

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра обліку в державному
секторі економіки та сфері
послуг**

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

**«Обліково-аналітичне забезпечення фінансово-господарської
діяльності закладів освіти»**

Студента V курсу групи ІГОДСм-11
Галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво»
Спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит»
Коробій А.А.

Керівник к.е.н., доцент Мельник Н.Г.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ оцінка: ECTS _____

Члени комісії:

_____ (підпис) _____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) _____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) _____ (прізвище та ініціали)

Тернопіль, 2016

ПЛАН

Вступ.....	3
1. Освіта в системі економічних наук.....	5
2. Економіко-правові основи обліку діяльності бюджетних Організацій.....	10
3. Облік ресурсів діяльності освітніх установ.....	13
4. Облік результатів діяльності освітніх установ.....	34
5. Аналіз результатів діяльності закладів освіти.....	41
Висновки.....	48
Список використаних джерел.....	49

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах розвитку ринкових відносин підвищується роль висококваліфікованих спеціалістів, а отже і навчальних закладів як основної ланки системи освіти, що забезпечує їх підготовку. Для здійснення своєї діяльності та підтримки конкурентоспроможності на ринку освітніх послуг заклади освіти потребують відповідного забезпечення різними видами ресурсів. Протягом останніх десяти років в умовах досить значного зменшення державного фінансового забезпечення діяльності навчальних закладів вони змушені значною мірою самостійно забезпечувати потреби у фінансових та матеріальних ресурсах шляхом надання платних послуг та знаходити резерви зниження витрат. За цих умов питання аналізу й оцінки ефективності використання своїх ресурсів набувають більшої значущості.

Реальна потреба в удосконаленні механізмів управління освіти посилює роль обліку, призначеного забезпечувати управлінський апарат інформацією для планування, організації та контролю діяльності освіти. Інформація системи обліку освітніх закладів про основні показники діяльності їх структурних підрозділів для прийняття управлінських рішень стосовно ефективності їх роботи, в тому числі про ефективність використання ресурсів установи, повинна бути повною й об'єктивною, відповідати сучасним умовам функціонування. Тому удосконалення обліково-аналітичної підсистеми навчального закладу як інформаційного забезпечення аналізу й оцінки ефективності діяльності освіти є актуальною науковою задачею.

Питання методики аналізу й оцінки ефективності діяльності навчальних закладів висвітлені в працях: О.О. Астахова, С.А. Белякова, О.І. Бобилева, В.М. Гельмана, О.І. Горелової, С.Р. Демідова, Е.Б. Заболотного, А.А. Загородньої, Н.Р. Кельчевської, В.Б. Корольова, В.І. Марцинкевича, М.В. Павлової, С.О. Прокопенка, Т.Є. Ривчун, С.Я.Салиги, В.Ф. Семенова.

Проблемам методології та практичного застосування обліку присвячені наукові дослідження багатьох провідних учених-економістів: П.Й. Атамаса, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, В.Б. Івашкевича, Й.В. Канак, Т.П. Карпової,

В.Е. Керімова, О.В. Ковальової, Г.М. Лісович, С.О. Левицької, П.В. Мініної, Л.В. Нападоровської, В.В. Палія, В.Ф. Палія, С.В. Свірко, П.В. Селіванова, В.В. Сопка, В.А. Чернова, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета.

Втім, поки що науково-методичні та практичні засади формування обліково-аналітичної підсистеми у навчальних закладах розроблені недостатньо повно. Зокрема, недостатньо уваги приділено питанням формування інформаційного забезпечення для аналізу й оцінки ефективності діяльності, що вимагає уточнення та вирішення цих проблем в сучасних умовах функціонування закладів освіти.

Мета і завдання дослідження. *Метою* роботи є узагальнення і розвиток науково-методичних засад, розробка інструментарію та практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичної підсистеми навчального закладу в контексті оцінки їх фінансово-господарської діяльності.

Об'єктом дослідження є діяльність навчальних закладів.

Предметом дослідження є теоретичні, науково-методичні та практичні засади обліку в частині інформаційного забезпечення аналізу ефективності діяльності навчального закладу.

Методи дослідження. Теоретичною і методичною основою роботи є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань обліку та аналізу ефективності діяльності.

У процесі виконання роботи використовувались такі загальнонаукові методи: теоретичного узагальнення, системного підходу та конкретизації; аналізу; синтезу.

Інформаційною базою роботи є вітчизняні та зарубіжні публікації з питань обліку, аналізу та економіки, зокрема, у навчальних закладах, законодавчо-нормативні акти України, статистичні дані Державного комітету статистики України.

1. Освіта в системі економічних наук

Освіта - важлива галузь системи економічних наук. Вона належить до наймолодших економічних наук. Її предмет можна визначити так: це наука про специфіку продуктивних сил і виробничих відносин у галузі, що створює освітні послуги і задовольняє потреби особистості і суспільства в них при обмежених ресурсах, які виділяються для цих цілей. Вона досліджує і виявляє особливості дії економічних законів і категорій у сфері навчання і виховання підростаючого покоління, підготовки кваліфікованої робочої сили, підвищення освітнього і культурно-технічного рівня населення.

У сфері національної системи освіти розрізняють дошкільне виховання, загальну середню, середню спеціальну (професійну) та вищу професійну (спеціальну) освіту. Початкова стадія освітнього процесу — це дошкільне виховання. Особливе значення прогнозу розвитку дошкільних закладів визначається тим, що в цьому віці формуються основи особистості людини (його інтелект, чесноти). Функціонування таких закладів дає можливість вивільнити батьків (в основному матерів) для роботи в галузях економіки.

При розробці прогнозу дошкільного виховання (освіти) використовуються різні показники, базовим серед яких є контингент дітей дошкільного віку (від одного до п'яти років), які відвідують дитячі садки та ясла. На основі цього показника розраховують решту. Прогнозований контингент дітей визначається на основі демографічних прогнозів народжуваності, дитячої смертності по регіонах країни. Потреба в збільшенні місць у дитячих дошкільних закладах може бути розрахована за такою формулою:

$$П = K_{\text{дит.}} - N_{\text{м.}} - B_{\text{пр.}} \quad (1)$$

де: П — потреба в збільшенні кількості місць у дитячих дошкільних закладах в прогнозованому періоді;

$K_{\text{дит.}}$ — прогнозований контингент дітей;

N_m — наявність місць у дошкільних закладах на початок прогнозованого періоду;

$V_{пр}$ — очікуване вибуття місць у прогнозованому періоді.

Визначення прогнозованої кількості місць у дошкільних закладах дозволяє розрахувати кількість дошкільних закладів усіх видів (дитячих ясел, садків та комбінатів — ясел-садків), обсяг капітальних вкладень, необхідних для фінансування нових закладів, чисельність вихователів, викладачів та ін.

У системі шкільної освіти виділяють кілька етапів: початкова освіта (I—4 класи), дев'ятирічна чи неповна середня (5—9 класи), середня (10—11 класи). При розробці прогнозу розвитку загальної середньої освіти слід передусім визначити контингент учнів — загальний і за групами класів. Кількість учнів перших класів визначається на основі статистичних даних про чисельність дітей шестирічного віку за станом до першого вересня прогнозованого року. Чисельність учнів у першому класі визначається за формулою:

$$Ч_1 = N_d + D_c + 3, \quad (2)$$

де: $Ч_1$ — чисельність учнів у першому класі;

N_d — наявність дітей шестирічного віку за станом на перше вересня прогнозованого року;

D_c — діти старшого віку, які раніше не навчалися з різних причин;

3 — діти, залишені на повторний рік навчання. Чисельність учнів у наступних класах розраховується за формулою:

$$Ч_n = P_p + D_p \quad (3)$$

де: $Ч_n$ — чисельність учнів наступних класів;

P_p — учні, переведені в ці класи за підсумками навчання в попередньому році;

D_p — діти, залишені на другий рік навчання.

На основі прогнозованого контингенту учнів визначається необхідна кількість класів (класних кімнат), чисельність учителів. Так, кількість класних кімнат визначається за формулою:

$$P_{ш} = U_{ш} / K_3 \times D_k \quad (4)$$

де: $P_{ш}$ — кількість класних кімнат або потреба в мережі шкіл;

$U_{ш}$ — контингент учнів школи;

K_3 — коефіцієнт змінності (за співвідношенням загальної чисельності учнів з їхньою чисельністю в першій зміні);

D_k — кількість дітей у класі.

Норматив наповненості класів для 1—8 класів — 40 учнів, для 9—11 класів — 35 учнів.

Велике значення для забезпечення нормального функціонування системи освіти має обґрунтування потреби в учителях. Вона розраховується на основі інформації про прогнозовану кількість класів, навчальних годин на тиждень і норми тижневого навантаження на одного викладача за такою формулою:

$$P_y = P_{ш} \times K_n / N_t \quad (5)$$

де: P_y — прогнозована потреба в учителях; $P_{ш}$ — кількість класів;

K_n — кількість навчальних годин на тиждень; N_t — норма тижневого навантаження на одного викладача (годин).

Визначення цих показників дає можливість розрахувати необхідну кількість шкіл, обсяг капітальних вкладень, обсяг грошей для оплати праці.

Загальна потреба в спеціалістах визначається як чисельність, необхідна для виконання обсягу робіт у передбачуваний період. Для її визначення потрібно мати дані про обсяги виробництва, чисельність працюючих, рівень продуктивності праці, впровадження нової техніки і наукової організації праці, розвиток науки, культури, сфери обслуговування.

Додаткова потреба в спеціалістах — це та чисельність, що необхідна в майбутньому, порівняно з чисельністю, яка є зараз. Вона визначається: на розвиток галузей, тобто приріст кількості посад, які заміщаються спеціалістами в зв'язку з виборчими потребами й іншими факторами, які впливають на потребу в спеціалістах: на заміну природного вибуття дипломованих спеціалістів і заміну) практиків, які працюють на посадах спеціалістів.

Потреби в спеціалістах на розвиток галузей народного господарства визначаються виходячи з даних про:

- введення в дію нових і підприємств, що діють розширено, як також цехів, дільниць, лабораторій, НДІ;
- проектних й інших установ і закладів;
- впровадження нової технології і техніки у виробництво;
- модернізацію продукції;
- поліпшення організаційної структури підприємств і організацій та системи управління ними;
- застосування засобів обчислювальної техніки, запровадження автоматизованої системи управління;
- поліпшення використання спеціалістів у народному господарстві;
- перспектив розвитку галузей невиробничого споживання;
- перегляду нормативів обслуговування населення.

Потреби в спеціалістах для заміщення природного вибуття дипломованих спеціалістів і практиків визначають згідно з аналізом закономірностей вибуття працівників через смертність чи вихід на пенсію. Для цього вивчаються середні показники за останні роки з урахуванням змін вікового складу працюючих і специфічних особливостей галузей і регіонів. Вважається, що природно вибуває близько 2% спеціалістів від загальної їх чисельності.

Потреби в спеціалістах для часткової заміни практиків, які обіймають посади спеціалістів, визначаються виходячи з можливостей навчання цих практиків без відриву від виробництва, статистичних даних про склад керівних кадрів та спеціалістів, чисельності працівників, які здобувають освіту за вечірньою чи значною формами навчання.

На віддалену перспективу потреби в спеціалістах визначають згідно з нормативами насиченості спеціалістами народного господарства та перспектив розвитку його галузей і можливих змін у суспільстві, обумовлених науково-технічним прогресом та соціально-економічними зрушеннями. Вивченням потреби в кадрах спеціалістів, їх професійної і кваліфікаційної структури

займаються підприємства, навчальні заклади, виходячи з атестації робочих місць, чіткого визначення функцій і змісту праці спеціалістів, завдань з формування спеціалістів широкого профілю, які мали б глибокі фундаментальні знання і практичну підготовку. Прийом учнів до вищих навчальних закладів і технікумів проводиться виходячи з даних про додаткові потреби в спеціалістах на перспективу. В даний час прийом абітурієнтів формується, враховуючи замовлення підприємств, установ та закладів, виходячи з взаємовідносин їх з вузами й технікумами, але цей механізм ще недостатньо відпрацьований. Вузам і технікумам потрібні замовлення за всіма спеціальностями і, зокрема, за прогресивними; треба в законодавчому порядку зобов'язувати підприємства, установи та заклади своєчасно давати освітнім закладам замовлення на спеціалістів і не відмовлятися від них на етапі працевлаштування. Вуз чи технікум повинен мати право отримувати на підприємствах устаткування на деякі необхідні матеріальні ресурси для свого функціонування. Випуск спеціалістів вузами і технікумами передбачається кожного року виходячи з:

- чисельності студентів на випускних курсах та відповідних курсах в кожному році;
- чисельності зарахованих на перший курс;
- можливого відсіву студентів і учнів технікуму, який відбувається в навчальних закладах щорічно.

Випуск розраховується за коефіцієнтами випуску в розрізі спеціальностей за термінами і формами навчання. Розрахунок здійснюється множенням чисельності студентів різних курсів, або контингенту прийому за різними формами навчання на відповідному курсі і формі навчання на коефіцієнт випуску спеціалістів.

Міністерство освіти забезпечує виконання вищими навчальними закладами державного замовлення та угод на підготовку спеціалістів, науково-педагогічних кадрів та організує інформаційне забезпечення працевлаштування випускників професійних і вищих навчальних закладів. Регулюються питання

визначення потреб у підготовці спеціалістів колективних сільськогосподарських підприємств, селянських (фермерських) господарств, розташованих у сільській місцевості, закладів охорони здоров'я, освіти, культури, а також порядок доведення квоти прийом) цієї молоді до вузів, організація добору, направлення і зарахування на роботу молоді після закінчення вузів, технікумів, училищ. Закон України «Про сприяння соціальному становищу та розвитку молоді в Україні» гарантує випускникам вищих навчальних закладів надання першого робочого місця на термін не менший двох років після їх закінчення або припинення навчання в цих закладах. Крім цього, молодим спеціалістам, потреба в яких раніше була заявлена підприємствами, гарантується надання роботи за фахом на період не менше трьох років. Молоді спеціалісти, направлені (або прийняті за контрактом) на роботу в іншу місцевість, мають право на відшкодування витрат та одержання інших компенсацій у зв'язку з цим.

Фінансування державних навчально-виховних закладів, установ і організацій системи освіти здійснюється на нормативній основі за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, галузей народного господарства, державних підприємств і організацій, а також додаткових джерел фінансування.

2. Економіко-правові основи обліку діяльності бюджетних організацій

Організація обліку в бюджетних установах регламентована Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. Вітчизняні вимоги до обліку та звітності бюджетних організацій та установ наведені в главі 10 Бюджетного кодексу [1]:

- розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України;

- всі надходження та витрати обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних

призначеннях взаємо зарахування цих показників;

- всі надходження до бюджету та витрати повинні заноситися на рахунки в хронологічному порядку;

- всі бухгалтерські записи повинні підтверджуватись документально.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах України ведеться шляхом застосування меморіально-ордерної, журнально-ордерної, скороченої журнально-ордерної та автоматизованої (комп'ютерної) форм.

В практичному застосуванні основною формою з них є меморіально-ордерна.

Перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій (за хронологічним порядком) і оформляються меморіальними ордерами — накопичувальними відомостями, яким присвоюються постійні номери [8]. Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

Міжнародна практика обліку передбачає отримання прозорості, достовірної та об'єктивної інформації про рух бюджетних коштів [11]. При здійсненні бюджетного обліку бюджет розглядається як дозвіл на витрачання і ліміт на видатки, тому цикли бюджетування та обліку є ідентичними. При бюджетному обліку акцент зазвичай робиться на “прив’язках” як механізмі контролю — обмеженні на використання передбаченої в бюджеті суми, що часто набуває форми зобов’язання на суму. Системи “прив’язок” мають на меті попередити таку практику, як створення “плавучого боргу”. До цієї практики “прив’язок” головні розпорядники коштів часом вдаються, щоб забезпечити наявність невитрачених коштів для повернення до загального фонду на наступний бюджетний період або звести баланс при закритті поточного фіскального періоду.

У відповідності до цього доходи можна обліковувати методом нарахувань (наприклад, коли податки зароблені, нараховані чи стягнені) або касовим методом (коли надійшли гроші). Видатки можна обліковувати на основі

зобов'язань, методом нарахувань, касовим методом або методом акумульованих витрат. При обліку за зобов'язаннями видатки записуються в момент замовлення товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) чи послуг, при застосуванні методу нарахувань — у момент завершення операції, в разі застосування касового методу — в момент оплати рахунку, при застосуванні методу акумульованих витрат — у момент використання ТМЦ. У більшості випадків державні органи застосовують модифікований касовий метод: доходи обліковуються в момент, коли вони нараховуються чи отримуються, а видатки — в момент замовлення товару (робіт, послуг).

На нашу думку, вітчизняним бюджетним установам необхідно обліковувати як касові доходи (видатки), так і фактичні доходи (видатки).

Принципи організації облікового процесу викладені в Положенні бухгалтерського обліку (ПБО) 1. Найбільш суттєвий вплив на облікову політику будуть мати принципи [2]:

1. Нарахування та відповідності доходів і витрат. За ним для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені з метою отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження та сплати грошей. Особливо це стосується обліку надходжень цільового характеру.

2. Повного висвітлення. Фінансова звітність НО повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

3. Послідовності. Установа повинна дотримуватись постійної облікової політики. Зміна облікової політики (яка можлива на початок звітного року) повинна бути обґрунтована та затверджена розпорядженням керівника, розкрита у фінансовій звітності. В першу чергу це стосується вибору методів амортизації необоротних активів, переоцінки необоротних активів, нарахування резерву безнадійних боргів тощо.

4. Обачності. Методи оцінки за цим принципом повинні запобігати

заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів. В разі необхідності організація повинна переоцінювати свої оборотні активи.

5. Превалювання змісту над формою. Операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Установа має право на самостійний вибір організації облікового процесу – за повною або спрощеною системами. Для повної системи обліку характерно:

1. Застосування рахунків синтетичного обліку, організація аналітичного обліку за субрахунками можуть доповнюватись введенням нових субрахунків відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, спрямованої на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом операцій на відповідних рахунках і субрахунках [13].

2. Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для всіх, які здійснюють досить різноманітний спектр господарських операцій, тому аналітичний облік в роботі розглядається достатньо деталізовано.

3. Рахунки класу 9 “Витрати діяльності” можуть вести як в поєднанні з рахунками витрат класу 8, так і без них. Восьмий клас рахунків дозволяє детальніше проаналізувати витрати діяльності організації за елементами, разом з тим, вносячи в облік додаткові бухгалтерські кореспонденції.

3. Облік ресурсів діяльності освітніх установ

Доходи та видатки бюджетних установ та організацій на кінець звітного року для визначення результату від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи як за загальним, так і за спеціальними фондами списуються на рахунок результатів виконання кошторисів, для визначення результатів виконання сільських, селищних і міських (міст районного підпорядкування) бюджетів – на результат виконання бюджетів.

Економічний зміст витрат по відношенню до бюджетних організацій є досить неоднорідним:

- “видатки” – економічні стосунки, що виникають у зв’язку з розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Характерні для неприбуткових організацій, які фінансують свою діяльність бюджетними коштами [18, с.80]

- “затрати” – обсяги та структура ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми [17].

Кінцеві фінансові результати, як різниця між доходами та видатками звітного періоду, обліковуються на рахунках 42 “Результати виконання бюджетів” та 43 “Результати виконання кошторисів”.

Залишки на зазначених рахунках бухгалтерського обліку кінцевих фінансових результатів для неприбуткових організацій (НО) будь-якої ознаки неприбутковості є, насамперед, показниками виконання кошторису. Такий прибуток не оподатковується податком на прибуток, за винятком нетипових операцій підприємницького характеру (операцій реалізації зайвих активів, орендної плати тощо), не розподіляється між учасниками та членами організації.

Облік необоротних активів бюджетних організацій

Необоротні активи (НА)- це матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать установі та забезпечують її функціонування і строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року [28].

В момент придбання активу строк його корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно.

НА бюджетних установ складаються з основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

До основних засобів належать необоротні активи, що мають матеріальну форму і вартість яких становить більше 500 гривень за одиницю (комплект). До складу необоротних активів зараховується частина будинку, яка на правах власності належить установі.

Не належать до основних засобів матеріальні цінності незалежно від

вартості:

- знаряддя лову (трали, неводи, сіті та ін.);
- бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;
- сезонні дороги, тимчасові відгалуження лісовозних доріг і тимчасові будівлі у лісі зі строком експлуатації до двох років;
- спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень);
- спеціальний одяг, спеціальне взуття, постільні речі;
- формений одяг, призначений для видачі працівникам установ;
- тимчасові нетитульні споруди, пристосування та пристрої, витрати на зведення яких включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт;
- тара для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах або для здійснення технологічних процесів;
- предмети, призначені для видачі напрокат;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, птиця, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл.

До основних засобів належать незалежно від вартості: сільськогосподарські машини та знаряддя; будівельний механізований інструмент; робочі та продуктивні тварини; усі види засобів пересування; документація з типового проектування.

Крім того, до основних засобів належать сценічно-постановочні засоби вартістю за одиницю понад 10 гривень.

До інших необоротних матеріальних активів належать усі інші НА, що мають матеріальну форму та не ввійшли до переліку основних засобів.

До нематеріальних активів належать активи, що не мають фізичної або матеріальної форми (права користування природними ресурсами, права користування майном, права на знаки для товарів і послуг, права на об'єкти промислової власності, авторські та суміжні з ними права, гудвіл та інші нематеріальні активи).

У бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються НА, розподіляється на: балансову вартість; первісну вартість; відновлювальну вартість.

Балансова вартість - це вартість, за якою НА включаються до Балансу після вирахування суми нарахованого зносу.

Первісна вартість - це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Відновлювальна вартість - це первісна вартість, змінена після переоцінки.

З метою своєчасного відображення надходження, вибуття, ліквідації та руху необоротних активів аналітичний облік необоротних активів бюджетними установами ведеться за місцем зберігання (експлуатації) та в бухгалтерії за затвердженими типовими формами [28].

Для обліку власних та отриманих на умовах фінансового лізингу основних засобів передбачено рахунок 10 «Основні засоби», який розподіляється на субрахунки 101-109 [12].

Для інших необоротних матеріальних активів, що не ввійшли до рахунку 10 і за якими застосовується спрощений або інший специфічний порядок обліку, призначений рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», що поділяється на субрахунки 111-119 [21].

Активи, що не мають фізичної або матеріальної форми, використовуються установою в процесі її господарської діяльності більше року, обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи» з розподілом на субрахунки 121-122 [201].

Знос основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів» з розподілом на субрахунки 131-133 [21].

Знос не нараховується :

- на основні засоби: на земельні ділянки, будинки і споруди, які є унікальними пам'ятками архітектури та мистецтва; обладнання, експонати, зразки, діючі та недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що

знаходяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються для учбових та наукових цілей; продуктивну худобу, буйволів, волів, оленів, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, фільмофонди, сценічно-постановочні засоби;

- на інші необоротні активи: експонати тваринного світу (в зоопарках та інших аналогічних установах), музейні та художні цінності, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, природні ресурси.

Нарахування зносу не може проводитися понад 100 відсотків вартості необоротних активів. На необоротні активи, що знаходяться на складі, нарахування зносу здійснюється в загальному порядку.

Для нарахування зносу необоротні активи поділяються на 3 групи, за якими закріплені відповідні субрахунки.

Групу 1 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 103; 106 (підгрупа 4).

Групу 2 складають основні засоби, що обліковуються на субрахунках 104 (крім підгруп 1, 2), автомобільний транспорт і запчастини до нього, що обліковуються на субрахунку 105, інструменти та інвентар на субрахунку 106 (крім підгрупи 4), необоротні активи субрахунку 117.

Групу 3 складають необоротні активи, що обліковуються на субрахунках 104 (підгрупи 1, 2), 105 (крім автомобільного транспорту і запчастин до нього), 107 (підгрупа 1), 108 (в частині багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку), 121, 122. Це будь-які інші необоротні активи, не включені до груп 1 і 2.

Норми зносу встановлюються у відсотках до первісної вартості кожної групи необоротних активів на кінець звітного року:

група 1 - 5 відсотків;

група 2 - 25 відсотків;

група 3 - 15 відсотків.

При вибутті об'єктів (предметів) у зв'язку з їх ліквідацією або

безоплатною передачею в картках визначається загальна сума зносу за час перебування предмета (об'єкта) в експлуатації, і на цю суму зменшується знос.

Зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у випадках індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів. Індиксація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися щорічно згідно з індексом інфляції року та відповідно до порядку, передбаченого у Податковому Кодексу України [9].

Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів, витрати на капітальний ремонт не збільшують вартість придбаних необоротних активів, а відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Облік необоротних активів (за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей та таких, що мають обмежене використання) ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься одразу на видатки установи.

Облік основних засобів та інших необоротних активів, отриманих установою як гуманітарна допомога, ведеться згідно з Порядком бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги [18]. Бухгалтерія та матеріально відповідальні особи відображають надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги в облікових регістрах за діючим порядком, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних установою за рахунок коштів загального фонду кошторису та інших коштів спеціального фонду.

Безоплатна передача, списання та реалізація техніки, апаратури та інших основних засобів за цінами, нижчими від вартості дорогоцінних металів і

дорогоцінного каміння, що містяться в них, забороняється.

Реалізація основних засобів шляхом безоплатної передачі дозволяється лише бюджетним установам:

- в межах одного міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади - установам, що утримуються за рахунок державного бюджету;
- у межах одного бюджету – установам та організаціям, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів. У випадках передачі основних засобів, що були в експлуатації, в документах вказується їх первісна вартість та сума нарахованого зносу.

Передача об'єктів права державної та комунальної власності, які перебувають на балансі бюджетних установ, здійснюється на підставі Закону України “Про передачу об’єктів права державної та комунальної власності” .

Повноваження щодо прийняття рішення по передачі об'єктів права державної власності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Повноваження щодо прийняття рішення по передачі об'єктів права державної власності

№ з\п	Об'єкти передачі	Органи, які приймають рішення щодо передачі	Погодження прийнятих рішень
1.	Цілісні майнові комплекси організацій, їх структурних підрозділів (крім випадків прийняття рішень про їх приватизацію)	Кабінет Міністрів України	З відповідним органом, уповноваженим управляти державним майном, або самоврядною організацією; з Антимонопольним комітетом у випадках, передбачених законодавством про захист економічної конкуренції; з самою організацією у разі передачі закріпленого за нею майна

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
2.	Нерухоме майно: будівлі, споруди, об'єкти незавершеного будівництва, а також нежитлові приміщення на підставі даних розподільного балансу	Органи, уповноважені управляти державним майном, або самоврядні організації	За погодженням з Міністерством економіки, Міністерством фінансів, Фондом державного майна
3.	Державне майно, що не увійшло до статутного фонду господарських товариств, утворених в процесі приватизації	Засновник господарського товариства та орган, уповноважений управляти державним майном, який приймає майно	За погодженням з Міністерством економіки, Міністерством фінансів, Фондом державного майна
4.	Цілісні майнові комплекси установ, організацій, їх структурних підрозділів у зв'язку з прийняттям рішення про їх приватизацію	Фонд державного майна та органи, уповноважені управляти державним майном, самоврядні організації	Погодження не потребує
5.	Інше окреме індивідуально визначене майно організації (крім нерухомого)	Органи, уповноважені управляти державним майном, самоврядні організації	За погодженням з Міністерством економіки, Міністерством фінансів, Фондом державного майна*

Передача об'єктів права комунальної власності однієї територіальної громади до іншої здійснюється на підставі рішення відповідної ради та за згодою ради, якій це майно передається. Передача оформляється актом приймання-передачі, форма якого затверджена Порядком № 1482. Право власності на об'єкт передачі виникає з дати підписання акта приймання-передачі [19].

Приклад 1. За рішенням обласної ради ВНЗ передає за згодою відповідної районної ради районній школі будівлю. За даними бухгалтерського обліку, первісна вартість будівлі 84000 грн., сума нарахованого зносу – 24000 грн.

Бухгалтерський облік операції передачі згідно Порядку № 114 показано в табл.2.

Таблиця 2

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з передачі об'єктів права комунальної власності

№ з\п	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Списано з балансу вартість об'єкта, що передається				
1.1	- залишкову вартість	401	103	60000
1.2	- суму нарахованого зносу	131	103	24000

Ліквідація необоротних активів

Для визначення непридатності НА і встановлення неможливості або неефективності проведення їх ремонту, а також для оформлення необхідної документації на їх списання, наказом керівника установи щорічно створюється постійно діюча комісія, яка діє протягом року списання необоротних активів в залежності від їх вартості проводиться з урахуванням вимог п. 11 Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ [3].

Відповідно до п. 16 Типової інструкції “усі деталі, вузли і агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які придатні для ремонту іншого обладнання, а також матеріали, отримані від ліквідації необоротних активів,

оприбутковуюються на відповідних субрахунках бухгалтерського обліку, а непридатні деталі та матеріали оприбутковуються як інші матеріали і підлягають обов'язковій здачі установі, на яку покладено збір такої сировини”.

Розглянемо порядок списання необоротних активів на умовному прикладі (табл. 3).

Приклад 2. ВНЗ провів списання спецодягу на загальну суму 400 грн. із 100-відсотковим нарахуванням зносу. За даними акту в результаті ліквідації отримані господарські матеріали для поточних потреб на суму 60 грн.

Таблиця 3

Облік операцій по списанню необоротних активів

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Списана первісна вартість спецодягу	132	114	400
3.	Оприбутковані отримані в результаті списання матеріали	234	711	60

Реалізація необоротних активів

Продаж основних засобів здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом) відповідно до Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю [18].

Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених НА проводиться за експертною оцінкою, визначеною експертом у встановленому порядку за договором із організацією, продаж інших НА - за справедливою вартістю.

Суми, отримані бюджетною установою від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід того бюджету, за рахунок якого утримується дана установа.

Розглянемо порядок відображення операцій з продажу НА на умовному прикладі (табл. 4).

Приклад 3. ВНЗ реалізувала вантажний автомобіль первісною вартістю 2500 грн. із 100-відсотковим нарахуванням зносу за ціною 2700 грн.

Облік операцій з продажу необоротних активів

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Списано з балансу вартість реалізованого автомобіля	131	105	2500
2.	Отримані кошти від покупця	317	711	2700

Списання виявленої в результаті інвентаризації необоротних активів недостачі

Списання недостачі при інвентаризації регламентовано Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [4]. За загальним правилом виявлена при інвентаризації недостача цінностей регулюються бюджетною НО в такому порядку:

- ◆ втрати у тих випадках, коли винні особи не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на зменшення фінансування;

- ◆ втрати від псування цінностей відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей.

У випадках стягнення втрат з винних осіб, заподіяних крадіжкою, недостачею або втратою, визначення сум збитків здійснюється відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (далі – Порядок №116) [5].

Недостачі матеріальних цінностей понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха (повені, пожежі та інше), а також, якщо конкретні винуватці не встановлені, то втрати від нерозкритих крадіжок списуються з балансів на зменшення фінансування лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів задля недопущення фактів втрат в подальшому.

При встановленні недостач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, відповідні документи протягом п'яти днів після встановлення недостач і втрат підлягають переданню до слідчих органів.

Приклад 4. За даними річної інвентаризації встановлена недостача:

- калькулятора первісною вартістю 300 грн. (сума нарахованого зносу 300 грн.). З винної особи згідно Порядку № 116 підлягає стягнення в розмірі 200 грн. (ринкова ціна на аналогічний калькулятор 400 грн., 50 відсотків ринкової ціни становить відповідно 200 грн.);
- обладнання первісною вартістю 800 грн. (сума нарахованого зносу 800 грн.). Вина матеріально відповідальної особи не встановлена.

В даному випадку розмір збитків від нестачі калькулятора, балансова вартість якого дорівнює "0", становить не нижче 50 відсотків ринкової ціни на аналогічний калькулятор (п.9 Порядку № 116) [5. Облік результатів інвентаризації наведено в табл. 5.

Таблиця 5

Облік результатів інвентаризації необоротних активів

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Бухгалтерський облік		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Відображено недостачу калькулятора, виявленого при інвентаризації	132	113	300
2.	Визначений розмір збитку віднесено на винну особу	363	642 *	200
*Із сум, стягнутих відповідно до Порядку №116, здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України. Так як балансова вартість (розмір збитків) дорівнює "0", перерахуванню до бюджету підлягає вся сума компенсації				
3.	Відображено недостачу обладнання, виявленого при інвентаризації	131	104	800

Облік запасів

Запаси - це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі

та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року [11].

Строк очікуваної експлуатації запасів установи встановлюється центральним органом виконавчої влади за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання запасу.

Запаси установ розподілені на групи:

- виробничі запаси;
- тварини на вирощуванні і відгодівлі;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- матеріали і продукти харчування;
- готова продукція;
- продукція сільськогосподарського виробництва.

Запаси в установах обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерії. Відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів покладається на матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи.

У бухгалтерському обліку установ запаси, у тому числі одержані та передані безоплатно в установленому чинним законодавством порядку, оцінюються за балансовою вартістю, яка поділяється на: первісну вартість, справедливу вартість, відновлювальну вартість.

Балансова вартість - це вартість запасів, за якою вони відображаються у балансі.

Первісна вартість - це вартість придбання, одержання, виготовлення запасів.

Справедлива вартість - первісна вартість запасів, одержаних установою безоплатно.

Відновлювальна вартість - це змінена первісна вартість запасів після проведення їх переоцінки.

Аналітичний та синтетичний облік запасів

На рахунку 20 «Виробничі запаси» обліковується обладнання, яке підлягає встановленню на об'єктах, що будуються або реконструюються, будівельні матеріали, конструкції, деталі та інші матеріальні цінності, придбані за рахунок коштів, виділених на капітальне будівництво, матеріали для науково-дослідних робіт, а також спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт за господарськими договорами. Він розподіляється на субрахунки 201-205 [18, 201]:

На рахунку 21 «Тварини на вирощуванні і відгодівлі» обліковуються усі види тварин і тварини на відгодівлі, птахи, кролі, хутрові звірі, сім'ї бджіл незалежно від їх вартості з розподілом на субрахунки 211-218 [18].

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» розподіляється на субрахунки 221-222 [18].

Наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), термін експлуатації яких не перевищує один рік, відображається на субрахунку 221 «Малоцінні та швидкозношувані предмети, що перебувають на складі і в експлуатації».

При передачі в експлуатацію МШП вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) списуються з бухгалтерського обліку на зменшення фонду (в дебет субрахунку 411 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами») на підставі документів, що підтверджують їх використання. Облік МШП вартістю до 10 гривень включно за одиницю (комплект) здійснюється матеріально відповідальною особою у Книзі складського обліку запасів за найменуванням предметів та їх кількістю.

Матеріали і продукти харчування, що знаходяться в установах за їх предметною характеристикою незалежно від коду економічної класифікації видатків, за рахунок якої вони були придбані, обліковуються на рахунку 23 «Матеріали і продукти харчування», який поділяється на субрахунки 231-239 [11].

24 «Готова продукція». Облік готових виробів, виготовлених у

виробничих (навчальних) майстернях, а також готової друкованої продукції ведеться на субрахунку 241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень».

Переоцінка запасів установи може проводитися на виконання нормативно-правових актів України або за рішенням керівника установи (якщо запаси морально застарілі та у зв'язку з тривалим часом їх перебування на збереженні в установі). Зміна первісної вартості запасів не є додатковим доходом установи.

Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж або інше вибуття здійснюється за балансовою вартістю або за методом середньозваженої собівартості. Метод середньозваженої собівартості застосовується у разі наявності в установі значної кількості однотипних запасів, придбаних за різними цінами. Обчислюється на періодичній основі або при кожній отриманій партії запасів.

Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за фактичною собівартістю.

Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коректується в кінці року до фактичної собівартості.

Витрати з наймання транспорту для перевезення запасів не збільшують вартість придбаних запасів, а відносяться на видатки установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків, за якими вони були передбачені у кошторисі.

Кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та організацій подано в табл. Ж.3 додатка Ж.

Облік коштів та розрахунків

Касові операції здійснюються бюджетними організаціями та установами, як і госпрозрахунковими підприємствами, на підставі Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні”[6].

Організації (установи) можуть зберігати у своїй касі готівку в межах

лімітів залишку готівки в касі на кінець робочого дня, що встановлюються їм установою банку основного рахунку. Розрахунок затвердженого ліміту є додатком до договору на касове обслуговування організації.

Організації мають право зберігати протягом 3 робочих днів понад встановлений ліміт у касах готівку, що одержана в банку для виплати заробітної плати, заохочень, допомог усіх видів, компенсацій, стипендій, відряджень. Після закінчення цих строків суми готівки, що не використані за призначенням, повертаються в банк не пізніше наступного робочого дня.

Готівка, що видана під звіт, але через якісь причини не витрачена (частково або в повній сумі), має бути повернена до каси установи одночасно зі Звітом про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, протягом трьох банківських днів після їх отримання (повернення з відрядження).

Приймання готівки касами установ проводиться прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, ним уповноваженою, та касиром.

Видача готівки проводиться за видатковими касовими ордерами або за належно оформленими платіжними відомостями. Документи на видачу грошей мають бути підписані керівником і головним бухгалтером установи або особами, яким дано право підпису згідно розпорядження.

У разі, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявках, рахунках і таке інше є дозвільний надпис керівника, підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

У разі видачі грошей особі, що не має змоги через хворобу або з інших причин підписатись особисто, за її письмовим дорученням за неї може підписатися інша особа, але тільки не працівник бухгалтерії або каси.

Видача прибуткових касових ордерів і видаткових документів на руки особам, що вносять або одержують гроші, забороняється. Приймання та видача грошей за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання.

Кожна організація, що має одну центральну касу, веде одну касову книгу, аркуші якої мають бути пронумеровані, прошнуровані та опечатані печаткою.

Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера.

Видача грошей з каси, не підтверджена розпискою одержувача у видатковому документі, на вмотивування залишку готівки в касі не приймається, вважається нестачею і стягується з касира. Готівка, не виправдана прибутковими касовими ордерами, вважається надлишком каси та зараховується в дохід організації.

Після видання наказу про призначення касира на роботу керівник зобов'язаний під розписку ознайомити його з цим Порядком, після чого з касиром укладається договір про його повну матеріальну відповідальність.

Не рідше одного разу на квартал проводиться раптова ревізія каси. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку по касовій книзі. Контроль за дотриманням касової дисципліни здійснюють органи Державної податкової інспекції по місцю реєстрації організації.

Облік руху та наявності грошей у касі установи або централізованої бухгалтерії ведеться на рахунку 30 «Каса» з розподілом на субрахунки 301-302 [11].

На субрахунку 301 «Каса в національній валюті» ведеться облік готівки в національній валюті. На субрахунку 302 «Каса в іноземній валюті» обліковується рух та наявність готівки в іноземній валюті за кожним видом валюти окремо.

Для безготівкових розрахунків установи відкриття будь-яких рахунків в установах банків бюджетна організація (установа) може здійснювати лише за дозволами фінансових органів – якщо організація фінансується з місцевого бюджету, органів Державного казначейства – якщо установа фінансується з Державного бюджету. Щодо останніх, то дозвіл таким установам може надаватись лише на відкриття валютних рахунків, так як всі інші відкриваються в органах Державного казначейства.

В органах Державного казначейства відкрито: рахунки для зарахування надходжень, передбачених законодавством України; рахунки розпорядникам та

одержувачам бюджетних коштів; рахунки підприємствам, установам, організаціям тощо за операціями, що не відносяться до операцій з виконання бюджетів, але, відповідно до вимог законодавства, обслуговуються органами Державного казначейства [5].

Облік руху коштів на поточних рахунках в установах банків ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках» з розподілом на субрахунки 311-319 [11].

На субрахунку 311 «Поточні рахунки на видатки установи» обліковуються кошти бюджету, що надійшли в розпорядження головного або нижчестоящих розпорядників коштів на утримання установи або на централізовані заходи на видатки, що передбачені в розділі «Загальний фонд» кошторису.

На субрахунку 312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам» головними розпорядниками коштів та розпорядниками коштів другого ступеня обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим установам, тобто це транзитний рахунок.

На субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги» обліковуються кошти, що надійшли на ім'я установи як плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з функціональними повноваженнями; кошти, що отримуються бюджетними установами від господарської та виробничої діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації майна. Для зберігання коштів, отриманих як плата за послуги, в установі уповноваженого банку відкривається окремий рахунок.

На субрахунку 314 «Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» обліковуються кошти, які надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством отримують бюджетні установи.

На субрахунку 315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум» обліковуються кошти, які надходять у тимчасове розпорядження установ і з

настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням.

На субрахунку 316 «Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду» обліковуються кошти установ, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету.

На субрахунку 317 «Поточні рахунки сільських, селищних та міських (міст районного підпорядкування) бюджетів» обліковуються кошти сільських, селищних та міських (міст районного підпорядкування) бюджетів, що перебувають на поточних рахунках в установах банків.

На субрахунку 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті» обліковується рух коштів в іноземній валюті, що належать установі. На субрахунку 319 «Інші поточні рахунки» обліковуються кошти, що надходять на ім'я установи та не зазначені в субрахунках 311-318.

Для одержання коштів через органи Держказначейства відкриваються рахунки [6]:

1. Зведені особові рахунки – рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів без зазначення кодів функціональної класифікації видатків, що підлягають подальшому перерахуванню на особові та реєстраційні рахунки.

2. Особові рахунки – рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам бюджетних коштів (крім розпорядників III ступеня) для зарахування коштів, що підлягають подальшому розподілу та перерахуванню конкретному розпоряднику (одержувачу) бюджетних коштів.

3. Реєстраційні рахунки – рахунки, які відкриваються в органах Державного казначейства розпорядникам та одержувачам коштів державного бюджету для обліку операцій за коштами загального фонду бюджету.

4. Спеціальні реєстраційні рахунки – рахунки, які відкриваються розпорядникам коштів державного бюджету всіх ступенів та одержувачам коштів державного бюджету для обліку доходів і видатків, передбачених їх

кошторисами в частині спеціального фонду.

Рахунки відкриваються на один бюджетний рік і щорічно поновлюються. При зміні юридичної адреси чи інших реквізитів розпорядник коштів зобов'язаний у тижневий термін повідомити нові дані органу Державного казначейства в письмовій формі.

Рух коштів установи на реєстраційних рахунках в органах Державного казначейства України ведеться на рахунку 32 «Рахунки в казначействі» з розподілом на субрахунки 321-328 [18].

Аналітичний облік ведеться в розрізі реєстраційних рахунків, відкритих за кодами програмної класифікації видатків державного бюджету:

- установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету або функціональної класифікації видатків бюджету;
- установами, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів.

Рух і наявність коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, мазут, харчування, оплачених путівках у будинки відпочинку, санаторії, турбази, у повідомленнях на поштові перекази, у митних марках, у бланках трудових книжок і вкладишах до них та в інших грошових документах, обліковуються на рахунку 33 «Інші кошти», який розподіляється на субрахунки 331-334 [18].

На рахунку 35 «Розрахунки з покупцями та замовниками» обліковуються розрахунки з покупцями та замовниками за виконані роботи і надані послуги, що мають авансові платежі, умови угод яких передбачають попередню оплату. Рахунок 35 застосовується тільки в науково-дослідних установах, навчальних закладах професійно-технічної освіти, виробничих (навчальних) майстернях та підсобних (навчальних) сільських господарствах. На субрахунку 351 «Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи» обліковуються аванси, одержані від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами.

На рахунку 36 «Розрахунки з різними дебіторами» обліковуються розрахунки бюджетної установи з різними дебіторами з розподілом на

субрахунки 361-364 [20].

Існує особливість:

- якщо першою подією для бюджетної установи є перерахунок коштів як передоплати, тоді зазначена сума записується за дебетом субрахунку 364, а за кредитом відображається вартість отриманих матеріальних цінностей, наданих послуг, виконаних робіт;

- якщо спочатку були отримані матеріальні цінності, надані послуги, виконані роботи, тоді на їх вартість робиться запис у кредит субрахунку 675, а за дебетом показується погашення кредиторської заборгованості внаслідок передоплати, яка виникла.

Облік довгострокових та поточних зобов'язань

Довгострокові зобов'язання установи (організації) – зобов'язання, які не виникають у процесі звичайної діяльності, не є характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року [4].

До класу рахунків “Довгострокові зобов'язання” відносять рахунки, на яких обліковуються “Довгострокові позики”, “Довгострокові векселі видані”, “Інші довгострокові фінансові зобов'язання”.

На рахунку 50 «Довгострокові позики» обліковуються суми довгострокових позик, одержані установами, з розподілом на субрахунки 501-503 [28].

На субрахунку 511 «Видані довгострокові векселі» рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» ведеться облік векселів, виданих установою згідно з нормативно-правовими актами України і термін сплати яких встановлено в наступні роки.

На субрахунку 521 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» рахунку 52 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» ведеться облік випущених облігацій та інших позикових коштів (крім тих, що обліковуються на субрахунках рахунку 50 «Довгострокові позики»), на які нараховуються відсотки.

Поточні зобов'язання установи (організації) – зобов'язання, що

виникають протягом звичайної її діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів та видатків, і погашення яких очікується протягом поточного бюджетного року.

Вимоги до розкриття інформації про зобов'язання бюджетної установи викладені в Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів [7]. Зобов'язання розпорядників коштів бюджету обліковують як кредиторську заборгованість.

Порядок списання кредиторської заборгованості бюджетних організацій та установ, строк позовної давності яких минув, регламентована порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, поширюється як на розпорядників коштів державного бюджету, так і на установи і організації, що утримуються за рахунок місцевих бюджетів. Порядок не вимагає обліку вказаної заборгованості поза балансом та повернення в дохід бюджету, ним передбачено механізм впливу простроченої кредиторської заборгованості на результат діяльності поточного року.

Встановлення простроченої та безнадійної кредиторської заборгованості проводиться комісією щоквартально. Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетні установи здійснюють звичайним порядком. Рішення про це приймається керівником установи самостійно, але інформується про це установа вищого рівня.

4. Облік результатів діяльності освітніх установ

Доходи та видатки бюджетних установ та організацій на кінець звітного року для визначення результату від надання державних послуг, реалізації продукції, надання інших послуг відповідно до кошторису установи як за загальним, так і за спеціальними фондами списуються на рахунок результатів виконання кошторисів.

Економічний зміст витрат по відношенню до бюджетних організацій є досить неоднорідним:

- “видатки” – економічні стосунки, що виникають у зв'язку з

розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Характерні для неприбуткових організацій, які фінансують свою діяльність бюджетними коштами [16, с.80]

- “затрати” – обсяги та структура ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми [28].

Кінцеві фінансові результати, як різниця між доходами та видатками звітного періоду, обліковуються на рахунках 42 “Результати виконання бюджетів” та 43 “Результати виконання кошторисів”.

Залишки на зазначених рахунках бухгалтерського обліку кінцевих фінансових результатів є, насамперед, показниками виконання кошторису. Такий прибуток не оподатковується податком на прибуток, за винятком нетипових операцій підприємницького характеру (операцій реалізації зайвих активів, орендної плати тощо), не розподіляється між учасниками та членами організації.

Кошторис бюджетних установ має дві складові [18]:

- загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання бюджетною установою основних функцій;

- спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов’язаних з виконанням установою основних функцій.

Установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси і плани асигнувань за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів і планів асигнувань.

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів

розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу за економічною класифікацією, повноти надходження доходів, додержання діючих ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавства та складають проекти зведених кошторисів. На основі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити, які подаються місцевим фінансовим органам для включення до проектів відповідних бюджетів у встановленому ними порядку.

У процесі складання та затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не плануються.

Формування дохідної частини спеціального фонду проекту кошторису здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються за кожним джерелом доходів, що плануються на наступний рік.

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їх використання. Розподіл видатків спеціального фонду проекту кошторису проводиться виключно в межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді.

Відповідальність за виникнення заборгованості, що склалася за видатками спеціального фонду, несе виключно розпорядник, з вини якого вона утворилась.

Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями, а також на господарське утримання установ. До кошторисів можуть включатися тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких обумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень тощо, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості.

Кошториси, плани асигнувань та плани використання бюджетних коштів

повинні бути затверджені протягом 30 календарних днів з дня затвердження розпису бюджету. Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями у поточному році.

У разі скорочення асигнувань розпорядники повинні вживати заходів до ліквідації або скорочення обсягу бюджетних зобов'язань, які перевищують уточнені плани асигнувань. У разі внесення змін до кошторисів і планів асигнувань обов'язково складаються відповідні довідки, які затверджуються і виконуються у тому ж порядку, що й кошториси та плани асигнувань.

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами [8]: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; трансферти.

Податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні та місцеві податки, збори, інші обов'язкові платежі.

Неподатковими надходженнями визнаються: доходи від власності та підприємницької діяльності; адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу; надходження від штрафів та фінансових санкцій; інші неподаткові надходження.

Бюджет може складатися із загального та спеціального фондів.

Загальний фонд бюджету включає:

- 1) всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду;
- 2) всі видатки бюджету за рахунок надходжень до загального фонду бюджету;
- 3) фінансування загального фонду бюджету.

Спеціальний фонд кошторису доходів і видатків установи – це кошти, що надходять на конкретну мету та витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень. Спеціальний фонд складається з власних надходжень бюджетних установ та інших коштів спеціального фонду. До власних надходжень відносять плату за послуги, що надаються бюджетними установами, та інші джерела власних надходжень.

Спеціальний фонд бюджету включає:

- 1) бюджетні призначення на видатки за рахунок конкретно визначених джерел надходжень;
- 2) гранти або дарунки (у вартісному обрахунку), одержані розпорядниками бюджетних коштів на конкретну мету;
- 3) різницю між доходами та видатками спеціального фонду бюджету.

Облік доходів, що у кошторисі установ відносяться до загального фонду, у головного розпорядника коштів ведеться на рахунку 70 «Доходи загального фонду», який розподіляється на субрахунки 701-702 [11].

На рахунку 71 «Доходи спеціального фонду» обліковуються власні надходження установи на її утримання з розподілом на субрахунки 711-716 [11].

Реалізація готових виробів і продукції виробничих (навчальних) майстерень, підсобних сільських та навчально-дослідних господарств, готової друкованої продукції, наданих послуг, а також реалізація науково-дослідних робіт за договорами обліковується на рахунку 72 «Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт», який розподіляється на субрахунки 721-723 [201].

Результати реалізації після закінчення звітного року відносяться на рахунок 43 «Результати виконання кошторисів».

На субрахунку 741 «Інші доходи бюджетних установ» здійснюється нарахування плати за надані послуги бюджетною установою згідно з чинним законодавством, якщо нарахована плата за розрахунком не може бути в повному обсязі віднесена на певний вид доходу спеціального фонду.

Видатки бюджету класифікуються за [25]:

- 1) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки (функціональна класифікація видатків);
- 2) економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки (економічна класифікація видатків);
- 3) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків);
- 4) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків).

Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації:

- 1) розділи, в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;
- 2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування.

За економічною класифікацією видатки бюджету поділяються на поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення, склад яких визначається Міністерством фінансів України.

До поточних видатків відносяться:

1. Видатки на товари і послуги: оплата праці працівників організації (код 2110); нарахування на заробітну плату (код 2120); придбання матеріалів, оплата за послуги (код 2210), відрядження (код 2250), капітальний ремонт та заходи спеціального призначення загальнодержавного характеру (код 2260), оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 2270); дослідження та розробки, державні програми (код 2280).
2. Виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями (код 2420).
3. Субсидії і поточні трансферти (код 2600): субсидії та поточні трансферти підприємствам, установам, організаціям; поточні трансферти органам державного управління інших рівнів; поточні трансферти населенню; поточні трансферти за кордон.

Капітальними видатками є:

1. Придбання основного капіталу (код 3100): придбання обладнання і предметів довгострокового користування, капітальне будівництво, капітальний ремонт, реконструкція, реставрація.
2. Створення державних запасів і резервів (код 3150).
3. Придбання землі і нематеріальних активів (код 3160).
4. Капітальні трансферти (код 3200): капітальні трансферти підприємствам, установам, організаціям; капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів; капітальні трансферти населенню; капітальні трансферти за кордон.

Нерозподілені видатки (код 9000)- видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом.

Облік видатків з бюджету ведеться на рахунку 80 «Видатки із загального фонду» з розподілом на субрахунки 801-803 [25]:

На субрахунку 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи» обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установ та на інші заходи.

На субрахунку 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи» обліковуються фактичні видатки, проведені установами за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної установи.

Облік фактичних видатків за рахунок спеціального фонду згідно з кошторисами ведеться на рахунку 81 «Видатки спеціального фонду», який

розподіляється на субрахунки 811-813 [25].

Для обліку витрат на виробництво призначено рахунок 82 «Виробничі витрати», який розподіляється на субрахунки 821-826 [25].

4. Аналіз результатів діяльності закладів освіти

Аналіз результатів діяльності закладів освіти передбачає вивчення виконання статей кошторису доходів та видатків. Найбільш повно зазначені питання можна дослідити на прикладі кошторису бюджетних установ та організацій.

Для аналізу виконання кошторису бюджетних установ одним з основних інформаційних джерел є практично всі меморіальні ордери, реєстровані в спеціальній книзі “Журнал - Головна” [62].

Зведеною обліковою інформацією, що використовується для аналізу, є такі основні форми фінансової звітності, як: форма №2д – “Звіт про виконання загального фонду кошторису установи “ та форма №4-1д – “Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами”.

Параметричний аналіз для бюджетних установ передбачає наступні розрахунки.

1. Коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних в розрізі фінансування, зокрема, по загальному фонду, розраховується за формулою 1:

$$K_{\frac{к}{ф} \text{ заг. фонд}} = \frac{Кв}{Фв}, \quad (1)$$

де Кв – касові видатки по загальному фонду;

Фв – фактичні видатки по загальному фонду.

Значення коефіцієнта більше 1 свідчить про наявність дебіторської заборгованості, в іншому випадку – кредиторської.

2. Коефіцієнт співвідношення фактичних видатків загального фонду до середньоспискової чисельності (формула 2):

$$K = \frac{\text{Фв.з.ф.}}{\text{Чс}}, \quad (2)$$

де Фв.з.ф. – фактичні видатки загального фонду;

Чс – середньоспискова чисельність.

3. Відношення видатків до доходів в розрізі певних фондів (формули 3,4):

$$K_{\text{заг.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}}; \quad (3)$$

$$K_{\text{спец.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}}. \quad (4)$$

Коефіцієнт є показником ефективності господарської діяльності установи. В більшості випадків він рівний або максимально наближений до 1.

4. Коефіцієнт відношення видатків до суми власного капіталу (формула 5):

$$K_{\text{заг.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{ВК}}. \quad (5)$$

Розраховується за показниками Ф№1 “Баланс”. Характеризує ступінь фінансування видатків власними коштами установи.

Досить важливими для прогнозу оцінки виконання кошторису, виявлення впливу на відхилення окремих показників є факторний та перспективний аналіз.

Перспективний аналіз застосовується для виявлення основних тенденцій і факторів розвитку господарської діяльності. Його метою є прогнозування напрямків подальшого розвитку суб'єкта господарської діяльності. Він забезпечує вибір найбільш оптимальних рішень на перспективу.

Для прогнозування подальшого надходження асигнувань до загального фонду бюджетної установи, що аналізується, застосуємо перспективний метод аналізу.

На відміну від підприємств, основними критеріями оцінки яких є прибуток та рентабельність, основу раціонального господарювання освітніх закладів визначають раціональне використання ресурсів, а також постійне зростання валюти балансу, що першочергово пов'язано зі збільшенням загальної суми фінансування.

Умовою забезпечення реалізації програм (заходів) основної статутної діяльності є стійкість організації, тобто спроможність успішно функціонувати.

Фінансову стійкість можна оцінювати за різними критеріями [19, с.83]:

- рівнем покриття запасів стабільними джерелами фінансування;
- платоспроможністю організації (потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);
- часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Загальноприйнятою формулою визначення власних оборотних коштів є різниця між оборотними активами організації та її короткостроковими зобов'язаннями, або різниця між сумою власного капіталу і довгострокових зобов'язань та необоротними активами.

Відповідно до забезпеченості запасів варіантами фінансування можливі наступні типи фінансової стійкості:

1. Абсолютна стійкість – для забезпечення запасів достатньо власних оборотних коштів; платоспроможність організації гарантована.

2. Нормальна стійкість – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність гарантована.

3. Нестійкий фінансовий стан – для забезпечення запасів крім власних оборотних коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити і позики; платоспроможність порушена, але її можна відновити.

4. Кризовий стан - для забезпечення запасів не вистачає власних оборотних коштів, кредитів і позик; організації загрожує банкрутство.

Серед відносних показників фінансової стійкості освітніх установ в першу чергу варто зупинитись на таких коефіцієнтах [21, с.226]:

1. Коефіцієнт забезпечення запасів власними коштами. Розраховується відношенням суми власних оборотних коштів до вартості запасів. Показує, якою мірою запаси покриті власними коштами для виконання заходів статутної

діяльності.

2. Коефіцієнт маневреності власного капіталу. Розраховується як відношення власних оборотних коштів до власного капіталу. Показує, яка частина власного капіталу знаходиться в обігу, тобто дає змогу вільно маневрувати цими засобами.

3. Стабільність структури оборотних коштів. Розраховується як відношення суми власних оборотних коштів до всієї сукупності оборотних активів. Зростання цього показника є позитивною тенденцією.

4. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів. Розраховується як відношення залишкової вартості основних фондів до сукупності всіх активів організації. Відображає питому вагу основних засобів у загальному капіталі організації.

Так як установи в своїй основі вирішують питання соціального характеру, реальна оцінка фінансування дозволить своєчасно звернути увагу на джерела покриття витрат, що дасть змогу успішно і без скорочення програм отримувати позитивні результати.

Якщо ж відбулось загальне зменшення суми фінансових ресурсів, необхідно проаналізувати фактори, які це обумовили. Зокрема, ними найчастіше можуть бути: ліквідація недоамортизованих об'єктів необоротних активів; нестачі, крадіжки, псування товарно-матеріальних цінностей у разі не віднесення їх на винних осіб; здійснення непередбачених кошторисом видатків; зменшення суми цільового фінансування, бюджетних коштів, позикових ресурсів. Якщо перші три причини є результатом недоліків в організації господарської діяльності, то остання потребує аналізу обґрунтованості зменшення залучених ресурсів.

При аналізі фінансової стійкості організації не досить визначити правильні пропорції розподілу капіталу між фондами основних коштів і оборотних активів - важливо забезпечити, щоб основні та оборотні кошти вкладалися у відповідні активи з найбільшою віддачею. Про нераціональне використання фонду основних коштів свідчать: неоптимальне співвідношення

між активною та пасивною частинами необоротних активів (зниження питомої ваги активної частини); наявність невстановленого протягом тривалого часу устаткування; витрати на реконструкцію та модернізацію основних засобів при низьких розрахунках їх ефективності, недотримання технічних умов експлуатації. Нераціональне використання оборотних активів найчастіше виражається у систематичному накопиченні понаднормативних запасів, зростанні дебіторської заборгованості всіх видів, необґрунтованому невикористанні залишків коштів на рахунках організації.

Фінансовий стан організації оцінюється її платоспроможністю - здатністю платити за своїми боргами та зобов'язаннями за конкретний період часу.

Фінансова рівновага являє собою співвідношення власних і позикових коштів, при якому за рахунок власних коштів повністю погашаються боргові зобов'язання [84, с.93].

В основі аналізу фінансової стійкості лежить балансова модель, яка для бюджетних установ (формула 6):

$$F + Z + Ra + V = D + Kd + Kk + Rp + W \quad (6)$$

Чисте кредитування являє собою додатну різницю між власним капіталом і нефінансовими активами, а чисте запозичення – від'ємну різницю. У випадку фінансово-економічної рівноваги ця різниця дорівнює нулю.

Для виділення типів фінансової стійкості необхідно визначити найбільш оптимальні ступені охоплення джерел:

- наявність власних оборотних коштів (E_v): для бюджетних установ $E_v = D - F$,
- наявність власних і довгострокових позикових джерел формування запасів і витрат (E_m): для бюджетних установ $E_m = (D + Kd)$,
- загальна величина основних джерел формування запасів і витрат для бюджетних установ (E_c): $E_c = E_m + Kk$.

Для визначення типу фінансової стійкості в більшості випадків використовується трикомпонентний показник (формула 7) [84, с.97]:

$$\bar{S} = \{S_1(\pm Ee), S_2(\pm Em), S_3(\pm Ec)\}, \quad (7)$$

де функція визначається таким чином:

$$S(X) \begin{cases} 1, \text{ якщо } X \geq 0 \\ 0, \text{ якщо } X < 0. \end{cases}$$

Оперуючи вказаними показниками, важливо виділити чотири типи фінансової стійкості організації [19, с.41]:

1. Абсолютна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm Ee \geq 0 \\ \pm Em \geq 0. \bar{S} = (1,1,1). \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases}$$

2. Нормальна стійкість фінансового стану:

$$\begin{cases} \pm Ee < 0 \\ \pm Em \geq 0. \bar{S} = (0,1,1). \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases}$$

3. Нестійкий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm Ee < 0 \\ \pm Em < 0. \bar{S} = (0,0,1). \\ \pm Ec \geq 0 \end{cases}$$

4. Кризовий фінансовий стан:

$$\begin{cases} \pm Ee < 0 \\ \pm Em < 0. \bar{S} = (0,0,0). \\ \pm Ec < 0 \end{cases}$$

На перших етапах діяльності закладів освіти розмір цільових коштів завжди перевищує вартість необоротних активів організації, тому має місце абсолютна або нормальна стійкість.

Нестійкий фінансовий стан може бути в діяльності організації у випадках:

- тривалої відстрочки в надходженні цільових коштів (визнання доходів від цільових коштів на суму понесених витрат обумовлює дебетове сальдо по рах.48);

- операції підприємницького характеру приносять збитки, які не передбачено кошторисом покривати цільовими коштами.

Кризовий стан є досить нетиповим для організації і може виникати у випадку, коли операції підприємницького характеру, що становлять основу статутної діяльності, є збитковими.

Забезпеченість платоспроможності в часі – це процес, який прямо пов'язаний зі зміцненням фінансового стану організації. Зміцнення фінансового стану неможливе без вивчення базових співвідношень фінансових показників за певний проміжок часу. Аналіз коефіцієнтів фінансової стійкості полягає у порівнянні їхніх значень з базисними величинами, а також у вивченні їхньої динаміки.

Для коефіцієнтів фінансової стійкості в цілому досить важко встановити оптимальний рівень співвідношень, оскільки, результат діяльності організацій не визначається прибутком і, відповідно, величиною власного капіталу, а обсягами та ефективністю використання отриманих бюджетних та цільових коштів. Останнє, в свою чергу, залежить від характеру статутної діяльності організації, її організаційної структури.

Для забезпечення ефективного використання отриманих цільових та бюджетних коштів фінансова політика повинна передбачати:

- проведення аналізу фінансового стану;
- застосування результатів аналізу в процесі планування кошторису доходів і витрат;
- розробку облікової та податкової політики;
- управління оборотними коштами, кредиторською та дебіторською заборгованістю з метою контролю черговості термінів фінансування активів;
- управління витратами, амортизацією;
- розробку довготермінової стратегії у вигляді бізнес – плану .

Структура освітніх закладів, наявність штату кваліфікованого персоналу обумовить як повноту виконання напрямків вищеназваного переліку, так і деталізацію кожного з них. Рациональне поєднання бажаного рівня аналітичних процедур з можливостями виконання поставлених завдань дозволить організації працювати в режимі оптимальних показників фінансового стану.

ВИСНОВКИ

Синопис генезису обліково-аналітичного забезпечення вказує, що це досить популярний та дієвий метод дослідження. Його результати вказують на те, що зростає адаптація обліково-аналітичного забезпечення до потреб ринкових умов, вимог внутрішньої системи управління, поліпшення фінансового забезпечення. З цієї позиції обліково-аналітичне забезпечення, як інтегрована складова загальної цілісної моделі функціонування освітніх закладів, відіграє функцію обслуговування структурних ланок управління за їх ієрархічною підпорядкованістю. Натомість кожна зі складових, а саме облік і аналіз, як окремі локальні системи, можуть ефективно працювати на потреби управління лише за умови повної адаптації одна до одної та до користувацьких запитів.

Застосування аналітичних процедур і методів до облікових даних (про матеріальні, фінансові, людські та інформаційні ресурси) в умовах реформування системи освіти та за сучасної демографічної ситуації (котра позначається на обсягах набору на навчання) дуже важливе. Його результатом може стати моделювання ситуацій, прогнозування та вирішення певних проблем на основі прийняття запобіжних управлінських рішень. А багатовекторність процесів діяльності суб'єктів освіти та значні обсяги баз даних, безумовно, актуалізують автоматизацію не лише облікових, а й аналітичних процедур.

Міжнародна практика аналізу передбачає проведення параметричного аналізу діяльності суб'єктів господарювання. У роботі наведено приклади розрахунків коефіцієнтів, які доцільно враховувати при плануванні статей кошторису. При цьому оптимальний рівень наведених співвідношень залежить від ознаки неприбутковості організації.

Планування діяльності бюджетної установи, регламентоване Бюджетним кодексом, передбачає проведення перспективного та факторного аналізу виконання кошторису, приклади якого наведені на основі даних певної бюджетної установи.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань / затверджено наказ міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879 електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
4. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей / затверджений постановою кабінету міністрів України від 22 січня 1996 р. п 116 електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%d0%bf>
5. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах державної казначейської служби України. Затверджено наказ міністерства фінансів України 22.12.2015 № 1161 електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
6. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ / затверджено наказ міністерства фінансів України 02.04.2014 № 372 електронний ресурс: режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>
7. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/laws/show/z1196-10/>
8. Боголіб Т. М. Формування бюджету вищого навчального закладу / Т. М. Боголіб // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 95 – 102.

9. Галузіна С. М. Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической інформації в системі управління організацією: моногр. / С. М. Галузіна. – СПб. : Знання, 2006. – 392 с., С.24–25.
10. Бутинець Ф. Бухгалтерська освіта і Болонський процес: уніфікація чи гармонізація // День. – № 154. – 27 серпня 2005 [Електронний ресурс // <http://www.day.kiev.ua/147410>]
11. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування. Навч. посібник / За ред. В.І. Лемішовського. – 3-є вид., доп. і перероб. – Львів: «Інтелект - Захід», 2008. – 1120с.
12. Гринь А. М. Бюджетирование вуза как необходимое условие его экономической устойчивости / А. М. Гринь // Университетское управление: практика и анализ. – 2002. – № 4 (23). – С. 23 – 32.
13. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; За ред. Джоги Р. Т. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с.
14. Кондрашова Т.М. Управлінський облік в державних вищих навчальних закладах: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Т.М. Кондрашова. – К.: КНЕУ, 2007. – 22с.
15. Контроллінг как инструмент управления предприятием / Е. Л. Ананькіна, С. В. Данилочкін, С. Г. Данилочкіна [и др.]. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
16. Король Г. Методичний підхід до розробки і удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства / Г. Король, Ю. Труш // Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні : Тези міжнар. наук.-практ. конф. – Львів. – 2005. – С. 140 – 141.
17. Куцинська М. В. Удосконалення класифікації центрів відповідальності ДВНЗ / М. В. Куцинська // Пріоритети нової економіки знань в ХХІ сторіччі : Матеріали ІІ Міжнародної науково-практичної конференції. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2011. – С. 119 – 123.

18. Левицька С.О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ: Монографія. – Рівне: УДУВГП, 2004. – 233с.
19. Лучко М. Фінансовий аналіз / Лучко М., Жукевич С., Фаріон А. Тернопіль.- Економічна думка, 2016р. 300 с.
20. Нечипорук Н. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування / Н. Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 131-134.
21. Панков Д.А. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций / Панков Д.А., Головова Е.А., Пашковская Л.В. – М.: Новое знание, 2003. – 409с.
22. Пігош В. Обліково-аналітичне забезпечення як основа управління фінансово-господарською діяльністю державних вищих закладів освіти [Електронний ресурс].–Режим доступу : [//http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/VNULP/Management/2012_721/60.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/natural/VNULP/Management/2012_721/60.pdf)
23. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія / Пушкар М.С. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334с.
24. Рижа Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів / Т. В. Рижа // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 3. – С. 176 – 182.
25. Самборский В.И. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях / Самборский В.И., Грищенко А.А. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 375с.
26. Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України / С. В. Свірко // Вчені записки : науковий збірник. – Вип. 14. – Ч. 2. – К. : КНЕУ, 2012. – С. 167 – 173.
27. Свірко С.В. Доходи спеціального фонду бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / С.В. Свірко // Вчені записки: науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2009. – Випуск 11. – С. 89-95.

28. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія і організація / Свірко С.В. – К.: КНЕУ, 2006. – 243с.
29. Сисюк С. В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг : автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. В. Сисюк. – К., 2008. – 20 с.
30. Фатхутдинов Р.А. Управленческие решения: учеб. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 264 с.; С. 121, 130.