримання норм за окремими статтями. Виходячи з викладеного, визначимо основні блоки аналізу, і відповідно модель аналізу кошторису бюджетної установи буде мати наступний вигляд (рис.3.6).

Систематизована модель здійснення дозволить провести аналіз виконання кошторису за основними показниками та відповідно аналіз кошторису є одним із найважливіших елементів прийняття ефективних управлінських рішень, адже завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників, а також з'ясувати причини даних відхилень та виявити резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування.



Рис. 3.6 – Модель аналізу виконання кошторису бюджетної установи

Примітка. Розроблено автором за даними [94]

З огляду на те, що більшість активів бюджетної установи складають необоротні активи, придбання яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів, а також за умов їх значної зношеності (як свідчать кошториси досліджуваних установ Жадківської сільської ради видатки на придбання основних засобів у 2015 році не планувались взагалі), виникає необхідність визначення напрямків підвищення ефективності їх роботи та раціонального використання. Пошук резервів підвищення ефективності використання основних засобів є можливим за допомогою здійснення аналізу. Наявність

та рух основних засобів відображаються в обліку в натуральному та грошовому виразах. Такі дані дозволяють проводити аналіз основних засобів в узагальненому вигляді та в аспекті окремих їх видів. Саме тому, на початковому етапі аналізу вивчається структура й динаміка необоротних активів бюджетної установи.

Наступним кроком аналізу основних засобів бюджетної установи, є визначення рівня забезпеченості основними засобами конкретної установи, тобто вивчення потреби суб'єкта господарювання у певних видах основних засобів та рівня забезпечення. З метою визначення раціональності та рівня ефективності використання основних засобів необхідним та доцільним є здійснення розрахунку показників ефективності використання основних засобів. Зокрема, на думку І. Бенько та С. Сисюк, „аналіз ефективності використання основних засобів, як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи, базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення й аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів в одиниці продукції (для бюджетної установи – наданих послуг)” [4, с. 254].

Оскільки, інформаційною базою для проведення аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів є дані бухгалтерського обліку, доцільно, в першу чергу, перед здійсненням безпосередньо їх аналізу, провести інвентаризацію з метою підтвердження достовірності даних обліку, на яких, в свою чергу, буде базуватися подальший аналіз і визначатимуться результати та заходи щодо підвищення ефективності їх використання.

Аналіз основних засобів та матеріальних ресурсів здійснюється за певними етапами: аналіз складу, надходження, вибуття та ефективності використання основних засобів. Шляхом адаптації та об'єднуючи існуючі методики здійснення аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів бюджетних установ, побудуємо удосконалену модель аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів СДСЕ (рис.3.7).

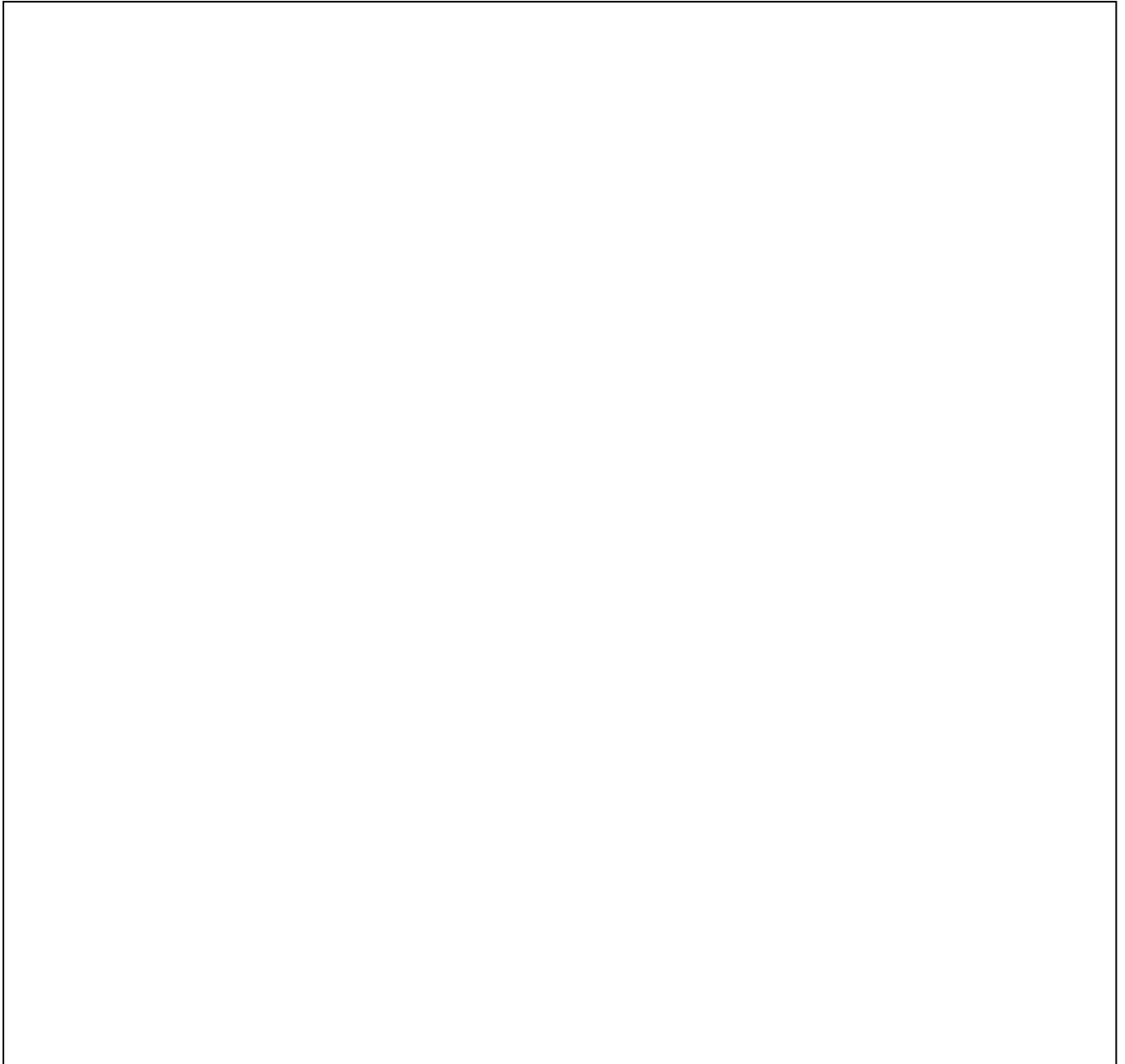


Рис. 3.7 – Модель аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів
СДСЕ

Примітка. Розроблено автором за даними [50]

Таким чином, аналіз основних засобів та матеріальних ресурсів доцільно здійснювати в розрізі таких напрямів, а саме: аналіз структури та динаміки основних засобів та матеріальних ресурсів, аналіз технічного стану основних засобів, аналіз руху основних засобів, аналіз ефективності використання ресурсів. В розрізі кожного із виділених напрямків аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності ОМС було запропоновано порядок проведення аналізу.

3.3 Застосування аналітичних процедур при оцінці ефективності фінансово-господарської діяльності

Необхідність здійснення економічного аналізу діяльності ОМС, в першу чергу, обумовлено потребами керівників таких організацій, в аналітичній інформації, на основі якої в перспективі будуть прийматися ефективні та раціональні управлінські рішення. Слід відзначити, що діяльність ОМС має неприбутковий характер, що підсилює значення проведення економічного аналізу, адже фінансування з бюджету з одного боку, вимагає жорсткої економії бюджетних ресурсів, а з іншого – високого соціального та економічного значення кінцевих показників діяльності таких організацій.

Головним завданням аналізу фінансування бюджетних установ є характеристика забезпеченості у станови бюджетними та іншими засобами й повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису витрат, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. Дотримання цих умов розглядається як необхідна передумова нормальної діяльності.

Як було визначено в попередніх параграфах доходи бюджетних установ є об'єктами аналізу фінансово-господарської діяльності. Фінансування на поточне утримання бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів бюджету (загальний фонд) та власних надходжень (спеціальний фонд).

Необхідно відмітити, що у Жадківській сільській раді доходи спеціального фонду заплановані лише у розмірі 400 грн. як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, і така ж сума планувалась і у 2015 році. Тому надання платних послуг могло б поповнити доходи установ у частині спеціального фонду. Аналіз доходів проводиться за наступною методикою (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Структура джерел фінансування за загальним фондом Жадківської сільської ради за 2015 рік, грн.

	За кошторисом (планом)		Фактично		Відхилення від плану		Виконання плану, %
	сума	%	сума	%	сума	%	
010116 „Органи місцевого самоврядування”	481 207	45,17	473705,27	48,88	-7501,73	3,71	98,44
100203 „Благоустрій міст, сіл, селищ”	237 402	22,29	229872,04	23,72	-7529,96	1,43	96,83
090412 „Інші видатки на соціальний захист населення”	39 500	3,71	37 200,00	3,84	-2300,00	0,13	94,18
110204 „Палаци і будинки культури, клуби та інші заклади клубного типу”	225 378	21,16	225299,51	23,25	-78,49	2,09	99,96
130102 „Проведення навчально-тренувальних зборів і змагань”	3 000	0,28	3 000,00	0,31	-	0,03	100
2503 „Інші субвенції”	78 758	7,39	-	-	-78758,00	-7,39	-
Разом	1065245	100	969076,82	100	-96168,18	0	90,97

Примітка. Розроблено автором за даними звітності Жадківської сільської ради

Дані табл.3.3 показують, що план за доходами загального фонду виконаний на 90,97 % ($969076,82/1065245$) x 100. У ході фінансування надходження бюджетних коштів має здійснюватись своєчасно та безперервно. Тільки за такої умови може забезпечуватись нормальна робота установи та дотримання розрахункової дисципліни.

Аналіз виконання кошторису бюджетної установи є необхідною умовою, яка дозволяє ефективно управляти її видатками. Джерелом аналізу виконання кошторису бюджетної установи за загальним фондом є інформація, яка міститься у звітності бюджетної установи.

Видатки бюджетної установи регулюються кошторисом, де відображається обсяг і їх цільова спрямованість. В процесі аналізу враховуються особливості змісту кошторисів у бюджетній установі, зумовлені відмінностями в сутності видатків і в порядку їх формування.

Видатки бюджетної установи формуються за рахунок асигнувань, що виділяються з державного бюджету, в обсязі та напрямі відповідно до затвердженого в установленому порядку кошторису. Так, виконання кошторису сільської ради полягає в перерахуванні бюджетних коштів установі, у використанні перерахованих коштів, а також у витрачанні їх на потреби установи за прийнятими в кошторисі нормами видатків. Тому показниками виконання кошторису виступають: суми, затвержені в кошторисі, касові та фактичні видатки. При цьому видатки групуються згідно з бюджетною класифікацією за кодами економічної класифікації видатків. Бюджетні установи ведуть облік і складають звіти в розрізі показників кошторису. Їх детальне вивчення з метою оцінювання ефективності використання асигнувань, виявлення відхилень фактичної суми видатків від кошторису, а також факторів, що вплинули на ці відхилення, становлять зміст аналізу виконання кошторису.

Зміст аналізу виконання кошторису бюджетної установи визначає його основні завдання, якими є:

- оцінювання дотримання кошторисних призначень у цілому за окремими статтями та програмними класифікаціями видатків;
- характеристика складу і структури видатків, а також їх зміни;
- визначення факторів, що вплинули на відхилення фактичних видатків від передбачених у кошторисі [50, с.65].

Завдання аналізу конкретизуються у процесі вивчення видатків за окремими їх видами і спрямуваннями.

Співвідношення між касовими та фактичними видатками може характеризуватися рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими. Вивчення

існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку і залежності дає можливість виявити виробничі та фінансові ситуації, що виникли в процесі виконання кошторису. Фактичні видатки являють собою видатки звітного періоду на утримання бюджетної установи, списані в установленому порядку. Аналіз фактичних видатків дасть можливість оцінити ефективність використання бюджетних коштів, установити ступінь відповідності видатків обсягу виконаної роботи або встановленим нормам. Касові видатки є показником повноти використання отриманих коштів. На величину касових та фактичних видатків впливає ряд факторів (рис. 3.8).



Рис. 3.8 – Фактори, що впливають на величину касових та фактичних видатків

Примітка. Розроблено автором за даними [1, с.270]

Аналізуючи виконання кошторису, передусім необхідно вивчити склад і структуру видатків. З цією метою видатки групуються за кодами економічної класифікації видатків. Крім того, їх поділяють на поточні та капітальні, залежні та незалежні від зміни показників мережі, штатів і контингенту. Потім визначається питома вага кожної групи видатків в їх загальній сумі і виконується їх порівняння з показниками кошторису і попереднього року.

У процесі аналізу виконання кошторису необхідно виявити відхилення фактичних видатків від передбачених кошторисом у цілому і за окремими статтями.

Рівність касових і фактичних видатків на практиці зустрічається дуже рідко. Вона можлива лише в тому випадку, коли рух засобів на поточному рахунку і списання видатків відбуваються одночасно, наприклад при оплаті послуг за рахунком.

Наступним етапом при здійсненні аналізу ефективності фінансово-господарської діяльності є аналіз надходження та використання ресурсів (основних засобів та запасів). Ураховуючи особливості руху необоротних активів, доступність і достовірність джерел інформації, визначають найбільш раціональні напрями їх аналізу, якими є структурно-динамічний аналіз і параметричний аналіз.

Передусім у процесі структурно-динамічного аналізу за статтями необоротних активів досліджуються абсолютні зміни питомої ваги в розрізі окремих груп. Оптимальна структура має відповідати періоду найбільш ефективного виконання кошторису, досягнення показників раціональної економії матеріально-технічних ресурсів, а також кредитового сальдо рахунка „Результати виконання кошторисів”.

Для більш детального аналізу структури необоротних активів необхідно визначити ефективність системи постачання необоротних активів:

- вивчити обґрунтованість підготовки кошторису за статтями капітальних видатків;

- дослідити оптимальність вибору постачальників (ціновий фактор, територіальне розташування, відповідність технічних характеристик сучасним вимогам);

- переконатися в правильності визначення первісної вартості при оприбуткуванні та відображення її в документах первинного обліку;

- переконатися у своєчасності передання необоротних активів в експлуатацію.

Основними джерелами надходження необоротних активів є поставки за рахунок коштів загального та спеціального фондів і безоплатні надходження.

Структурний аналіз необоротних активів Жадківської сільської ради (табл.3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз структури необоротних активів Жадківської сільської ради
у 2015 році

Показник	Абсолютні величини, тис. грн.		Питома вага (%) у загальній величині необоротних активів		Зміни	
	На початок 2015 р.	На кінець 2015 р.	На початок 2015р.	На кінець 2015 р.	в абсолютних величинах	у питомій вазі
1. Основні засоби	430183	420823	85,15	69,95	-9360	-15,2
2. Інші необоротні матеріальні активи	19150	18806	3,8	3,12	-344	-0,68
3. Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи	55834	162084	11,05	26,93	+106250	+15,88
Усього необоротних активів	505167	601713	100	100	+96546	-

Примітка. Розроблено автором за даними додатка В

Провівши аналіз структури необоротних активів Жадківської сільської ради можна зробити висновок, що значну питому вагу серед необоротних активів складають основні засоби, що на кінець 2015 року становило 69,95% що в порівнянні з початком року склав на 15,2% менше. До цього призвело те, що збільшилась питома вага незавершених капітальних інвестицій в необоротні активи на 15,88%.

Однак, незважаючи на це основні засоби відіграють важливу роль у господарській діяльності кожної установи.

Одним з основних звітних документів, який відображає реальні залишки запасів бюджетної установи на початок року, є Баланс (форма № 1). Передусім бюджетна установа повинна визначити оптимальну структуру постачання, можливості фінансування (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Методика визначення запасів

Стаття активу	Рахунок обліку	Зміст статті
Матеріали і продукти харчування	204, 205, 231–239	Вартість матеріалів і продуктів харчування, що зберігаються на складах або в коморах; будівельних матеріалів для поточного ремонту; всіх видів палива, пального та мастильних матеріалів; поворотної та обмінної тари;
Малоцінні та швидкозношувані предмети	221	Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких не перевищує одного року
Інші запаси	201–203, 211–218, 241,251	Вартість не врахованих у попередніх рядках запасів, зокрема сировини та матеріалів; тварин на вирощуванні та відгодівлі; готових виробів, готової друкованої продукції; продукції підсобних сільського та навчально-дослідного господарства

Примітка. Розроблено автором за даними [5]

Для характеристики джерел формування запасів за даними обліку використовують кілька показників форми № 1 „Баланс”, що відображають різний рівень охоплення певних видів джерел:

1. Наявність власних оборотних коштів – дорівнює різниці величини реального власного капіталу і суми величин необоротних активів (І розділ Пасиву – І розділ Активу);

2. Наявність довготермінових джерел формування запасів – результат попереднього розрахунку, збільшений на суму довгострокових зобов'язань („Довгострокові зобов'язання” та „Довгострокові кредити” II розділ пасиву);

3. Загальна величина основних джерел формування запасів – дорівнює сумі довготермінових джерел (попередній результат) і поточних зобов'язань (II розділ Пасиву без рядків „Довгострокові зобов'язання” та „Довгострокові кредити”) [41,с.54].

Важливим питанням є визначення оптимальної структури запасів у загальних активах установи. Найточніше загальну структуру активів характеризує коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів, який обчислюють за формулою:

$$K = \text{Оборотні активи} / \text{Необоротні активи.}$$

Значення цього показника значною мірою зумовлюється галузевими особливостями обороту коштів установи, що аналізується. Під час внутрішнього аналізу структури активів варто з'ясувати причини різкої зміни коефіцієнта за звітний період. Для деталізації загальної картини зміни структури активів за кожним збільшеним елементом активів можна побудувати таблиці, наприклад, для дослідження динаміки стану витрачання на потреби установи (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Аналіз витрачання матеріалів в Жадківській сільській раді

Показники	Залишки на кінець року		Відхилення
	2014 рік	2015 рік	
Господарські матеріали і канцелярське приладдя (234 рах.)	2273,30	2312,50	+39,20
Паливо, горючі і мастильні матеріали (рах. 235)	693,40	768,90	+75,50

Примітка. Розроблено автором за даними Звіту про рух матеріалів і продуктів харчування (додаток 3)

З наведених даних бачимо, що у порівнянні з 2014 роком залишки на рахунках матеріалів були збільшені (39,20 грн. – господарські матеріали і канцелярське приладдя та 75,50 – паливо, горючі і мастильні матеріали).

Таким чином, застосування методичних підходів економічного аналізу діяльності сільських рад шляхом адаптації класичної методики економічного аналізу діяльності бюджетних установ до їх галузевої специфіки дало можливість:

- визначити найбільш проблемні моменти у фінансово-господарській діяльності ОМС – сільських рад;
- обґрунтувати шляхи подолання дефіциту фінансування видатків на утримання установ, що фінансуються з сільського бюджету;
- визначити напрями оптимізації доходів та видатків, які здійснюються ОМС – сільською радою.

Висновки до розділу III

Шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності сільських рад, було запропоновано здійснювати аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності сільських за наступними напрямками: 1. Аналіз виконання зведеного кошторису сільської ради та кошторисів установ, що фінансуються із сільського бюджету за кодами функціональної класифікації видатків. 2. Аналіз надходження та використання ресурсів (основних засобів та запасів).

Аналіз виконання кошторису сільської ради є одним із найважливіших елементів прийняття ефективних управлінських рішень, адже завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників, а також з'ясувати причини даних відхилень та виявити резерви підвищення ефективності діяльності. Запропоновано здійснювати аналіз кошторису за наступними напрямками: аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів; аналіз руху коштів загального та спеціального фондів; аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету. Зазначені напрями покладені в модель аналізу кошторису, в основу якої є: визначення об'єкта, мети та 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. Аналогічно і побудовано модель аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів.

ВИСНОВКИ

В дипломній роботі на основі наукових літературних джерел та даних бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору (сільських рад) наведене теоретичне узагальнення і вирішення проблем обліку:

1. Органи місцевого самоврядування – сільські ради є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Вирішальне значення для забезпечення функціонування місцевого самоврядування має матеріально-фінансова основа їхньої діяльності, яка включає згідно з чинним законодавством рухоме та нерухоме майно, грошові засоби, землю та інші природні ресурси.

2. Системою фінансового забезпечення місцевого самоврядування є сукупність правових норм, фінансових інститутів та фінансових відносин між органами державної влади, суб'єктами місцевого самоврядування та підприємницької діяльності й громадянами в процесі надання суспільних благ та його ресурсного забезпечення.

3. Органи місцевого самоврядування, хоч і належать до бюджетних установ, мають особливий статус, бо уособлюють владу територіальної громади (кількох громад). Через це порядок створення та діяльності бухгалтерських служб в органах місцевого самоврядування у першу чергу має узгоджуватись із спеціальними законами про місцеве самоврядування, і лише потім з усіма іншими законодавчими актами.

4. Основною вимогою до створення облікових служб і виконання своїх обов'язків їхніми працівниками має бути якість та ефективність. Врахування цих критеріїв дасть змогу поліпшувати результативність діяльності ОМС на удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень і широкого використання внутрішніх резервів оптимізації. Для досягнення позитивних результатів необхідно внести певні уточнення в Типове положення про бухгалтерську службу: слід переглянути вимоги щодо стажу

роботи за фахом та на керівних посадах для особи, що претендує на посаду головного бухгалтера бюджетної установи в сільській місцевості для заохочення молоді, задекларувати право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування тощо. При цьому необхідно враховувати ті ризики, які можуть виникнути у зв'язку з дозволом займати посаду головного бухгалтера ОМС особам, які мають менший стаж.

5. Система управління та прийняття управлінських рішень за основними аспектами фінансово-господарської діяльності включає в себе елементи: облік, аналіз та контроль, які знаходяться в безперервній взаємодії, що зводиться до обміну інформаційними потоками. Розглянуто та систематизовано функції та завдання відповідно до конкретної функції обліку, контролю та аналізу фінансово-господарської діяльності ОМС, які є елементами удосконалення фінансово-господарської діяльності, спрямовані на підвищення ефективності діяльності ОМС.

6. Для облікового процесу сільських рад специфічним є те, що вони виступають і як розпорядники коштів (маючи статус бюджетної установи), і як власники бюджету. Базовим для них розглядається положення про окремий облік доходів і видатків загального й спеціального фонду. Фактично можна стверджувати про функціонування двох взаємопов'язаних підсистем обліку.

7. Методика розрахунку та обліку видатків на оплату праці базуються на використанні нормативних документів, що регулюють облік заробітної плати в ОМС, штатного розпису, погодинної оплати праці, положеннях, колективного та трудового договорів. Проте чинна система диференційованих окладів немає достатньої адаптованості для своєчасного урахування здобутків фахівців. Для вирішення цих проблем запропоновано підхід до преміювання персоналу для посилення взаємозв'язку між результатами діяльності та матеріальним заохоченням. З метою вдосконалення системи преміювання у сільській раді запропоновано розробити Положення про преміювання працівників.

8. З метою удосконалення обліку видатків на заробітну плату та

розрахунків з оплати праці та їх ідентифікації за джерелами та видами запропоновано систему аналітичних рахунків, що дозволить прийняти оптимальні рішення щодо видатків на оплату праці та використовувати аналітичну інформацію при плануванні кошторису на наступний рік.

9. Завершальним етапом узагальнення інформації про виконання сільського бюджету є формування звітності. Показники звітності ґрунтуються на інформації поточного бухгалтерського обліку, що забезпечує її реальність і достовірність. Місцева рада формує звітність про виконання кошторису на основі даних бухгалтерського обліку, якщо вона визначена єдиним розпорядником коштів свого бюджету. Якщо бюджетом затверджена мережа із декількох розпорядників чи одержувачів коштів, то завданням бухгалтерії ради, як головного розпорядника коштів є приймання, перевірка і формування зведеного звіту за видатками від підвідомчих установ. Проблемність проявляється в необхідності розмежованого обліку з подальшим переведенням інформації у зведені дані. Таким чином з'являється потреба в забезпеченні системності відображення показників і спрощенні процедур формування звітності.

10. Обґрунтовано, що з метою належного і вчасного проведення державного фінансового контролю в ОМС вбачається необхідність введення у штатний розпис, або відділу внутрішнього контролю, або покласти виконання обов'язків внутрішнього аудитора на окремо визначену посадову особу. Це дозволить проведення ефективних заходів внутрішнього аудиту та буде попереджати про недопущення нераціонального використання бюджетних коштів. Керівника такого підрозділу у сільській раді доцільно призначати на сесії сільської ради.

11. Шляхом адаптації класичної методики аналізу діяльності бюджетних установ до особливостей діяльності сільських рад, було запропоновано здійснювати аналіз ефективності фінансово-господарської діяльності сільських за наступними напрямками: 1. Аналіз виконання зведеного кошторису сільської ради та кошторисів установ, що фінансуються

із сільського бюджету за кодами функціональної класифікації видатків. 2. Аналіз надходження та використання ресурсів (основних засобів та запасів).

12. Аналіз виконання кошторису сільської ради є одним із найважливіших елементів прийняття ефективних управлінських рішень, адже завдяки аналізу можна здійснити кількісну та якісну характеристику змін та відхилень від планових показників, а також з'ясувати причини даних відхилень та виявити резерви підвищення ефективності. Розроблено модель аналізу кошторису, в основу якої покладені наступні елементи: визначення об'єкта, мети та 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. Аналогічно і побудовано модель аналізу основних засобів та матеріальних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навч. літ., 2009. – 288 с.
2. Бабінова О.О. Критерії оцінки ефективності діяльності органів місцевого самоврядування: світовий досвід та Україна / О.О. Бабінова // Стратегічні пріоритети. – 2007. – № 2 (3). – С. 73-78.
3. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І. Д. Бенько // Інноваційна економіка. – 2012. – Вип. 9. – С. 272-276.
4. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д. Бенько, С.В. Сисюк // Економічний аналіз. Збірн. наук. праць. Вип. 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – С. 254 -257.
5. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. / М. А. Болюх, А. П. Заросило. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
6. Бондаренко Н. В. Аналіз сучасного стану реформування державного сектора економіки України / Н. В. Бондаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – №4. – С. 31-35.
7. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / В.Г. Бугаєнко // Економіст. – 2010. – №1. – С.24-28.
8. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидаєва. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 440 с.
9. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М.І.Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. – К. : Центр навч. літ., 2011. – 384 с.
10. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

11. Бюджетні установи : бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / за ред. Лемішовського В.І. – Вид. 3-тє., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.
12. Голов С.В. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: моногр. / Голов С.В. – К.: Центр навч. літ., 2007. – 522 с.
13. Головай Н.М. Про деякі аспекти відображення в обліку людського капіталу підприємства / Н.М. Головай // Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти: Міжнар. наук.-практ. конф. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – Ч.1. – С.17-19.
14. Давидюк Т.В. Позиціонування обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства в навчальних планах фахівців напряму підготовки „облік і аудит” / Т.В. Давидюк, К.П. Боримська // Економіка реалії часу. – 2013. – № 3. – С. 83-90.
15. Державна кадрова політика в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку : наук. доп. / авт. кол. : Ю.В. Ковбасюк, К.О. Ващенко, Ю.П. Сурмін та ін. – К. : НАДУ, 2012. – 174 с.
16. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 481 с.
17. Європейська Хартія місцевого самоврядування / переклад з англ. Є.М. Вишневецького. – Видавництво Ради Європи. – 2004. – 150 с.
18. Європейські орієнтири місцевого і регіонального розвитку: збірник матеріалів та документів / заг. ред. М. Пухтинського, О. Власенка. – К. : АМУ, 2009. – 508 с.
19. Закон України Про оплату праці: 24.03.1995р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>.
20. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010–2014 роки. – К.: Комітет з економічних реформ при Президентові України, 2010. – 87 с.

21. Калюга Є. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення / Є.Калюга // Фінансовий контроль. – 2002. – №1. – С. 44-52.
22. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154. – №1. – С. 42-51.
23. Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т.Канєва, С.Шевченко // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2010. – №5. – С. 33-40.
24. Клименко О.В. Формування методичних основ організації роботи бухгалтера / О.В. Клименко // держава та регіони.–2009. – № 1. – С. 86-90.
25. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів / К.В. Ковтуненко, Т.О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. – 2014. – № 2. – С. 79-82.
26. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року // Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
27. Король С.Я. Визначення функціонального потенціалу бухгалтерського обліку / С.Я.Король // Вісник Одеського національного університету. – 2016. – Вип 7. – С.176-180.
28. Кощинець М. І. Інституційні проблеми аудиту в органах судової влади / М. І. Кощинець // Економічний простір. – 2016. – № 106. – С. 135-144.
29. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – №4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/16.pdf.
30. Куйбіда В.С. Організаційно-функціональні принципи і методи

- діяльності органів місцевого самоврядування : моногр. / В. С. Куйбіда. – К. : МАУП, 2003. – 568 с.
31. Кукурудз О. Фінансовий аналіз як елемент управління коштами місцевих бюджетів / О. Кукурудз // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2004. – №2. – С.75-83.
 32. Кухарєва О.О.Форми фінансової автономії органів місцевого самоврядування у контексті реалізації взаємодії бюджетних концепцій / О.О.Кухарєва, М. В. Корнєєв // Вісник Дніпропетровського ун-ту. – 2011. – № 5. – С.24-30.
 33. Лебединська Г.О. Нові тенденції в розвитку місцевого самоврядування / Г.О. Лебединська // Держава і право. – 2000. – № 7. С.485-490.
 34. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 34-38.
 35. Лиско Н.А. Реформування бухгалтерського обліку та контролю в бюджетних установах України // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2011. – С.57-59.
 36. Литвиненко Л. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі як складова Програми економічних реформ /Литвиненко Л. // Казна України – 2011. – №3. – С. 16-18.
 37. Лучко М.Р. Облік комерційної діяльності : [Підручник] / М.Р. Лучко, О.В. Адамик. – Тернопіль : Вид-во "Карт-бланш", 2005. – 441 с.
 38. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право, 2008. – № 9. – С. 15-19.
 39. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 230-234.
 40. Мащенко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfb/2011_2/09.pdf.

41. Лучко М. Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2013. — Вип. 2 (9). — С. 98-109.
42. Мельник Т. Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ : навч. посіб. / Т. Г. Мельник. — К. : Кондор, 2009. — 412 с.
43. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf.
44. Михайлова Л. Людський капітал у системі соціально-економічних категорій /Л.Михайлова // Вісник Черкаського державного технологічного університету: зб. наук. пр. — Черкаси: ЧДТУ. — 2003. — С.284-292.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) – Подання фінансових звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024.
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//www.minfin.gov.ua/www.ifac.org](http://www.minfin.gov.ua/www.ifac.org).
47. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання / Л.В. Момот // Регіональна економіка та управління. — 2014. — №3. — С. 111-114.
48. Момот Л. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі / Л.В. Момот, Л.В. Юзковець // Проблеми сталого розвитку національних економік. — 2013. — №5. — С. 426-431.
49. Мочерний С.В. Економічна теорія: підруч. / С.В. Мочерний, М.В.Довбенко. — К.: Академія, 2004. — 856 с.
50. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / Київський національний торговельно-економічний ун-т /

- Г.О. Кравченко. — К. : КНТЕУ 2006. — 208 с.
51. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” № 611 від 26.06.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon4. rada.gov. ua/laws /show/z1214-13](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13).
 52. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко, Ю. О. Романченко. – К. : Центр навч. літ., 2009. – 368 с.
 53. Облік у бюджетних установах: підруч. / Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В./ За ред. Р.Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2006. – 480 с.
 54. Оленко І. П. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навч. посіб. / І. П. Отенко, О. Ю. Мішин. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 240 с.
 55. Організація роботи органів місцевого самоврядування. Серія : Бібліотека керівника місцевої ради / С.І.Чернов, С.В.Клименко, М.І Тітов. – Х. : Фактор, 2011. – 96 с.
 56. Павлов Л. М. Ефективність системи органів державного управління: поняття, умови та критерії оцінки / Д. М. Павлов // Наук. вісн. Нац. академії внутрішніх справ України. – К. : НАВСУ. – 2003. – № 1. – С. 217-223.
 57. Панков Д.А. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций : учеб. пособие / Д.А. Панков, Е.А. Головова, Л.В. Пашковская. – М. : Новое знание, 2003. – 409 с.
 58. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : моногр. / В.П. Пантелеев. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 489 с.
 59. Петренко В. Ефективність роботи органів місцевого самоврядування сільських громад / В.Петренко, О.Прокопенко // Аспекти самоврядування. – 2006. – № 5. – С. 36-39.
 60. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http:// zakon.rada.gov.ua/z0161](http://zakon.rada.gov.ua/z0161).

61. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ МФУ від 24.01.2012 р. № 44 (із змінами від 01.07.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. №3614-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
63. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
64. Про зміни до Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України : Наказ Міністерства фінансів України від 25.01.2016 № 15 за № 209/28339 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0209-16>.
65. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. №64 (зі змінами і доповненнями від 09.01.2013р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
66. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01. 2011 р. № 59 (із змінами та доповненнями станом на 17.04.2015 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
67. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України (із змінами та доповненнями станом на 26.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

68. Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 р. (із змінами від 01.05.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2493-14](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2493-14).
69. Про Стратегію державної кадрової політики на 2012-2020 роки : Указ Президента України від 1 лют. 2012 р. № 45/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/14429.html>.
70. Проект Закону про службу в органах місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=42274.
71. Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів”: Постанови КМУ від 09.03.06 р. № 268 (із змінами та доповненнями станом на 24.09.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/268-2006-п>.
72. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи: доповідь / О.О. Молдован, О.В. Шевченко, О.А. Єгорова; за ред. Я.А. Жаліла. – К.: Нац. ін-т стратегічних досліджень, 2011. – 50 с.
73. Рубцов В. П. Індикатори та моніторинг у муніципальному управлінні : наук. практ. посіб. /В. П. Рубцов. – К. : Гнозис, 2002. – 148 с.
74. Сахарцева И.И. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях и организациях / И.И. Сахарцева, Т.П. Романенко. – Київ: Кондор, 2003. – 328 с.
75. Свірко С В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
76. Свірко С.В. Доходи бюджетних установ як об’єкти бухгалтерського обліку / С.В. Свірко // Економіка і підприємництво. Зб. наук. праць. – Вип. 10. – К.: КНЕУ, 2003. – с. 171-179.
77. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.

78. Сисюк С.В. Проблеми фінансового забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування. Фінансова сфера та роль у зростанні конкурентних переваг національних економік / С.В. Сисюк // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. – Ірпінь. – 2009. – С. 26-28.
79. Сисюк С.В. Теоретичні аспекти організації обліку в органах місцевого самоврядування / С.В. Сисюк // Розвиток фінансових ринків та інститутів в умовах міжнародної інтеграції: Матеріали між нар. наук.-практ. конф. – Полтава: ПолтНТУ, 2009. – С.90-92.
80. Сисюк С.В. Облік грошових коштів у сільських радах в умовах казначейського виконання місцевих бюджетів / С.В.Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35 – С. 115-120.
81. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В. Сисюк, І.Д.Бенько // Збірн. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Вип. 36 .– Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С. 91-98.
82. Сисюк С.В. Критерії щодо формування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування / С.В.Сисюк, С.В.Бенько // Матеріали XI Міжнародної наук.-практ. конф. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.105-107.
83. Слюсаренко О. Атестаційна оцінка кадрів як складова системи кар'єрного розвитку державних службовців (огляд світового досвіду) / О.Слюсаренко // Актуальні теоретико-методологічні та організаційно-практичні проблеми державного управління : матеріали наук.-практ. конф. – К. : НАДУ, 2004. –Т. 1. – С. 361-363.
84. Стрельцов В. Внутрішній фінансовий контроль у суб'єктах місцевого самоврядування / В.Стрельцов // Аспекти місцевого самоврядування. – 2006. –№2. – С.39-42.
85. Сушко Н. Бухгалтерський облік у державному секторі України та

- перспективи його реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8-9. – С.21-26.
86. Ткаченко І.Т. Звітність в бюджетних організаціях. – К.: КНЕУ, 2000. – 366 с.
87. Федорук А. П. Системний аналіз проблем функціонування механізмів державного управління бюджетними видатками на місцевому рівні / А. П. Федорук // Інвестиції : практика та досвід. – 2012. – № 1. – С. 118-122.
88. Формування та розвиток кадрового резерву як важливий елемент модернізації державної служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://donetskstat.gov.ua>reformi/dodatok1.doc>.
89. Хорунжак Н.М. Організація обліку в сільських радах в контексті казначейського обслуговування місцевих бюджетів / Н. М. Хорунжак, С.В.Сисюк // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Вип. 6. – Т.5. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – С.1033-1038.
90. Чемерис А. О. Залучення громадян до участі у місцевому самоврядуванні : навч.-метод. посіб. / А. О. Чемерис, М. Д. Лесечко, Р. М. Рудніцька. – Л. : ЛРІДУ НАДУ, 2005. – 93 с.
91. Черничук Л. В. Облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Л. В. Черничук, М. І. Маниліш. – Чернівці : Книги - ХХІ, 2007. – 400 с.
92. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : моногр. / Л.В.Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 527 с.
93. Шаров Ю. Муніципальні послуги: шлях до високої якості : моногр. / Ю. П. Шаров. – Мелітополь : Вид. будинок ММД. – 2008. – 136 с.
94. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю.Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – №4. – С.174-180.