

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

ІВАНЧУК Вікторія Ігорівна

Інформаційні технології обліку, аналізу та контролю доходів суб'єктів державного сектору / Information technologies of accounting, analysis and control of Public Sector Entities' revenues

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

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОДСм-11
В.І. Іванчук

Науковий керівник:
д.е.н, доцент Н.М. Хорунжак

Магістерську роботу допущено
до захисту:
«__» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри
_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Іванчук В. І. Інформаційні технології обліку, аналізу та контролю доходів суб'єктів державного сектору. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього рівня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі досліджено сутність доходів суб'єктів державного сектору економіки та обґрунтовано критерії їх класифікації відповідно до чинного законодавства; визначено особливості інформаційних технологій обліку доходів установ державного сектору; досліджено методику формування та відображення в обліку доходів за обмінними та необмінними операціями; проведено аналіз доходів досліджуваної установи; сформульовано напрями вдосконалення обліку доходів суб'єктів державного сектору із врахуванням досвіду зарубіжних країн.

ANNOTATION

Ivanchuk V. I. Information technologies of accounting, analysis and control of Public Sector Entities' revenues. – Manuscript.

Research on education and qualification level «master» after speciality 071 – Accounting and Taxation. – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

The work examines the nature of revenues in the public sector entities of the economy is investigated and the criteria for their classification according to the current legislation are substantiated; the peculiarities of the information technologies of accounting of incomes of the institutions of the public sector are determined; the method of formation and display in the account of incomes on exchange and non-exchange operations is investigated; analysis of income of the investigated institution; the directions of improvement of the accounting of incomes of the public sector entities are formulated taking into account the experience of foreign countries.

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота містить 96 сторінки, 8 таблиць, 22 рисунки, список використаних джерел із 85 найменувань, 7 додатків.

Метою дипломної роботи є дослідження наукового обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій з удосконалення інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Об'єктом дослідження є система інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору на прикладі Тернопільської міської ради.

Предметом дослідження виступає сукупність нормативно-правових, методичних і практичних положень обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Одержані висновки та їх новизна: наукова новизна одержаних результатів в процесі виконання магістерської роботи полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу організаційно-методичних питань інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: доходи, бюджетні асигнування, облік, аналіз, контроль, державний сектор, інформаційні технології.

RESUME

Thesis contains 96 pages, 8 tables, 22 figures, list of references with 85 titles, 7 applications.

The aim of the thesis is study the scientific substantiation of theoretical positions and the development of methodological recommendations for the improvement of information technology accounting, analysis and control of revenues of public sector entities

Object is the system of information technology accounting, analysis and control of revenues in the public sector entities on the example of Ternopil City Council.

The subject of research is a set of normative legal, methodological and practical provisions for accounting, analysis and control of revenues of public sector entities.

The resulting conclusions and innovation: scientific novelty of the received results in execution of the master's work is based on theoretical substantiation and solving of a complex of organizational and methodical issues of information technology accounting, analysis and control of revenues in the public sector entities. **Keywords:** revenues, budgetary provisions, accounting, analysis, control, public sector, information technologies.

ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ | 7 |
| 1.1. Поняття та класифікація доходів в умовах дії Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі..... | 7 |
| 1.2. Інформаційні технології обліку доходів суб'єктів державного сектору..... | 15 |
| 1.3. Особливості діяльності державної установи на прикладі Тернопільської міської ради | 24 |
| Висновок до розділу 1..... | 30 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ..... | 32 |
| 2.1. Методика формування та відображення в обліку доходів місцевих бюджетів | 32 |
| 2.2. Аналіз доходів місцевого бюджету | 41 |
| 2.3. Особливості фінансового контролю суб'єктів державного сектору | 51 |
| Висновок до розділу 2 | 59 |
| РОЗДІЛ 3. ЗАРУБІЖНІ ТЕНДЕНЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ | 61 |
| 3.1. Підходи обліку доходів у зарубіжних країнах | 61 |
| 3.2. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку доходів в державному секторі України на основі використання досвіду зарубіжних країн | 70 |
| Висновок до розділу 3..... | 80 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ..... | 82 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ..... | 87 |
| ДОДАТКИ..... | 95 |

ВСТУП

Незважаючи на стрімкий розвиток ринкових відносин, в Україні, як і в кожній державі, продовжують функціонувати установи, підприємства та організації державного сектору. Вони є невід'ємною складовою частиною розвитку економіки країни, забезпечення добробуту і захисту її населення та організації надання різноманітних суспільних благ.

Для ефективного використання бюджетних коштів та державного майна, збереження власності держави в бюджетних установах здійснюється притаманний їм бухгалтерський облік. Його метою є достовірне відображення використання бюджетних коштів, державної власності і сприяння поліпшенню фінансово-господарської діяльності.

Облік доходів бюджетних установ ведеться в обов'язковому порядку і забезпечує відображення даних з операцій, пов'язаних із надходженням коштів до загального чи спеціального фондів бюджету. Завдяки цьому проводиться постійний моніторинг основних показників діяльності бюджетних установ, аналіз та державний контроль суб'єктів державного сектору.

Важливе місце в бюджетній системі України належить місцевим бюджетам. Слід відмітити, що процес формування та обліку доходів місцевих бюджетів є найважливішою та найтривалішою стадією бюджетного процесу, від якої залежить соціально-економічне становище регіону.

Стан місцевих бюджетів України, сьогодні – мізерність власних дохідних джерел, майже повна залежність від трансфертів державного бюджету, непрозорість і відсутність стимулів у додатковому одержанні доходів і економному витрачанні бюджетних коштів, що протирічить винятковій ролі місцевих бюджетів в економічній системі держави, унеможлиблює виконання покладених на них складних завдань. Дані проблеми не є розв'язані, але потребують негайного вирішення. Саме тому тема дипломної роботи є актуальною та своєчасною.

Велике значення і науково-практичну роль відіграють дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених щодо проблем бухгалтерського обліку доходів суб'єктів державного сектору. Серед них Лень В. С., Бутинець Ф.Ф., Бланк І. А., Хорунжак Н. М., Лучко М. Р., Дядечко Л. П., Свірко С. В., Левицька С. О., Лемішовський В. І., Сушко Н. І., Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Панкевич Л. та інші. Велика кількість вчених засвідчує не лише значний інтерес до такої теми та її актуальність, а й наявність фахових пропозицій щодо подолання низки проблем, пов'язаних зі змінами у відображенні в обліку бюджетних установ доходів, а також методики та організації проведення їх контролю.

Метою написання магістерської роботи є дослідження наукового обґрунтування теоретичних положень та розробка методичних рекомендацій з удосконалення інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Для досягнення вказаної мети в процесі дослідження необхідно вирішити наступні **завдання**:

- розкрити зміст понять «доходи», «бюджетні асигнування», «доходи місцевих бюджетів» як категорій та об'єктів бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати критерії класифікації доходів відповідно до Бюджетного кодексу України та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі з метою забезпечення раціонального їх формування та обліку;
- визначити роль доходів місцевих бюджетів у бюджетній системі України та сформулювати особливості їх діяльності;
- дослідити методику формування та відображення в обліку доходів за обмінними та необмінними операціями;
- провести аналіз місцевого бюджету на прикладі досліджуваного об'єкта;
- дослідити порядок проведення державного фінансового контролю;

– визначити зарубіжні тенденції бухгалтерського обліку доходів суб'єктів державного сектору економіки у розрізі країн-членів Європейського союзу.

Об'єктом дослідження є система інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору на прикладі Тернопільської міської ради.

Предметом дослідження є сукупність нормативно-правових, методичних і практичних положень обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання явищ і процесів. Аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення як загальнологічні методи наукового пізнання застосовано для розвитку положень теорії, організації та методики бухгалтерському обліку і аналізу доходів бюджетних установ. Методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод використовувалися для визначення класифікації доходів. Критичний аналіз забезпечив встановлення проблемних питань організації та методики бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ. Порівняльний метод використано для виявлення підходів щодо формування доходів суб'єктів державного сектору у зарубіжних країнах.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку доходів, матеріали науково-практичних конференцій, законодавчі й нормативно-правові документи, наукова друкована періодика й фахові видання, електронні матеріали у вільному доступі в мережі Інтернет, офіційні дані Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, Тернопільської міської ради, методичні матеріали та рекомендації міністерств і відомств, що регулюють питання бухгалтерського обліку доходів суб'єктів державного сектору економіки.

Наукова новизна одержаних результатів в процесі виконання магістерської роботи полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу організаційно-методичних питань інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення порядку організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору.

Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаної літератури. Основний зміст викладено на 96 сторінках друкованого тексту, у тому числі 8 таблиць та 22 рисунки. Робота містить 7 додатків, список використаних джерел нараховує 85 найменування.

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Поняття та класифікація доходів в умовах дії Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі

В наукових дослідженнях для структуризації економіки за галузевими, організаційними, економічними та фінансовими ознаками використовують таке поняття як «сектор економіки». В енциклопедичній літературі зазначено, що сектор економіки – це сукупність господарських одиниць, що характеризуються однорідністю економічної діяльності або організаційною і фінансовою єдністю. З погляду форм власності розрізняють: державний сектор, що включає підприємства, організації, установи, що знаходяться в державній власності і під контролем державних органів влади; приватний – не підпорядковується державі.

Державний сектор економіки України представлений значною кількістю видів суб'єктів господарювання – від суто державних підприємств, що перебувають у повному державному володінні до змішаних акціонерних компаній з різною часткою державної власності. Слід зазначити, що значну частку державного сектора економіки складають бюджетні установи, які включають установи освіти, заклади охорони здоров'я, соціального захисту та соціального забезпечення, суспільного транспорту, національні і місцеві державні підприємства та ін.

Відповідно до діючої редакції Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими [9].

Виходячи з мети створення бюджетної установи, можна зробити висновок, що діяльність бюджетної установи – це сукупність дій системи управління бюджетної установи, спрямованих на використання економічних ресурсів для досягнення соціально-економічних цілей, визначених суспільством.

Бюджетні установи є первинною ланкою галузей невиробничої сфери, де щоденно відбуваються численні господарські операції, що вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів і джерел їх утворення.

Поняття «господарської діяльності» визначено Господарським кодексом України [15]. Господарська діяльність – це діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, яка спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Використовуючи наведене визначення сформулюємо сутність економічної категорії «господарська діяльність бюджетних установ».

Господарська діяльність бюджетних установ – це стан ресурсів, джерел надходження та господарські процеси, що відбуваються в установі. Управління бюджетними установами базується на достовірній інформації про одержання бюджетного асигнування, надходження коштів спеціального фонду, проведення фактичних та касових видатків, результатів виконання кошторису окремо по загальному та спеціальному фондах та в цілому в установі.



Рис.1.1. Особливості господарської діяльності бюджетних установ

Надання інформації, необхідної для управління господарською діяльністю суб'єктів державного сектору забезпечує бухгалтерський облік.

Суб'єкти державного сектору ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), Методичних рекомендацій, інших нормативних документів, в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

У зв'язку із впровадженням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки розроблено 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [69]. Зокрема, НП(С)БОДС 124 "Доходи" регламентує бухгалтерський облік доходів та визначає методологічні засади його формування [49].

В системі обліку господарської діяльності установ державного сектору та безпосередньо бюджетних установ значне місце посідає облік доходів.

Доходи бюджетних установ різні автори трактують по різному. Однак, будь-яке визначення зводиться до того, що доходами є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів. Зокрема, Левицька С.О. притримується думки, що доходи – це отримані з державного або місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [34, с.363]. Лемішовський В.І. вважає, що діяльність установ фінансується за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, які надаються на безповоротній основі [35, с.42]. Свірко С.В. зазначає, що доходи бюджетних установ – грошові кошти, що отримуються від держави, для виконання кошторису доходів і видатків [64, с.123]. Панкевич Л. відмічає, що доходи установ – це кошти, які вона отримує на виконання власного кошторису доходів і видатків.

Визначення представлені у роботах українських вчених не відповідають представленим у міжнародній обліковій практиці. В міжнародних стандартах доходи суб'єктів державного сектору є валовим

надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [25, с.35].

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку бюджетних організацій державного сектору, доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [49].

Дослідивши сутність доходів у національних і міжнародних нормативно-правових документах, варто зазначити, що визначення доходів мають майже однаковий зміст. Окрім того, у НП(С)БОДС визначення доходу більш схоже на визначення, яке застосовують суб'єкти підприємницької діяльності.

Традиційно доходи установ бюджетної сфери в Україні поділяють на доходи загального та спеціального фондів (рис.1.2).



Рис. 1.2. Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами надходження

Як видно з рис.1.2., до доходів загального фонду належать кошти, які надходять у вигляді асигнування з державного і місцевого бюджетів для виконання бюджетними установами своїх основних функцій. Спеціальний фонд бюджетної установи включає власні надходження та інші надходження спеціального фонду.

Впровадження у 2016 році НП(С)БОДС 124 «Доходи» передбачає розподіл доходів на доходи від обмінних та необмінних операцій (рис.1.3).

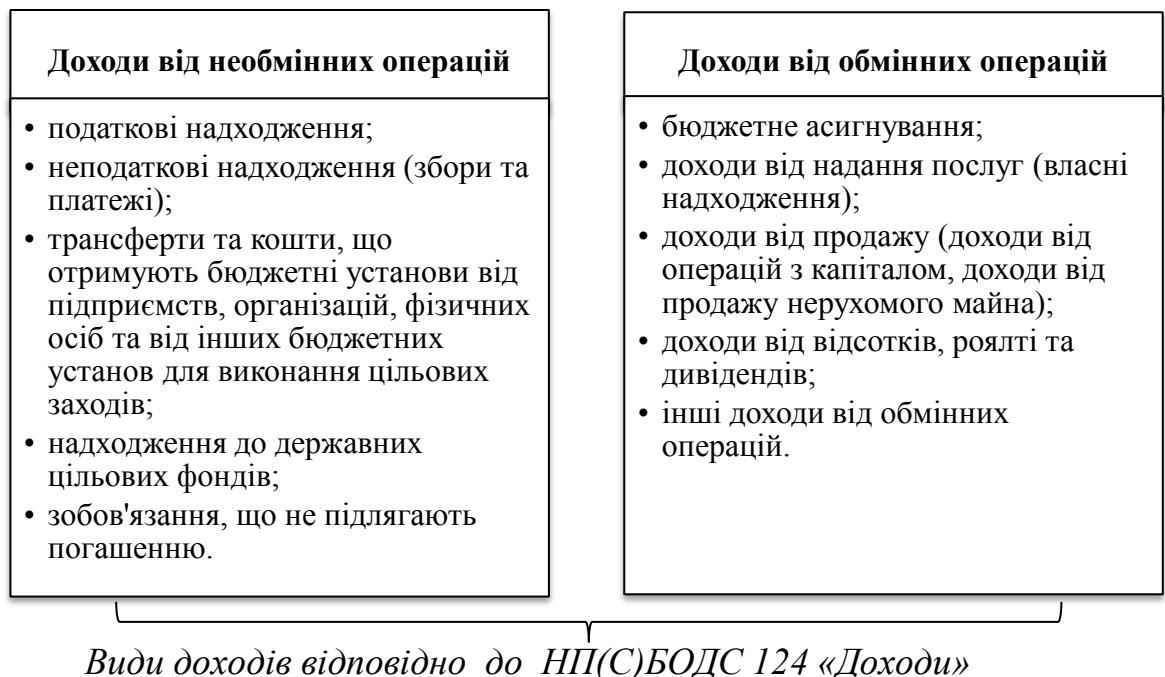


Рис.1.3. Класифікація доходів [49].

У НП(С)БОДС 124 зазначено, що обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передавання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Проводячи оцінку доходів за Національними стандартами потрібно зауважити, що дохід від обмінних операцій відображається в обліку за вартістю активів, які були отримані або підлягають отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений

або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Інші доходи за обмінними операціями (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.

Отриманий у результаті необмінної операції дохід оцінюється за фактичною вартістю отриманих надходжень; у разі якщо фактичну вартість не можна встановити – за справедливою вартістю. Сума зобов'язань, обумовлена необмінною операцією вираховується.

Таблиця 1.1. ілюструє відповідність складу власних надходжень (доходів від надання послуг) установ державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 124 [49] та бюджетного законодавства України [9; 60].

Таблиця 1.1

Порівняльний аналіз складових власних надходжень установ державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» та Бюджетного кодексу України

| № з/п | Склад власних надходжень | НП(С)БОДС 124 «Доходи» | Бюджетний кодекс України |
|----------------|--|------------------------|--------------------------|
| <i>Група 1</i> | | | |
| 1 | Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю | + | + |
| 2 | Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності | + | + |
| 3 | Плата за оренду майна бюджетних установ | - | + |
| 4 | Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна) | + | + |
| <i>Група 2</i> | | | |
| 1 | Благодійні внески, гранти й дарунки | - | + |
| 2 | Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів | - | + |
| 3 | Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право | + | + |

Відсутність у складі власних надходжень плати за оренду майна бюджетних установ пояснюється тим, що НП(С)БОДС 124 «Доходи» не поширюється на визнання й оцінювання доходів, що пов'язані з договорами оренди. А такі підгрупи, як «благодійні внески, гранти та дарунки», «кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів» у НП(С)БОДС 124 віднесено до доходів від необмінних операцій, зокрема, в підгрупу «трансферти й кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів». Отже, група 1 власних надходжень бюджетних установ, а також підгрупа 3 другої групи належать до доходів від обмінних операцій; підгрупи 1 і 2 другої групи – до необмінних операцій [21, с.149].

У НП(С)БОДС 124 наведено умови визнання кожного із видів доходів. Такі умови у чинному законодавстві відсутні. Порядок визнання доходів від обмінних та необмінних операцій подано на рис.1.4. та 1.5.

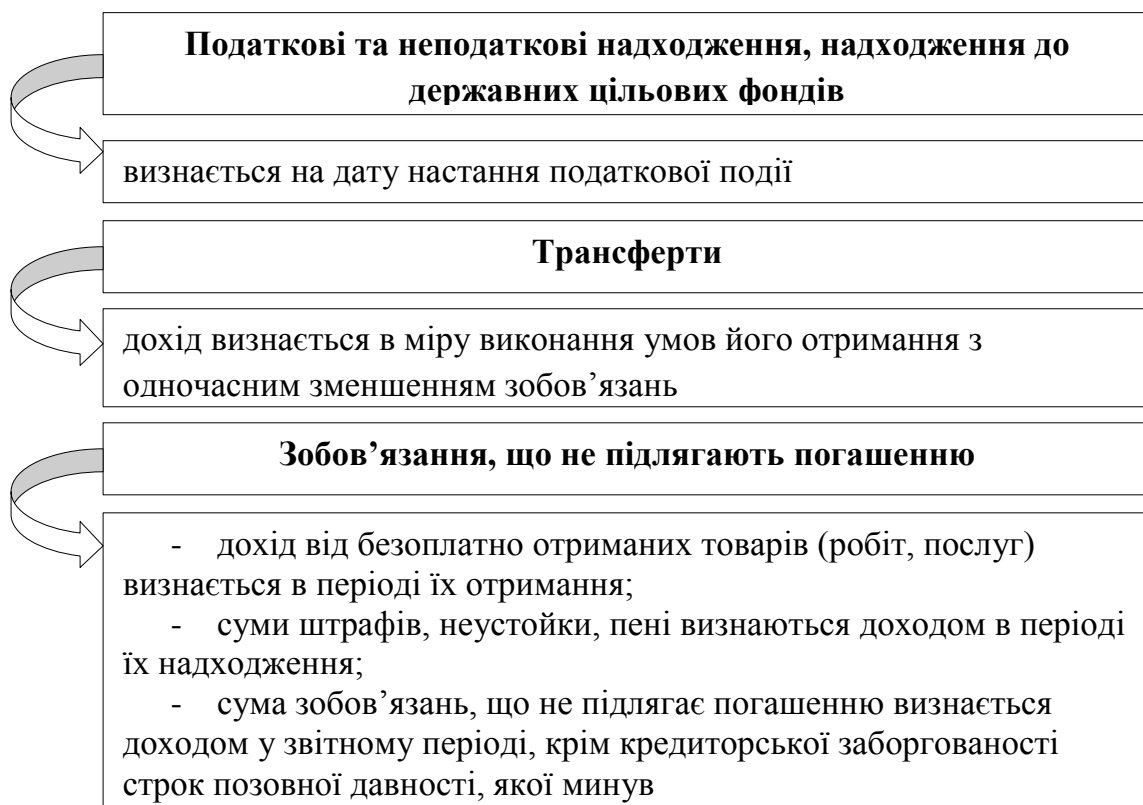


Рис. 1.4. Порядок визнання доходів від обмінних операцій

Джерело: складено автором на основі [49]

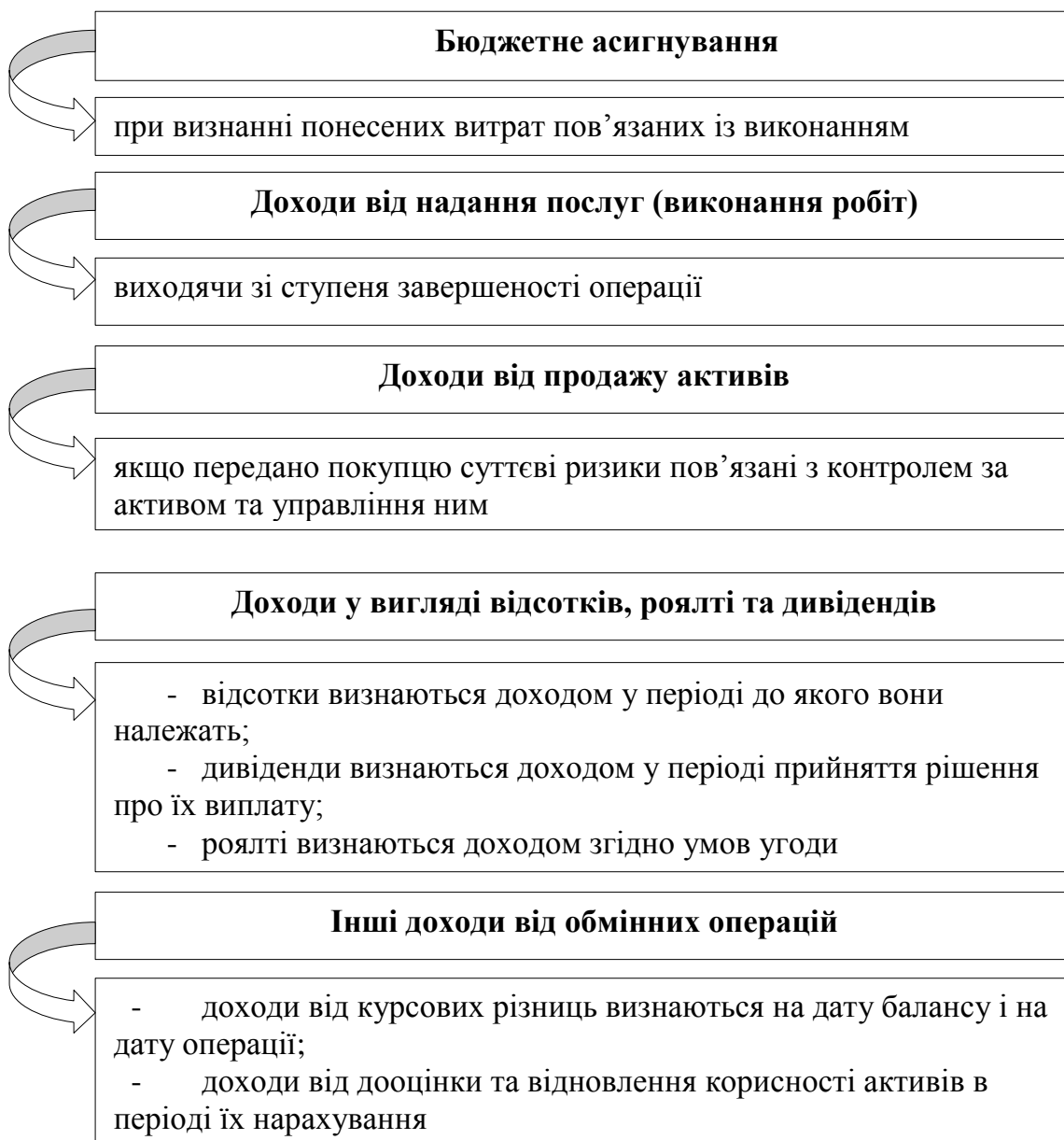


Рис. 1.5. Порядок визнання доходів від необмінних операцій

Джерело: складено автором на основі [49]

Основні положення НП(С)БОДС 124 «Доходи», якими визначається склад доходів суб'єктів державного сектора, з метою уникнення неузгодженостей із Бюджетним кодексом, мають знайти своє відображення у змінах та доповненнях до нього.

На нашу думку, оскільки згідно з НП(С)БОДС 124 усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, такий розподіл слід закріпити і в Бюджетному кодексі України.

1.2. Інформаційні технології обліку доходів суб'єктів державного сектору

Ведення бухгалтерського обліку, складання звітності та аналіз виконання кошторису має важливе значення у забезпеченні повноцінного функціонування суб'єктів державного сектору.

Бухгалтерська служба бюджетної установи може складатись із декількох осіб, а може містити десятки працівників. Особливою формою організації бухгалтерської служби в бюджетних установах є централізовані бухгалтерські служби. Вони, як правило, створюються при бюджетних установах, в яких функціонує декілька підвідомчих підрозділів. Це вимагає вести облік доходів і видатків, контроль та аналіз кошторису як в розрізі підпорядкованих установ, так і в цілому.

Важливими завданнями, що ставляться перед бухгалтерськими службами бюджетних установ, є забезпечення своєчасного, повного, відповідного нормативній базі обліку господарських процесів, що гарантує ефективне використання всіх ресурсів, збереження майна та економне витрачання бюджетних коштів. Застосування сучасних комп'ютерних інформаційних систем дає змогу виконувати всі ці задачі, створивши оптимальну структуру управління, підвищивши ефективність роботи облікового та управлінського персоналу.

Однак бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору має особливості, які потрібно враховувати під час автоматизації обліку в установі, оскільки їх вплив може позначитися на ефективності використання тієї чи іншої інформаційної системи.

Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ державного сектору – це нелегкий процес, який складається з етапів визначення цілей, завдань, планування та подальшої реалізації і контролю, які охоплюють усі ділянки обліку (табл.1.2.).

Таблиця 1.2

**Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ
державного сектору економіки**

| Етап | Характеристика етапу |
|-------------|---|
| I | Самостійне визначення облікової політики в межах нормативно-правової бази, вибір організаційної форми та форми облікової реєстрації |
| II | Розроблення моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи (підприємства чи організації) |
| III | Планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи (підприємства чи організації) |
| IV | Вибір програмного забезпечення бухгалтерського обліку, вибір способу оброблення, фіксації та архівування інформації; організація електронного документообігу |
| V | Створення автоматизованих робочих місць бухгалтера |
| VI | Реалізація облікової політики та системи внутрішньогосподарського обліку із використанням комп'ютерних технологій та усунення недоліків, пов'язаних з невдалим вибором програмного забезпечення |
| VII | Економічна оцінка ефективності процесу комп'ютеризації бухгалтерського обліку |

Загалом технологічний процес оброблення даних при комп'ютерній формі обліку поділяють на три етапи:

- збирання і реєстрація первинних даних для оброблення на комп'ютері;
- формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації;
- отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації [70, с. 10].

Незважаючи на класичний підхід до процесу оброблення даних при комп'ютерній (автоматизованій) формі обліку, більшість науковців пов'язують проблеми, які виникають у процесах комп'ютеризації бухгалтерського обліку в бюджетних установах не з особливостями застосування програмного забезпечення, а зі специфікою удосконалення технології обліку.

Так, Л. Л. Беззубець пов'язує відставання суб'єктів державної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій передусім із наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру [6]. Науковець пов'язує інформаційні проблеми з вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу, а як уточнювальну характеристику щодо програмного забезпечення пропонує враховувати таке: програма повинна бути гнучка в налаштуванні за незначних змін, таких як зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих недоцільних рахунків з Плану рахунків.

Комп'ютерна форма ведення обліку доходів, контроль та аналіз виконання кошторису має ряд переваг перед ручною, серед яких є передбачені в програмі правила ведення обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку у діяльності будь-яких установ. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп'ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямками [67, с.18]. Таким чином, особливістю комп'ютеризації обліку є те, що постійно формуються і обробляються великі об'єми економічної інформації, які повинні вестися і зберігатися в електронному вигляді (первинні документи, облікові регістри, форми

звітності тощо) – тобто формування системи первинного, поточного та підсумкового обліку за допомогою комп'ютерної техніки, а також формування документів аналітичного та управлінського обліку.

Однією з вимог до ведення бухгалтерського обліку, особливо в бюджетних установах, є отримання систематичної, достовірної інформації, що можливо лише при впровадженні новітніх знань – інформаційних систем автоматизованого обліку.

Важливою перевагою застосування спеціалізованого облікового програмного забезпечення є автоматичне оновлення положень, правил та методики обліку різноманітних господарських операцій та формування звітності, які вносяться в програму фірмою-розробником одразу після набуття чинності відповідних змін. Враховуючи, що на сьогоднішній день здійснюється процес модернізації обліку в державному секторі, набули чинності з 2015 року НП(С)БОДС, а також впроваджено з 2017 року новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, автоматизація бухгалтерського обліку є необхідною [56].

Це не тільки забезпечить своєчасне налагодження системи обліку і звітності відповідно до нових правил, а й дозволить зекономити час та кошти при здійсненні самостійного налагодження.

Компонентами комп'ютерної форми обліку, без яких неможливе її створення в конкретній установі, є:

- інформаційне забезпечення;
- технічне забезпечення;
- програмне забезпечення;
- організаційне забезпечення;
- методологічне забезпечення.

Комп'ютеризація ведення обліку та формування звітності в централізованій бухгалтерській службі бюджетної установи є важливою передумовою створення єдиної інформаційної бази. Вона дає можливість забезпечити ефективне управління бюджетними коштами головних

розпорядників, і розпорядників нижчого рівня і підвідомчих установ, що передбачає проведення своєчасного контролю і аналізу виконання кошторису установи, забезпечує оперативне та цільове використання ресурсів.

Для виконання Закону України «Про відкритість використання публічних коштів», який регламентує умови та порядок забезпечення доступу до інформації про використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевих бюджетів, суб'єктами господарювання державної і комунальної власності, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, комп'ютеризація ведення обліку стає вкрай необхідною. Без використання єдиного програмного забезпечення виконання даного Закону бюджетними установами стає неможливим [61].

Виконання Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» забезпечує створений єдиний веб-портал використання публічних коштів Є-Data. Розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів заповнюється на порталі наступна інформація:

- «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» (форма № 2д, № 2м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» (форма № 4-1д, 4-1м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» (форма № 4-2д, 4-2м);
- «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» (форма № 4-3д, 4-3м);
- «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів» (форма № 4-4д) [76, с.304];
- Інформація про відрядження працівників установи;
- Інформація про укладені договори.

Для забезпечення вимог Закону України «Про відкритість використання публічних коштів» та автоматизації ведення бухгалтерського обліку на ринку запропоновано спеціалізоване програмне забезпечення.

Ринок програмних продуктів для установ державного сектору є доволі насиченим за своїм асортиментом. Найбільш прийнятними для автоматизації обліку в бюджетних установах є конфігурація "Бухгалтерський облік для бюджетних установ України", розроблена фірмою "1С" та "Парус", яка пропонує своє рішення автоматизації процесів бухгалтерського обліку та розрахунків з органами Державної казначейської служби України.

В окремих програмних продуктах, представлених на ринку інформаційних технологій, оброблення та нагромадження первинної документації спочатку здійснюють шляхом простої реєстрації, а потім виконують формування бухгалтерських проводок.

Отже, серед найбільш поширеного програмного забезпечення для ведення обліку в бюджетних установах є програма «Парус – Бюджет». Функціональні особливості програми спрямовані на комплексну автоматизацію обліку бюджетних організацій та державних установ і здатні вирішувати наступні завдання (рис.1.6) [70, с. 128].



Рис. 1.6. Особливості програми «Парус-Бюджет»

«Парус – Бюджет» розроблена на основі аналізу користувачів і відповідно до вимог нової бюджетної класифікації, прийнятої Державною казначейською службою України.

На наш погляд, важливою перевагою програми «Парус-Бюджет» є інтеграція із стандартними програмними продуктами, зокрема, MS Excel. Оскільки продукти MS Excel є стандартами обробки текстової та електронної інформації, це дозволяє передавати інформацію, отриману за допомогою програмного продукту, різним користувачам, тобто інформація отримана за допомогою програми «Парус-Бюджет» може бути конвертована в інші програмні середовища.

«Парус-Бюджет» є системою, яка забезпечує спільну роботу великої кількості користувачів в обчислювальній мережі. Кожен користувач може скористатися будь-якою інформацією, до якої він має право доступу для виконання своїх службових обов'язків незалежно від того де, коли і ким дана інформація була внесена в мережу [34, с.158].

Інтеграція з іншими модулями системи "Парус – Бюджет" (Парус – Заробітна плата, Парус –Фінансування, Парус – Управління майном, Парус – Персонал, Парус – Конкурсні закупівлі, інтеграції з системами "Казна", "Мережа") надає можливість головному бухгалтеру отримати комплексне інформаційне забезпечення як по головній установі, так і по підвідомчим установам та філіям.

Корпорація «Парус» пропонує широкий перелік модулів для бюджетних установ. Спеціалізоване програмне забезпечення конкретної установи складається із обраних модулів, пов'язаних між собою у єдину систему.

Характеризуючи особливості програми «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України», варто відзначити, що це сучасний програмний продукт для автоматизації бюджетного обліку, в якому враховані вимоги законодавства і реальна практика діяльності бюджетних установ різної відомчої приналежності.

Використання програмного забезпечення «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» у системі бухгалтерського обліку вітчизняних бюджетних організацій дасть змогу забезпечити успішний процес автоматизації комплексу таких облікових операцій:

- 1) облік затверджених кошторисних показників за загальним та спеціальним фондами;
- 2) облік зобов'язань;
- 3) облік готівкових і безготівкових операцій;
- 4) облік розрахункових операцій з постачальниками та покупцями;
- 5) облік розрахунків з підзвітними особами;
- 6) облік податку на додану вартість (ПДВ);
- 7) облік необоротних активів, запасів і бланків суворої звітності;
- 8) облік валютних операцій;
- 9) формування меморіальних ордерів та головної книги;
- 10) формування регламентованих звітних форм.

На підставі врахування розглянутих вище переваг та недоліків використання двох основних програмних продуктів («1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України» та «Парус-Бюджет») для автоматизації бюджетного обліку вважаємо, що, обираючи програмне забезпечення для автоматизації системи бухгалтерського обліку вітчизняних бюджетних установ, перевагу варто надати програмному продукту «Парус-Бюджет», використання якого дає змогу більш повно задовольнити професійні потреби персоналу бюджетних установ у сфері методології обліку, технологічних і програмних рішень та забезпечити зручну можливість обміну інформацією шляхом якісного переходу між різними програмами.

Забезпечення раціонального вибору, впровадження і ефективного використання програмних продуктів для автоматизації процедур бухгалтерського обліку є пріоритетним шляхом для забезпечення раціоналізації системи бухгалтерського обліку, удосконалення процесу

управління та підвищення ефективності діяльності вітчизняних організацій бюджетної сфери загалом [78, с.240].

Однак слід зауважити, що досягнення такого бажаного результату можливе лише за умови високого рівня якості програмного забезпечення для автоматизації бюджетного обліку, що обумовлює потребу адекватного обґрунтування, врахування і обов'язкового дотримання компаніями-виробниками таких основних вимог:

- розробка програми для автоматизації системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах, використання якої дає змогу підвищити рівень якості облікового процесу й ефективності діяльності установи, шляхом забезпечення дієвого вирішення завдань і реалізації процедур бюджетного обліку, достовірного аналізу діяльності установи та ухвалення адекватних управлінських рішень на підставі сформованої економічної інформації;

- забезпечення перманентного удосконалення існуючих програмних продуктів з урахуванням останніх змін методології бюджетного обліку й оперативного реагування на зміни законодавства;

- реалізація можливості коригування обліковими працівниками системи базових налаштувань (конфігуратора) програмного продукту відповідно до особливостей діяльності конкретної бюджетної установи;

- наявність єдиного принципу обробки і систематизації первинних документів, системи внутрішньої документації, формування зведеної документації бюджетної установи;

- формування бази даних, що дає змогу оперативно отримувати інформацію у електронному вигляді для ефективної діяльності бюджетних установ.

1.3. Особливості діяльності державної установи на прикладі Тернопільської міської ради

На сучасному етапі розвитку України гостро стоїть проблема фінансового розвитку регіонів. Справа у тому, що вони в Україні мають різний фінансовий потенціал, що обумовлює необхідність участі держави у формуванні доходів місцевих бюджетів. Така участь необхідна для можливості постійного фінансування заходів, передбачених соціальним та економічним розвитком.

Необхідність детального і всебічного врахування чинників, які впливають на формування, розподіл та використання місцевих бюджетів, а також шляхи удосконалення правового регулювання цих процесів у нових умовах можуть бути встановлені тільки за допомогою дослідження змісту відповідних суспільних зв'язків, особливостей їх правового регулювання.

Визначення ролі місцевих бюджетів в бюджетній системі України, уточнення та визначення особливостей понять у цій сфері сприятимуть удосконаленню правового регулювання фінансової діяльності органів місцевого самоврядування.

Місцеві бюджети – це сукупність економічних відносин, що виникають у зв'язку з утворенням та використанням фондів грошових засобів місцевих органів влади в процесі перерозподілу національного доходу з метою забезпечення розширеного відтворення та задоволення соціальних потреб суспільства. За матеріальним змістом місцеві бюджети – це централізовані фонди грошових засобів, що знаходяться у розпорядженні місцевих органів влади і є фінансовим забезпеченням їх діяльності [5, с.87].

Місцеві бюджети призначені для перерозподілу вартості між територіями, галузями народного господарства, секторами економіки та сферами суспільної діяльності.

Місцеві бюджети як сукупність місцевих фінансів відіграють досить велику та різнопланову роль в економічній системі держави, елементи якої представлені на рисунку 1.7.

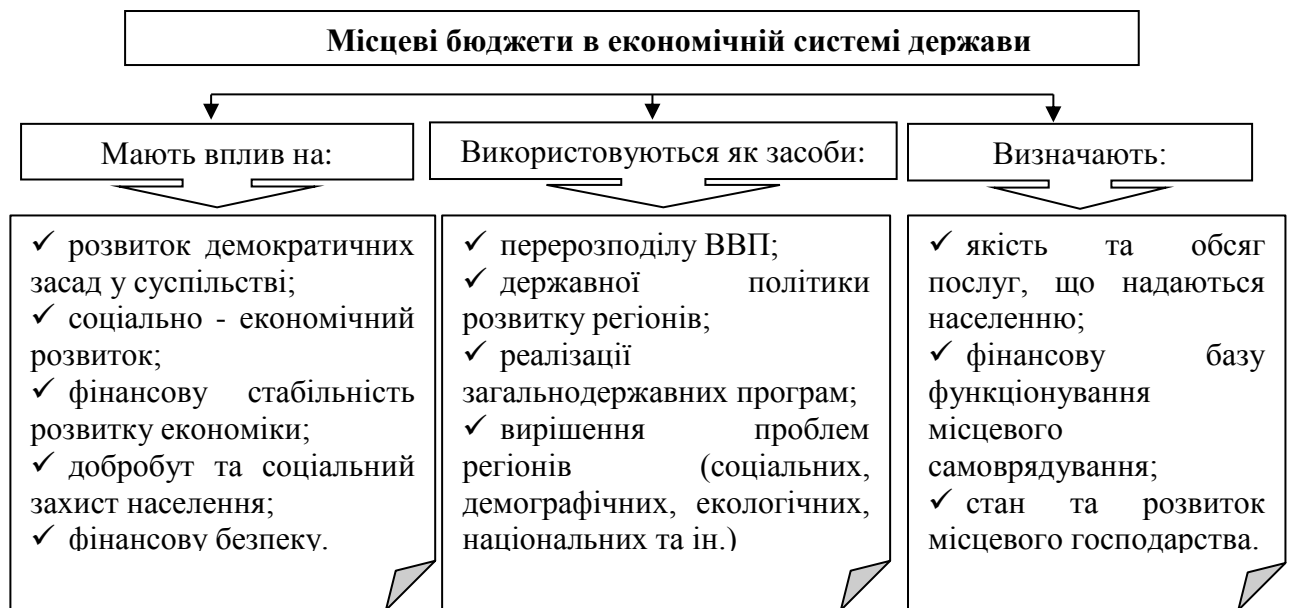


Рис. 1.7. Роль місцевих бюджетів в економічній системі держави

Джерело: сформовано автором на основі [33, с. 39]

Національна бюджетна система характеризується єдністю, адже вона забезпечується єдиною грошовою системою, єдиним регулюванням бюджетних відносин, правовою базою та бюджетною класифікацією, а також єдиним порядком виконання бюджетів різних рівнів і ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Але, незважаючи на це, все-таки існує необхідність виділити у відокремлену сферу бюджетного функціонування ту складову бюджетного процесу, яка здійснюється на місцевому рівні. Оскільки одним із принципів, які покладені в основу вітчизняної бюджетної системи є принцип самостійності. Згідно цього принципу органам місцевого самоврядування гарантується незалежність. Цей принцип передбачає, що органи місцевого самоврядування коштами відповідних місцевих бюджетів не несуть відповідальності за бюджетні зобов'язання держави та зобов'язання інших місцевих бюджетів. На практиці самостійність місцевих бюджетів забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів і правами органів місцевого самоврядування

самостійно визначати пріоритетні напрямки використання бюджетних коштів, планувати, розглядати та затверджувати місцеві бюджети.

Найбільш чисельною ланкою бюджетної системи кожної країни є місцеві бюджети. Згідно з Бюджетним кодексом України, доходи місцевих бюджетів складаються з:

- податкові надходження – це обов'язкові платежі, які надходять до бюджету внаслідок виконання платниками податкового законодавства;
- неподаткові надходження – це доходи, що одержує держава від власності, підприємницької діяльності, фінансових санкцій та інших доходів, що не відносяться до обов'язкових податків, зборів та платежів;
- доходи від операцій з капіталом – це доходи бюджету у вигляді надходжень від продажу основного капіталу, дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, державних запасів товарів, землі та нематеріальних активів;
- трансферти – це кошти, одержані від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі [9].

В Україні нараховується більше одинадцяти тисяч місцевих бюджетів. За останні роки понад 70 % бюджетних ресурсів зосереджується у державному бюджеті, відповідно у місцевих – акумулюється понад 20 %. У табл. 1.3. показано динаміку розподілу бюджетних ресурсів у зведеному бюджеті України за останні чотири роки.

Таблиця 1.3

Доходи зведеного, державного та місцевих бюджетів України

| Показник | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|-------|-------|-------|-------|
| Зведений бюджет, млрд. грн. | 442,8 | 455,9 | 652,0 | 782,7 |
| Державний бюджет, млрд. грн. | 337,6 | 354,8 | 531,5 | 612,1 |
| Місцеві бюджети, млрд. грн. | 105,2 | 101,1 | 120,5 | 170,6 |
| Частка доходів державного бюджету в зведеному бюджеті, % | 76,2 | 77,8 | 81,5 | 78,2 |
| Частка доходів місцевих бюджетів в зведеному бюджеті, % | 23,8 | 22,2 | 18,5 | 21,8 |

Джерело: складено автором за даними [53]

Оскільки бюджет Тернопільської міської ради входить до сукупності місцевих бюджетів України, то на основі даних Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень відобразимо частку доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України у 2013-2016 рр. (рис.1.7).

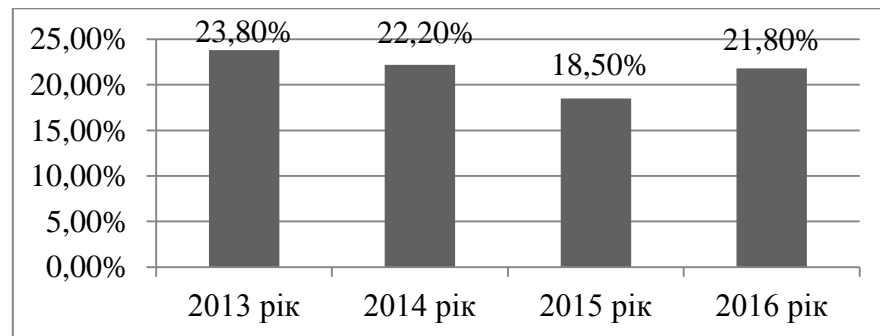


Рис. 1.7. Динаміка частки доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України [11]

Як видно з рисунку 1.7, протягом останніх років спостерігається негативна тенденція зменшення частки доходів місцевих бюджетів в зведеному бюджеті України у 2015 році, проте у 2016 році значення місцевих бюджетів зростає як і зростають їх доходи.

Функціонування місцевих бюджетів перш за все залежить від принципів, механізму та результативності формування доходів місцевих бюджетів.

В економічному словнику визначено місцевий бюджет як “кошторис щорічних доходів і видатків місцевих органів влади”, що “визначається державним устроєм і відповідним адміністративним поділом” [22, с. 121].

Найбільш повну характеристику дає місцевим бюджетам В. Кравченко: “Місцевий бюджет може розглядатися в трьох аспектах:

– по-перше, це правовий акт, згідно з яким виконавчі органи влади отримують легітимне право на розпорядження певними фондами грошових ресурсів;

– по-друге, це план (кошторис) видатків і доходів відповідного місцевого органу влади чи самоврядування;

– по-третє, це економічна категорія, оскільки бюджет є закономірним економічним атрибутом будь-якої самостійної територіальної одиниці, наділеної відповідним правовим статусом” [28, с. 118].

Для розкриття поняття місцевих бюджетів суттєвим є висвітлення їх суспільно - економічного значення.

Місцеві бюджети виступають головним інструментом реалізації державної регіональної політики та вирішення таких важливих завдань, як структурна перебудова економіки, вирівнювання соціально-економічного розвитку регіонів та ефективності територіального поділу праці, розвиток місцевого господарства, здійснення житлового будівництва, благоустрій території, проведення природоохоронних заходів тощо.

Зважаючи на особливості державного устрою України та її адміністративно-територіальний поділ, в основу бюджетного устрою відповідно до Бюджетного кодексу покладені наступні принципи:

- єдності та збалансованості бюджету;
- самостійності та повноти бюджету;
- обґрунтованості та ефективності бюджету;
- субсидіарності та цільового використання бюджетних коштів;
- справедливості й неупередженості бюджету;
- публічності та прозорості бюджету;
- принцип відповідальності учасників бюджетного процесу.

Необхідно зазначити, що найбільшій пріоритетності в сучасних умовах функціонування вітчизняної економіки набуває самостійність усіх бюджетів.

Щодо автономії місцевих бюджетів, то вона полягає в: неможливості їх включення до державного та інших бюджетів; наявності власних та законодавчо закріплених доходів; стабільності умов надходження грошових коштів до бюджету; можливості самостійно визначати напрямки

використання фінансових ресурсів; праві самостійно розпоряджатись вільними бюджетними коштами.

Тернопільська міська рада – це система управлінсько-владних утворень, яка складається з:

- міського голови і його патронатної служби;
- виконавчих органів (відділи, управління, департаменти);
- комунальних установ (школи, садочки, лікарні тощо);
- комунальних підприємств;
- виконавчого комітету (органу, створеного радою за поданням міського голови);
- ради та постійних і тимчасових контрольних комісій (як колегіальних органів, що складаються з обраних депутатів) [54].

Таким чином, визначаючи особливості системи місцевих бюджетів в Україні, зазначимо, що основні права, обов'язки та принципи місцевих органів влади щодо формування, розподілу та використання фінансових ресурсів акумульованих в місцевих бюджетах передбачені Конституцією України, законом України “Про місцеве самоврядування в Україні”, Податковим кодексом України. Проте найголовнішим елементом нормативно-правової бази виконання місцевих бюджетів, зокрема за доходами, є Бюджетний кодекс України, який за час свого існування набув ряд удосконалень, що покращують становище місцевих бюджетів в бюджетній системі нашої держави.

Отже, місцеві бюджети представляють собою особливий рівень ієрархічно побудованої бюджетної системи, займають особливе місце в структурі муніципальних фінансів, в чому і виражається їх особливість: вони максимально наближені до потреб місцевої спільноти і разом з тим життєво важливі для держави в цілому.

Висновок до розділу 1

Використання національних положень надає змогу адаптувати законодавство з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів. Дослідивши сутність доходів у національних і міжнародних нормативно-правових документах, можна зробити висновок про те, що визначення доходів мають майже однаковий зміст. Таким чином, будь-яке визначення зводиться до того, що доходами суб'єктів державного сектору є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів.

Окрім того, у НП(С)БОДС 124 "Доходи" визначення доходу, як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, більш схоже на визначення, яке застосовують суб'єкти підприємницької діяльності.

Дане НП(С)БОДС 124 призначено для регулювання бухгалтерського облік доходів та визначення методологічних засад його формування.

Однак, будь-яке визначення зводиться до того, що доходами суб'єктів державного сектору є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів.

Доходи установ бюджетної сфери в Україні поділяють на доходи загального фонду (асигнування з державного і місцевого бюджетів на видатки установи та інші заходи) та спеціального фондів (субвенції, власні надходження та інші доходи).

Основними напрямками ефективної комп'ютеризації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є вибір оптимального програмного забезпечення з врахуванням специфіки методик та особливостей ведення обліку; економічний аналіз та оцінка ефективності використання інформаційної системи з врахуванням вимог до витрачання бюджетних коштів; подолання ризиків, пов'язаних із проблемами організації автоматизованого робочого місця бухгалтера забезпечують процеси автоматизації в бюджетній установі.

Найбільш популярними програмними продуктами, що представлені на ринку України та призначені для використання суб'єктами державного сектору є «Парус-Бюджет» та «1С: Підприємство 8 Бухгалтерія для бюджетних установ України».

Місцеві бюджети є найбільш чисельною ланкою бюджетної системи України. У 2016 році в Україні зафіксовано більше 11 000 місцевих бюджетів. Вони відіграють важливу роль у перерозподілі валового національного продукту, та мають значний вплив на рівень фінансування державних видатків, перш за все, соціальної спрямованості. До сукупності місцевих бюджетів входить Тернопільська міська рада, яка є досліджуваною державною установою.

Доходи місцевих бюджетів формуються з податкових, неподаткових надходжень, операцій з капіталом та трансфертів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІК ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

2.1. Методика формування та відображення в обліку доходів місцевих бюджетів

Доходи місцевих бюджетів являють собою сукупність економічних відносин, що виникають між органами державної влади, органами місцевого самоврядування, фізичними та юридичними особами з приводу розподілу та перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту в процесі формування децентралізованих бюджетних фондів. Самостійність місцевих бюджетів гарантується власними та закріпленими за ними на стабільній основі частками загальнодержавних доходів, правом самостійно визначати напрями використання коштів.

Доходи місцевих бюджетів формуються з різних джерел, причому порядок їх формування залежно від джерела регулюється різними законодавчими актами, але суть формування цих джерел одна – податкові чи неподаткові надходження від підприємств усіх форм власності та від населення, які об'єднуються у фінансові ресурси і зосереджуються в місцевому бюджеті. Основним джерелом формування фінансових ресурсів місцевих бюджетів є податкові надходження.

У процесі формування доходів місцевих бюджетів реалізується три найважливіших суспільних функції: інституційна, узгоджувальна та організаційна.

Інституційна функція у процесі формування доходів місцевих бюджетів здійснюється шляхом підтримки розвитку інституту місцевого самоврядування, зміцнення його фінансових засад тощо. До головних елементів інституційної функції варто віднести встановлені правовими нормами інституції управління, їх взаємну ієрархію, компетенцію, правила їхньої діяльності, процедури підготовки і ухвалення рішень.

Узгоджувальна функція ґрунтується на природі утворення органів місцевого самоврядування, їхньому приватноправовому і публічному характері.

Організаційна функція системи формування доходів місцевих бюджетів полягає в координації дій її складових, досягненні взаємної відповідності функціонування її частин, за допомогою яких оптимізується процес формування доходів місцевих бюджетів. Організаційна функція системи формування доходів місцевих бюджетів реалізується шляхом налагодження процесів кооперації та співробітництва у ході організації виробництва і надання громадянам місцевих суспільних благ [23, с.102].

Загальні підстави структури бюджету (незалежно від його рівня), його вертикальний та горизонтальний розподіл визначаються статтею 13 Бюджетного кодексу України [9]. Так, вертикальний розподіл бюджету дає змогу виділити у його складі загальний та спеціальний фонди, тоді як горизонтальний - визначає склад доходів і видатків.

Уперше поділ бюджетів на загальний і спеціальний фонди був здійснений у 2000 році, відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України на 2000 рік”, де уряд визначив нові підходи до формування бюджету держави та місцевих бюджетів у тому числі. Поділ бюджету на загальний і спеціальний фонди спочатку був призначений для того, щоб запровадити схему закріплення джерела доходів за статтею видатків у бюджетній системі України, спеціальні фонди були введені з метою поліпшення звітності про використання державних коштів, які раніше спрямовувалися до численних позабюджетних фондів. Таким чином, спеціальний фонд був створений як важливий крок до підвищення прозорості у використанні державних коштів.

Доходи місцевого бюджету зараховуються до загального або спеціального фонду місцевого бюджету відповідно до вимог Бюджетного кодексу України (ст. 13) та закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

Доходи бюджету міста Тернополя формуються за рахунок власних, визначених законом, джерел та закріплених у встановленому законом порядку загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Загальний фонд складається з фінансування видатків бюджету за рахунок усіх надходжень доходів, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду і тих, що забезпечують фінансування виконання основних функцій і завдань місцевих органів самоврядування.

Поділ бюджету на загальний і спеціальний фонди, джерела формування спеціального фонду, рішення про створення спеціального фонду у складі місцевого бюджету, передача коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету здійснюються виключно згідно із законами.

За джерелами формування доходи бюджету міста Тернополя поділяють на:

- податкові надходження (мають найбільш впливове значення при формуванні дохідної частини місцевих бюджетів);
- неподаткові надходження (платежі, доходи від майна, що належить місцеві владі, та від господарської діяльності підприємств комунальної (муніципальної) форми власності);
- залучені місцевими органами влади доходи на ринку позичкового капіталу за рахунок кредитів та позик;
- міжбюджетні трансферти (дотації та субвенції).

Як і інші місцеві бюджети, бюджет міста Тернополя 2017 року сформовано з доходів загального та спеціального фондів, дотацій та субвенцій з Державного бюджету.

Обсяг дохідної частини бюджету міста Тернополя затверджено на 2017 рік в сумі 2 107 928,5 тис.грн, з них загального фонду 2 050 348,5 тис.грн та спеціального фонду – 57579,9 тис.грн, у тому числі, бюджету розвитку – 14 633,5 тис.грн (Додаток А).

Щодо доходів спеціального фонду то слід наголосити, що згідно статті 2 Бюджетного кодексу спеціальний фонд передбачає предметно-цільове використання бюджетних коштів за бюджетним призначенням, яке виступає як повноваження, надане головному розпорядникові бюджетних коштів Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні й часові обмеження і дозволяє надавати бюджетні асигнування [9].

До доходів спеціального фонду місцевого бюджету належать: доходи бюджету (включаючи власні надходження бюджетних установ), які мають цільове спрямування; видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету (у тому числі власних надходжень бюджетних установ); кредитування бюджету (повернення кредитів до бюджету з визначенням цільового спрямування та надання кредитів з бюджету, що здійснюється за рахунок конкретно визначених надходжень); фінансування спеціального фонду бюджету.

Однією із вагомих складових доходів спеціального фонду місцевого бюджету є власні надходження бюджетних установ, що отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету, а також до нього включають бюджет розвитку.

Власні надходження бюджетних установ поділяються на дві групи. У першій групі власних надходжень акумулюються надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством, а у складі другої групи відображаються інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Детальніший склад власних надходжень бюджетних установ, що включаються до спеціального фонду місцевого бюджету відображено на рис. 2.1.

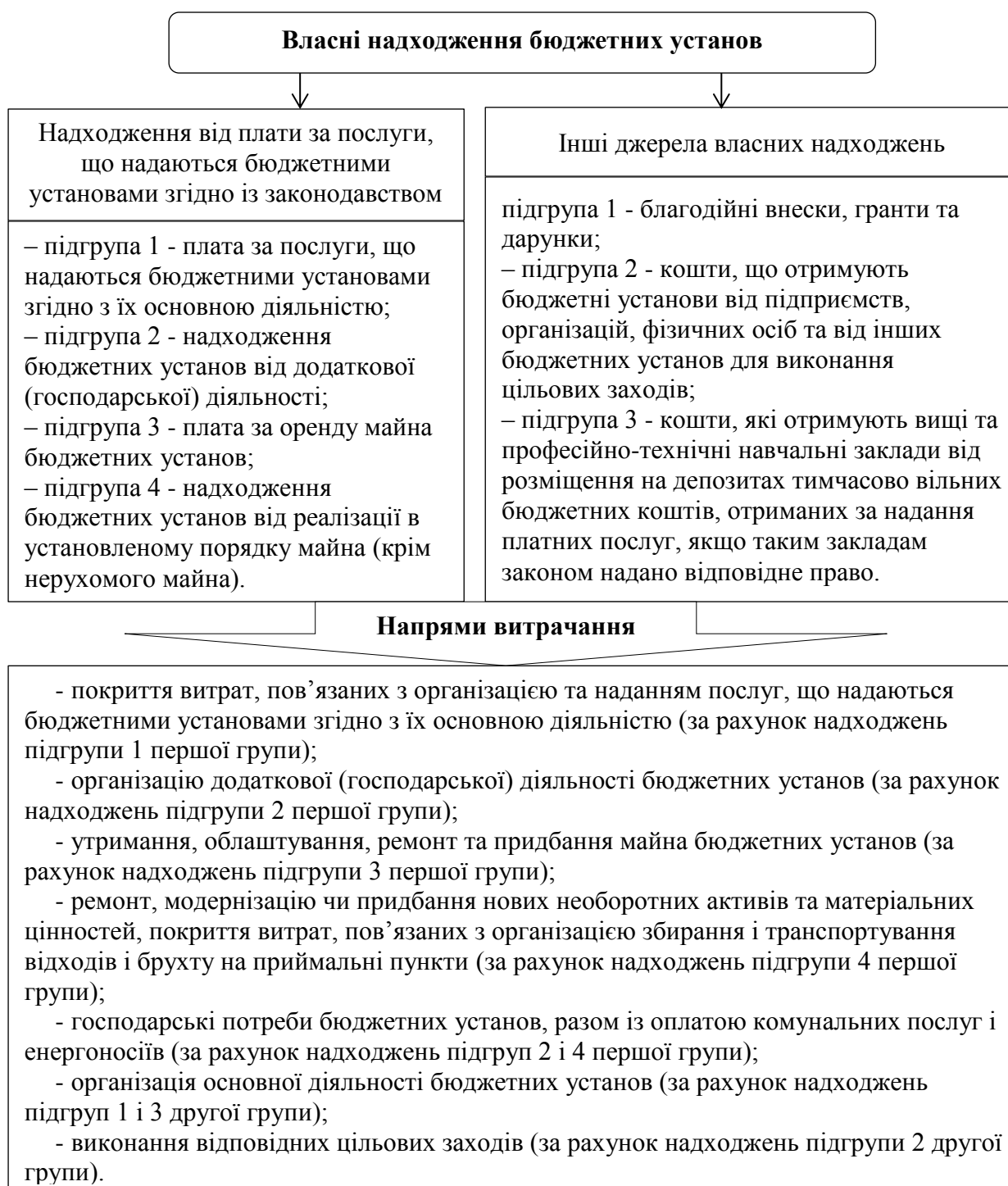


Рис. 2.1. Склад і напрями витрачання власних коштів бюджетних установ [9]

Доходи спеціального фонду місцевого бюджету, що фактично надійшли до цього фонду використовуються на відповідну мету (з дотриманням вимог частини другої статті 57 Бюджетного кодексу України), якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України та/або

Бюджетним кодексом України, а також рішенням Тернопільської міської ради.

Для відображення в бухгалтерському обліку доходів призначено рахунки класу 7 «Доходи» Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [56]. Згідно НП(С)БОДС 124 доходи обліковуються відповідно до їх поділу за обмінними та необмінними операціями. Отже, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій розпорядникам бюджетних коштів слід використовувати наступні рахунки (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Рахунки доходів за обмінними операціями

За кредитом рахунків рис. 2.2 обліковуються надходження коштів, а за дебетом – їх списання в кінці року на результат виконання кошторису місцевих бюджетів (чи інших бюджетних установ).

Типовою кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачено використання рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки», який призначений для обліку операцій в органах Державної казначейської служби України [71]. Записи за дебетом рахунку 2313 відображають надходження коштів спеціального фонду, за кредитом – списання коштів бюджетних установ.

Методику обліку доходів від обмінних операцій розпорядників бюджетних коштів показано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Методика обліку доходів від обмінних операцій [56]

| Вид доходів НП(С)БОДС | Господарські операції | Дебет | Кредит |
|---|--|--|--|
| 1. Бюджетне асигнування | Отримання асигнувань | 2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки» | 7011 «Бюджетні асигнування» |
| 2. Доходи від надання послуг | а) нарахування суми надходжень від реалізації виробів і продукції | 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги», 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» | 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» |
| | б) винною особою відшкодовано вартість нестач, установлених під час інвентаризації | 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» | |
| 3. Доходи від продажу | а) оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів | 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» | 7211 «Дохід від реалізації активів» |
| | б) оприбуткування надлишків запасів, виявлених при інвентаризації | 15 «Виробничі запаси», 1812 «МШП», | |
| | в) оприбуткування сум вартості матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів | 1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Паливо-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини» | |
| | г) нарахування доходів від реалізації активів | 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» | |
| 4. Доходи від відсотків, роялті та дивідендів | Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню | 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» | 7311 «Фінансові доходи розпорядників в бюджетних коштів» |
| 5. Інші доходи від обмінних операцій | а) відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності | 1411 «Знос основних засобів» | 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» |
| | б) нарахована курсова різниця при збільшенні валютного курсу | б) нарахована курсова різниця при збільшенні валютного курсу | |

Доходи від необмінних операцій (трансферти, зобов'язання, що не підлягають погашенню) обліковуються на рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Методика обліку доходів від необмінних операцій розпорядників
бюджетних коштів**

| Вид доходів НП(С)БОдс | Господарські операції | Дебет | Кредит |
|--|--|--|--|
| 1. Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів | а) відображення вартості безоплатно отриманих нематеріальних активів (крім внутрішнього переміщення) | 12 «Нематеріальні активи» | 7511 «Доходи за необмінними операціями» |
| | б) отримання малоцінних та швидкозношуваних предметів за операціями внутрішнього переміщення | 1812 «МШП» | |
| | в) оприбуткування запасів, отриманих як дарунків або безповоротна допомога | 15 «Виробничі запаси», 1812 «МШП» | |
| | г) отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) | 2311 «Поточні рахунки в банку», 2313 «Реєстраційні рахунки» | |
| 2. Зобов'язання, що не підлягають погашенню | а) списання сум кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками | 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» | |
| | б) списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув | 6412 «Розрахунки з депонентами» | |

Джерело: сформовано автором на основі [56]

Документами аналітичного обліку доходів є:

- Картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань;
- Книга аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня;

- Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);
- Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів).

Документами синтетичного обліку доходів є:

1. Для обліку руху грошових коштів призначений меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (установах банків)» та меморіальний ордер №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (установах банків)»;

2. Для обліку нарахування доходів спеціального фонду передбачено меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору» [36, с.362].

Таким чином, в бюджетній установі схема документообігу за доходами має наступний вигляд (рис.2.3).



Рис. 2.3. Схема документообігу за доходами

Отже, система бухгалтерського обліку бюджетних установ за доходами передбачає суцільне та безперервне відображення інформації про фінансові ресурси бюджету та їх цільове використання в первинному та поточному

обліку. Інформація, що відображається в документах і реєстрах бухгалтерського обліку, носить дещо відокремлений характер і, з огляду на це, є складною для аналітичних робіт. Безумовно, показники і дані зазначених етапів обліку потребують узагальнення, яке відбувається на заключному чи підсумковому етапі бухгалтерського обліку - етапі складання бухгалтерської звітності.

2.2. Аналіз доходів місцевого бюджету

Аналіз дохідної частини місцевого бюджету здійснюється виходячи як з даних місячної, квартальної, річної звітностей, так і шляхом складання додаткових звітів про виконання бюджету міста Тернополя. Для аналізу надходження доходів доцільно мати дані щодо обсягу платежів за кожним дохідним джерелом у динаміці за попередні звітні періоди. Аналіз надходження доходів у динаміці вимагає його здійснення у порівняннях з поточним періодом.

Аналіз здійснюється за кожним джерелом доходів, окремо за обсягом доходів, що враховуються та не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, загального та спеціального фондів, до затверджених показників на рік та на відповідний звітний період.

Проводиться аналіз відповідності обсягу фактичних надходжень затвердженим, як у абсолютному, так і у відсотковому співвідношенні. При цьому обсяг фактичних надходжень за кожним дохідним джерелом зіставляється з надходженнями у бюджетні періоди попередніх років.

Для оцінки поточного стану доходів місцевих бюджетів і врахування цих особливостей при здійсненні їх плануванні на наступний бюджетний період використовуються такі основні види аналізу:

- горизонтальний аналіз – дозволяє виявити зміни (абсолютні або відносні відхилення) окремих статей або їх груп, що входять до складу звітності про виконання місцевого бюджету;

– вертикальний аналіз – характеризує структуру підсумкових показників. Динамічні ряди певних показників дозволяють відстежити і спрогнозувати структурні зрушення у складі доходів та видатків місцевих бюджетів, а також зміни в місцевій бюджетній політиці;

– трендовий аналіз – на основі динаміки показників виконання місцевого бюджету минулих років можна визначити основні тенденції на майбутні п періодів;

– метод фінансових коефіцієнтів – найменш досліджене на сучасному етапі питання у сфері бюджетних відносин в українській економічній літературі. Є певні спроби вітчизняних вчених та дослідників близького і далекого зарубіжжя запропонувати ряд коефіцієнтів, які дали б можливість охарактеризувати бюджетний потенціал адміністративно-територіальних одиниць, ступінь фінансової незалежності місцевих органів влади тощо. Наприклад, коефіцієнт співвідношення регулювальних та власних бюджетних доходів; коефіцієнт автономії; коефіцієнт забезпеченості мінімальних видатків власними доходами; коефіцієнт бюджетного покриття; коефіцієнт бюджетної заборгованості; коефіцієнт бюджетної результативності території; коефіцієнт бюджетного забезпечення населення. Проте, на законодавчому рівні це питання не урегульоване;

– порівняльний аналіз – дозволяє порівняти фактичні результати виконання місцевого бюджету з розрахунковими показниками Міністерства фінансів України або з плановими (затвердженими місцевими радами);

– факторний аналіз – дозволяє виявити чинники, які мають найбільш відчутний вплив на результати виконання дохідної частини місцевого бюджету [42, с.134].

Для одержання детальної інформації про соціально-економічне становище бюджету міста Тернополя та економічний потенціал проаналізуємо доходи загального та спеціального фондів використовуючи дані квартальної звітності за 2017 рік. (Додатки А, Б, В, Г)

Таким чином, станом на 01.10.2017р. дохідна частина бюджету міста Тернополя склала 1 728 011,6 тис.грн. або 102,2 % від плану (рис.2.4), з яких загального фонду – 1 664 532,9 тис.грн (101,4 %) та спеціального фонду – 63 478,7 тис.грн (128,7%).

Доходи бюджету розвитку, як складової спеціального фонду бюджету, при плані 16963,5 тис.грн. надійшли в сумі 21256,1 тис.грн та виконані на 125,3 % (Додаток Б).

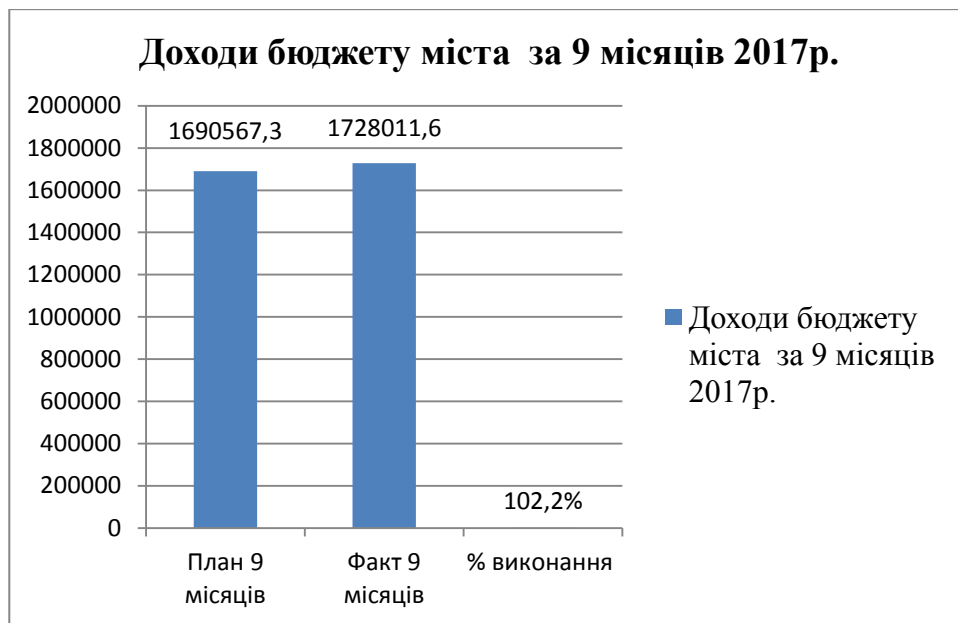


Рис.2.4. Доходи бюджету міста Тернополя за 9 місяців 2017 року.

Джерело : сформовано на основі Додатку Б

Власні доходи бюджету (доходи без врахування міжбюджетних трансфертів) виконано на 106,6 % : при уточненому плані 746521,8 тис.грн їх мобілізовано в сумі 795651,7 тис.грн. З них власні доходи загального фонду, заплановані в сумі 702205,7 тис.грн, склали 737173,0 тис.грн або 104,9 %, а спеціального фонду при плані 44316,1 тис.грн становили 58478,7 тис.грн або 131,9 %.

Порівняно з січнем – вереснем 2016-го року досягнуто приріст доходів бюджету на 465906,2 тис.грн або на 136,9 %, в тому числі власних доходів на 187183,9 тис. грн або на 130,7 %, а офіційних трансфертів – на 278722,2 тис.грн або на 142,6 % (Додаток Г).

Приріст власних доходів Тернопільського місцевого бюджету, в тому числі, його загального фонду, демонструють рисунки 2.5 та 2.6.

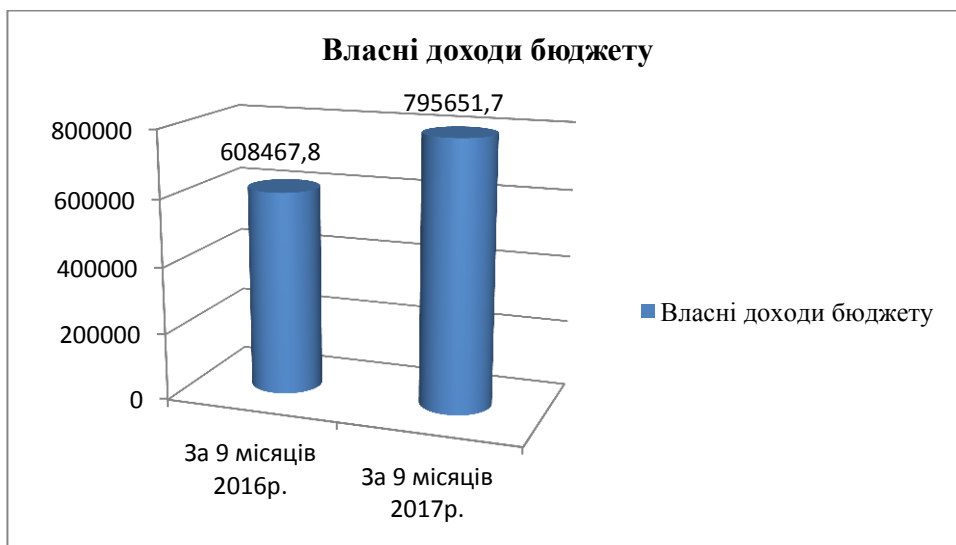


Рис. 2.5. Власні доходи бюджету міста Тернополя

Джерело : сформовано на основі Додатку А

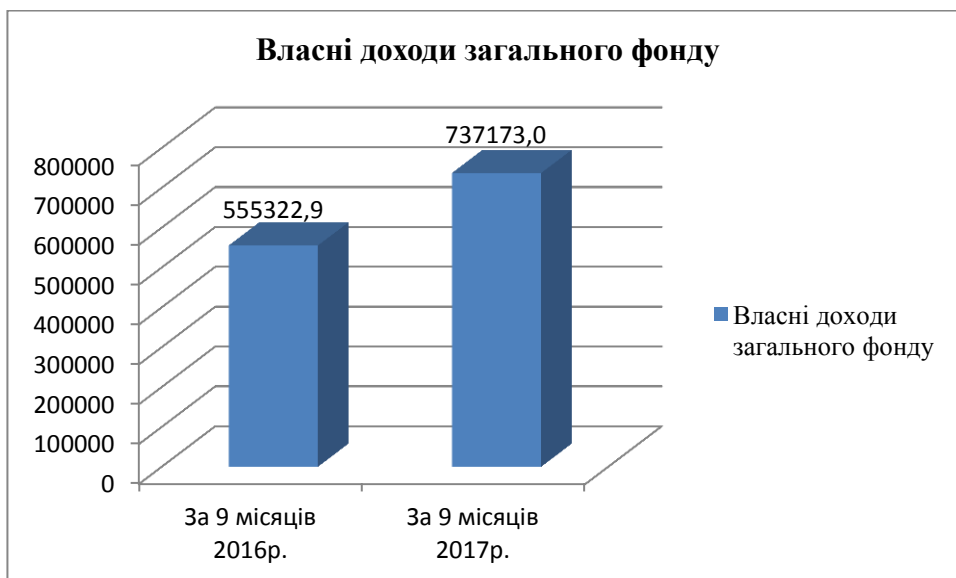


Рис. 2.6. Власні доходи загального фонду бюджету міста Тернополя

Джерело : сформовано на основі Додатку А

Як видно з рис. 2.5 та 2.6, спостерігається значне збільшення власних доходів бюджету міста 2017 р. у порівнянні аналогічних звітних періодів 2016 р.

Приріст міжбюджетних трансфертів за 9 місяців поточного року порівняно з попереднім відображає рисунок 2.7.

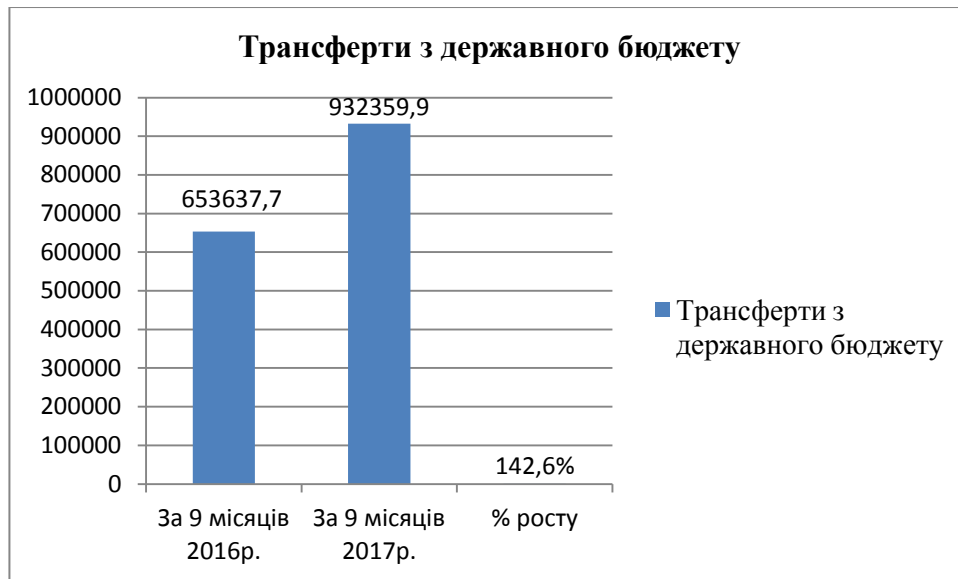


Рис.2.7. Трансферти з державного бюджету

Джерело: сформовано на основі Додатку Г

Отже, на рис. 2.7 спостерігається приріст міжбюджетних трансфертів бюджету міста, який становить 142,6 %. Варто зазначити, що міжбюджетні трансферти являють собою кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого. До них відносять дотації (базова, реверсна, додаткові) та субвенції (Додаток Д).

Доходи бюджету міста Тернополя в цілому з розрахунку на одного мешканця міста склали 7941,81 гривень, що в 1,4 рази перевищує аналогічний показник 2016 року.

Зростання власного фінансового ресурсу досягнуто завдяки збільшенню з початку року мінімальної заробітної плати до 3200грн, а відтак – платежів, які прив'язані до її розміру, а також змінам в законодавстві, позитивній динаміці кількості платників, насамперед – єдиного податку, оптимізації справляння та покращення адміністрування податків і зборів, тощо.

В структурі дохідної частини бюджету міста Тернополя переважають податкові надходження – 711633,6 тис.грн або 41,2 % та міжбюджетні трансферти (субвенції з державного бюджету) – 932359,9 тис.грн або 53,9 %.

Порівняно з відповідним періодом минулого року частка податкових надходжень зменшилась на 0,7 %, а частка трансфертів відповідно зросла на 2,1 %.

Щодо інших складових, то питома вага неподаткових надходжень (72072,1 тис.грн) в доходах бюджету становила 4,2 %, доходів від операцій з капіталом (8643,4 тис. грн) – 0,5 %, цільових фондів (3302,6 тис.грн) – 0,2 %. Питома вага цих джерел в сукупності становила 4,9 % та порівняно з відповідним періодом минулого року зменшилась на 1,4 % (Додаток В).

Загальний фонд в дохідній частині бюджету міста склав 96,3 %, доходи якого при плані 1641251,2 тис.грн надійшли в сумі 1664532,9 тис.грн та виконані на 101,4 % (Додаток Б).

Варто зазначити, що 55,7 % загального фонду сформували субвенції з державного бюджету, які надійшли в сумі 927359,9 тис. грн.

Отже, структура загального фонду бюджету міста Тернополя має наступний вигляд (рис. 2.8).

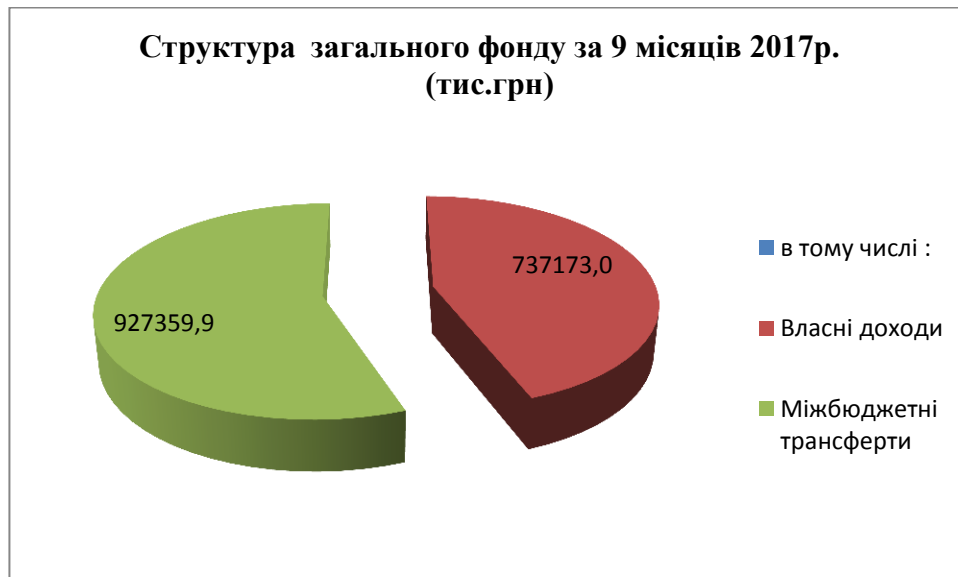


Рис. 2.8. Обсяг загального фонду бюджету міста Тернополя, тис.грн.

Щодо власних доходів загального фонду (рис. 2.8), то основним бюджетоутворюючим податком доходів місцевого бюджету, який враховується при визначенні міжбюджетних трансфертів та є найвагомим за

обсягом джерела наповнення традиційно залишається податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), частка якого становила 26,6 % у загальному фонді в цілому та 55,6 % у його власних надходженнях, а фактичні надходження склали 442052,9 тис. грн. Позитивну динаміку надходжень ПДФО за останні роки відображає рис. 2.9.

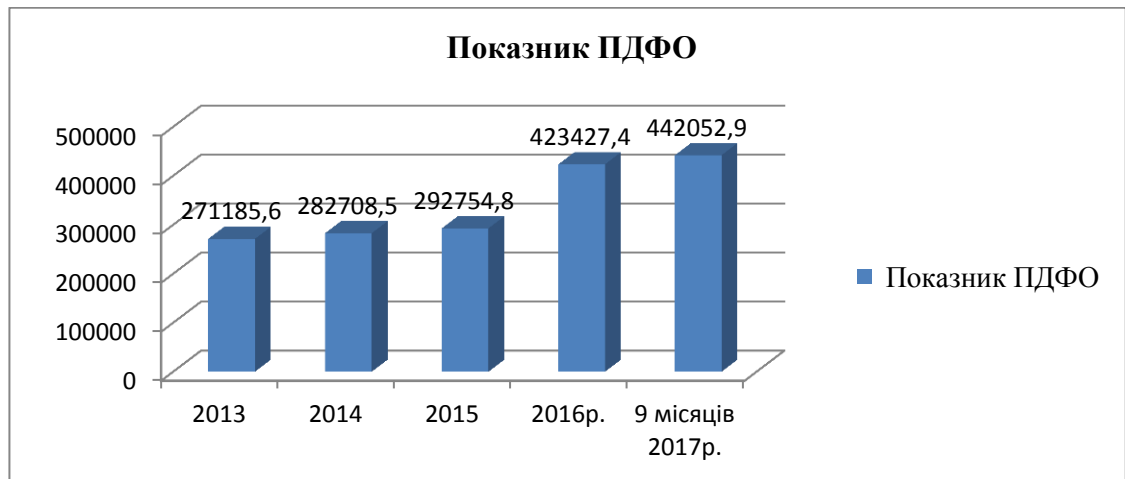


Рис. 2.9. Надходження ПДФО до бюджету міста Тернополя.

Джерело: сформовано на основі даних [54]

Як видно з рис. 2.9, ПДФО є основним джерелом наповнення доходів бюджету міста Тернополя та його тенденція до зростання є стійкою протягом 2013 р. та 9 місяців 2017 р.

Необхідно відмітити, що в структурі цього податку переважну роль відіграють надходження, що формуються з податків, утримуваних із заробітної плати громадян. Таким чином, податок на доходи фізичних осіб є однією з найвпливовіших форм взаємовідносин між державою, органами місцевого самоврядування і громадянами з приводу утримання частини доходів з останніх для створення грошових фондів державного й місцевого значення. Саме ПДФО визначає спроможність органів державної і місцевої влади виконувати покладені на них функції [45, с.430].

Крім ПДФО, власними джерелами загального фонду у 2017 р. є :

– податок на майно 85292,3 тис.грн (11,5 % власних доходів загального фонду), який складається з плати за землю – 65224,9 тис.грн (8,8 %),

податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки – 18425,3 тис.грн (2,5 %) та транспортного податку (або так званого податку на розкішні автомобілі) – 1642,1 тис.грн (0,2 %);

– єдиний податок – 109647,1 тис.грн (14,9 %);

– місцеві збори : збір за паркування транспортних засобів – 1681,0 тис.грн (0,14 %) та туристичний – 80,4 тис.грн (0,01 %);

– акцизний податок з реалізації суб’єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів – 52982,4 тис.грн (7,2 %);

– надходження акцизного податку із ввезеного та виробленого в Україні пального – 19168,0 тис.грн (2,6 %);

– надходження від орендної плати за користування майновими комплексами та іншим майном, що у комунальній власності – 5766,2 тис. грн (0,9 %) та ін. (Додаток Е).

Оскільки самостійність місцевих бюджетів гарантується власними та закріпленими за ними на стабільній основі частками загальнодержавних доходів, правом самостійно визначати напрями використання коштів, вважаємо, що частка податкових надходжень місцевих бюджетів у їхній структурі має зростати, а не зменшуватися.

Лише зростання частки власних надходжень, основну частину яких становлять саме податкові доходи, в структурі доходів місцевих бюджетів забезпечить фінансову незалежність місцевого самоврядування.

Проте рівень фінансової незалежності органів місцевого самоврядування щодо розпорядження власними надходженнями є досить низьким, тому регіони не можуть забезпечити соціально-економічний розвиток за рахунок власних надходжень

Спеціальний фонд в дохідній частині бюджету міста склав 3,7 % або 63478,7 тис.грн, що на 28,7 % більше від плану та дало можливість додатково одержати 14162,6 тис.грн коштів цільового призначення (Додаток Б, В).

Приріст доходів спеціального фонду порівняно з попереднім роком склав 9884,8 тис. грн або 18,4 %, а його власних доходів – 5333,9 тис. грн або 10,0 % (рис. 2.10).

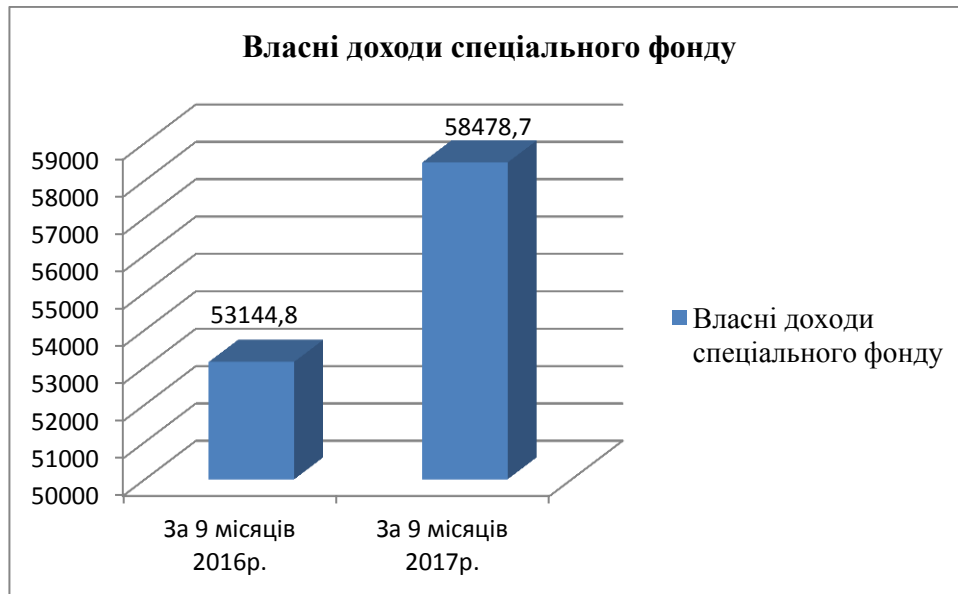


Рис. 2.10. Обсяг власних доходів спеціального фонду бюджету міста.

Однією із вагомих складових доходів спеціального фонду місцевого бюджету є власні надходження бюджетних установ, що отримуються додатково до коштів загального фонду бюджету, а також включають бюджет розвитку.

Спеціальний фонд бюджету міста формувався за рахунок власних надходжень бюджетних установ і організацій, які склали 38719,0 тис. грн або 66,2 %. Його джерелами також стали:

- цільовий фонд соціально-економічного розвитку міста – 3302,6 тис. грн або 5,6 %;
- кошти від відчуження майна, що знаходиться у комунальній власності – 3020,9 тис. грн або 5,2 %;
- надходження від продажу земельних ділянок несільськогосподарського призначення – 5622,4 тис. грн або 9,6 % тощо.

Щодо доходів спеціального фонду, то слід наголосити, що згідно ст. 2 Бюджетного кодексу спеціальний фонд передбачає предметно-цільове використання бюджетних коштів за бюджетним призначенням, яке виступає як повноваження, надане головному розпорядникові бюджетних коштів Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, що має кількісні й часові обмеження і дозволяє надавати бюджетні асигнування [9].

На нашу думку, аналіз місцевих бюджетів здійснюється з метою:

- оцінки поточного фінансового стану органів місцевого самоврядування;
- виявлення змін у частині доходів місцевих бюджетів як загального так і спеціального фондів в просторово-часовому розрізі;
- виявлення факторів, які викликали зміни обсягів доходів;
- аналіз та прогноз основних тенденцій змін доходів на планові періоди.

Таким чином, на сьогоднішній день основним джерелом зростання доходів місцевих бюджетів в Україні є податок на доходи фізичних осіб. Основною умовою для збільшення цього показника є збільшення заробітної плати та ліквідація тінізації доходів.

Провівши аналіз доходів бюджету міста Тернополя, визначено, що основними проблемами у формуванні доходів місцевих бюджетів в Україні є:

- незначна частка надходжень від місцевих податків і зборів;
- переважання міжбюджетних трансфертів в структурі доходів місцевих бюджетів;
- недосконалість системи короткострокового планування доходів місцевих бюджетів та не реалістичність плану доходів.

Отже, результати аналізу динаміки основних складових доходів бюджету міста Тернополя свідчать про значний рівень фінансової залежності органів місцевого самоврядування від органів державної влади України.

Введення в дію положень нового Бюджетного кодексу України забезпечило місцевим бюджетам значні податкові джерела надходжень.

Проте, понад 70 % бюджетних ресурсів протягом останніх років акумулюється у державному бюджеті України, що свідчить про високий ступінь централізації бюджетної системи. Органи місцевого самоврядування отримують незначну частку доходів зведеного бюджету, що зумовлює необхідність здійснення фінансової децентралізації бюджетної системи.

2.3. Особливості фінансового контролю суб'єктів державного сектору

Будь-яка держава не може нормально функціонувати й розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя країни.

Контроль є невід'ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає серйозних змін у процесі розвитку політичної системи, органів державного й господарського управління, законодавчої і виконавчої влади.

Ефективність роботи органів виконавчої влади й місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належного контролю за організацією їх виконання.

Систематичний і всеохоплюючий контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, розпоряджень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності об'єктів управління та причин, що їх породжують.

Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності й відповідальності, сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів з різними формами власності.

Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання (рис. 2.11).

Контроль у широкому розумінні – це процес цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання

Фінансовий контроль – комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність, сутність якої полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і котра спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин

Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю, сутність якого полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті. Він спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України

Рис. 2.11. Визначення державного фінансового контролю [43, с.10]

Фінансовий контроль – це комплексна й цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства. Він полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності і спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів з метою ефективного соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових

правовідносин. Фінансовий контроль передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності й ефективності.

Як видно з рис. 2.11, державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Основною метою державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

Основними завданнями державного фінансового контролю є:

- виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на ранній стадії;
- встановлення причин порушень, виявлення винуватців і забезпечення відшкодування ними заподіяних збитків;
- розробка та вживання заходів щодо запобігання встановленим порушенням у майбутньому.

Слід підкреслити, що вище перераховані пункти є, по суті, триєдиним системним завданням. Невиконання будь-якого з них послаблює або навіть зводить нанівець усі інші заходи державного фінансового контролю й робить недосяжною його мету.

Отже, тільки послідовне виконання кожного з трьох структурних складових триєдиного завдання дає змогу забезпечити законність, ефективність, фінансову дисципліну й раціональність у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [43, с.14].

Державний фінансовий контроль класифікують за кількома ознаками: залежно від часу проведення, взаємовідносин суб'єкта та об'єкта, за інформаційним забезпеченням, характеру, та за формами здійснення.

Об'єктом фінансового контролю є комплекс господарських процесів і грошових стосунків сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери.

Класифікація державного фінансового контролю за основними, вище вказаними, ознаками та форми його здійснення відображено на рис. 2.12.



Рис. 2.12. Класифікація державного фінансового контролю

У фінансовому контролі в такому його розумінні на перший план висуваються два аспекти його здійснення:

– по-перше, забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей, достовірності облікових і звітних даних, дотримання державної фінансової дисципліни;

– по-друге, об'єктивна оцінка діяльності підприємств, виявлення резервів інтенсифікації виробництва і підвищення ефективності господарювання.

Найвідповідальнішими об'єктами державного фінансового контролю бюджетних установ справедливо вважати доходи і витрати.

Впровадження НП(С)БОДС закріпили абсолютно новий підхід до класифікації доходів, який передбачає відокремлення їх у дві групи, залежно від виду операції, у результаті якої вони були одержані – обмінної чи необмінної.

Таким чином, доходи від обмінних та необмінних операцій постають у якості окремих об'єктів контролю в бюджетних установах, замінюючи традиційні доходи загального і спеціального фондів.

Відповідно до класифікації, визначеної стандартами, у 2016 році доходи Тернопільської міської ради від обмінних операцій були представлені бюджетними асигнуваннями, доходи від необмінних операцій – коштами, отриманими від підприємств, організацій та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Правильність ідентифікації установою доходів у складі відповідних груп та обрання для їх відображення належних рахунків бухгалтерського обліку має пріоритетне значення при переході на використання стандартів бухгалтерського обліку, оскільки від цього залежить достовірність усього масиву облікової інформації.

Процес контролю у будь-якому випадку повинен розпочинатися з організації і планування майбутніх контрольних процедур.

Надзвичайно важливе значення при цьому має розробка організаційної моделі контролю, що включає об'єкти та джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення результатів контролю.

Об'єктами (завданнями) контролю доходів Тернопільської міської ради є:

1. Визначення законності формування кошторису міської ради.
2. Перевірка дотримання існуючого порядку виконання кошторису бюджетною установою.
3. Встановлення повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку інформації про доходи.

Основні джерела контролю доходів міської ради наведемо в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Основні джерела контролю доходів Тернопільської
міської ради**

| Назва джерела контролю |
|---|
| Нормативні |
| <p>Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 № 228 Постанова Кабінету міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014 № 117 Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» від 24.01.2012 № 44 Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 № 1219 НПСБОДС 124 «Доходи», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ та інструкція про його застосування» (до 2017 року) від 26.06.2013 № 611</p> |
| Облікові |
| <p>Первинні документи обліку доходів. Регістри: меморіальні ордери №2,3,14, Журнал-Головна. Звітність: Баланс, Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя за 2016 рік (Додаток Є) Інші документи: кошториси, плани асигнувань, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки змін до кошторису та плану асигнувань.</p> |

На нашу думку, розроблена організаційна модель дає можливість перейти до виконання контрольних процедур, які необхідно здійснювати у два етапи.

На першому етапі слід перевірити законність формування кошторису міської ради – основного планового документу, що дає повноваження на отримання доходів і здійснення витрат. Задля визначення обґрунтованості розміру асигнувань, наведеного в кошторисі, необхідно встановити доцільність і правильність розрахунку суми запланованих установою витрат та віднесення їх до відповідних кодів економічної класифікації видатків (далі – КЕКВ).

На етапі контролю формування кошторису перевіряють відповідність витрат, наведених в розрахунку до кошторису, потребам установи, визначають арифметичну правильність проведених розрахунків. При цьому необхідно визначити обґрунтованість цін і тарифів, які бралися при визначенні установою потреби в бюджетних коштах, що деталізують види й кількість товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю. Під час контролю формування кошторису також перевіряється порядок його оформлення: встановлюється дотримання належної форми документу, наявність усіх необхідних реквізитів.

На етапі контролю формування кошторису також перевіряється дотримання порядку його оформлення: встановлюється дотримання належної форми документу, наявність усіх необхідних реквізитів. Перевірка законності затвердження кошторису проводиться шляхом встановлення наявності одночасно затвердженого плану асигнувань і штатного розпису, приведення числа працівників у відповідність до визначеного фонду оплати праці, наявності у посадової особи, що затвердила кошторис законного на це права. Контроль формування кошторису Тернопільської міської ради передбачає перевірку відповідності суми асигнувань, зазначеної в кошторисі, даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної місцевим фінансовим органом.

Важливо також перевірити відповідність показників кошторису даним плану асигнувань установи. З метою встановлення узгодженості вказаних документів проводиться їх зустрічна перевірка.

Другим етапом контролю доходів Тернопільської міської ради є перевірка дотримання порядку виконання затвердженого кошторису.

Виконання міською радою кошторису в частині доходів від обмінних операцій контролюється шляхом перевірки затверджених і одержаних установою асигнувань за КЕКВ. По Тернопільській міській раді така перевірка здійснюється шляхом зіставлення даних меморіального ордеру № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (установах банків)» із сумами, зазначеними у виписках із реєстраційного рахунку установи. Важливо звірити суми асигнувань, відображені в меморіальному ордері № 2 із показниками реєстру по котловому рахунку міського бюджету. Перевірці підлягає відповідність сум асигнувань за меморіальним ордером і сум оборотів за рахунками 7011 «Бюджетні асигнування», 2313 «Реєстраційні рахунки» по книзі Журнал-головній.

Контроль доходів бюджетної установи від необмінних операцій, зокрема доходів, одержаних для виконання цільових заходів передбачає перевірку використання коштів за їх призначенням. При цьому необхідно зіставляти суми цільових надходжень, що відображені у виписках зі спеціального реєстраційного рахунку та меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (установах банків)» із сумами розрахунково-платіжних документів, що засвідчують витрати на здійснення таких цільових заходів. Перевірці підлягають дані меморіального ордеру № 3, обороти Журнал-Головної по рахунку 7511 «Доходи від необмінних операцій».

Контроль у бюджетних установах є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання

бюджетних коштів. Досягнення мети фінансового контролю можливе за умови належної організації та методики його проведення із врахуванням змін, котрі відбулися у сфері бухгалтерського обліку. Розроблена організаційна модель контролю доходів на прикладі конкретної бюджетної установи та сформована на її основі методика здійснення контрольних процедур є взірцем адаптації існуючої практики контролю до нововведень, закріплених національними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі. Її застосування є необхідною умовою для результативного проведення контролю досліджуваної установи, зокрема встановлення законності та ефективності використання коштів місцевого бюджету.

Висновок до розділу 2

Впродовж 2013-2016 років методика обліку у державному секторі зазнавала неодноразових змін. Якщо затвердження нового Плану рахунків бюджетних установ у 2013 р. не призвело до істотних змін у методиці бухгалтерського обліку бюджетних установ, то набрання чинності у 2017 р. Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі спричинила корінні зміни всієї концепції обліку в бюджетній сфері, в тому числі й відображення в бухгалтерському обліку доходів бюджетних установ.

Зокрема, Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для обліку доходів використовується клас 7 «Доходи», який призначений для відображення інформації про доходи загального та спеціального фондів, а також для відображення доходів за обмінними (7111, 7112, 7211, 7311, 7411) та необмінними операціями (7511, 7512). Для отримання асигнування із загального фонду передбачено субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування».

Провівши аналіз доходів бюджету міста Тернополя, виявлено, що станом на 01.10.2017 р. дохідна частина бюджету міста склала 1 728 011,6

тис.грн. або 102,2 % від плану, з яких загального фонду – 1 664 532,9 тис.грн (101,4 %) та спеціального фонду – 63 478,7 тис.грн (128,7%).

Щодо власних доходів загального фонду бюджету міста Тернополя, то основним бюджетоутворюючим податком доходів місцевого бюджету, який враховується при визначенні міжбюджетних трансфертів та є найвагомим за обсягом джерела наповнення традиційно залишається податок на доходи фізичних осіб, частка якого становила 26,6 % у загальному фонді в цілому та 55,6 % у його власних надходженнях.

Результати аналізу динаміки основних складових доходів бюджету міста Тернополя (податкових надходжень, у тому числі податку на доходи фізичних осіб, плати за землю) свідчать про значний рівень фінансової залежності органів місцевого самоврядування від органів державної влади в Україні. Введення в дію положень нового Бюджетного кодексу України забезпечило місцевим бюджетам значні податкові джерела надходжень. Проте, понад 70% бюджетних ресурсів протягом останніх років акумулюється у державному бюджеті України, що свідчить про високий ступінь централізації бюджетної системи.

В контексті змін у сфері бухгалтерського обліку в державному секторі необхідність ефективного контролю фінансово-господарської діяльності бюджетних установ має особливо важливе значення. Разом з тим, у зв'язку з реформою бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, постає потреба у перегляді організації та методики державного фінансового контролю бюджетних установ з урахуванням тих змін, що набули чинності з 2017 року.

Державний фінансовий контроль являє собою різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. З метою перевірки законності витрачання бюджетних коштів, державний фінансовий контроль охоплює своїм впливом абсолютно всіх учасників бюджетного процесу, серед яких головна роль належить бюджетним установам.

РОЗДІЛ 3

ЗАРУБІЖНІ ТЕНДЕНЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Підходи обліку доходів у зарубіжних країнах

Вибір євроінтеграційного вектору розвитку, зміцнення ринкових засад національної економіки спричинили потребу в реформуванні всіх її інституційних одиниць, включаючи державний сектор, з урахуванням використання досвіду розвинутих країн світу в даній сфері. Програма економічних реформ Президента України визначила кроки влади, спрямовані на побудову сучасної, стійкої, відкритої й конкурентоспроможної у світовому масштабі економіки, формування професійної й ефективної системи державного управління.

В Україні, як і в інших країнах світу, передумовою для вдосконалення бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі в сучасних умовах є запровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС), що розробляються Комітетом з питань державного сектору Між народної федерації бухгалтерів [48].

У багатьох країнах система державних фінансів реформується разом із бухгалтерським обліком. Сьогодні реформи бухгалтерського обліку державного сектору відбуваються в усій Європі.

Для того щоб побудувати в Україні ефективну систему взаємовідносин між органами різних рівнів у державній сфері і уникнути економічно необґрунтованих рішень актуалізує вивчення як позитивного, так і негативного світового досвіду у формуванні та виконанні дохідної частини місцевих бюджетів.

Як відомо, будь-яка демократична держава намагається забезпечити належний рівень функціонування місцевого самоврядування. Важливим у цьому аспекті є питання стану фінансових та економічних засад місцевого самоврядування, а саме місцевих бюджетів.

На сучасному етапі розвитку в будь-якій зарубіжній країні місцевий бюджет виконує такі основні функції:

- функція створення місцевого фонду коштів (у ході реалізації цієї функції відбувається мобілізація грошових коштів, розпис запланованих доходів і видатків з дотриманням положень бюджетної класифікації);
- розподільна функція (зумовлена тим, що у бюджетних відносинах, які завжди виступають у вигляді правовідносин, беруть участь майже всі учасники суспільного виробництва; за допомогою бюджету кошти розподіляються між розпорядниками та отримувачами цих коштів);
- функція використання зібраних коштів на визначені завдання (відповідно до цільового призначення);
- контрольна функція за рухом бюджетних ресурсів (реалізується безпосередньо на всіх стадіях бюджетного процесу).

Місцевим бюджетам у зарубіжних країнах під час формування та виконання дохідної частини притаманні такі риси, а саме:

- статус – місцеві бюджети затверджуються рішеннями представницьких органів влади, але не мають юридичного статусу закону;
- сфера діяльності – юрисдикція дохідної частини місцевого бюджету поширюється на певну обмежену територію і немає жодної сили поза її межами. Сферу діяльності також розглядають стосовно юридичних та фізичних осіб, які відповідно функціонують та проживають на цій території;
- пріоритетна соціальна спрямованість;
- наявність відносин міжбюджетного перерозподілу коштів;

Місцеві органи самоврядування у зарубіжних країнах самостійно визначають основні напрямки використання коштів своїх бюджетів.

Бюджетна система ґрунтується на економічних і юридичних нормах та організаційно залежить від форми державного устрою. Так, для федеративних країн (наприклад США, Німеччина, Російська Федерація, Канада, Швейцарія) характерною є трирівнева бюджетна система (федеральний (центральный) бюджет, бюджети суб'єктів федерації (бюджети

штатів, регіональні бюджети тощо), місцеві бюджети), а бюджетна система в унітарних країнах (наприклад Італія, Франція, Україна, Японія) представлена двома рівнями бюджетів (державний і місцеві бюджети). У федеративних державах види місцевих бюджетів визначені зазвичай федеральним законодавством та законодавством окремих суб'єктів федерації, в унітарних же чітко визначаються на загальнодержавному рівні.

В більшості країн світу бюджетні системи належать до децентралізованих, тобто місцеві бюджети становлять окрему ланку бюджетної системи та не включені до державного бюджету чи місцевих (регіональних) бюджетів вищих рівнів.

Отже, центральною ланкою фінансів органів місцевого самоврядування є місцеві бюджети, які формуються на території адміністративних одиниць, що зазвичай мають виборні (представницькі) органи управління. Формування кожного місцевого бюджету зумовлене необхідністю фінансового забезпечення реалізації повноважень органів місцевого самоврядування. Ці повноваження, своєю чергою, пов'язані із розв'язанням питань місцевого значення [1, с.70].

Місцеві бюджети складаються із дохідної та видаткової частин, які є взаємопов'язаними категоріями. Доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок як податкових, так і неподаткових надходжень.

Податкові бюджетні надходження (до яких належать доходи від податків, зборів, інших обов'язкових платежів) є базисом бюджетних доходів.

Неподаткові доходи відіграють значно меншу роль у складі доходів місцевих бюджетів, ніж податкові. Надходження від неподаткових доходів коливаються в середньому від 10% до 30%. Так, у доходах місцевих бюджетів Бельгії неподаткові доходи дещо перевищують 30%, у доходах муніципалітетів США – 27%, Швеції – 15%, Норвегії – 14,5%, Австрії та Великобританії – 14%. Також важливим витокотом доходів і фінансування

видатків місцевих бюджетів є різноманітні міжбюджетні трансфери (гранти, державні дотації, субвенції та субсидії), а також запозичення [84; с.135].

В окремих країнах доходи місцевих бюджетів формуються по різному, проте можна виокремити чотири основні джерела наповнення дохідної частини місцевих бюджетів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Види доходів місцевих бюджетів у зарубіжних країнах.

Одним із найважливіших джерел доходів місцевих бюджетів є податки. Рівень доходів від податків коливається досить широко. В Італії, Ірландії і Нідерландах він найнижчий і становить менше 10% від доходів місцевих бюджетів. У Бельгії, Франції, Німеччині, Данії, Великобританії доходи від місцевих податків перевищують 20% бюджетних доходів. В Данії і Франції ця стаття доходів перевищує 40% [68, с.135].

Як відомо, методи, на яких базуються облікові системи країн світу, поділяються на чотири основні види:

- касовий;
- модифікований касовий,
- модифікований метод нарахувань,
- повний метод нарахувань.

Таким чином, існують різні підходи до бухгалтерського обліку доходів у зарубіжних країнах, а саме використання касового методу і методу нарахування.

Облікова система виконання кошторису, чинна нині в Україні, передбачає застосування модифікованого методу нарахування. Вказаний метод передбачає загальне дотримання методу нарахування, проте певні

об'єкти обліку можна відображати за касовим методом. У вітчизняній техніці обліку модифікований метод нарахування проявляється відхиленням доходів загального фонду. Доходи бюджетних установ визнають у момент надходження коштів (за касовим методом – у момент фактичного їх отримання), а видатки відносять до періоду їх здійснення (відповідно до методу нарахування) [2, с.43].

Отже, розглянемо основні підходи обліку доходів в країнах Європейського Союзу (далі – ЄС).

Новий державний менеджмент, який з'явився в кінці 70-х років у Великій Британії та Сполучених Штатах Америки, спрямований на поліпшення практики державного сектора, щоб органи державного управління стали більш конкурентоспроможними і більш відповідальними, наслідуючи приклад кращих приватних компаній. Він матеріалізується набором реформ, які впроваджують державні структури для розробки нових методів роботи, зокрема з точки зору бухгалтерського обліку, оскільки одним із ключових елементів нового державного управління є заміна традиційного касового методу обліку методом нарахування, що дає змогу, крім іншого, визначення активів, зобов'язань, доходів і витрат. Цей «новий» облік був прийнятий Європейською Комісією в 2005 р. (у Mawhood Baumann, 2008).

Директива 2011/85/ЄС від 8 листопада 2011 р. підкреслює важливість наявності фінансових даних (отриманих відповідно до принципів Європейської системи рахунків), які повинні бути оновлені з метою забезпечення прозорості та належного функціонування бюджетної системи Європейського Союзу.

Така прозорість і надійність мають важливе значення для досягнення макроекономічної і бюджетної дисципліни, що є обов'язком держав-членів відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу (TFEU). Директива визначає, що «застосування вичерпних і надійних методів обліку в усіх є обов'язковою умовою для отримання високоякісних статистичних даних, які можна порівняти з даними різних держав-членів» [85, с.98].

Німеччина. Німецька федеральна структура виглядає так: Федерація, землі і муніципалітети. Процес складання бюджету Федерації і федеральних земель поділяється на доходи та витрати і ґрунтується на положеннях Основного закону Федеративної Республіки Німеччини (статті 109-115), а також Закону про бюджетні принципи (Haushaltsgrundsätzegeesets, або HGrG). Згідно із цим Законом, державний облік може вестись касовим методом (коли отримано грошові кошти за товари і послуги) і методом нарахування (коли відбулося нарахування здійснених доходів). Практика бухгалтерського обліку відрізняється у федеральних землях. Деякі федеральні землі вирішили прийняти метод нарахування, інші ж вважають за краще вести облік за касовим. Проте хоча більшість федеральних земель вирішили перейти до обліку за методом нарахування, процес реформ ще не завершений (Ernst & Young, 2012).

Австрія. Австрійський центральний уряд використовує модифікований облік за методом нарахування, а рівень місцевого самоврядування працює зі зміненим касовим методом. У 2007 і 2009 рр. Австрійський федеральний парламент прийняв велику реформу бюджету. Перший етап реформи, реалізований у 2009 р., – введення середньострокових витрат. Другий етап передбачає, крім того, впровадження методу нарахування (Steger, 2010). Федеральний уряд застосовує Закон про бухгалтерський облік, тоді як землі і муніципалітети повинні відповідати Правилам бюджету і рахунків.

Іспанія. Країна використовує модифікований касовий метод обліку на місцевому рівні, а також на центральному рівні. Як і в більшості країн континентальної Європи, іспанські стандарти бухгалтерського обліку визначаються законом. Сучасне становище державного обліку в Іспанії є результатом реформ, початих із кінця 70-х років, завдяки зміні політики після тривалого періоду диктатури. Вступ Іспанії до Європейського Союзу сприяв уведенню низки реформ. Новий план рахунків визначає нові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Мета полягає в тому, щоб адаптувати облік у державному секторі з принципами бухгалтерського

обліку, які діють у приватному секторі. Цей план рахунків показує поточну модель звітності державного обліку, визначає принципи бухгалтерського обліку для бюджету і фінансового обліку, а також форми і змісту фінансової звітності, які включені до річної звітності.

Фінляндія. Ідея методу нарахування обліку була введена в 1988 р. (OECD, 2004). Країна використовує цей метод обліку для заповнення річної бухгалтерської звітності. Фінляндія готує консолідовану фінансову звітність відповідно до принципів нарахування. Фінська влада повністю використовує метод нарахування [83, с. 73].

Франція. У Франції система обліку для центральних і місцевих державних утворень застосовує принцип нарахування. Сучасна французька система обліку у державному секторі аналогічна тій, що діє в приватному секторі.

Італія. В Італії центральний уряд використовує касовий метод і метод нарахування. Місцеві органи влади також об'єднують системи обліку обома методами. Оскільки бюджети засновані на основі врахування принципу нарахування, річна бухгалтерська звітність встановлюються відповідно до принципів касового методу обліку [80, с.40].

Румунія. У системі бухгалтерського обліку використовується модифікований метод нарахування. Він не може бути кваліфікований як цілісний метод нарахування, оскільки в ньому відсутня низка елементів, необхідних для цієї системи. Дійсно, всі основні засоби не підлягають амортизації, амортизація матеріальних активів не є обов'язковою. Правила обліку є однаковими для всіх державних установ центральних і місцевих органів влади і соціального забезпечення. Всі державні установи в Румунії використовують унікальний план рахунків, унікальну бюджетну класифікацію та унікальну модель для подання фінансової звітності. З моменту вступу Румунії в Європейському Союзі державні фінанси країни є одним із головних державних пріоритетів. Облік в Румунії строго керується директивами Європейського Союзу.

Велика Британія. В даній країні також використовується метод обліку за методом нарахування. У 1995 р. британський уряд розпочав свою облікову реформу з метою створити систему, засновану на методі нарахувань. Ця реформа спрямована на більш ефективне управління і підвищення відповідальності міністерств.

Словаччина. Це країна в якій центральний уряд, а також місцеві органи влади використовують метод нарахування. Словенія використовує модифікований касовий метод обліку, який містить деякі елементи, пов'язані з методом нарахування, такі як дебетові рахунки [81, с.795].

Отже, різноманітність систем обліку можна спостерігати як між різними державами, так і всередині країн. Деякі країни активно прагнуть модернізувати свої методи обліку, деякі все ще використовують більш традиційні системи обліку [82]. Таким чином, якщо деякі держави, такі як Бельгія, Естонія, Франція, Литва, Португалія, Румунія, Велика Британія, Словаччина та Швеція, ведуть облік за методом нарахування на всіх рівнях влади, то інші, як і раніше, працюють за касовим методом.

Відповідно до ст. 152 FR, всі органи, які входять до Європейського Союзу із консолідацією у річній бухгалтерській звітності, застосовують правила бухгалтерського обліку ЄС, що базуються на положеннях Міжнародних стандартів обліку в державному секторі (IPSAS). Обсяг консолідації для Європейського Союзу включає в себе контрольовані підприємства, асоційовані компанії і спільні підприємства. Контрольованими суб'єктами є всі компанії, в яких Європейський Союз має силу управляти їх фінансовою та операційною політикою таким чином, щоб мати можливість отримувати вигоду від діяльності.

Сукупні бюджетні рахунки у країнах-членах ЄС засновані на принципі модифікованого касового методу обліку. Вони включають у себе звіти про виконання бюджету, які узагальнюють усі бюджетні операції за рік і забезпечують відображення результату, а також примітки і додатки до них (що деталізують та коментують інформацію).

Слід зазначити, що під час ведення бухгалтерського обліку доходів та складання звітності країни-члени ЄС використовують основні бюджетні принципи (рис. 3.2).

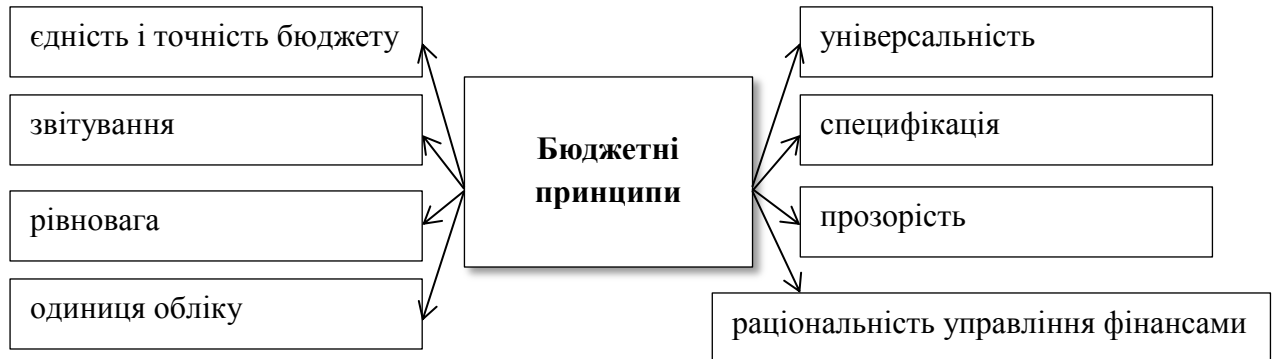


Рис. 3.2. Основні бюджетні принципи країн-членів Європейського Союзу

У звітах про виконання бюджету визначаються всі бюджетні операції протягом року з точки зору доходів і витрат. Структура така ж, як і в бюджету. У результаті бюджет включає в себе результат діяльності Європейського Союзу і результат участі країн Європейської асоціації вільної торгівлі. Він являє собою різницю між загальною виручкою, отриманою за цей рік і загальною сумою виплат, здійснених у вигляді асигнувань за рік, плюс загальну суму асигнувань, що переносяться на наступний рік.

Сумами власних коштів, що знаходяться на рахунках, є ті, що зараховуються протягом року на рахунки, відкриті на ім'я Комісії національними казначействами та іншими відповідальними органами держав-членів. Інші доходи, відображені на рахунках, це суми фактично отриманих коштів протягом року. Для обчислення результату бюджету за рік витрати включають у себе платежі, здійснені для виплати з асигнувань за рік плюс будь-які виплати.

Господарська діяльність бюджетних установ має низку особливостей, які знайшли своє відображення у специфіці ведення обліку. По-перше, бюджетні установи діють на правах державної власності, що означає можливість користування наданими державою засобами, але не повного

розпорядження ними. Цей факт впливає на ведення обліку та складання фінансової звітності. Також оборотними коштами такі установи не наділені, що вимагає від них очікування асигнувань із відповідного бюджету. Все це ускладнює роботу бюджетних установ і напрям на одержання позитивного результату. Тому потрібно налагодити та спростити процес одержання фінансування для безперестанної роботи установ і узгодити нормативно-правову базу для чіткого пояснення всіх вимог діяльності у державному секторі.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах ускладнюється кількістю джерел фінансування, а також необхідністю ретельної відповідності здійснених видатків до окремих груп доходів. Бухгалтерський облік доходів бюджетних установ у зарубіжних країнах також відрізняється методами обліку та напрямками розвитку.

3.2. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку доходів в державному секторі України на основі використання досвіду зарубіжних країн.

Європейський вектор розвитку нашої країни у напрямі децентралізації управління має супроводжуватися реформуванням як адміністративно-територіального устрою, так і бюджетної сфери. Централізованими можна вважати системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування тих країн, де рівень надходжень від трансфертів становить понад 45% [18, с. 57]. До недоліків чинної в Україні системи формування місцевих бюджетів можна віднести високий рівень концентрації фінансових ресурсів у державному бюджеті, що знижує значення місцевих бюджетів у вирішенні життєво важливих для населення завдань [62, с. 25].

За рахунок трансфертів в Україні протягом 2014-2016 рр. формується 53,4–59,2% доходів місцевих. Тобто система фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні є централізованою. Для порівняння, частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів

становить 0,8% в Ісландії; 7,7% – у США; 6,9% – у Люксембурзі; 14,0% – в Австрії; 16,6% – в Іспанії; 18,4% – у Швейцарії; 27,2% – у Швеції; 32,4% – у Німеччині; 35,2% – в Японії; 41,4% – у Норвегії [46, с. 141].

Для України необхідним є не лише вдосконалення системи міжбюджетних відносин, але й усвідомлення того, що вся система бюджетних відносин повинна орієнтуватися на реалізацію сукупності інтересів держави, бізнесу та громадянина [32, с. 259].

Основним напрямом розв'язання проблем місцевого самоврядування в Україні вважається створення самодостатніх територіальних громад. Цього можна досягти в результаті вдосконалення системи територіальної організації виконавчої влади та місцевого самоврядування, проведення реформи адміністративно-територіального устрою, що має супроводжуватися зміцненням територіальних громад, продовженням бюджетної реформи та доведенням її до базового рівня – бюджетів сіл, селищ, міст районного значення [32, с. 377].

Необхідно чітко усвідомлювати, що розгортання бюджетної реформи у напрямі поглиблення фіскальної децентралізації суттєво гальмуватиме наявний адміністративно-територіальний устрій. Здійснення фінансового вирівнювання буде ефективним лише за умови широкомасштабного його реформування. Найдоцільнішим вважається укрупнення адміністративно-територіальних одиниць з урахуванням низки чинників, серед яких головним повинен бути фінансово-податковий.

Доходи бюджетів об'єднаних територіальних громад з урахуванням міжбюджетних трансфертів зросли у сім разів [19]. Доходи місцевих бюджетів не диверсифіковані, основну частку податкових доходів місцевих бюджетів становить один вид надходжень – податок на доходи фізичних осіб. Місцеві податки не виконують функції фіскального інструменту органів місцевого самоврядування [3, с. 95]. У структурі податкових надходжень бюджету міста Тернополя вони займають друге місце після податку на доходи фізичних осіб, а їхня частка протягом 2014–2016 рр. коливається в

межах 11,9–23,0%. Водночас у більшості країн Європейського союзу місцеві податки становлять близько 30% усіх податкових надходжень. Так, у Великобританії їхня частка в доходах органів місцевого самоврядування становить 37%, у Німеччині – 46%, у Франції – 67% [79, с. 280].

Одним з актуальних питань, вирішення якого має велике значення для економічного зростання України, є адаптація національного законодавства до європейських стандартів.

Як свідчить зарубіжний досвід, в окремих країнах нерухоме майно оподатковується виходячи з його вартісної оцінки [24, с. 160], що ж стосується міжнародної практики оподаткування нерухомого майна, то доцільно звернути увагу на досвід зарубіжних країн, адже у багатьох країнах цей податок запроваджено досить давно, що має стати прикладом для нашої країни. Важливим також є єдиний податок, адже мале підприємництво є надзвичайно динамічним елементом економіки країни і має серйозний фіскальний потенціал. Єдиний податок займає найсуттєвіше місце у структурі надходжень від місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів. Держава може збільшувати обсяг надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів шляхом регулювання факторів впливу на обсяги надходжень єдиного податку до бюджету, а саме: величину ВВП; рівень платоспроможності населення; рівень тіньової економіки; валютний курс та рівень інфляції. Для зменшення рівня тіньової економіки держава має створити прозорі умови для ведення бізнесу в Україні, підвищити рівень довіри до державних органів, удосконалити податкову систему [16, с.83].

На відміну від розвинутих країн світу, Україна залишається державою, в якій зберігаються екстенсивні методи розвитку економіки, що неминуче призводить до нераціонального і неефективного використання коштів місцевих бюджетів. З метою удосконалення використання коштів місцевих бюджетів в Україні особливу увагу слід приділити розгляду Європейського законодавства.

Запровадження європейських стандартів у галузі місцевих фінансів передбачає приведення у відповідність з рекомендаціями Ради Європи національного законодавства. Зокрема це стосується Рекомендації «Про фінансове й бюджетне управління на місцевому й регіональному рівнях», якою передбачається введення та оприлюднення показників ефективності фінансового управління в галузі видатків на надання місцевих суспільних послуг, обмеження місцевого боргу, встановлення персональної відповідальності службовців органів місцевого самоврядування за об'єктивність та достовірність показників у фінансовій та бюджетній сфері, запровадження процедури незалежного контролю в органах місцевого самоврядування тощо.

Отже, міжнародний досвід свідчить про актуальні проблеми формування та обліку доходів місцевих бюджетів в Україні:

- існування істотних протиріч в нормативно-законодавчій базі, що регулює формування та облік доходів місцевих бюджетів, а саме: діють протилежність за змістом у Бюджетному кодексі України та НП(С)БОДС 124 «Доходи»; існують неузгодженості в термінології та класифікації доходів відповідно до вказаного законодавства;

- надмірна централізація управління місцевими бюджетами та відсутність чіткого розподілу компетенції щодо вирішення конкретних завдань між центральними органами влади і органами регіонального та місцевого самоврядування;

- нестабільність джерел формування доходів місцевих бюджетів;

- недосконалість міжбюджетних відносин, що зумовлена їх невідповідністю швидким змінам, що відбуваються [7, с.165].

Основними напрямками подолання проблем, пов'язаних із формуванням надходжень в місцеві бюджети, є:

- чітке законодавче закріплення бюджетних повноважень і відповідальності влади при формуванні дохідної частини місцевих бюджетів;

- підвищення контролю при сплаті та використанні доходів місцевих бюджетів;
- пошук альтернативних джерел наповнення дохідної частини бюджетів фінансовими ресурсами;
- формування дохідної частини на підставі об'єктивної оцінки їх податкового потенціалу;
- використання стабільних базових показників та нормативних розрахунків від державних показників до місцевих бюджетів [39, с.78].

Вирішення питання зміцнення фінансової основи місцевих бюджетів можливе шляхом внесення змін до чинного законодавства України. З метою збільшення дохідної частини місцевих бюджетів варто здійснити такі заходи:

1) реформувати систему муніципального оподаткування шляхом прийняття закону «Про місцеві податки і збори» в частині запровадження податку на майно, збору за здійснення підприємницької діяльності у сфері грального бізнесу, інших місцевих податків і зборів;

2) переглянути склад загальнодержавних та місцевих податків і зборів – на сьогоднішній день і прибутковий податок, і плата за землю не є місцевими податками і зборами, але закріплені за місцевими бюджетами. Ці платежі, принаймні, можна було б визнати місцевими і, звичайно, доцільно передбачити можливість органів місцевого самоврядування самостійно встановлювати і коригувати ставки місцевих податків, що відповідає положенням ЄС;

3) розширити дохідну базу місцевого бюджету за допомогою запровадження нових місцевих податків, зокрема, податку на нерухомість;

4) розширити повноваження органів місцевої влади.

Для здійснення основних та конструктивних кроків з огляду на розбіжності між вітчизняним та міжнародним досвідом в обліку бюджетних організацій було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Вона окреслює:

— удосконалення системи бухгалтерського обліку:

1) розподіл між суб'єктами бухгалтерського обліку повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат;

2) розроблення та запровадження єдиних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізованого з бюджетною класифікацією;

— удосконалення системи фінансової звітності:

1) удосконалення методології складання форм звітності;

2) розроблення і запровадження нових форм фінансової звітності;

3) удосконалення методів складання і консолідації фінансової звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;

— створення уніфікованої організаційної та інформаційної системи:

1) модернізацію фінансово-бухгалтерських служб;

2) забезпечення казначейського обслуговування всіх суб'єктів державного сектора;

3) посилення контролю з боку органів Державної казначейської служби за дотриманням єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;

4) уніфікацію програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства та суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем [68].

Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору зазнав суттєвих змін із впровадження з початку 2017 року нового Плану рахунків, який змінив підхід до обліку загалом, в т. ч. й в частині доходів. На даний час триває законодавче врегулювання порядку запровадження нового плану рахунків та порядку розкриття фінансової звітності. Облікові працівники бюджетних установ застосовують нову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку відповідно до нової Типової кореспонденції

субрахунків, що змінилась порівняно зі своєю попередницею не лише у зв'язку із зміною кодів субрахунків, а й із зміною методології визнання об'єктів у бухгалтерському обліку.

В частині відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів в бюджетних установах, на нашу думку, необхідно розробити пропозиції стосовно уніфікації плану рахунків шляхом його деталізації як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків.

Аналітичними рахунками до субрахунків, наприклад, може бути виокремлення в бухгалтерському обліку інформації за фондами бюджету та його складовими частинами. Зокрема, пропонуємо деталізувати синтетичний субрахунок 7011 “Бюджетні асигнування” наступними аналітичними рахунками (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Структура субрахунку 7011 “Бюджетні асигнування”

| | |
|---|---|
| субрахунок 7011 “Бюджетні асигнування” | 70110 “Бюджетні асигнування з державного бюджету” |
| | 70111 “Бюджетні асигнування з місцевого бюджету” |

Джерело: розроблено авторами

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, рахунок 71 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.

До доходів від реалізації продукції, виробів і виконання робіт в бюджетних установах відносяться доходи, отримані від реалізації виробів виробничих (навчальних) майстерень, доходи, отримані від реалізації продукції підсобних (навчальних) сільських господарств закладів середньої освіти та доходів від реалізації науково-дослідних робіт (далі – НДР) за договорами [68, с.136].

Для повного розкриття інформації щодо доходів від реалізації продукції одного субрахунку недостатньо. До нього необхідно ввести аналітичні рахунки з тим, щоб розмежувати облік доходів з різних джерел, що обліковуються на ньому (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Структура субрахунку 7111 “Доходи від реалізації продукції
(робіт, послуг)”**

| | |
|---|---|
| субрахунок 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)” | 71110 “Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги” |
| | 71111 “Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень” |
| | 71112 “Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств” |
| | 71113 “Реалізація науково-дослідних робіт” |
| | 71114 “Кошти батьків за надані послуги” |

Джерело: розроблено авторами

Бухгалтерський облік виконання кошторису здійснювати в розрізі джерел фінансування. Діяльність установи за всіма джерелами фінансування (загальний та спеціальний фонд) відображається на єдиному балансі.

Оскільки не всі рахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетної установи призначені для використання на рівні бухгалтерського обліку, установі необхідно сформулювати робочий план рахунків і затвердити його власним наказом "Про облікову політику". У ньому повинні відбиватися лише ті синтетичні рахунки об'єкта обліку, що притаманні конкретній бюджетній установі.

Стрімкі зміни у законодавстві вимагають значних змін в обліковій політиці бюджетної установи. Отже, бюджетні установи повинні на початку року обов'язково розробити й затвердити робочий план рахунків, додавши його до наказу про облікову політику, який теж потрібно переглянути. Перш ніж застосовувати новий План рахунків, бюджетні установи мають внести зміни чи затвердити в новій редакції положення про облікову політику, додавши до нього робочий план рахунків і кореспонденцію субрахунків, що використовуватимуться.

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

В умовах ручної обробки даних така форма має ряд недоліків: багаторазовість записів господарських операцій і пов'язані з цим зайві затрати праці; відокремленість синтетичного й аналітичного обліку; слабка адаптованість облікових регістрів до потреб складання форм фінансової і податкової звітності, що суттєво обмежує її застосування на підприємствах, в організаціях і установах.

Враховуючи специфіку обліку в бюджетних установах та досвід зарубіжних країн, можна виділити основні напрями удосконалення обліку (рис. 3.3).

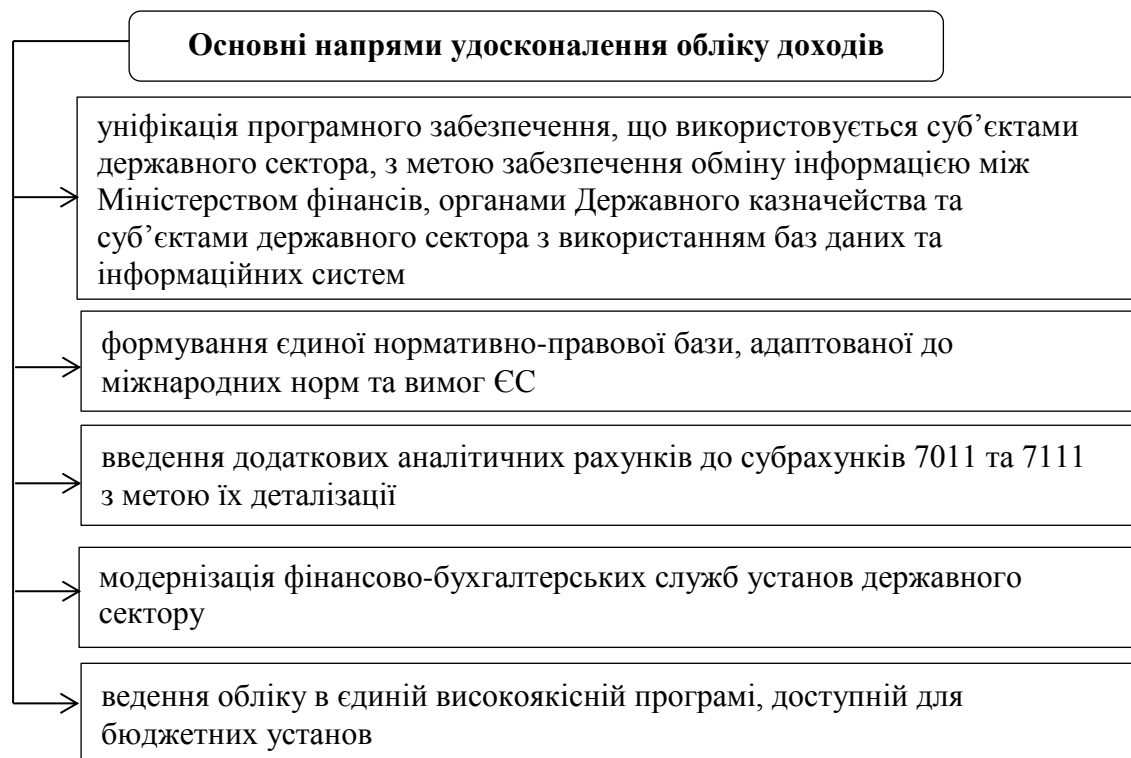


Рис. 3.3. Напрями удосконалення обліку доходів бюджетних установ

Отже, ключовими тенденціями бухгалтерського обліку доходів бюджетних установ України на основі використання досвіду зарубіжних країн є формування нового розуміння фінансової інформації державного сектору, яка є підґрунтям нових підходів в управлінні державними фінансами.

Одночасне запровадження складових системи бухгалтерського обліку, що ґрунтується на міжнародних стандартах, а саме Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, можливе лише після розроблення відповідного методичного забезпечення до цих положень, створення системи управління змінами та їх моніторингу в площині реформування бухгалтерського обліку, відповідного навчання бухгалтерів і користувачів фінансової звітності державного сектору [14, с.177].

У результаті проведеного дослідження виявлено, що в Україні гостро постає проблема з високим рівнем концентрації бюджетних ресурсів на центральному рівні, а також недиверсифікованістю дохідних джерел місцевих бюджетів. Структура доходів місцевих бюджетів свідчить, що недостатнім є обсяг коштів, для того щоб повною мірою забезпечити самостійність відповідних бюджетів. Така ситуація суперечить наближенню до реалізації такої цілі, як децентралізація, що нині є ключовим вектором розвитку для бюджетної системи України.

На відміну від розвинутих країн світу, Україна залишається державою, в якій зберігаються екстенсивні методи розвитку економіки, що неминуче призводить до нераціонального і неефективного формування доходів місцевих бюджетів. З метою удосконалення формування, обліку та використання доходів місцевих бюджетів в Україні особливу увагу слід приділити розгляду Європейського законодавства. Запровадження європейських стандартів у державному секторі економіки передбачає приведення у відповідність з рекомендаціями Ради Європи національного законодавства.

Висновок до розділу 3

Загалом бюджетна система зарубіжних країн ґрунтується на економічних і юридичних нормах та організаційно залежить від форми державного устрою. Так, для федеративних країн характерною є трирівнева бюджетна система, а в унітарних країнах бюджетна система представлена двома рівнями бюджетів (державний і місцеві бюджети).

У федеративних державах види місцевих бюджетів визначені зазвичай федеральним законодавством та законодавством окремих суб'єктів федерації, в унітарних же чітко визначаються на загальнодержавному рівні.

В окремих країнах доходи місцевих бюджетів формуються по різному, проте можна виокремити чотири основні джерела наповнення дохідної частини місцевих бюджетів: податкові надходження, неподаткові надходження, субвенції та дотації з центрального бюджету та позики (кредити).

Світова практика відображення в обліку доходів у державному секторі економіки визнає існування таких основних базових методів для організації бухгалтерських систем: касовий метод; модифікований касовий метод; модифікований метод нарахування; повний метод нарахування.

Бухгалтерський облік доходів проаналізованих в даному розділі зарубіжних країн відрізняється методами обліку та напрямками розвитку. Загалом за програмами модернізації та гармонізації обліку країни налагоджують використання методу нарахування або створюють модифікований метод нарахування. Однак значна кількість інших продовжує застосовувати касовий метод.

Міжнародний досвід свідчить про актуальні проблеми формування та обліку доходів місцевих бюджетів в Україні, а саме: існування істотних протиріч в нормативно-законодавчій базі, що регулює формування та облік доходів місцевих бюджетів, а саме: діють протилежність за змістом у Бюджетному кодексі України та НП(С)БОДС 124 «Доходи»; існують

неузгодженості в термінології та класифікації доходів відповідно до вказаного законодавства; надмірна централізація управління місцевими бюджетами та відсутність чіткого розподілу компетенції щодо вирішення конкретних завдань між центральними органами влади і органами регіонального та місцевого самоврядування; нестабільність джерел формування доходів місцевих бюджетів; недосконалість міжбюджетних відносин, що зумовлена їх невідповідністю швидким змінам, що відбуваються.

Провівши аналіз та узагальнивши головні напрямки удосконалення обліку бюджетних установ, зокрема місцевих бюджетів України за доходами, можна зробити висновки про те що, необхідним є зміцнення фінансової та законодавчої бази органів місцевого самоврядування, яка забезпечить їхню належну роль в управлінні соціально-економічним розвитком території.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті написання магістерської роботи здійснено наступні висновки, що підтверджують результат проведеного дослідження:

1. Значну частку державного сектора економіки складають бюджетні установи, які включають установи освіти, заклади охорони здоров'я, соціального захисту та соціального забезпечення, суспільного транспорту, національні і місцеві державні підприємства та ін. Відповідно до діючої редакції Бюджетного кодексу України, бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими

2. Бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору, в т. ч. бюджетних установ, відрізняється від бухгалтерського обліку підприємницької сфери, причиною чому є відмінності в управлінні у державному та комерційному секторах. Як відомо, основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, тоді як у бюджетних установах увага зосереджується на демократичному контролі над використанням бюджетних коштів. Суб'єкти державного сектору ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), Методичних рекомендацій, інших нормативних документів, в порядку, встановленому Міністерством фінансів.

3. В системі обліку господарської діяльності установ державного сектору та безпосередньо бюджетних установ значне місце посідає облік доходів.

Доходи бюджетних установ різні автори трактують по різному. Однак, будь-яке визначення зводиться до того, що доходами є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів.

4. Доходи установ державного сектору традиційно поділяють на доходи загального фонду (це кошти, які надходять у вигляді асигнування з державного і місцевого бюджетів для виконання бюджетними установами своїх основних функцій) та спеціального фонду (який включає власні надходження та інші надходження).

5. Інформаційні технології обліку доходів установ державного сектору передбачають використання комп'ютерної форми ведення обліку доходів, контроль та аналіз виконання кошторису. Вона має ряд переваг перед ручною, серед яких є передбачені в програмі правила ведення обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Ринок програмних продуктів для установ державного сектору є доволі насиченим за своїм асортиментом. Найбільш прийнятними для автоматизації обліку в бюджетних установах є конфігурація "Бухгалтерський облік для бюджетних установ України", розроблена фірмою "ІС" та "Парус".

6. При написанні дипломної роботи досліджуваною установою державного сектору була Тернопільська міська рада, яка функціонує за рахунок доходів місцевого бюджету. За матеріальним змістом місцеві бюджети – це централізовані фонди грошових засобів, що знаходяться у розпорядженні місцевих органів влади і є фінансовим забезпеченням їх діяльності.

Як відомо, найбільш чисельною ланкою бюджетної системи кожної країни є місцеві бюджети. До доходів місцевих бюджетів України, згідно з Бюджетним кодексом, входять: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом та трансферти.

7. Доходи місцевих бюджетів являють собою сукупність економічних відносин, що виникають між органами державної влади, органами місцевого самоврядування, фізичними та юридичними особами з приводу розподілу та перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту в процесі формування децентралізованих бюджетних фондів.

8. Результати аналізу дохідної частини бюджету міста Тернополя дали можливість визначити, що в останні роки спостерігається стійка негативна тенденція до зменшення частки доходів місцевих бюджетів у структурі доходів зведеного бюджету. Більша частина бюджетних ресурсів акумулюється у державному бюджеті України, що свідчить про високий ступінь централізації її бюджетної системи.

Протягом аналізованого періоду у структурі доходів бюджету міста Тернополя істотну частину стабільно займають трансферти і податкові надходження. Так, в структурі дохідної частини бюджету міста Тернополя 2017 року переважають податкові надходження – 711633,6 тис.грн або 41,2 % та міжбюджетні трансферти (субвенції з державного бюджету) – 932359,9 тис.грн або 53,9 %. Порівняно з відповідним періодом минулого 2016 року частка податкових надходжень зменшилась на 0,7 %, а частка трансфертів відповідно зросла на 2,1 %. З кожним роком розмір трансфертів збільшується, що свідчить про залежність місцевих бюджетів від додаткових коштів, які надходять з державного бюджету України

За результатами оцінки впливу міжбюджетних трансфертів на дохідну частину місцевих бюджетів з'ясовано, що необхідність в офіційних трансфертах виникає внаслідок невідповідності розподілу повноважень між органами управління розподілу дохідних джерел на їх виконання.

9. Сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання. Державний фінансовий контроль є різновидом фінансового контролю. Він полягає у

встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни й раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України.

Впровадження НП(С)БОДС закріпили абсолютно новий підхід до класифікації доходів, який передбачає відокремлення їх у дві групи, залежно від виду операції, у результаті якої вони були одержані – обмінної чи необмінної. Таким чином, доходи від обмінних та необмінних операцій постають у якості окремих об'єктів контролю в бюджетних установах, замінюючи традиційні доходи загального і спеціального фондів.

10. У результаті проведеного дослідження правового регулювання місцевих бюджетів в Україні можна зробити висновок про те, що загальний стан правового регулювання місцевих бюджетів можна вважати задовільним, хоча ще багато треба зробити на шляху вдосконалення бюджетного законодавства у цій сфері. У цьому процесі необхідно рухатися двома паралельними шляхами – з однієї сторони, вдосконалювати тексти бюджетного законодавства, щоб досягти однозначності та зрозумілості термінології, уникнути протиріч у різних нормативно-правових актах, узгоджувати термінологію бюджетного законодавства з термінологією інших галузей законодавства, а з іншої сторони – вдосконалювати законодавство якісно, посилюючи облік, аналіз і контроль доходів місцевих бюджетів. За допомогою цього досягати збільшення забезпечених фінансовими ресурсами повноважень місцевих бюджетів з метою найповнішого забезпечення інтересів населення окремих територій та регіонів України, використовувати позитивний досвід у цій сфері економічно сильних та розвинених країн світу.

11. Враховуючи досвід зарубіжних країн та специфіку обліку в бюджетних установах, на нашу думку, основними напрямками удосконалення обліку доходів є: уніфікація програмного забезпечення, що використовується суб'єктами державного сектора, з метою забезпечення обміну інформацією між Міністерством фінансів, органами Державного казначейства та суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем; формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог ЄС; введення додаткових аналітичних рахунків до субрахунків 7011 та 7111 з метою їх деталізації; модернізація фінансово-бухгалтерських служб установ державного сектору; ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ.

На відміну від розвинутих країн світу, Україна залишається державою, в якій зберігаються екстенсивні методи розвитку економіки, що неминуче призводить до нераціонального і неефективного формування доходів бюджетів. З метою удосконалення інформаційних технологій обліку, аналізу і контролю доходів суб'єктів державного сектору в Україні особливу увагу слід приділити розгляду європейського досвіду. Запровадження європейських стандартів у державному секторі економіки передбачає приведення у відповідність з рекомендаціями Ради Європи національного законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адаменко І.П. Запровадження європейських стандартів у галузі місцевих фінансів в Україні / І.П. Адаменко // Наукові праці НДФІ. – 2007. – №3 (40). – С. 67-77.
2. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки / О.В. Адамик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – 2012. – № 721. – С. 42-47.
3. Андрейків Т.Я. Формування місцевих бюджетів: соціально-економічний аспект / Т.Я. Андрейків, О.І. Антонюк, В.В. Пірог // Науковий вісник херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 10. – С. 93-96.
4. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навч. посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
5. Батажок С. Г. Доходи місцевих бюджетів як основа фінансової незалежності органів місцевого самоврядування / С. Г. Батажок // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016 – Випуск №2 (144). – С.86-91.
6. Беззубець Л. Л. Вплив комп'ютеризації в бюджетних установах на економічний розвиток / Л.Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – 2011. – 317(2). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Bezzubets.pdf
7. Бойко Є.О. Можливості застосування зарубіжного досвіду формування місцевих бюджетів в Україні / Є.О. Бойко, Є.В. Сапонько // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2014. – № 2. – С. 163–167.
8. Бондарук Т.Г. Роль міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів місцевих бюджетів України / Т.Г. Бондарук, І.О. Мельничук // Статистика України. – 2015. – № 4. – С. 46-52.

9. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010 №2456-VI. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/byudzhetniy_kodeks_ukraini.htm.

10. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2015_monitoring_ukr_0.pdf

11. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/sites/default/files/kv_iv_2016_monitoring_ukr_0.pdf

12. Ватуля І. Облік у бюджетних установах / І. Ватуля, М. Ватуля, М. Левченко. – Львів : Вид-во ЦУЛ, 2009. – 222 с.

13. Волохова І. С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні : [монографія] / І. С. Волохова. – Одеса : Атлант, 2014. – 252 с.

14. Горковенко І.В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: стан та перспективи реформування / І. В. Горковенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Херсон, 2014. – Вип. 9. Ч. 2 – С. 176-179.

15. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : [прийнято Верховною Радою України 16.01.2003 № 436-4 р.; станом на 20.09.2017 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

16. Гостева О.Ю. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як можливість поповнення місцевих бюджетів / О.Ю. Гостева // Економіка та право. – 2015. – № 2(41). – С. 79–84

17. Даценко Г. В. Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи / Г. В. Даценко, І. В. Мельник // Аспекти створення зони вільної торгівлі між Україною та ЄС Значення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю у реформуванні системи ДВК. – 2013. – 102 с.

18. Деркач М.І. Сучасна державна політика у сфері подолання статичного та динамічного дисбалансів місцевих бюджетів / М.І. Деркач // Фінанси України. – 2011. – № 4. – с. 55–64.
19. Децентралізація влади – офіційний сайт реформи [електронний ресурс]. – режим доступу : <http://decentralization.gov.ua/>
20. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / Р. Т. Джога. – К. : КНЕУ, 2004. – 483 с.
21. Дорошенко О. Класифікація доходів бюджетних установ: гармонізація вітчизняного законодавства у контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі України / О. Дорошенко // Галицький економічний вісник. –2012. –№5(38). – С.144-151
22. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник [Текст] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2013. – 1072 с.
23. Зайчикова В.В. Місцеві фінанси України та Європейських країн / В.В. Зайчикова. – К.: НДФІ, 2007. – 299 с.
24. Зима О.Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О.Г. Зима, І.С. Єршова // Бізнес інформ. – 2012. – № 6. – С. 159–161.
25. Іванчук В. І. Доходи суб'єктів державного сектора : їх визначення та відображення в обліку [Текст] / В. І. Іванчук // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг / редкол. : М. Р. Лучко, Н. М. Хорунжак, В. М. Рожелюк [та ін.] ; відп. за вип. М. Р. Лучко. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – Вип. 1. – С. 34-36.
26. Іванчук В. І. Економічна сутність доходів та їх місце в управлінні установами освіти [Текст] / В. І. Іванчук // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 120-123.

27. Ковтуненко К.В. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів [Електронний ресурс] / К.В. Ковтуненко, Т.О. Кучеренко // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2014. – № 2(12). – С. 79-82.
28. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України [Навч. посіб.] / В.І. Кравченко. – К.: Товариство “Знання” 2015. – 487 с.
29. Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній практиці / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія Економічні науки. – Житомир, 2009. – № 4 (50). – С. 67- 70.
30. Куліш О. М. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ / О. М. Куліш // Управління розвитком. – 2012. – №3. – С. 113-115.
31. Кульчицький М. І. Тенденції та проблеми формування доходів місцевих бюджетів в Україні / М. І. Кульчицький // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – Вип. 3(08). – С. 296-301.
32. Кульчицький М.І. Міжбюджетні відносини в економічній системі України : дис.док. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / М.І. Кульчицький. – Львів, 2016. – 475 с.
33. Кульчицький М.І. Місцеві фінанси : навч. посіб. / М.І. Кульчицький // Вид. 2е, перероб. та доп. – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2013. – 420 с.
34. Левицька С.О. Автоматизація бухгалтерського обліку як визначний фактор ефективності облікової системи вітчизняних підприємств / С.О. Левицька, А.В. Романюк // Вісник Національного університету водного господарства. – 2010. – № 2. – С. 156-163.
35. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, оподаткування та звітність : навч. посібн. / В.І. Лемішовський, А.М. Дідик. – Львів : Бухгалтерський центр "Ажур", 2012. – 912 с.

36. Лень В.С. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Лень В.С. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.
37. Лень В.С. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін / В. С. Лень, Т. В. Гільорме // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск 10. – С. 722-729.
38. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків. Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.
39. Ловінська Л. Г. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – №6. – С. 76-87.
40. Лукановська І. Р. Особливості міжбюджетних трансфертів у відповідності до змін Бюджетного кодексу України / І. Р. Лукановська // European Journal of Economics and Management. - Volume 1. Issue 1. – 2016. – С. 51-56
41. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення / М. Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 39-42.
42. Людвенко Д. В. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи / Д. В. Людвенко, І. О. Подгорна // Экономические науки. – Учет и аудит, 2013. – С. 132-138.
43. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.
44. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В.Ф. Максимова // Бізнес Інформ, 2014. – № 7. – С. 230-234.
45. Маліновська К. О. Фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб та його роль у формуванні бюджетів різних рівнів /

К . О . Маліновська, А. С . Гера // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – № 2, Т. 2. – С. 427-434.

46. Мельничук Н.Ю. Роль бюджетного регулювання у формуванні та використанні коштів бюджетів / Н.Ю. Мельничук // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2015. – № 1(14). – С. 138-146.

47. Михайлишин Л. Фінансове забезпечення місцевого управління: зарубіжний досвід для України / Л. Михайлишин // Збірник наукових праць: Ефективність державного управління. – 2010. - №23. – С.343-351.

48. Міжнародні стандарти обліку для державного сектору. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=8324.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 “Доходи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

50. Нечипорук Н. М. Спеціальний фонд бюджетних установ: планування і формування / Н. М. Нечипорук // Економічний аналіз. – 2010. – №6. – С. 131 – 134

51. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/>

52. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

53. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://minfin.com.ua>

54. Офіційний веб-сайт Тернопільської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.te.ua/>

55. Панасюк Л. В. Удосконалення механізму формування фінансових ресурсів місцевих органів влади з урахуванням світового досвіду / Л. В. Панасюк // Економіка та держава. – 2009. – №1. – С.46-50.

56. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/paran14#n14>.

57. Податковий кодекс України : за станом на 21.10.2017 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України № 2755-VI від 02.12.2010. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

58. Полинюк Н.І. Механізм формування фінансових ресурсів місцевих органів управління в умовах демократизації суспільства / Н.І. Полинюк // економічний аналіз. – 2016. – № 1. – т. 26. – С. 65-72.

59. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

60. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2794.0>.

61. Про відкритість використання публічних коштів : Закон України від 15.09.2015 № 679-VIII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/183-19>

62. Савчук Н.В. Необхідність трансформації бюджетної системи у контексті розвитку місцевого самоврядування / Н.В. Савчук // Наука й економіка. – 2014. – № 2(34). – С. 23–32.

63. Свірко С. В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С. В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 5. – С. 478-484. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_5_60.

64. Свірко С. В. Облікова політика бюджетних установ як дієвий інструмент оптимізації їх бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2015. – Вип. 1. – С. 122-131.

65. Седан Н. М. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи / Н. М. Седун, А. В. Оверчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
66. Сопко В. Мета і принципи автоматизації бухгалтерського обліку / В. Сопко, М. Бенько // Актуальні проблеми економіки : науково-економічний журнал. – 2010. – № 12. – С. 186–193.
67. Сопко В.В. Інформаційні технології в організації облікового процесу / В.В. Сопко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 15–22.
68. Стефанчук Р.О. Зарубіжний досвід формування та функціонування місцевих бюджетів / Р.О. Стефанчук, О.А. Музика-Стефанчук // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. – 2010. – №1. – С.132-138.
69. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
70. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібн. / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. – К. : Вид-во КНЕУ, 2004. – 187 с.
71. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.
72. Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету [Електронний ресурс] : наказ : [затв. Мін-вом фінансів України 14.01.2011 р. № 11; станом на 28.12.2012 р.] // Законодавство України. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Spravochniki/funkc_vidat_kredit.aspx.

73. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : дис. докт. екон. наук: 08.00.09 / Н. М. Хорунжак. – Тернопіль, 2014. – 419 с.
74. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 248 с.
75. Хорунжак, Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – № 2. – С. 356-361.
76. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посібник / Є. Ю. Шара. – К. : «Центр учбової літератури», 2011. – 448с.
77. Яковишина Н. А. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи / Н. А. Яковишина, Є. В. Майданюк // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
78. Яремко С. Впровадження інформаційних систем в організаційно-управлінські структури бюджетних установ / С.А. Яремко // Вісник Хмельницького національного університет. – 2015. – № 1. – С. 237–241.
79. Ярошевич Н.Б. Шляхи збільшення дохідної бази місцевих бюджетів в Україні / Н.Б. Ярошевич, О.Я. Липа // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.10. – С. 278-282.
80. Adriana Bruno Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy// Open Journal of Accounting, 2014. – № 3. – P. 38–44
81. Jovanovič Tatjana Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia // НКЈУ – ССРА. – 2015. – № 15(4). – P. 791–814.
82. Jovanović Tatjana Should Slovenia Transform the Accounting in Public Sector? // International Public Administration Review, Vol. 13. – № 3–4/2015.

83. Noel Hyndman, Mariannunziata Liguori Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape // *Financial Accountability & Management*, 32(1), February 2016. – P. 67-75.

84. Sabrina Bellanca, Loredana Cultrera & Guillaume Vermeylen Analysis of Public Accounting Systems in the European Union // *Research in World Economy*. – 2015. – Vol. 6. – № 3. – P. 188-165.

85. Salme Nasi, Jukka Pellinen Janne Jarvinen, Tapani Rahko Developing Public Sector Cost Accounting Systems–Case Finnish Defence Forces// *Journal of Modern Accounting and Auditing*, February 2011. – Vol. 7. – № 2. – P. 97–110.