

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку та оподаткування

ФАЛАТОВИЧ Катерина-Марія Сергіївна

Обліково-аналітичне забезпечення діяльності
неприбуткових установ
ГРУПА ОДСм-21

спеціальність : 071 Облік і оподаткування
освітньо-професійна (наукова) програма Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Науковий керівник:
к.е.н., доцент ЖУКЕВИЧ С.М.

Тернопіль – 2019

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАВОВ.....	7
1.1. Неприбуткові установи в умовах сталого розвитку: суть, зміст, класифікація.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання функціонування неприбуткових установ.....	17
1.3. Облік та аналіз в управлінській діяльності неприбуткових установ.....	25
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ.....	36
2.1. Облік доходів неприбуткових установ.....	36
2.2. Облік видатків (витрат) неприбуткових установ.....	50
Висновки до розділу 2.....	63
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ.....	64
3.1. Аналітичне забезпечення діяльності неприбуткових установ.....	64
3.2. Контроль в управлінні діяльністю неприбуткових установ.....	74
Висновки до розділу 3.....	98
ВИСНОВКИ.....	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	93
ДОДАТКИ.....	105

ВСТУП

Актуальність теми.

Реалізація концепції сталого розвитку можлива лише за активного розвитку організацій громадянського суспільства, які належать до некомерційного, або, як його ще називають, – третього сектора економіки.

Тому у розвитку суспільства сталого розвитку все більшого значення набувають неприбуткові установи, які виконують дуже важливу функцію соціального захисту населення. Неприбуткові організації створюють основу громадського суспільства, є вирішальним стабілізуючим фактором, гарантом демократичного шляху розвитку. Здебільшого це є юридичні особи, метою діяльності яких не є отримання прибутку. Вони утворюють сектор, який складається з окремих, взаємно не підпорядкованих, але взаємодіючих громадських, благодійних, творчих організацій, освітніх, лікувальних закладів, які спрямовують енергію громадян на творчу діяльність і тим самим знижують соціальну напругу в суспільстві.

Необхідність реалізації демократичних принципів суспільного розвитку в Україні зумовили потребу в оптимальних змінах загального процесу регулювання обліку та оподаткування результатів діяльності неприбуткових організацій. Підвищення вимог до обліку, контролю, аналізу використання бюджетного фінансування установами та організаціями пов'язані із реалізацією Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, виконанням програмно-цільового методу планування бюджетів, поширенням процедур контролю й аудиту на одержувачів бюджетних коштів.

Проблемам організації діяльності, обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових установ і організацій присвячені праці таких науковців і практиків, як М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Р. Джога, К.Ф. Ізмайлової, В.П. Завгороднього, М.В. Кужельного, Л.А. Лахтіонової, В.Г. Лінника, Є.В. Мниха, П.Я. Поповича, В.С. Рудницького, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, С. Свірко,

Н. Хорунжак, Б.Ф. Усача, М.Г. Чумаченка, С.І. Шкарабана, Н.П. Шульги та російських вчених: В.Д. Андреева, О.М. Андропова, І.Т. Балабанової, П.С. Безруких, В.В. Ковальова, О.І. Ковальова, В.Ф. Палія, В.П.Привалова, А.Д. Шеремета.

Зважаючи на велике розмаїття видів неприбуткових установ, більшість досліджень присвячена окремим питанням організації їх обліку та оподаткування, однак не піднімаються питання проблемам обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових підприємств як повноцінних суб'єктів господарювання в ринковому, інформаційному просторі.

Вважаємо, що із зростанням кількості останніх і тієї ролі, яку вони відіграють в економіці країни, дослідження в напрямку розвитку обліково-аналітичного забезпечення їх діяльності є актуальними.

Водночас питання удосконалення обліково-аналітичного забезпечення неприбуткових установ для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень щодо використання фінансових ресурсів та оптимізації джерел їх залучення недостатньо вивченні на сучасному етапі розвитку України, що підтверджує актуальність, вибір теми й цільове спрямування дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає в уточненні та обґрунтуванні теоретичних підходів, а також розробці науково-практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення та оцінки фінансово-господарської діяльності неприбуткових установ для підвищення ефективності управлінських рішень вказаних суб'єктів господарювання.

Задля реалізації поставленої мети визначено такі основні завдання, спрямовані на її досягнення:

- дослідити особливості діяльності бюджетних та небюджетних неприбуткових організацій;
- проаналізувати нормативно-правову базу діяльності неприбуткових установ;
- висвітлити теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення

діяльності неприбуткових установ;

- дослідити чинні методики обліку діяльності бюджетних та небюджетних неприбуткових організацій;
- розглянути методику обліку доходів неприбуткових установ;
- висвітлити методику обліку видатків (витрат) неприбуткових установ;
- здійснити аналіз діяльності бюджетних неприбуткових організацій через застосування системи результативних показників (надходження – видатки – ефективність);
- дослідити процес контролю діяльності неприбуткових установ.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного забезпечення управління діяльності неприбуткових організацій, зокрема Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області.

Предметом дослідження – сукупність теоретико-методичних та організаційно-практичних підходів до обліково-аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності неприбуткових організацій.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є економічна теорія, системний підхід до відображення статутної діяльності неприбуткових організацій на рахунках бухгалтерського обліку, їх змісту та результатів у формах фінансової та податкової звітності. В процесі дослідження використано: загальні прийоми наукового мислення – аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння; статистичні методи – групування, абсолютні та відносні величини, індекси, кореляція; економіко-математичні методи.

Інформаційною базою дослідження є вітчизняні законодавчі та нормативно-правові акти з питань правового регулювання діяльності, обліку, аналізу, контролю й оподаткування неприбуткових організацій, статті, монографії, навчальні підручники з досліджуваної тематики, а також первинні документи та звітні форми неприбуткових організацій.

Наукова новизна та практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в науковій обґрунтованості та прикладній спрямованості теоретичних положень, підходів і рекомендацій, використання яких призведе

до поліпшення обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових установ, вдосконалення наявних систем обліку та аналізу її базових складових, підвищення рівня достовірності й ефективності економічної інформації за результатами обліку та аналізу доходів, видатків (витрат, затрат) і фінансових результатів неприбуткових установ.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота викладена на 92 сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, містить таблиці, рисунки та додатки.

Апробація результатів роботи та публікації. Результат роботи визначається тим, що запропонована методика обліку та перелік аналітичних показників апробовані у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області, що свідчить про реальність і можливість застосування їх на інших об'єктах для підвищення ефективності їх діяльності.

За результатами дослідження опубліковано тези доповіді на тему: «Теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових установ» [113], які апробовані на II Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» м. Полтава (Додаток В) та тези доповіді на тему: «Економічна суть неприбуткових установ як об'єктів обліково-аналітичного дослідження», апробовані на V Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» м. Тернопіль [114].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ

1.1. Неприбуткові установи в умовах сталого розвитку: суть, зміст, класифікація

Сталий розвиток суспільства можливий лише за активного розвитку організацій громадянського суспільства, які належать до некомерційного, або, так званого, – третього сектору економіки.

Швидкий розвиток некомерційного сектору розпочався наприкінці ХХ століття. Цей процес відбувався під впливом конкретних історичних умов і національних традицій. Так, створення перших благодійних товариств сучасні дослідники пов'язують з правлінням Катерини II і вважають, що це є започаткуванням інституційних основ некомерційного сектору.

Численні благодійні організації включали в себе навчальні заклади, опікунські будинки і дитячі притулки, лікарні, благодійні товариства сліпих і глухонімих тощо.

У сучасній Україні некомерційний сектор економіки представлений частиною неприбуткових установ і організацій, які відіграють важливу роль в процесі розвитку ринкових відносин, адже покликані реалізовувати культурні, соціальні, благодійні та інші суспільно важливі цілі. А питання обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю неприбуткових установ і організацій набуває все більшого теоретичного та практичного значення.

Сучасні дослідники соціально економічних відносин оперують поняттями «некомерційний сектор економіки», «організації громадянського суспільства», «неприбуткові установи і організації». В загальному розумінні ці поняття об'єднує те, що вони характеризують підприємства (установи, організації), які не розглядають отримання прибутку і його розподіл між учасниками в якості основної мети своєї діяльності, адже їх створення

направлене на вирішення освітніх, наукових, культурних, благодійних та інших суспільно значимих задач.

Відтак, для досягнення мети нашого дослідження проаналізуємо особливості діяльності неприбуткових організацій і установ.

У чинному Українському законодавстві зустрічаються різні терміни на позначення типу неприбуткових (непідприємницьких) організацій:

- «об'єднання громадян» – найзагальніший термін, що стосується громадських організацій, професійних спілок, політичних партій (ст.36, 37 Конституції України) [31; 36; 37];

- «громадські організації» – об'єднання громадян, створені для задоволення своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших спільних інтересів (ст.3. Закону України «Про громадські об'єднання») [31];

- «благодійні організації» – недержавні організації, що здійснюють благодійну діяльність відповідно до Закону України «Про благодійництво та благодійні організації» (ст.1 Закону) [33];

- «непідприємницькі організації» – термін, який вживається на позначення неприбуткових організацій в Цивільному кодексі України [116];

- «неприбуткові організації» – термін, який на сьогодні вважається найповнішим.

Ознайомившись із сутністю вищеназваних установ у вітчизняній законодавчій і нормативній базі, треба зазначити, що ці категорії не є синонімами.

Неприбуткову установу з-поміж інших суб'єктів господарювання виділяє мета їх створення, функціонування в ринковому просторі. А саме - надання просвітницьких, наукових, освітніх, культурних, благодійних, соціального забезпечення громадян та інших послуг суспільного характеру. Тобто до таких установ належать муніципалітети, лікарні, релігійні, громадські організації, діяльність яких не спрямована на одержання прибутку. Прикладом непідприємницької організації є Фонд «Вікімедія» [18].

Всіх вищеназваних організацій об'єднує те, що вони є суб'єктами функціонування в народно-господарському комплексі із створенням юридичної особи, які не отримують прибутку з наступним його розподілом між членами установи і провадять свою діяльність в певному нормативно-правовому полі і згідно статутної діяльності.

Цікавим є міжнародний досвід, де для визначення діяльності недержавних неприбуткових організацій використовують терміни [18]:

- недержавні (англ. non-government organizations, NGO);
- неприбуткові організації (англ. not for profit, non-profit organizations, NPO);
- приватні волонтерські організації (англ. private voluntary organization, PVO).

«Міжнародну Комісію Червоного Хреста» (International Committee of the Red Cross), засновану в 1863 році вважають однією з перших міжнародних неприбуткових урядових організацій. У 1945 році Організацією Об'єднаних Націй договором ООН (Стаття 71 § 10) введено в обіг дефініцію «недержавна організація». Визначення терміну Міжнародна недержавна організація (International Non-governmental Organization, INGO) уперше було сформульовано в резолюції 288 (X) ECOSOC 27 лютого 1950 року [18].

Функціонування неприбуткових установ є обов'язковим атрибутом демократичного суспільства. Існування громадських, волонтерських організацій забезпечує участь громадськості в процесі розвитку і вдосконалення суспільних відносин. Адже вони: - виконують функції посередника між державою і різними соціальними групами, захищаючи права й інтереси останніх; - запобігають монополізації державою політичної, економічної та інших сфер життя суспільства, - забезпечують громадський контроль за діяльністю держави і її структур.

На макроекономічному рівні діяльність досліджуваних установ також велика. Не створюючи нової вартості і не отримуючи прибутку, вони перерозподіляють існуючу. Одночасно формують додаткові фінансові, матеріальні, інтелектуальні та інші ресурси, що спрямовані на задоволення приватних і суспільних інтересів. Різного роду об'єднання громадян

виступають посередниками і презентують державі власний погляд на різні проблеми — соціальні, культурні, економічні тощо.

Неприбуткові організації відрізняються між собою специфікою підходів до роботи: установ, що виконують лобістські функції, адміністрування проектами, управління програмами їх консультування. Так, багато міжнародних неприбуткових установ мають консультаційні погодження з агентствами ООН у певних сферах діяльності. Наприклад, організація Інформаційна мережа третього світу (Third World Network) має статус консультанта в рамках Конференції з розвитку торгівлі (Conference of Trade and Development, UNCTAD), а також статус в рамках Економічної й соціальної ради ООН (UN Economic and Social Council, ECOSOC). Якщо в 1946 році тільки 41 НУО мала такий статус ECOSOC, то в 2010 році їх вже було 2350 [18].

В умовах глобалізації та інтеграції України в світових простір, велике значення має діяльність міжнародних неприбуткових установ на вітчизняних теренах. Діючими міжнародними неприбутковими організаціями в Україні є: АЙРЕКС (IREX), АКСЕЛЗ (ACTRACCELS), Інтерньюз Нетворк (Internews Network), ІнтерньюзУкраїна (InternewsUkraine), Фулбрайт (Fullbright), Національний Фонд Підтримки Демократії (National Endowment for Democracy — NED), Дім Свободи (Freedom House), Консорціум Економічних досліджень і освіти (EERC), Польсько-Американсько-Українська Ініціатива (PAUCI), Фонд Євразія (Eurasia Foundation), Каунтерпарт Інтернешнл (CounterpartInternational), ЮКАН (UCAN). Вони є прикладом впровадження демократичних засад і громадського контролю в суспільстві.

Такий вплив на розвиток громадянського демократичного суспільства міжнародних неприбуткових організацій (МНО) зумовлений прагненням України «влитися» в міжнародний, зокрема і Європейський, простір. Функціонування МНО в Україні виділяють в декілька етапів.

Розвитком інфраструктури та основних засад ринкової економіки характеризується перший етап (1991–1997 роки) діяльності МНУ.

Наступним кроком (1997–2003 роки) стало поглиблення структурних, правових реформ демократизації суспільства, забезпечення постійного економічного зростання, підтримка екологічної і ядерної безпеки, підвищення рівня і поліпшенню якості життя людей у регіонах, відродження культури і духовності. З 2004 року відбувається перехід від суто фінансового і технічного сприяння до партнерства. Нові програми передбачають, перш за все, інвестиції в малий і середній бізнес, партнерство між навчальними і медичними закладами, недержавними організаціями, містами, діловими і професійними об'єднаннями, обмін студентами, фахівцями і працівниками та підприємцями розвинених країн і країн, що розвиваються.

Ефективною для вітчизняного ринку є міжсекторна взаємодія МНУ і бізнесу і появи сучасних знань і розумінь ціннісно-цільового управління. До них належать обмін професійним і культурним досвідом, участь у розвитку освіти й інфраструктури, розвиток загальнодемократичних цінностей свободи слова, прав людини на інформацію, пізнавальні інтенції відносно інших країн, прагнення власників бізнесу до навчання своїх співпрацівників шляхом участі у таких програмах.

В економічній літературі зустрічається наступний поділ неприємницьких установ.

Перша група (КВЕД: секція О, розділ 84) табл. 1.:

Таблиця 1.1

Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування [72]

Група	Назва видів економічної діяльності
84.1	Державне управління загального характеру; соціально-економічне управління
84.2	Надання державних послуг суспільству в цілому
84.3	Діяльність у сфері обов'язкового соціального страхування

Ця секція обіймає органи державної влади України; органи місцевого самоврядування; створенні органами державної влади України установи та організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету; створені органом

місцевого самоврядування установи та організації, що утримуються з рахунків коштів відповідних бюджетів.

Друга група (КВЕД: секція S, розділ 94) табл.1.2.

Таблиця 1.2.

Діяльність громадських організацій [72]

Група	Назва видів економічної діяльності
94.1	Діяльність організацій промисловців і підприємців, професійних організацій
94.2	Діяльність професійних спілок
94.9	Діяльність інших громадських організацій

Громадські організації – це зареєстровані об’єднання громадян, створенні для задоволення захисту своїх законних соціальних, економічних, творчих, вікових, національно-культурних, спортивних та інших інтересів. Громадська організація отримує право власності на кошти та інше майно, що передане їй засновниками, учасниками чи державою, придбане за рахунок вступних та членських внесків, пожертвуване громадянами, підприємствами, установами та організаціями, а також на майно, придбане за рахунок власних коштів та на інших засадах, що не заборонені законодавством [31].

Творчі спілки – це добровільні об’єднання професійних творчих робітників певного професійного напрямку в галузі культури та мистецтва, які мають фіксоване членство і діють на основі статуту. Творча спілка створюється групою професійних творчих робітників певного професійного напрямку (всеукраїнська – в складі не менше 100 осіб, регіональна – не менше 20 осіб). Рішення про заснування творчої спілки приймається загальними зборами.

Політичні партії – це об’єднання громадян – прибічників певної загальнонаціональної програми суспільного розвитку, для яких головною метою є участь у розробці державної політики, формуванні органів влади, міського і регіонального самоврядування і представництво в їх складі.

Політичні партії підлягають обов’язковій реєстрації Міністерстві юстиції України, створюються і діють лише зі всеукраїнським статусом. Заяву про

реєстрацію політичної партії має бути підтримано підписами не менше однієї тисячі громадян України, які мають виборче право.

Політичні партії не мають права отримувати доходи від акцій та інших цінних паперів їм забороняється мати рахунки в іноземних банках і зберігати в них цінності, отримувати кошти від іноземних держав, державних органів, підприємств, створених на основі спільної форми власності. Політичні партії зобов'язані щорічно публікувати свої бюджети [31].

Політичні партії не мають права засновувати підприємства, крім засобів масової інформації, і займатися господарською та іншою комерційною діяльністю, за винятком продажу суспільно-політичної літератури, інших агітаційних матеріалів, виробів і з власною символікою, проведення свят, виставок, лекцій, інших суспільно-політичних заходів.

Благодійні організації. Благодійна діяльність – це безкорисна діяльність благодійних організацій, яка не передбачає отримання доходів від неї.

Засновниками благодійної організації можуть бути фізичні та юридичні особи. Вищим органом управління благодійною організацією є колегіальний орган, що здійснює повноваження на основі статуту. Виконавчим органом є правління (комітет). Благодійні організації створюються і діють за територіальною ознакою і поділяються на всеукраїнські, місцеві та міжнародні.

Майно і кошти благодійної організації становлять внески засновників, благодійні внески і пожертвування, кошти від проведення благодійних компаній зі збору пожертвувань, благодійних лотерей та аукціонів з реалізації пожертвувань, отриманих від благодійників, доходи від депозитних вкладів та цінних паперів тощо. Благодійники, які передали своє майно, кошти та інші матеріальні цінності до благодійної організації, отримують за їх запитом звіт про використання вказаних цінностей. Якщо цінності переданні за цільовим призначенням, звіт про їх використання подається благодійною організацією в обов'язковому порядку.

Науково-дослідні установи та навчальні заклади (КВЕД: секція Р, клас 80) табл.1.3.

Класифікація освіти [72]

Група	Назва видів економічної діяльності
85.1	Дошкільна освіта
85.2	Початкова освіта
85.3	Середня освіта
85.4	Вища освіта
85.5	Інші види освіти
85.6	Допоміжна діяльність у сфері освіти

Третя група (КВЕД: секція О, розділ 84.30):

Пенсійні фонди (КВЕД: код 84.30)., що пенсійні фонди є самостійною фінансово-банківською системою, здійснюють управління фінансами пенсійного забезпечення і створенні з метою акумулювання коштів на виплату пенсій після закінчення трудової діяльності.

Кредитні спілки (КВЕД: клас 65). Кредитні спілки є громадськими організаціями, головною метою яких є фінансування і соціальний захист членів шляхом залучення їх особистих заощаджень для взаємного кредитування. Кредитна спілка діє на основі статуту і може бути заснована у складі не менше 50 осіб.

До четвертої групи неприбуткової організації належать, наприклад, гаражні кооперативи, садоводі спілки за умови, що вони не мають на меті отримання прибутку.

П'ята група неприбуткових організацій включає в себе спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створенні для представлення інтересів засновників та існуючі за рахунок внесків таких засновників, а також пасивних доходів.

Шоста група включає в себе релігійні організації (КВЕД: секція М, код 94.91), зареєстровані в порядку, встановленому Законом [38]. До таких організацій належать релігійні товариства, управління і центри, монастирі, релігійні братства, місії, духовні навчальні заклади.

Сьома група включає житлово-будівельні кооперативи, об'єднання співвласників багато квартирних будинків (КВЕД: секція К).

Залежно від джерел фінансування неприбуткові установи можна поділити на бюджетні та небюджетні установи.

Незважаючи на різні види діяльності можна виділити спільні ознаки досліджуваних установ (рис 1.1)

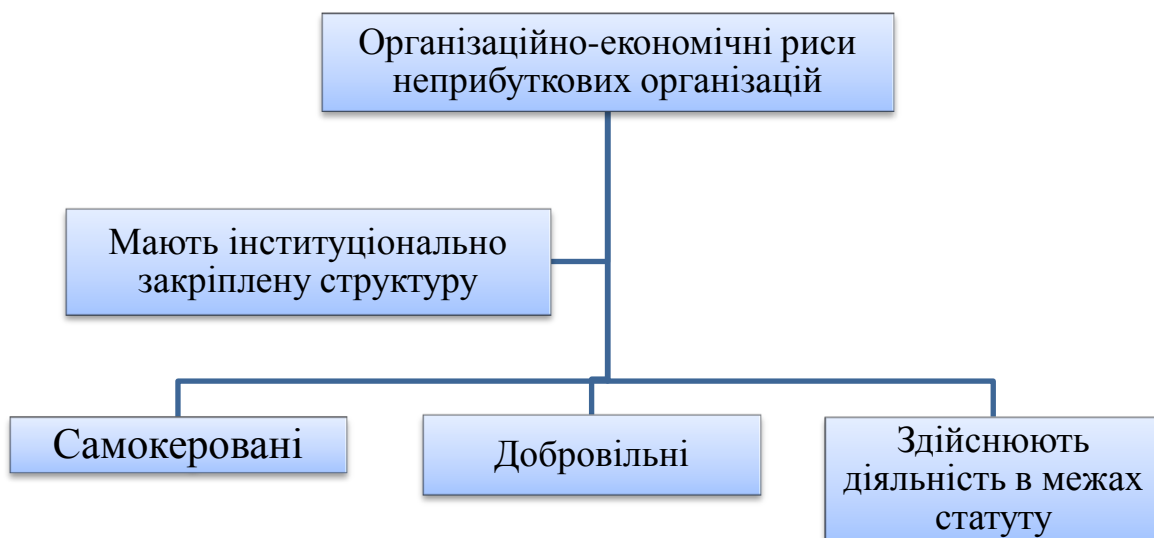


Рис. 1.1– Організаційно-економічні риси неприбуткових організації [69]

Саме ці ознаки вважаються базовими характеристиками некомерційного сектору. Некомерційні організації створюються для вирішення соціальних, благодійних, культурних, освітніх, наукових завдань, для охорони здоров'я і природи, захисту прав людини, розв'язання спорів і конфліктів, а також з іншою метою, що пов'язана з досягненням суспільних благ.

Завдання, які неприбуткові установи виконують в суспільстві, обґрунтовують значне їх поширення і функціонування. Їх можна узагальнити наступним чином:

- прями́й і непрямий внесок у глобальну економіку,
- зворотний зв'язок між громадянами та урядом,
- взаємовигідний характер співробітництва комерційного та некомерційного секторів,

➤ надає можливість заможним структурам здійснення благодійної діяльності.

Неприбуткові установи (НУ), що належать до некомерційного сектору здійснюють прямий і непрямий вплив у глобальну економіку. Прямий внесок пов'язаний з тим, що некомерційний сектор — це сфера, що забезпечує зайнятість і самозайнятість населення. З погляду зайнятості за своїми функціями некомерційний сектор ототожнюється з малим бізнесом, однак він додатково забезпечує соціально-психологічну підтримку своїх співробітників, активніший у залученні до економічної діяльності соціально вразливої частини населення (студенти, інваліди, безробітні та ін.). Купуючи товари, надаючи послуги, необхідні для їхньої діяльності, діяльність НУ підтримує сукупний попит і збільшує сукупну пропозицію. Одночасно НУ обіймають такі ніші, що є неконкурентними і нецікавими для комерційного сектору, оскільки не отримують прибутків.

Непрямий внесок полягає в тому, що НУ додають у соціальну сферу елементи конкуренції. Складаючи конкуренцію державним і муніципальним структурам, вони збільшують ефективність функціонування системи надання соціальних послуг загалом. Діяльність некомерційних організацій допомагає поліпшити показники рівня освіти і здоров'я нації, що, відповідно до сучасних досліджень, підвищує ефективність економіки і зумовлює вищі темпи економічного зростання. Поліпшуючи соціальний клімат, неприбуткові установи роблять внесок у забезпечення соціальної і політичної стабільності, що є необхідними умовами економічного розвитку.

Крім того, НУ займаються захистом прав людини, через механізми суспільної експертизи і контролю сприяють прозорості й ефективності роботи державних служб і судової системи.

1.2. Нормативно-правові засади функціонування неприбуткових установ

Діяльність суб'єктів господарювання в економічному та соціальному просторі керується певним набором правил, тобто нормативно-правовою базою.

Основним законом, яким керуються як окремі особи так і підприємства, установи це є Конституція України, де гарантовано право на свободу думки і слова, на вільне вираження своїх поглядів і переконань, вільно збирати, зберігати, використовувати і поширювати інформацію усно, письмово або в інший спосіб - на свій вибір (стаття 34); - право кожного на свободу світогляду і віросповідання (стаття 35); - право громадян України на свободу об'єднання у політичні партії та громадські організації для здійснення і захисту своїх прав і свобод та задоволення політичних, економічних, соціальних, культурних та інших інтересів, за винятком обмежень, встановлених законом в інтересах національної безпеки та громадського порядку, охорони здоров'я населення або захисту прав і свобод інших людей (стаття 36) [42].

У Цивільному кодексі України здійснюється поділ на юридичних осіб публічного права (органи держави та місцевого самоврядування, наділені владними повноваженнями та виконуючі владні функції) та юридичні особи приватного права (всі інші юридичні особи) (стаття 81 ЦКУ) [116].

Відповідно до пункту 3 статті 83 ЦКУ установою є «організація, створена однією або кількома особами (засновниками, які не беруть участі в управлінні нею) шляхом об'єднання (виділення) їхнього майна для досягнення мети, визначеної ними, за рахунок цього майна» [116].

До неприбуткових установ належать також юридичні особи приватного права, які в своїй статутній діяльності (насамперед щодо майнових її аспектів) керуються нормами ЦКУ, а в частині вимог щодо структури, порядку створення та функціонування - чинним законодавством України як юридичні особи, які визначаються як «неприбуткові» («некомерційні») організації.

Залежно від того, чи передбачають неприбуткові організації членство, вони матимуть форму установ або не підприємницьких товариств.

Здійснення підприємницької діяльності непідприємницькими установами регулюється статтею 86 ЦКУ, в якій зазначено, що непідприємницькі товариства (споживчі кооперативи, об'єднання громадян) та установи можуть поряд зі своєю основною діяльністю здійснювати підприємницьку діяльність, якщо інше не встановлено законом і якщо ця діяльність відповідає меті, для якої вони були створені, та сприяє її досягненню.

Якщо установа є новою формою неприбуткової організації, то непідприємницьке товариство — типова членська організація, членами якої можуть бути фізичні (громадські організації) або юридичні (спілки, союзи та асоціації) особи.

Одночасно з цим, Господарський кодекс України визначає поняття непідприємницького господарювання, яке полягає у самостійній систематичній господарській діяльності, спрямованій на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку (ст. 52). Також зазначається, що не можуть здійснювати некомерційну господарську діяльність органи державної влади, органи місцевого самоврядування [20]. Отже, органи державної влади, які визнані за ознакою класифікації неприбутковими установами, відповідно до вимог господарського законодавства не можуть здійснювати некомерційну діяльність. Це доводить тезу про те, що у вітчизняній практиці поняття неприбуткових і некомерційних установ і організацій не є тотожними.

Неприбуткова установа – це самостійно господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи і здійснює діяльність, передбачену установчими документами, має самостійний баланс, поточні рахунки в установах банків, печатку [69].

Згідно із пунктом 14.1.121. Податкового кодексу України, неприбуткові підприємства, установи та організації (неприбуткові організації) не є платниками податку на прибуток підприємств [75].

Тобто неприбуткові організації – це не вид підприємства, установи або організації. Це податковий статус, який присвоюють податківці шляхом внесення до певного Реєстру. Але не кожний неплатник податку на прибуток може отримати цей статус. Його присвоюють виключно тим юридичним особам, які відповідають ознакам, встановленим п. 133.4 Податкового кодексу України (ПКУ).

Так, неприбутковим підприємством, установою та організацією є юридична особа, що одночасно відповідає таким вимогам:

1) утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

2) установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування ЄСВ), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;

3) установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Це не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

4) внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Отже, головною ознакою і останнім кроком для отримання статусу неприбуткової організації є внесення установи до Реєстру неприбуткових установ та організацій, який веде Державна фіскальна служба України. І підтвердженням такого статусу є рішення органу ДФС про таке внесення (саме копію такого рішення неприбуткова організація може надавати своїм контрагентам для підтвердження свого податкового статусу).

Зокрема, у ньому визначено перелік юридичних осіб, які можуть отримати статус неприбуткових, а саме:

1. бюджетні установи;

2. громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;

3. спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;

4. житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);

5. об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;

6. професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;

7. сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;

8. інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам п. 133.4 ПКУ.

Отже, крім нормативних актів, що описані вище, неприбуткові організації регламентуються наступними законами (таблиця 1.4.)

Класифікацію неприбуткових установ (НУ) за структурами ознаки неприбутковості згідно Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій наведено в табл. А.1 додатка А.

З 16 липня 2016 року діє оновлений Реєстр неприбуткових установ та організацій, затверджений постановою КМУ від 13.07.2016 р. №440 [104].

До нового Реєстру підлягатимуть включенню неприбуткові організації, що відповідають вимогам Податкового кодексу та мають статус юридичної особи. Неприбуткові організації, які не приведуть у відповідність документи вимогам п. 133.4 ПКУ, залишаються в Реєстрі до кінця 2016 року, а з 1 січня 2017 року виключаються з Реєстру неприбуткових організацій.

Правове регулювання неприбуткових організацій

№ з/п	Неприбуткова організація	Закон, що регулює їх діяльність
1	благодійні організації	Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 р. №5073-VI [32]
2	громадські об'єднання, політичні партії	Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 р. №4572-VI [30]
3	садові, дачні, гаражні кооперативи, житлово-будівельні кооперативи	Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. №1087-IV [31]
4	сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи	Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 №469/97-ВР [33]
5	ОСББ	Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. №2866-III [34]
6	професійні союзи, їх об'єднання	Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999 р. №1045-XIV [35]
7	творчі спілки	Закон України «Про професійних творчих працівників та творчі спілки» від 07.10.1997 р. №554/97-ВР [36]
8	релігійні організації	Закон УРСР «Про свободу совісті та релігійні організації» від 23.04.1991 р. № 987 [37]

НУ, зареєстровані як юридичні особи, користуються тими ж правами, що й будь-які інші юридичні особи: можуть бути учасниками цивільно-правових відносин, отримувати майнові та немайнові права, бути позивачем та відповідачем у судових органах, засновником інших юридичних осіб, мають право наймати штатних працівників організації, займатись діяльністю, передбаченою статутом, укладати угоди з іншими особами, проводити банківські операції.

Інформацію про доходи та витрати НУ (крім бюджетних установ, що фінансуються в основному бюджетними коштами) в розрізі основної статутної

діяльності наведено в табл. А.2 додатка А.

Бюджетні неприбуткові організації (далі – бюджетні установи та організації) є неприбутковими, оскільки не мають прибутку. Але необхідно зважити на те, що природа бюджетних установ відмінна від інших неприбуткових організацій: їх поява зумовлена нормативними актами публічної влади і підкріплена бюджетним фінансуванням, в той час як інші НУ з'являються і діють на підставі доброї волі приватних (недержавних) осіб.

Основною відмінністю бюджетних установ від інших неприбуткових організацій є їх повна залежність від бюджетного фінансування, яке здійснюється в рамках Бюджетного кодексу [17].

Відповідно до джерел коштів фінансування небюджетних НУ поділяється на внутрішнє й зовнішнє. Внутрішнє фінансування у вигляді надходжень від реалізації продукції та надання послуг є характерним для НУ ознаки неприбутковості 0035, 0038, 0039, 0040, 0043 (табл. А.2 додатка А). Зовнішнє фінансування - використання отриманих коштів від зовнішніх донорів - юридичних та фізичних осіб (цільових коштів), безоплатних майнових (благодійних) надходжень, безповоротної фінансової допомоги, бюджетних коштів, тому характерне для небюджетних НУ будь-якої ознаки неприбутковості.

Особливістю діяльності таких структур є досить вузьке використання власних коштів та практично повне фінансування діяльності за рахунок залучених коштів. До власних коштів НУ можна віднести надходження від реалізації, безоплатні майнові надходження, безповоротна фінансова допомога. Залученими коштами фінансування діяльності НУ є цільові та бюджетні кошти, кредит.

Необхідною умовою для ефективної діяльності небюджетних НУ є можливість залучати достатні кошти для здійснення власних проектів та програм. Доходи від проведення основної діяльності могли б стати реальним джерелом фінансування для НУ, «основна діяльність» не звужувалась виключно до «надання благодійної допомоги, просвітніх, культурних,

наукових, освітніх та інших подібних послуг для суспільного споживання, зі створення системи соціального забезпечення громадян та для інших цілей, передбачених статутними документами» [74]. В результаті такого звуження велика кількість НУ, щоб не втратити статус неприбутковості, змушена віддавати неосновні види статутної діяльності, які є за характером підприємницькими, комерційним структурам.

Основна проблема регулювання оподаткування власних надходжень НУ – встановлення меж та обсягу підприємницької діяльності, яку може здійснювати неприбуткова організація, не втративши при цьому свій статус.

Питання контролю за підприємницькою діяльністю в різних країнах вирішується по-різному. Наприклад, в Польщі непідприємницька і підприємницька діяльність може здійснюватись однією організацією, у Великобританії - лише дочірнім підприємством НО, але в будь-якому разі податок на прибуток не сплачується. В США неприбуткова організація може займатись побічною підприємницькою діяльністю. Отримані таким чином доходи використовуються для фінансування основної діяльності, не підлягають оподаткуванню [55].

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

У разі недотримання неприбутковою організацією вимог, визначених цим пунктом, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій [74].

З першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому вчинено таке порушення, до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щоквартально подавати до контролюючого органу квартальну фінансову і податкову звітність (з наростаючим підсумком) з податку на прибуток та сплачувати податок у термін, визначений для квартального періоду.

З наступного податкового (звітного) року така неприбуткова організація подає фінансову і податкову звітність та сплачує податок на прибуток у порядку, встановленому Податковим кодексом України (п. 133.4.3) для неприбуткових організацій - платників податку на прибуток.

Встановлення контролюючим органом відповідно до норм Кодексу факту використання неприбутковою організацією доходів (прибутків) для цілей інших, ніж передбачені установчими документами, є підставою для виключення такої організації з Реєстру неприбуткових установ та організацій і нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств, штрафних санкцій і пені відповідно до норм цього Кодексу. Податкові зобов'язання, штрафні санкції і пеня нараховуються, починаючи з першого числа місяця, в якому вчинено таке порушення.

Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Тобто, пп. 133.4.3 ПКУ встановлює особливий об'єкт оподаткування для неприбуткових організацій, які порушили умови своєї неприбутковості, – не фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, а суму коштів, використаних всупереч установчих документів такої юридичної особи.

Неприбуткова організація може мати зареєстрований статутний фонд. Звичайно, цей статутний фонд не може ділитись на акції чи частки, не може засвідчувати корпоративних прав членів організації.

Відповідно до ст.21 Закону України “Про громадські об'єднання” (аналогічні норми є в інших Законах, які регулюють діяльність НУ) «... майно та кошти після задоволення вимог кредиторів передаються за рішенням такого

об'єднання на статутні або благодійні цілі іншому (кільком іншим) громадському об'єднанню, а в разі неприйняття такого рішення - зараховуються відповідно до закону до державного або місцевого бюджету» [30].

Враховуючи, що власний капітал НУ потенційно є власністю або організації, або держави, при умові спрямування кінцевих результатів діяльності до статутного фонду на збільшення власного капіталу вони ні в якому разі не повинні бути об'єктом оподаткування.

Отже, обов'язковою умовою для неприбуткових організацій є використання своїх доходів (прибутків) виключно для фінансування витрат на своє утримання, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами. Лише при виконанні цієї умови, неприбуткові організації не є платниками податку на прибуток.

1.3. Обліково-аналітичне забезпечення управлінської діяльності неприбуткових установ

У системі управління діяльністю кожного підприємства, зокрема неприбуткового важливе значення має його обліково-аналітичне забезпечення діяльності.

О.Д. Гудзинський визначає, що обліково-аналітична система – це інтегрована система прийомів обліково-аналітичного забезпечення менеджменту шляхом здійснення специфічних внутрішньосистемних та загальносистемних функцій [22]. Т. Камінська під «обліково-аналітичним забезпеченням» розуміє систему збору, обробки, узагальнення, подання та аналізу фінансової інформації, забезпечення її кількості та якості для ведення господарської діяльності, зокрема і її управління [39].

Обліково-аналітична система – це система, що базується на даних бухгалтерського обліку, включаючи оперативні дані і використовує для економічного аналізу статистичну, виробничу та довідкову та інші види

інформації. Тому обліково-аналітична система являє собою збір, опрацювання та оцінку всіх видів інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень на макро- і мікро- рівнях.

Зазначимо, що система обліково-аналітичного забезпечення є частиною загальної системи управління, яка базується на даних бухгалтерського обліку і здійснюється працівниками бухгалтерії. Її суть полягає в об'єднанні облікових та аналітичних детермінант в один процес, забезпечуючи його безперервність, здійснення оперативного мікроаналізу, з використанням його результатів для прийняття управлінських рішень. Основним критерієм у формуванні обліково-аналітичної системи є співставлення очікуваних вигід з витратами в управлінні підприємством. Впровадження обліково-аналітичної системи зумовлюється її значення для досягнення мети підприємства (рис. 1.2).

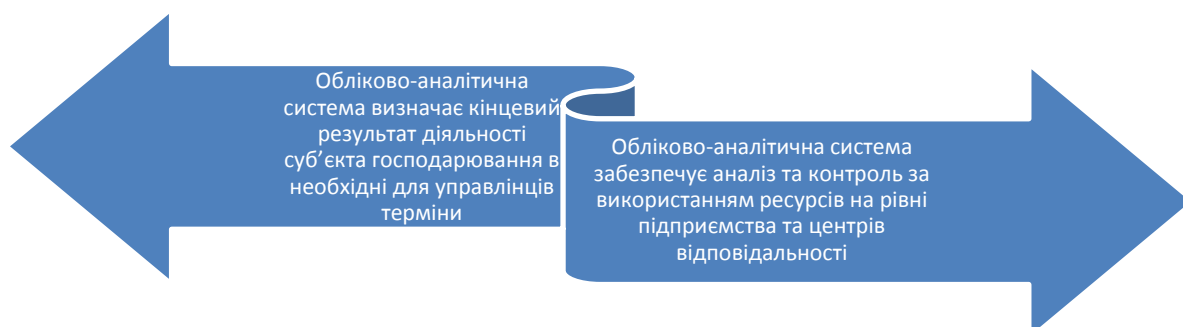


Рис.1.2 – Завдання обліково-аналітичної системи

Примітка. Розроблено на основі [22; 39]

Обліково-аналітична система складається з елементів, які взаємодіють між собою, залежать одне від одного і формують єдине ціле. Ми вважаємо, обліково-аналітичну систему можна представити як сукупність наступних складових (рис1.3).

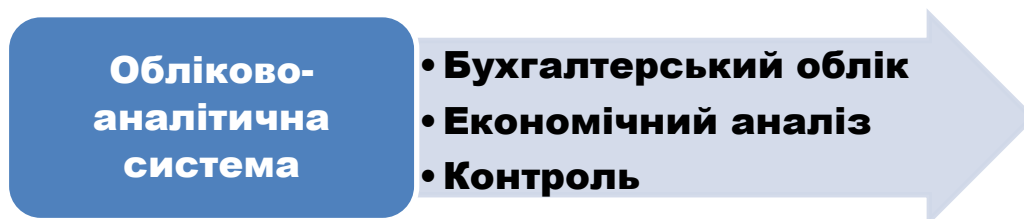


Рис. 1.3 – Елементи обліково-аналітичної системи неприбуткових установ

Примітка. Розроблено на основі [22; 39]

Облікова компонента системи, забезпечує внутрішніх та зовнішніх користувачів інформацією, дає можливість детального вивчення факту господарського життя підприємства, комплексної оцінки його розвитку.

Аналітична складова обліково-аналітичної системи поєднує в собі два основних компоненти. Це сукупність аналітичних облікових показників, завдяки веденню аналітичного бухгалтерського обліку, а також - сукупність показників, отриманих у результаті дії управлінських функцій аналізу та синтезу.

Загалом, як свідчить дослідження літературних джерел, поняття «обліково-аналітична інформація» об'єднує дані, що продукуються системою бухгалтерського обліку та методами економічного аналізу.

Метою обліково-аналітичного забезпечення є досягнення результативності діяльності неприбуткових установ та якості послуг

У системі функцій управління облік виступає інформаційно-забезпечуючою функцією. Розглядаючи облікову функцію як інформаційну складову управлінського процесу необхідно зазначити, що її реалізація в інформаційній системі менеджменту повинна базуватися на системному підході. Це означає, що облік розглядається в інформаційній системі з одного боку як її відокремлена частина, підсистема, а з іншого, як цілісна система, яка, в свою чергу, розподіляється на свої структурні елементи (підсистеми, блоки тощо). Системні цілі вищого рівня повинні досягатися за умов підпорядкування обліку загальним інтересам інформаційної системи з одночасним упорядкуванням свого внутрішнього складу, як системи, і розвитком власних організаційних та інформаційних можливостей.

За визначенням Американської асоціації бухгалтерів «бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, вимірювання та оцінки показників і представлення даних користувачам для опрацювання, обґрунтування та прийняття управлінських рішень» [116, с. 7].

Б. Нідлз поділяє вищенаведену думку та під бухгалтерським обліком розуміє «систему, яка здійснює вимірювання, опрацювання та передачу інформації про певний суб'єкт господарювання» [69, с. 12-13].

М.А. Вахрушина розглядає облік як «інформаційну систему, яка вимірює, опрацьовує та передає фінансові дані» [5, с. 7].

В.В. Свірко дає визначення обліку як «упорядкованої та регламентованої інформаційної системи що систематично відображує в часі стан і зміну всіх господарських фактів...» [108, с. 61].

Ф.Ф. Бутинець під системою бухгалтерського обліку розуміє «сукупність методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання і реалізації продукції, вирішуються чітко визначені цілі й забезпечується управління підприємством на основі реалізації його тактичних і стратегічних завдань» [11, с. 11].

Усі наведені визначення об'єднує підхід до бухгалтерського обліку, як інформаційної системи управління.

У практичному відношенні це означає, як вказує Б.І.Валуєв: «організація діяльності облікового персоналу і зміст бухгалтерських моделей економічних об'єктів мають створювати інформаційні умови для ефективного здійснення функцій управління, тобто «працювати» на сукупний управлінський процес» [17].

Оскільки статус «неприбуткова організація» використовується виключно в податковому обліку, він жодним чином не впливає на бухгалтерський облік таких юридичних осіб.

Згідно з ч. 1 ст. 2 Закону про «Бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність. Оскільки неприбуткові організації є юридичними особами, вони зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову

звітність у загальновстановленому порядку (спеціальні нормативні документи для ведення бухгалтерського обліку саме неприбутковими організаціями, відсутні).

Але слід враховувати, що неприбутковий статус мають і бюджетні установи. Отже, там де інші, небюджетні юридичні особи мають право використовувати для ведення бухгалтерського обліку національні або міжнародні стандарти, бюджетні установи повинні його вести згідно національних стандартів в держсекторі і використовувати бюджетний План рахунків.

Організація обліку в бюджетних установах регламентована Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [88]. Вітчизняні вимоги до обліку та звітності бюджетних організацій та установ наведені в главі 10 Бюджетного кодексу [20]:

- розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік відповідно до правил, встановлених Державним казначейством України;
- всі надходження та витрати обліковуються у валових показниках незалежно від того, передбачається чи не передбачається у бюджетних призначеннях взаємо зарахування цих показників;
- всі надходження до бюджету та витрати повинні заноситися на рахунки в хронологічному порядку;
- всі бухгалтерські записи повинні підтверджуватись документально.

Зазначимо, що Головним управлінням Державного казначейства на даний час затверджені в питаннях обліку одночасно метод нарахування і касовий метод, а облік доходів здійснюється виключно за касовим методом, що суперечить Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку [13]. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України ведеться шляхом застосування меморіально-ордерної, журнально-ордерної, скороченої журнально-ордерної та автоматизованої (комп'ютерної) форм.

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

Перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій (за хронологічним порядком) і оформляються меморіальними ордерами — накопичувальними відомостями, яким присвоюються постійні номери [12]. Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

В умовах соціально-економічних національних реформ для НУ характерною є бухгалтерська система (фінансовий та управлінський облік). Тому для забезпечення ефективної діяльності, на основі організації якісного обліку, установи використовують комплексну облікову систему збору інформації про операції господарської діяльності з метою підготовки показників чинних форм звітності, які детальніше охарактеризовано у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика комплексної облікової системи навчального закладу

Підсистеми обліку	Характеристика підсистеми обліку
Бухгалтерський облік	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність закладів зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
В тому числі:	
Фінансовий облік	система реєстрації та узагальнення даних про господарську діяльність закладів, складання фінансової звітності та передавання її зацікавленим користувачам.
Управлінський облік	узагальнення облікової інформації за центрами відповідальності закладів з метою прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень

Щодо елементів методу бухгалтерського обліку, то вітчизняні науковці визначають вісім основних: документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату. В розрізі методу обліку його складові мають своє специфічне наповнення залежно від облікової системи, в якій використовуються.

Найбільш суттєвий вплив на облікову політику небюджетних НУ будуть мати принципи [13]: нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою.

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

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

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

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

Враховуючи, що НУ в своїй більшості невеликі за структурою та обсягами діяльності, передбачаємо доцільність ведення обліку за спрощеним Планом рахунків.

Зведена облікова інформація небюджетних НУ ведеться у формі реєстрів, відомостей, а також в журналах-ордерах.

Невід'ємним елементом фінансового обліку є управлінський облік, який робить акцент на створенні інформації для прийняття управлінських рішень.

Вимоги до первинного обліку неприбуткових організацій.

Керівник НУ в обов'язковому порядку:

- забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та виконання працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, порядок оформлення та подання для обліку відомостей і документів;

- затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з

відпуском (витрачанням) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи [14].

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, що містять реквізити типових або спеціалізованих форм.

Перелік типових первинних документів, які створюються в діяльності НО і офіційно затверджені відповідними органами влади, наведено в додатку В.

Розв'язання проблеми ефективного використання неприбутковими організаціями цільових коштів тісно пов'язано з налагодженою системою контролю за виконанням передбачених кошторисом статей доходів та витрат. В свою чергу, контроль буде результативним при умові достовірної облікової інформації.

Складовою частиною контролю є аналіз, методи якого, характерні для підприємницьких структур, далеко не завжди можуть мати успішне застосування неприбутковими організаціями.

Аналіз (від грецького *analysis* – розкладання, розчленування) – метод наукового дослідження, який полягає в уявному або реальному розчленуванні цілого на складові та виділенні окремих сторін, властивостей, зв'язків. Таке розчленування дає змогу з'ясувати внутрішню суть і природу процесу, що вивчається, його залежність від факторів формування.

До аналізу як спеціальної галузі знань належить економічний аналіз, який являє собою систему спеціальних знань, пов'язаних з дослідженням економічних процесів, сформованих під впливом об'єктивних економічних законів і суб'єктивних факторів [86, с.9].

Діяльність неприбуткових організацій має ряд характеристик, які обумовлюють як поділ обліку, так і види аналізу.

Серед науковців поширена думка щодо поділу аналізу фінансово-господарської діяльності на фінансовий та управлінський. В основі фінансового аналізу лежить аналіз показників фінансового стану. Фінансовий аналіз вивчає всю сукупність фінансових ресурсів, яка характеризується визначеною системою показників їх наявності, розміщення та використання. Управлінський аналіз досліджує ефективність заходів із управління операціями господарської діяльності.

Самостійне місце аналізу як функції управління неприбуткової установи визначають також специфічність предмету і методу аналізу.

Як відомо, предметом аналізу є господарська діяльність, господарські явища і процеси незалежно від характеристик їхнього інформаційного відображення. Іншими словами, економічний аналіз має справу з господарськими явищами і процесами, які виражають сутність відносин процесу виробництва, постачання і збуту, управління тощо. Аналіз має і свій метод, який відрізняється від методу контролю. До особливостей методу аналізу відносять комплексне вивчення технічних, організаційних, економічних та інших факторів в розрізі груп ресурсів, вимірювання (або визначення напряду) їх впливу на показники, виявлення, вивчення і вимірювання причин, що обумовили вплив факторів, а також пошук резервів; розроблення заходів з удосконалення діяльності підприємств [7].

З переходом до ринкових відносин, в умовах зміни господарсько-фінансового механізму підприємства, значно розширюється предмет, об'єкти і методи, коло завдань аналізу. В умовах ринкової економіки збільшується зона невизначеності внаслідок впливу факторів ринкової кон'юнктури, відбувається орієнтація не лише і не стільки на проміжні, скільки на кінцеві виробничо-фінансові результати, соціально-економічні пріоритети, спадковість відносно реалізації цільових програм. Водночас проводиться обґрунтування ресурсного забезпечення досягнення цілей. Значною мірою цілі і завдання економічного

аналізу визначаються метою і цільовими завданнями управління.

Серед способів проведення аналізу, враховуючи невелику чисельність штату економістів (фінансистів, бухгалтерів), можна рекомендувати для НУ:

порівняння – кожен показник порівнюється з відомим показником (фактичним, нормативним, плановим тощо); групування – виділення з однорідних показників за суттєвими ознаками; перерахування показників – коригування показників внаслідок зміни ситуації (умов, обставин); ряди динаміки – розрахунок показників, які характеризують зміну величин в часі; аналітичні таблиці – складання інформативних таблиць для унаочнення розрахунків; графічний спосіб – ілюстрація тенденцій та зв'язків економічних показників.

Ефективність аналізу та контролю виконання програм, що мають бюджетне фінансування, залежить від правильного вибору результативних показників, що затверджуються паспортом бюджетної програми.

Аналіз і подальші заходи дозволяють визначити сильні сторони програми, можливості, які вона відкриває, забезпечити її подальше організаційне зростання. Крім того, раціональний вибір методів аналізу показників результативності дозволяє прогнозувати кінцевий результат, який суспільство отримує внаслідок виконання програми. Тому система оцінки показників результативності є основою для планування майбутніх дій.

Послідовність аналізу результативності виконання програми може мати наступний вигляд: вибір напрямків проведення аналізу; структурно-динамічний та параметричний аналіз результативних показників; узагальнення отриманих результатів, виявлення взаємопов'язаних тенденцій; обґрунтування альтернативних варіантів покращення результативних показників (етапів виконання програми).

Висновки до розділу 1

В Україні некомерційний сектор економіки представлений частиною неприбуткових установ і організацій, які відіграють важливу роль в процесі розвитку ринкових відносин, адже покликані реалізовувати культурні, соціальні, благодійні та інші суспільно важливі цілі.

Неприбуткова організація – це самостійно господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи і здійснює діяльність, передбачену установчими документами, має самостійний баланс, поточні рахунки в установах банків, печатку.

Згідно Податкового кодексу України, неприбуткові підприємства, установи та організації (неприбуткові організації) не є платниками податку на прибуток підприємств. Тобто неприбуткові організації – це не тільки вид підприємства, установи або організації, це податковий статус, який присвоюють податківці шляхом внесення до певного Реєстру.

Оскільки статус «неприбуткова організація» використовується виключно в податковому обліку, він жодним чином не впливає на бухгалтерський облік таких юридичних осіб.

Відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі суб'єкти господарювання зобов'язані вести бухгалтерський облік, на підставі даних якого базуються фінансова, податкова, статистична та інші форми бухгалтерської звітності. Зазначимо, що різні неприбуткові підприємства і установи, враховуючи вимоги численних нормативно правових актів з цього приводу, можуть вести бухгалтерський облік за різними формами і з використанням різних облікових реєстрів. Порядок створення фінансової звітності та її оприлюднення також різний.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ

2.1. Облік доходів неприбуткових установ

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

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

Кошторис бюджетних установ має дві складові:

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

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

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

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

Так, діяльність Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 році, характеризується такою структурою доходів в розрізі загального та спеціального фондів (ЗФ, СФ) (рис 2.1).

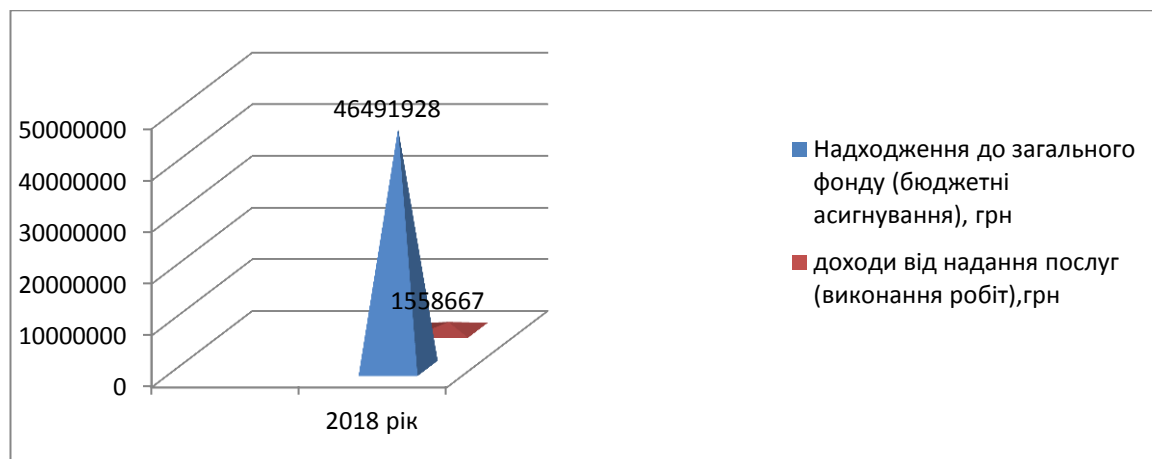


Рис. 2.1 – Доходи Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Примітка. Складено автором самостійно

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

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

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

Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за

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

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

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

Кошториси, плани асигнувань та плани використання бюджетних коштів повинні бути затверджені впродовж 30 календарних днів з дня затвердження розпису бюджету. Кошторис затверджується за загальним і спеціальним фондами на рік без розподілу за періодами в обсязі, який дорівнює сумі цих фондів.

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

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

Загальний фонд бюджету включає:

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

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

Спеціальний фонд бюджету включає:

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

Відтак, фінансові результати діяльності неприбуткових установ в розрізі джерел фінансового забезпечення (асигнувань з державного бюджету (ДБ) та/або місцевого бюджету (МБ), власних надходжень, в тому числі спецкоштів з бюджету та залучених шляхом фандрайзингу, і бюджетних коштів на виконання бюджетних програм (БП) передбачають облік доходів, видатків (витрат, затрат), результатів за ЗФ та СФ.

Завданнями обліку є: забезпечення якісних показників щодо процесу планування доходів і видатків майбутнього року; побудова механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів та здійснених видатків (витрат, затрат); забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою і апаратом управління установи в особі керівника; формування робочої номенклатури економічної класифікації

видатків; розробка робочої номенклатури статей видатків; забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків та інше [13, с. 447].

Бухгалтерський облік доходів, видатків та фінансових результатів неприбуткових установ здійснюється відповідно до таких нормативно-правових актів: Бюджетний кодекс України № 2456-VI; Господарський кодекс України № 436-IV; Податковий кодекс України №2755-VI; Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України № 996-XIV; Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11; Про затвердження Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2012 № 1407; Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333; Про внесення змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 04.12.2015 № 1117; Про затвердження Порядку реєстрації та обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309; Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ Державного казначейства України від 27.07.2000 р. №68; Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання: Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100; Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р.; Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.

Розгляд поняття „дохід” слід починати з визначення об’єктів, що

формують дохід та характерних ознак їх визнання; оцінки та момент визнання доходів (табл.2.1).

Таблиця 2.1

Трактування „Доходу” як економічної категорії

Економічна категорія	Автор(и)	Трактування сутності, джерело
1	2	3
Доходи	С.О. Левицька [45]	Отримані з ДБ та МБ та генеровані БУ асигнування Їх визнання і відповідно відображення в обліку здійснюються у період отримання.
	В.І. Лемішовський [47]	Діяльність БУ фінансується за рахунок коштів ДБ та/або МБ, які надаються їм безповоротно.
	С.В. Свірко [99]	Надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків, а також наголошує на тому, що «... під доходами БУ слід розуміти різні за економічною природою виникнення джерела утворення матеріальних, нематеріальних та фінансових активів БУ чи покриття зобов'язань останніх, які формують первісну інформацію щодо власного капіталу БУ».
	О.В. Кравченко [38]	Характерною ознакою асигнувань (доходів ЗФ для БУ) є надходження фінансування з бюджетів
	Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Н.А. Остап'юк [19]	Доходи загального фонду – це кошти, що надійшли на рахунок БУ із ЗФ державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями з бюджету відповідного рівня
	НП(С)БОДС 101, „Подання фінансової звітності”, [12]	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). Дохід включається до звіту, коли відбувається надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу, та можливо дати достовірну оцінку доходу

Аналізуючи визначення поняття „доходи”, яке подано у (табл. 2.1), необхідно зазначити, що принципових відмінностей у них немає, всі автори

ототожнюють доходи з надходженнями фінансового забезпечення з бюджетів.

Проте важливо розрізнити поняття „дохід” та надходження фінансового забезпечення з бюджетів, іншими словами „асигнування”. Так, відповідно до п. 6 ст.2 БКУ та Наказу Мінфіну № 44 від 24.01.2012 р. „Про Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів”, бюджетне асигнування – це повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов’язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [90].

Трактування досліджуваної економічної категорії наведено в МСБОДС 9, де дохід – це валове 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 [57].

Відтак, суттєвими ознаками доходу для неприбуткових установ, відповідно до МСБОДС є: надходження не лише „економічних вигід”, а й „потенціалу корисності” (через отримання соціально-економічного ефекту); таке надходження відбувається впродовж звітного періоду (що передбачає використання методу нарахування); у результаті цього надходження відбувається зростання чистих активів або збільшення власного капіталу (за виключенням внесків власників) [57].

Класифікація доходів пов’язана з видами діяльності, внаслідок якої вони виникають і є основними джерелами забезпечення ефективності та фінансової стійкості Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області (рис.2.2).

Доходи установи, які вона отримує за рахунок доходів загального і спеціального фонду, обліковуються на субрахунках 7 класу Плану рахунків

бухгалтерського обліку. Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством призначений рахунок 70 „Доходи за бюджетними асигнуваннями“.



Рис. 2.2 – Джерела забезпечення ефективності Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Примітка. Розроблено автором за даними [3]

За кредитом рахунку відображається отримання бюджетних асигнувань, за дебетом - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Доходи Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області, які вони отримують за рахунок асигнувань загального та спеціального фондів державного та місцевого бюджетів та власних надходжень обліковуються на рахунках класу 7 „Доходи“ (рис.2.3).

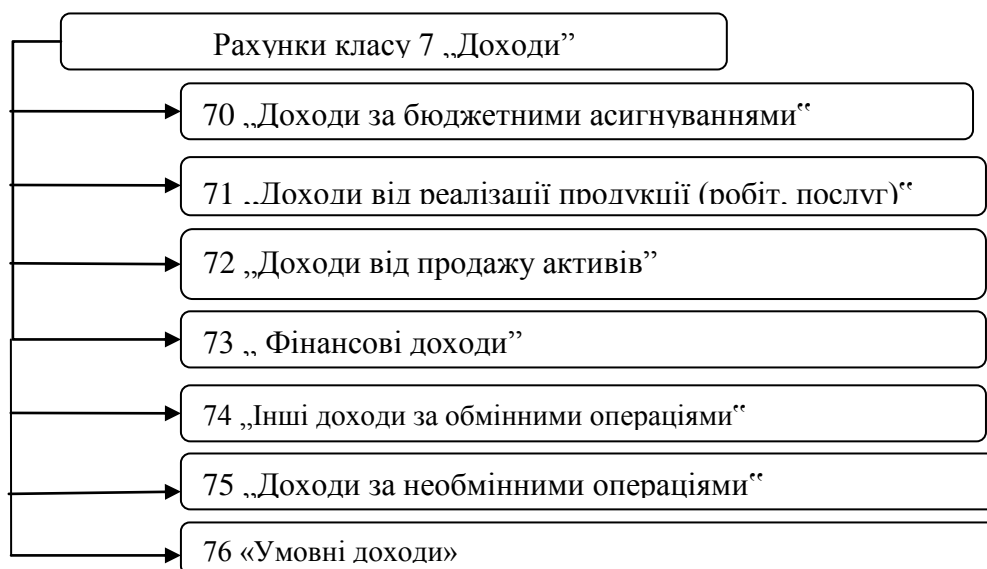


Рис. 2.3 – Рахунки класу 7 „Доходи”, на яких обліковуються доходи Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Рахунок 70 „Доходи за бюджетними асигнуваннями” має такі субрахунки:

7011 «Бюджетні асигнування»;

7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату».

На субрахунку 7011 „Бюджетні асигнування” ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень,

визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

На субрахунку 7021 „Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату“ ведеться облік установами державних цільових фондів доходів, виділених з бюджету державних цільових фондів на утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

Для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством призначено рахунок 71 „Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)“ .

За кредитом рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного бюджету (місцевих бюджетів), за дебетом - зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів).

Він має такі субрахунки:

7111 (7121) „Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)“ - ведеться облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядником бюджетних коштів та державними цільовими фондами;

7112 (7122) „Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі“ - ведеться облік доходів від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу, отримані в результаті списання майна тощо та будуть використовуватись для потреб установи;

7131 „Доходи державного бюджету від наданих послуг“ (7141 „Доходи місцевого бюджету від наданих послуг“) ведеться облік доходів державного (місцевого) бюджету, які надходять як плата за надання послуг.

За кредитом субрахунків відображається зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 2333 (2343), за дебетом - повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 2333 (2343). У кінці року проводиться віднесення доходів державного (місцевого) бюджету від надання послуг на результат виконання бюджету у кореспонденції з рахунком 5531 (5541) (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку доходів та її застосування у Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Зміст операції	Номери субрахунків		Сума, Тис.грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Отримання асигнувань із загального фонду:			
	Установи, які утримуються за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету	2313	7011	43529100,00
2	Отримання асигнувань із спеціального фонду	2313	7012	1046800,00
3	Переведення коштів розпорядникам нижчого рівня	7011.1, 7011.2	2313	--
4	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у поточному році	7011.1, 7011.2	2313	-
5	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (в т.ч. надходження у натуральній формі)	2313	7511	-
6	Списуються остаточними оборотами отримані асигнування ЗФ бюджету	7011	5511	43529100,00
7	Списуються остаточними оборотами доходи за коштами, отриманими як плата за послуги	7111	5511	1046800,00
8	Списуються доходи за іншими джерелами власних надходжень (надходження закладом для виконання окремих доручень, а також гранти, дарунки, благодійні внески, інвестиції, що згідно з чинним законодавством України отримують заклади)	7211	5511	-

Продовження таблиці 2.2.

9	Списуються доходи за коштами, отриманими як плата за послуги, що отримані в минулому бюджетному році, які були використані в поточному році (плата за навчання, перерахована за весь навчальний рік тощо), якщо установи застосовувався у минулому році субрахунок 716 «Доходи за витратами майбутніх періодів»	7122	5512	–
10	Списуються доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	7211	5511	–

Синтетичний облік доходів загального та спеціального фондів ведеться в книзі „Журнал-головна” форми №308. Аналітичний облік доходів загального фонду здійснюється на картках аналітичного обліку отриманих асигнувань. Аналітичний облік доходів спеціального фонду ведуть за кожним видом спеціальних коштів у книзі форми №297-6. Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків окремо за кожним кодом функціональної класифікації видатків. Картки ведуться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету.

Доходи, отримані Головною управлінням Держпродспоживслужби в Тернопільській області внаслідок надання платних послуг, належать до власних надходжень та визнаються доходами в періоді їх нарахування, якщо є впевненість у надходженні економічних вигод або потенціалу корисності (соціально-економічного ефекту). Тобто, свідченням того, що такі доходи визнано, не є надходження грошових коштів на банківський рахунок чи в касу. При цьому, фінансове забезпечення (асигнування) з бюджету визнається доходом закладів державної сфери за касовим методом – у період отримання на реєстраційний рахунок.

Разом з тим установи державного сектору фінансово забезпечуються в основному за рахунок асигнувань державного бюджету.

В меншій мірі неприбутковим установам вдається самостійно залучити фінансові ресурси у вигляді надходжень від господарської або виробничої діяльності, плати за оренду майна, надходження від реалізації майна, благодійних внесків, грантів та дарунків, коштів, отриманих для виконання

доручень від підприємств, організацій, інших розпорядників бюджетних коштів чи фізичних осіб, надходження коштів на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, надходження позик міжнародних фінансових організацій. Відповідно до ст. 13 БКУ власні надходження бюджетних установ, в тому числі Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області, поділяються на дві групи (рис.2.4).



Рис. 2.4 – Класифікація власних надходжень Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Примітка. Розроблено автором за даними [11]

В основі методики визначення доходів бюджетних установ є впевненість та достовірність оцінки економічної вигоди за результатами освоєння

бюджетного фінансового забезпечення (в міжнародній практиці обліку діяльності урядових структур – „потенційної економічної вигоди”).

За критеріями достовірності її отримання необхідно уніфікувати методи бухгалтерського обліку доходів та витрат з урахуванням аналітичних субрахунків за джерелами фінансового забезпечення:

1) асигнування загального фонду (надходження цільових коштів) з Державного та місцевих бюджетів (рахунок 70, субрахунки 7011, рахунок 80) – за касовим методом;

2) асигнування спеціального фонду (спеціальні надходження з бюджету) на виконання цільових бюджетних програм (субрахунки 7011 та 80) – за касовим методом;

3) спеціальні власні надходження за надання платних послуг (рахунки 71, 81, 82, субрахунок 7111) – за методом нарахування;

4) інші надходження, в тому числі отримані шляхом фандрайзингу (рахунки 75) – за методом нарахування.

Крім цього, у кредит субрахунків 7011 і 7012 записуються не лише суми бюджетних коштів, що надійшли на видатки, передбачені кошторисом, а й суми виявлених лишків матеріалів і грошей у касі та безоплатно одержані матеріали. Аналогічний порядок обліку виявлених лишків за коштами спеціального фонду, які обліковуються на рахунку 7012. Також під час обліку доходів, отриманих у вигляді асигнування, виокремлення зазначених рахунків не менш важливе, як при обліку доходів від надання платних послуг, неосновної діяльності. Це пов'язано з тим, що детальний аналіз інформації про доходи від такої діяльності може вказати на потенційні резерви збільшення таких доходів на рівні Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області.

На основі результатів аналітичного обліку джерел фінансового забезпечення формується фінансова звітність неприбуткових установ, а саме Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області. Тому саме від точності та своєчасності здійснення обліку всіх видів доходів освітніх закладів залежить їхній фінансовий стан. Однак, не лише доходи забезпечують

реалізацію всіх функцій навчального закладу. Важливе значення належить і раціональному розподілу та використанню отриманих і зароблених коштів.

2.2. Облік видатків (витрат) неприбуткових установ

Установи державного сектору у процесі надання нематеріальних послуг здійснюють видатки, які за економічним змістом відрізняються від витрат підприємницької діяльності. Існують різні тлумачення терміну „видатки” (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Підходи щодо трактування сутності понять „видатки”

Економічна категорія	Автори та джерело	Трактування сутності
Видатки	Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л. М. Сінельник [30, с. 75]	Витрати БУ, які вони здійснюють для свого утримання та виконання своїх функцій.
	В.Т. Александров [2]	Один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності БУ, який є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків (витрат), його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.
	П.Й. Атамас [3]	Не ототожнює видатки із затратами та визначає їх як суму коштів, витрачених БУ в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом .
	Р.Т. Джога [30]	Державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги та поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні). До видатків не відносять платежі в рахунок погашення державного боргу. Витрати БУ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність
	Бюджетний кодекс України [15]	кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум.

Так, БКУ, розглядає видатки як кошти, спрямовані на здійснення програм

та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум [15].

Однак, доцільно зауважити, що для державних закладів, як суб'єктів господарської діяльності характерним є здійснення не лише видатків, а й витрат, які відображаються у звіті за умови достовірної їх оцінки та коли відбувається вибуття активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу. Оскільки державні установи, виходячи зі специфіки своєї діяльності, можуть отримувати асигнування на виконання бюджетних програм, то відповідно крім видатків та витрат для них актуальним буде використання економічного терміну „затрати”.

Тому, доцільно чітко розмежовувати вищезазначені категорії, які характеризують розподіл та використання фінансових ресурсів установ державного сектору:

– „витрати” – виражені в грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів в процесі господарської діяльності небюджетних неприбуткових організацій [81, с.203];

– „видатки” – економічні стосунки, що виникають у зв'язку з розподілом фонду грошових коштів держави та його використанням. Характерні для неприбуткових організацій, які фінансують свою діяльність бюджетними коштами [12, с.80];

– „затрати” – обсяги та структура ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми [16].

Так, видатки необхідно використовувати для операцій, що фінансово забезпечуються виключно з бюджетів, витрати – для операцій госпрозрахункового характеру, затрати – для відображення обсягів та структури ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми, затверджуються паспортом програми в грошових і натуральних вимірниках.

Видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання. В обліковій практиці

бюджетних установ видатки поділяються на касові і фактичні.

У процесі своєї статутної діяльності бюджетна установа здійснює різноманітні видатки: як оплачувані (тобто такі, що обмінюються на товар чи послугу), так і неоплачувані. Характерною особливістю видатків, є поділ їх на касові та фактичні.

Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. При цьому касовими видатками вважають як кошти, отримані готівкою в касу установи, так і суми, перераховані шляхом безготівкової оплати рахунків. Звідси зрозуміло, що касові видатки не можна ототожнювати з касовими операціями.

Касові видатки — це не видача грошей з каси установи, а касове виконання бюджету (видача грошей з бюджетних рахунків). Прикладом касових видатків може бути отримання готівки в касу на видачу зарплати, перерахування коштів за матеріали, продукти харчування, обладнання, у фонди на соціальні заходи тощо.

Облік касових видатків ведеться за кодами економічної класифікації, тому в первинних документах на списання грошей з бюджетних (реєстраційних) рахунків обов'язково необхідно вказувати цільове призначення (код) видатків (додатку Б).

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Прикладом фактичних видатків можуть бути операції нарахування заробітної плати працівникам, списання витрачених медикаментів та продуктів харчування, списання витрат на відрядження за поданим авансовим звітом, нарахування внесків до спеціальних фондів на соціальні заходи тощо.

Такий розподіл видатків у обліку визначається необхідністю контролю з боку держави за використанням коштів. Облік касових видатків забезпечує

інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи в цілому та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами. Облік фактичних видатків, як і касових, ведеться за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Крім цього, необхідно зауважити, що фактичні видатки державних закладів, як правило, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі, і часто менші за касові. Прикладами є списання витрачених матеріалів, врахована сума ПДВ при придбанні матеріалів, нарахована заробітна плата, внески до соціальних фондів тощо. Таке поєднання протилежних методів пояснюється жорстким обмеженням у витрачання коштів закладами освіти і суцільним контролем з боку держави за їх використанням. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату.

Витрати у Звіті про фінансові результати (форма №2-дс) витрати поділяються на: витрати за обмінними операціями та витратами за необмінними операціями. Витрати за обмінними операціями поділяються на: витрати на виконання бюджетних програм, витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), витрати з продажу активів, фінансові витрати та інші витрати за обмінними операціями.

Так витрати Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2018 рік зображені на рис.2.5.

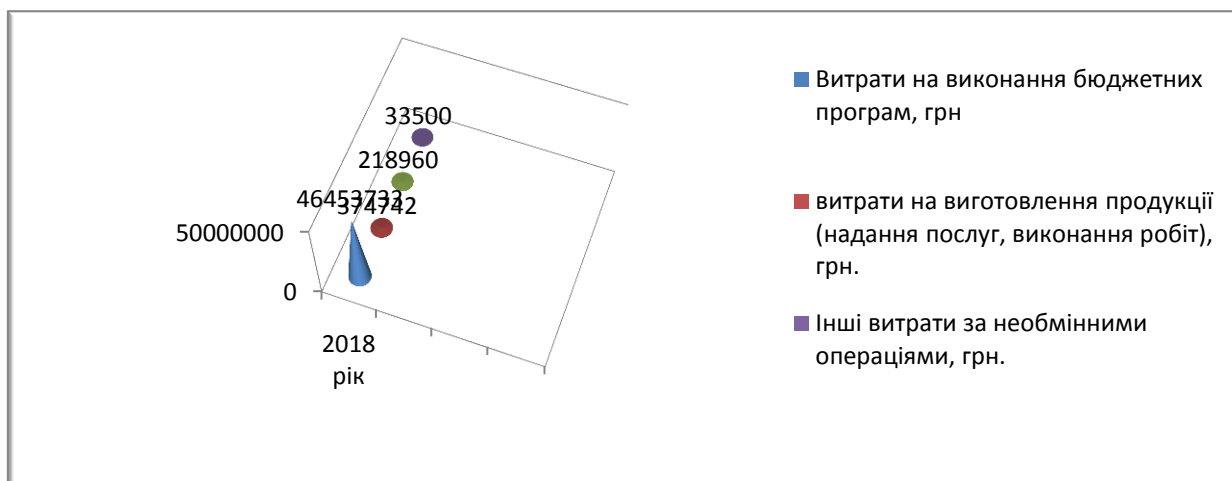


Рис. 2.5. – Витрати Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Примітка. Складено автором самостійно

Отже, з метою відображення в обліку видатки державних установ поділяються на:

- 1) у розрізі кодів економічної класифікації видатків: поточні і капітальні;
- 2) залежно від джерел покриття: загального і спеціального фондів;
- 3) залежно від етапу руху бюджетних коштів: касові і фактичні;
- 4) оплатні (здійснені в обмін на товар або послугу) і неоплатні або однобічні (заробітна плата, харчування, медикаменти).

Видатки загального і спеціального фондів Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2018 рік поділяються на поточні й капітальні видатки (рис.2.6). Поточні видатки складаються із видатків на оплату праці та використання товарів послуг (рис.2.7).

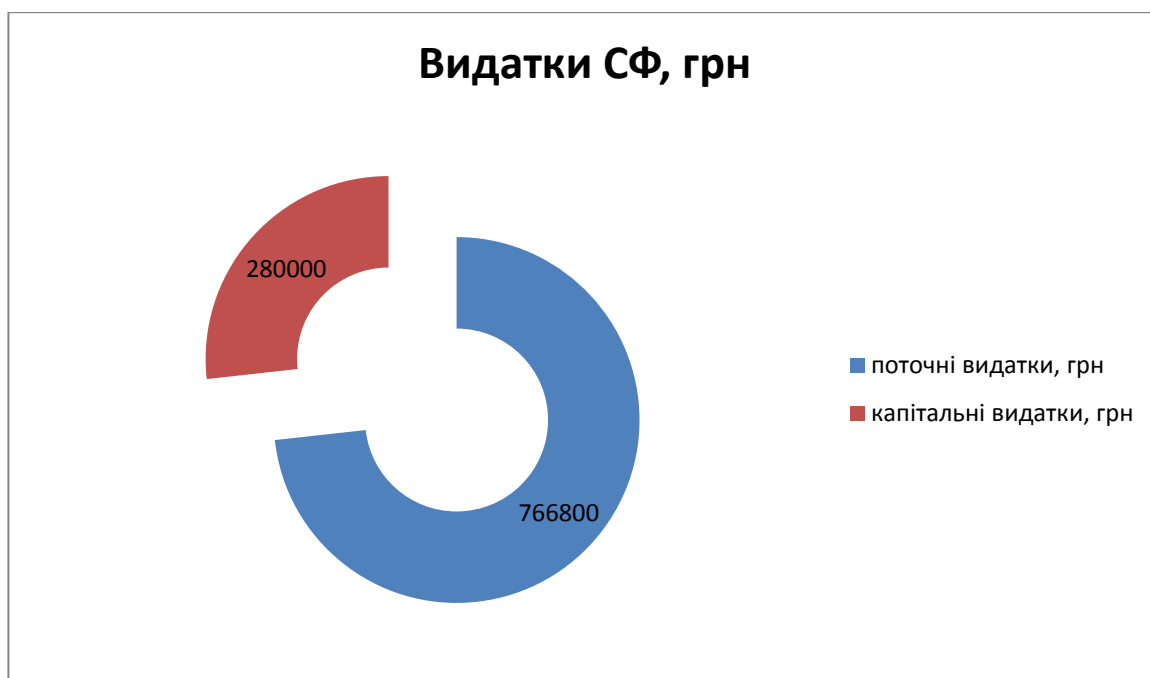


Рис. 2.6 – Структура видатків СФ Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2018 рік

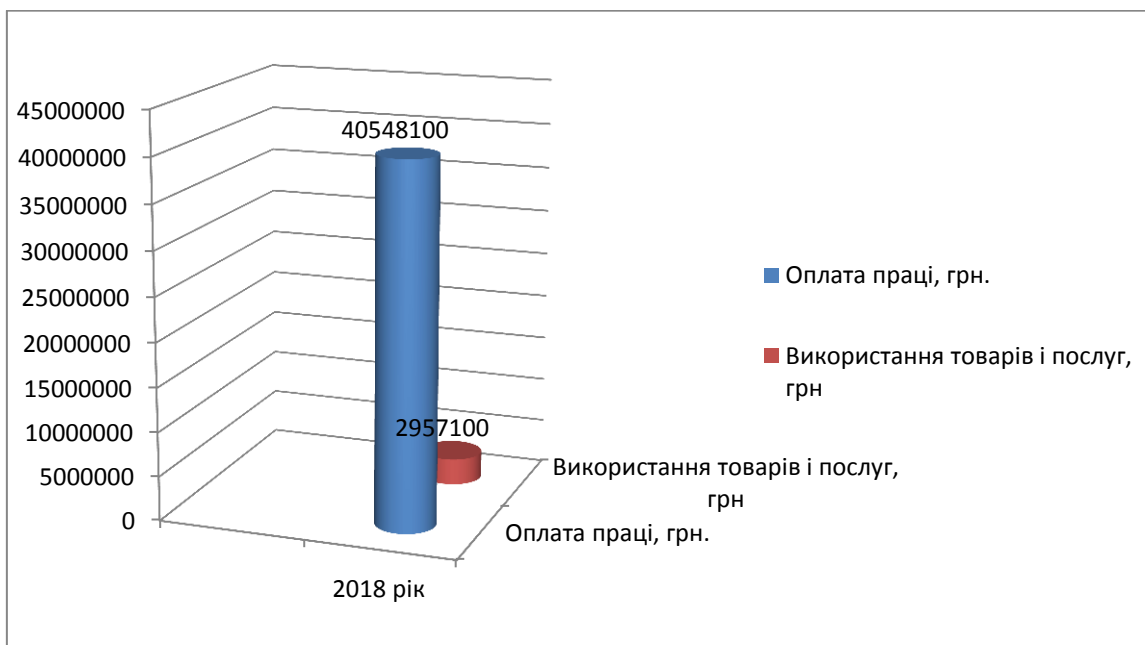


Рис. 2.7 – Структура видатків ЗФ Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2018 рік

Облік видатків неприбуткових установ як касових, так і фактичних, ведеться в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету (рис.2.8).

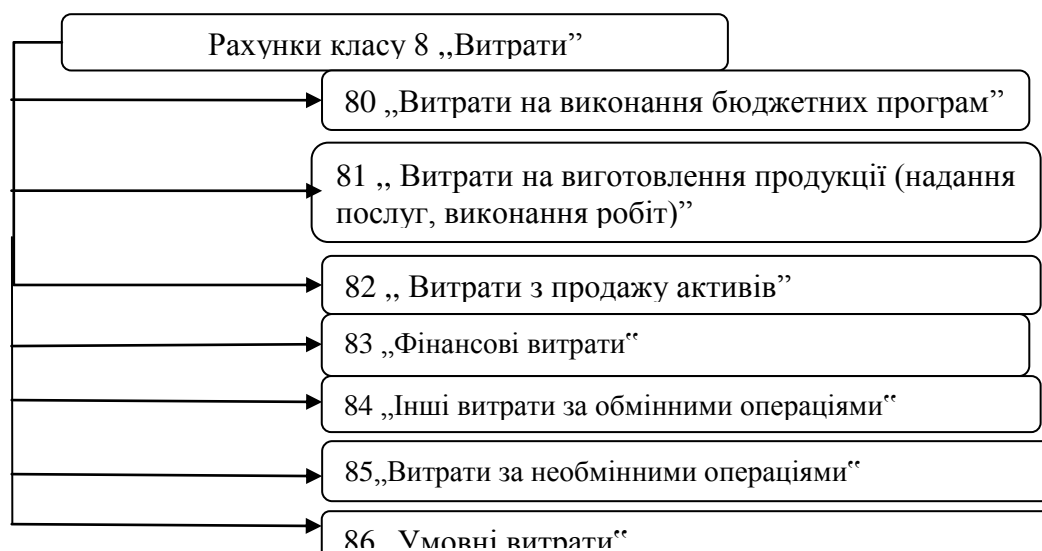


Рис. 2. 8 – Рахунки класу 8 „Витрати”, на яких обліковуються витрати (видатки) закладів державної сфери

Примітка. Розроблено автором за даними [3]

Кореспонденція рахунків з обліку видатків, окремих видів витрат неприбуткових установ в розрізі загального та спеціального фондів відображена в таблиці 2.8 та дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису закладу загалом та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

Таблиця 2. 4

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку видатків бюджетної установи та її застосування для Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Списання використаних виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування на підставі підтверджених документів, крім отриманих за операціями з централізованого постачання	8013.1, 8013.2	15,1812,1 816	2957100, 00

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
2	Згідно з отриманими актами від установи-замовника на фактичні видатки відносяться суми використаних виробничих запасів, матеріалів, продуктів харчування, медикаментів та інших запасів установою-закупником	8013.1, 8013.2	683, 684	–
3	Послуги транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування, списані на фактичні видатки	8013.1, 8013.2	361, 364, 675	19500
4	Списання витрачених бланків суворої звітності на підставі акта	8013.1, 8013.2	331, 362	–
	Водночас проводиться списання з позабалансового рахунку	-	081	–
5	Нарахування заробітної плати працівникам, що перебувають і не перебувають у штаті НУ	8011	6511	33334800 ,00
6	Нарахування на оплату праці	8012	6313	7213700, 00
7	Нарахування податку на додану вартість та інших податків, що підлягають перерахуванню до ДБУ відповідно до чинного законодавства України	8113	6311	–
8	Списання видатків, проведених за коштами, що надійшли як гуманітарна допомога	8113	2013, 6211	–
9	Проведення видатків за коштами, що відносяться до інших надходжень СФ	8013	2013, 6211	–
10	Закриття рахунків доходів	5511	8011- 8013	43529100 ,00
11	Закриття рахунків витрат	5212	8011- 8013	43529100 ,00

Примітка. Складено на основі [3]

Відтак, облік видатків та витрат державних закладів ведеться на основі бухгалтерського (фінансового) обліку, а облік затрат – управлінського обліку, який відповідно до чинного законодавства здійснюється за бажанням керівника суб'єкта господарювання.

Щодо фінансових результатів діяльності неприбуткових установ, то вони

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

В міжнародній практиці застосовують в цьому випадку поняття надлишок (дефіцит) у результаті звичайної діяльності – різницю, яка залишається після вирахування витрат, що виникають у результаті звичайної діяльності. При цьому показник, що одержують, коригують на фінансовий результат від надзвичайних подій, визначаючи таким чином чистий надлишок або дефіцит. Тобто в цьому випадку і вітчизняна, і міжнародна практика обліку збігаються, визначаючи залишки на рахунках фінансового результату не як прибуток для розширеного виробництва та споживання, а як індикатор раціональності бюджетного фінансового забезпечення, а також ефективності використання отриманих бюджетних коштів [81, с. 658].

Фінансові результати визнаються й розкривають у формах фінансової звітності державного сектору. У той час, як у Плані рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ такий результат має назву „результат виконання кошторису”, у Порядку складання річних фінансових звітностей за звітний рік установами та організаціями, які отримують кошти державного та місцевих бюджетів [23] він позиціонується як „фінансовий результат”, „фінансові результати діяльності”, а також „фінансовий результат виконання кошторису”. При цьому доходи та витрати визнаються у більшості випадків за принципом нарахування. Сформована за принципом нарахування фінансова звітність містить інформацію не тільки про минулі операції, а й ті, що пов'язані з виплатою й отриманням грошових коштів в майбутньому (що, безперечно, сприятиме обґрунтованому прийняттю економічних рішень її користувачами).

В свою чергу, структура фінансового результату бюджетних установ в Україні має свої особливості (рис. 2.9).

Використання цього принципу дозволяє відображати доходи і видатки (витрати) у міру виникнення споживання та економічних вигод. Він дає повну інформацію про активи і зобов'язання та відкриває додаткові можливості складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість закладів освіти. На думку науковців, переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності [44].

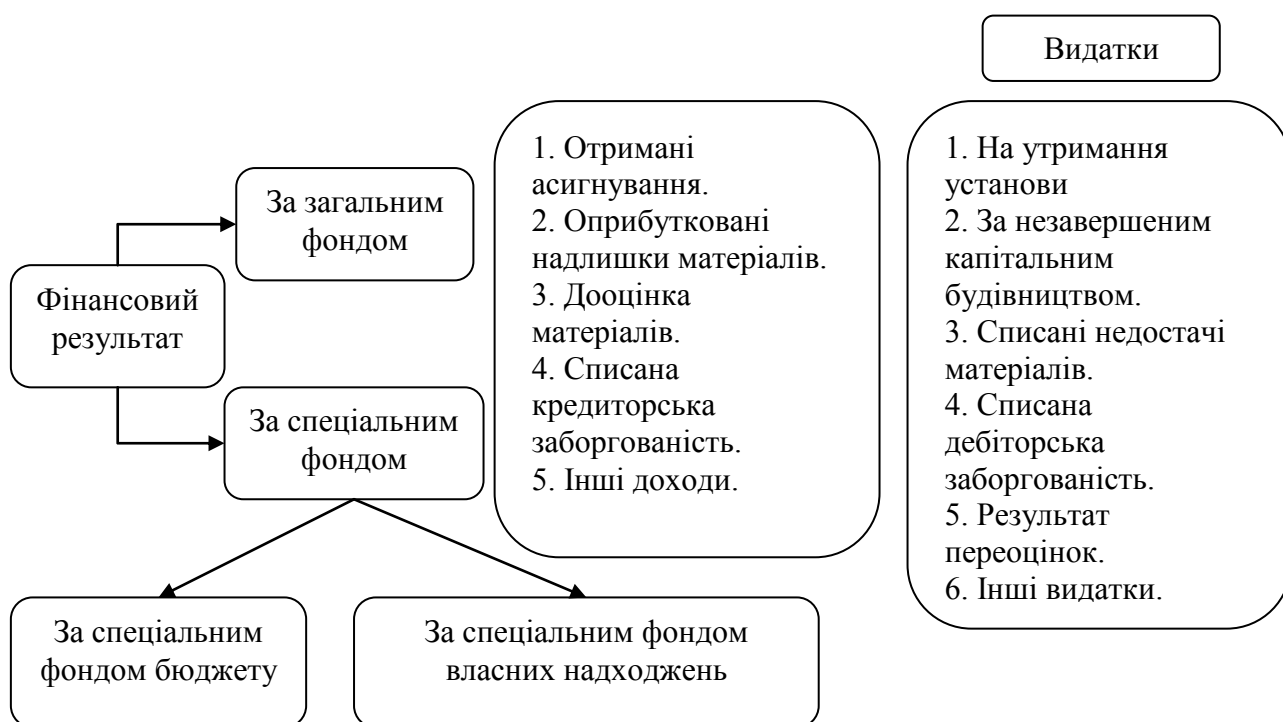


Рис. 2.9 – Структура фінансового результату установ державного сектору
Примітка. Розроблено на основі даних [78]

Однак, у системі обліку методом нарахування є один принциповий недолік, що стримує його застосування більшістю країн – складність і трудомісткість. Тому метод нарахувань повинен бути чітко регламентованим. Крім цього, в процесі реформування бухгалтерського обліку відповідно до методу нарахування виникають проблемні групи питань, які слід розв'язати: доходи і видатки, оцінка нефінансових (основні засоби, запаси) і фінансових активів, оцінка за ринковою вартістю, оцінка за первісною вартістю. При касовому методі обліку таких

проблем у принципі не виникає. Єдина проблема – переоцінка коштів в іноземній валюті, але вона цілком розв’язувана, тому що курси валют фіксуються офіційно і відповідно змінюються залишки.

Принцип нарахування є основоположним в МСБОДС і обов’язковість його запровадження у національній практиці ведення бюджетного обліку закріплено нормативними документами світового рівня [42]. Отже, формування НП(С)БОДС на основі МСБОДС без прийняття за їх основу принципу нарахування є неможливим.

Світова облікова теорія та методологія визначає вказані методи (принципи) як альтернативні: касовий метод обліку (cash basis accounting) передбачає відображення доходів в момент їх отримання, а витрати – в момент їх здійснення; згідно методу нарахування (accrual basis) доходи и витрати визнаються в момент їх виникнення. Оскільки касовий метод передбачає реєстрацію всіх подій в обліку відповідно до руху грошових коштів, а метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення (в момент виникнення або зміни вартості активів або зобов’язань), така протилежність підходів спричиняє різницю при визначенні фінансового результату.

Отже, застосування касового методу нівелює економічну сутність не тільки доходів та витрат, але й фінансових результатів; в той же час застосування в обліку методу нарахування сприяє відтворенню реальної характеристики доходів як джерел збільшення чистої вартості активів, витрат як фактору зменшення чистої вартості активів, а отже, і фінансових результатів як похідної від двох вказаних показників.

Світова облікова практика свідчить про адаптаційну роль модифікованих методів обліку в процесі переходу від касового методу до методу нарахувань. Доцільно зазначити, що усе більше країн, що раніше використовували при складанні звітності ДС касовий метод або різні модифіковані методи обліку, стали визнавати перевага методу нарахування й переходити на його застосування [3].

В цілому, альтернативність вказаних методів проявляється в сукупності

таких ознак (табл.2.5).

Таким чином, як видно з табл.2.5, головною відмінністю касового методу обліку й обліку за методом нарахування виступає момент визнання операції або момент її реєстрації. Зауважимо, що в процесі створення МСБОДС було опрацьовано не тільки касовий метод та метод нарахування, а також їх модифіковані версії, які застосовувались у практиці вітчизняного бюджетного обліку [42].

Таблиця 2.5

Основні відмінності методу нарахування та касового методу
бухгалтерського обліку

Метод нарахування 1	Касовий метод 2
Доходи визнаються в момент їх виникнення, яке може відбуватись до і після їх отримання	Доходи визнаються в момент їх отримання, яке може відбуватись до і після виникнення доходів
Витрати визнаються в момент їх фактичного здійснення, яке може передувати або слідувати витрачання грошових коштів	Витрати визнаються в момент витрачання грошових коштів, якому може передувати фактичне їх здійснення або слідувати за ним
Фінансова звітність зіставляє доходи з понесеними за рахунок цих доходів витратами, а отже більш точно відображає результати їх діяльності	Фінансова звітність відображає доходи та витрати за угодами, що були остаточно реалізовані, а не коли реально виникли доходи та здійснено витрати
Активи й зобов'язання, крім грошових коштів, у бухгалтерському обліку не відображаються	Активи й зобов'язання в обліку відображаються; списання активів на видатки здійснюється пропорційно протягом усього терміну корисної служби, шляхом нарахування зносу.
Дебіторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не отримана по факту реалізації	Дебіторська заборгованість не фіксується
Кредиторська заборгованість фіксується в обліку, якщо оплата не здійснена по факту закупівлі	Кредиторська заборгованість не фіксується
Доходи і витрати фіксуються повністю, при одночасному обліку часткових надходжень та виплат, що здійснюються протягом тривалого часу	Відсутній механізм відстеження часткових виплат

Примітка. Розроблено на основі даних [78]

Зважаючи на визначені недоліки методу нарахування, запровадження вказаного принципу в облікову практику навчальних закладів з метою забезпечення їхньої ефективності та фінансової стійкості потребує вирішення

таких завдань: автоматизації системи бухгалтерського обліку; чіткої регламентації порядку обліку доходів, витрат та видатків, а також інших об'єктів обліку.

Що ж до звітності навчальних закладів, в якій відображено основні результати їхньої діяльності, то до основних її складових, на базі яких можна оцінити рівень фінансової стійкості навчального закладу належать: баланс (форма №1) та звіт про результати фінансової діяльності (форма №9д, №9м).

Бухгалтерський баланс неприбуткових установ – це звіт про фінансовий стан установи, що відображає її активи, пасиви та капітал на певну дату. За складом статей та будовою баланс досліджуваних закладів відрізняється від балансів суб'єктів підприємницької діяльності та має на меті не розкриття інформації для інвесторів, а забезпечення контролю та аналізу раціональності використання бюджетних коштів. Склад статей активу характеризує належність навчального закладу до галузей невиробничої сфери, а склад статей пасиву вказує, що неприбуткові заклади як бюджетні установи функціонують за рахунок асигнувань з державного та місцевих бюджетів.

В свою чергу, НП(С)БОДС 101 „Подання фінансових звітів” визначає баланс як звіт про фінансовий стан, який показує на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал [65]. Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням [68].

Зобов'язання згідно зі стандартом є заборгованістю, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів установи, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності. Воно відображається в балансі навчальних закладів, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Зобов'язання розподіляються на поточні та довгострокові. Одночасно з відображенням активів та зобов'язань у балансі відображаються

власний капітал (частина в активах, що залишається після вирахування зобов'язань) та фінансовий результат.

Фінансове забезпечення закладів можна визначити як джерело покриття видатків у вигляді коштів, одержаних з бюджету в межах затверджених асигнувань, тобто в межах планових сум, передбачених кошторисом, які одержуються з бюджету. Граничні розміри фінансового забезпечення із бюджету на рік з розбивкою по кварталах передбачаються в річному розписі доходів і видатків відповідного бюджету в кошторисах доходів і видатків і називаються бюджетними асигнуваннями. В свою чергу, бюджетне асигнування – це повноваження бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [14].

Висновки до розділу II

В процесі дослідження було визначено сутність облікового забезпечення фінансово-господарської діяльності установ державного сектору, яке передбачає облік операцій, що формують доходи, видатки (витрати), фінансові результати діяльності навчального закладу, впливаючи на результативність використання отриманих (залучених) цільових коштів. Завданнями обліку фінансово-господарської діяльності є: забезпечення якісних показників щодо процесу планування доходів і видатків (витрат, затрат) майбутнього року; побудова механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів та здійснених видатків; забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою і апаратом управління організації в особі керівника; формування робочої номенклатури економічної класифікації видатків; розробка робочої номенклатури статей видатків; забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків.

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ НЕПРИБУТКОВИХ УСТАНОВ

3.1. Аналітичне забезпечення діяльності неприбуткових установ

Аналіз результатів діяльності неприбуткових установ будь-якої ознаки неприбутковості передбачає вивчення виконання статей кошторису доходів та видатків. Найбільш повно зазначені питання можна дослідити на прикладі кошторису бюджетних установ та організацій.

Пряме застосування методики аналізу фінансових результатів підприємницьких структур для НУ неможливе, оскільки аналіз фінансових результатів підприємств проводиться з метою виявлення резервів збільшення власних джерел покриття витрат, аналіз виконання кошторису – для оптимізації планування видатків під отримані бюджетні та цільові кошти.

Для аналізу виконання кошторису бюджетних установ одним з основних інформаційних джерел є практично всі меморіальні ордери, реєстровані в спеціальній книзі «Журнал – Головна».

Зведеною обліковою інформацією, що використовується для аналізу, є такі основні форми фінансової звітності, як: форма №1-дс Баланс, форма №2-дс звіт про фінансові результати, форма №3-дс Звіт про рух грошових коштів, форма №4-дс звіт про власний капітал, форма №2д – «Звіт про виконання загального фонду кошторису установи» та форма №4-1д – «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами».

Для виявлення змін структури та динаміки асигнувань в розрізі окремих статей видатків проведемо структурний аналіз за даними Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області, який відображає абсолютні та відносні відхилення рівнів фінансування, демонструє тенденції до зростання чи спаду сум асигнованих коштів (табл. 3.1).

Таблиця 3. 1

Аналіз структури і динаміки асигнувань загального фонду Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області, 2017-2018 р.р.

Тис.грн

№	Показники	КЕК В	2017 р.	2018 р.	Відхилення
3					я

/ п			сума	%	сума	%	сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Надходження коштів із загального фонду бюджету		16546904,9 2	100	4330962 7,25	100	26762722,3 3
2	Оплата праці і нарахування на зарплату, В тому числі:	2100	14882304,0 0	89,94/ 100	4040807 2,24	93,3 0/ 100	25525768,2 4
3	Оплата праці	2110	12206500,0 0	73,7 / 82,02	3333480 0,00	76,9 6/ 82,4 9	21128300,0 0
4	Нарахування на зарплату	2120	2675804,92	16,1 / 17,97	7073272, 24	16,3 3 /21,2 1	4397467,32
5	Використання товарів і послуг, В тому числі:	2200	1641200,00	9,9/ 100	2878055, 01	6,6/ 100	1236855,01
6	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	632600,00	3,8/ 38,54	1391700, 00	3,2/ 48,3	759100,00
7	Оплата послуг (крім комунальних)	2240	630300,00	3,8	748600,0 0	1,73	118300,00
8	Видатки на відрядження	2250	133000,00	0,8	213200,0 0	0,49	80200,00
9	Оплата ком. послуг та енергоносіїв	2270	245300,00	1,48	492555,0 1	1,13	247255,01
10	Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280	-		32000,00	0,07	-
11	Інші поточні видатки	2800 0	23400,00	0,14	23500,00	0,05	100,00

Аналіз структури надходження коштів загального бюджету Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області свідчить про те, що основна його частина була спрямована на оплату праці працівників бюджетної установи – 76,96%. І ця сума більша на 3% від минулорічної.

Спостерігається значне збільшення надходжень у 2018 році коштів до загального фонду у порівнянні з минулим на 26762722,33 грн, що є позитивним явищем для ефективної реалізації державних програм.

Незначною частиною доходної частини у 2018 р є використання предметів та послуг 6,6%, що на 3,3% меншим у порівнянні з 2017 роком. В абсолютному ж вимірнику за аналізований період спостерігається збільшення на 1236855,01 грн. Це в основному можна пов'язати із зменшенням фінансування, або економією видатків на утримання установи і свідчить про погіршення матеріально-технічного постачання.

Крім того, що у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області зменшились видатки на придбання предметів постачання та матеріалів на утримання установи, витрати на утримання установи становлять -1,48% і 1,13% у 2017 та 2018 роках відповідно. Незважаючи на зменшення на 0,35% питомої ваги оплати комунальних послуг та електроенергії у 2018 році, спостерігається тенденція до збільшення за абсолютною величиною, з одночасним збільшенням загальних доходів, що прямо пов'язано з покращенням фінансового забезпечення (рис 3.1).

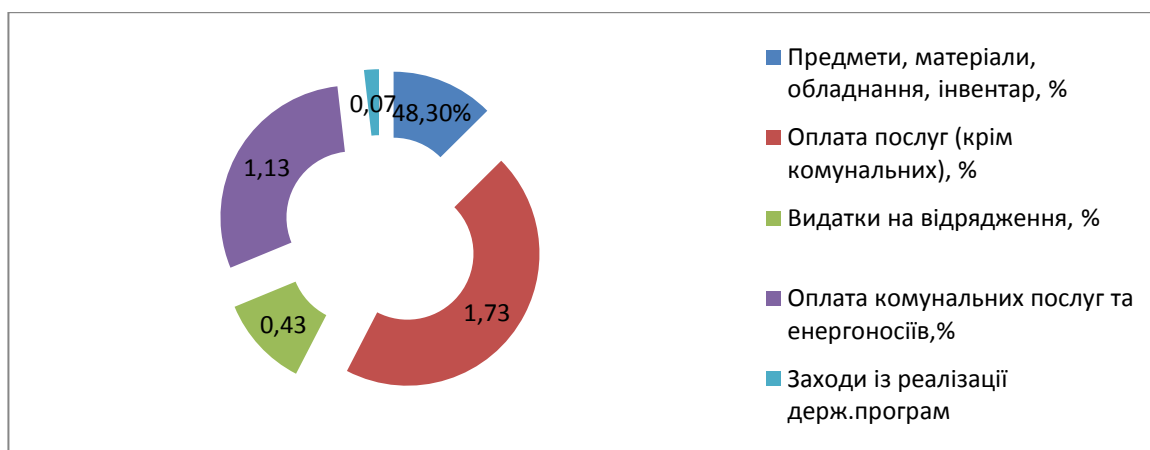


Рис. 3.1 – Структура видатків на використання товарів і послуг у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області, 2018 р.

Позитивним є використання грошей у 2018 році на дослідження і розробку та окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм у сумі 32000,00, що становить 0,07% авансованої суми.

Слід відмітити, що касові видатки характеризують рух грошових засобів, виділених установі, а фактичні видатки – повноту їх використання.

При вивченні зв'язку між касовими та фактичними видатками необхідно виходити з того, що відкриття бюджетних кредитів або перерахування коштів здійснюється згідно затвердженого кошторису. Тому можна припустити, що у визначених (ідеальних) умовах касові та фактичні видатки рівні. Але на практиці такі випадки зустрічаються дуже рідко. Вони можливі лише тоді, коли рух засобів на рахунках в банку та списання видатків проходить одночасно, наприклад, при оплаті наданих послуг по пред'явленому рахунку. В більшості випадків касові та фактичні видатки не співпадають.

Аналіз касових видатків загального фонду бюджетної установи підтверджує відповідність їх з надходженнями до загального фонду, що свідчить про цільове використання отриманих бюджетних коштів.

Структура фактичних видатків бюджетної установи дещо менша від видатків, що затверджена єдиним кошторисом доходів і видатків бюджетної установи, тобто основна її частина спрямована на виплату заробітної плати працівникам бюджетної установи. При цьому фактичні видатки, що спрямовані на оплату праці працівників, менші від видатків, що затверджені єдиним кошторисом доходів і видатків бюджетної установи. Ці кошти та кошти по КЕКВ 2120 через відділ Державного казначейства згідно розподілу підлягають поверненню в бюджет.

Аналогічно ми можемо здійснити аналіз про надходження і використання коштів спецфонду, тобто таких, які отримані як плата за послуги.

У Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області 100% надходжень до СФ становить плата за послуги, що надаються

бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю. Вони становлять у 2017 році – 736766,40 грн., а у 2018 році – 1926699,43 грн., тобто збільшилися на 1189933,03 грн. за 2018 рік.

Проаналізуємо структуру і динаміку видатків із СФ (табл.3.2)

Таблиця 3.2.

Динаміка та структура видатків із СФ Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ з/п	Показники	КЕКВ	2017 р.	2018 р.	%	відхилення
1	2	3	4	5	6	7
1	Видатки всього		736766,40	1926699,43	100	1189933,03
2	Поточні видатки	2000	567005,74	448857,55	23,29	-118148,19
3	Використання товарів і послуг	2200	567005,74	438857,55	22,77	-128148,19
4	Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	556563,49	356941,61	18,52	-199621,88
5	Оплата ком. послуг та енергоносіїв	2270	10442,25	72248,40	3,7	61806,15
6	Капітальні видатки, в т.ч.	3000	69614,00	235765,60	12,2	166151,6

З даних таблиці 3.2 ми можемо зробити висновок, що надходження до спецфонду, тобто надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги у період 2017-2018 р.р збільшилося на 1189933,03 грн. Незважаючи на збільшення суми надходжень, поточні видатки у 2018 році зменшилися на 118148,19 грн. Зменшилося й використання товарів і послуг на 128148,19 грн. Однак збільшилася сума оплати комунальних послуг та енергоносіїв на 61806,15 грн.

При зменшенні абсолютної суми поточних видатків у 2018 році, вони складають найбільшу питому вагу 23,22 %, які становлять – 448857,55 грн. Однак вони на 118148,19 грн. менші за минулий 2017 рік.

Позитивним моментом є понесення капітальних видатків, як ознака підвищення добробуту й матеріально-технічної бази Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області. Капітальні ж видатки становлять 12,2 % або 235765,60 грн. Їхня абсолютна сума у порівнянні з минулим роком збільшилася на 166151,6 грн. які використовувалися на використання товарів послуг. У надходженнях і використаннях спецфонду, як і загального спостерігається відхилення від запланованих показників у сторону зменшення, що є негативним явищем (рис.3.2).

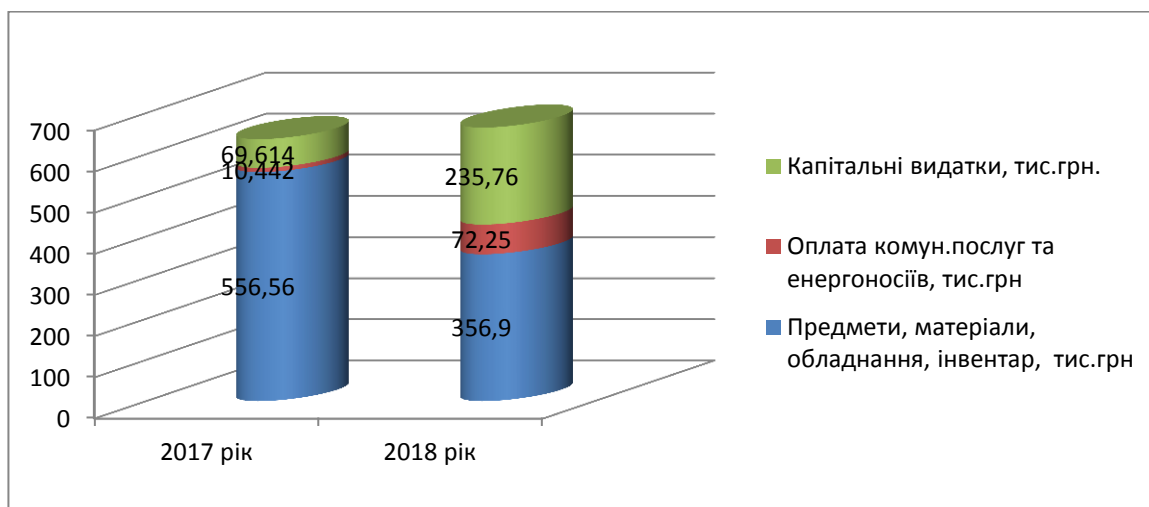


Рис. 3.2 – Склад і динаміка видатків СФ в Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2017-2018 р.р.

Однак, для оцінки результатів діяльності неприбуткової установи, джерел її фінансового забезпечення та ефективності використання фінансових ресурсів, а відтак, і фінансового стану, на нашу думку, необхідним є детальний аналіз „Звіту про фінансові результати”, який відображає отримані доходи, проведені видатки та фінансові результати за обмінними й необмінними операціями.

Так, у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 році структура доходів в розрізі обмінних та необмінних операцій була такою (рис 3.3 , табл. 3.3).

Однак, треба відмітити, що в абсолютних одиницях відбулося збільшення фінансування в порівнянні із минулим роком. Це є позитивним, оскільки покращується матеріально-технічний стан установи і, відповідно, збільшується якість надання послуг та ефективність виконання державних програм.

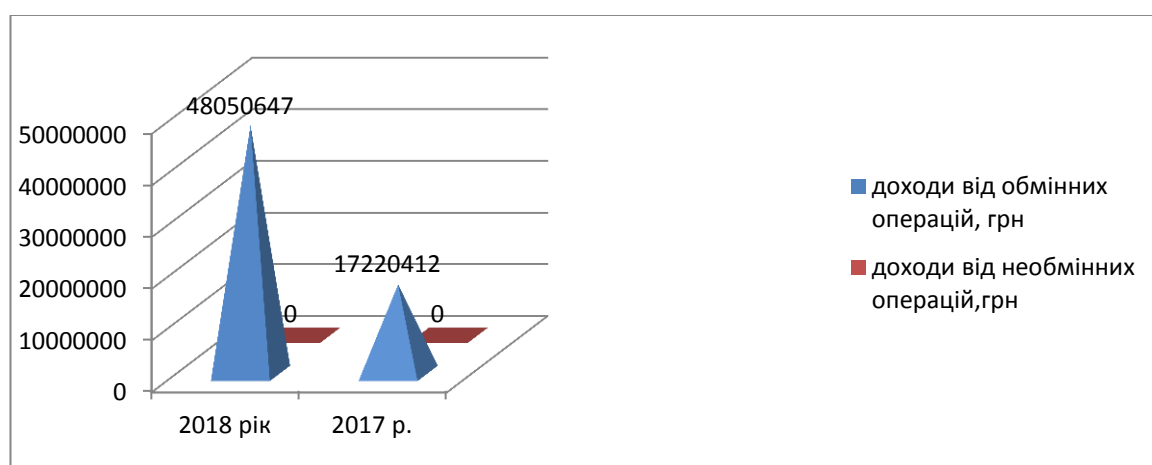


Рис. 3.3 – Надходження коштів до загального і спеціального фондів Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області

Примітка. Складено автором самостійно

Таблиця 3. 3

Структура і динаміка доходів і витрат Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2017-2018 р.р.

№ З/п	Показник	2017 р.. тис.грн.	2018 р. тис.грн.
1	Доходи загалом, в т.ч:	17220412,00	48050647,00
2	Доходи від обмінних операцій	17220412,00	48050647,00
3	Бюджетні асигнування	16699108,00	46491928,00
4	Доходи від надання послуг (виконання робіт)	521304,00	1558667,00
5	Доходи від необмінних операцій	-	-
6	Витрати загалом, в т.ч.	17085839,00	47080935,00
7	Витрати за обмінними операціями	17062439,00	47047435,00
8	Витрати на виконання бюджетних програм	16539572,00	46453733,00

9	Витрати на виготовлення продукції (надання послуг. Виконання робіт)	389867,00	374742,00
10	Витрати за необмінними операціями	23400,00	33500,00

Примітка. Розроблено автором самостійно

Діяльність у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 році, відповідно до форми №2 дс характеризується такою структурою доходів в розрізі ЗФ та СФ (рис 3.4, табл. 3.4).

Таблиця 3. 4

Структура і динаміка доходів у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області

№ З/п		2017 рік		2018 рік		Відхилення	
		Сума, тис.грн.	%	Сума, тис.грн.	%	Сума, тис.грн.	Темп приросту (спаду),%
1	Доходи загалом, в т.ч.	17283,66	100	45236,3	100	27979,64	261,7
2	Загальний фонд	16546,9	95,73	43309,6	95,7	26762722,33	261,7
3	Спеціальний фонд в т.ч.	736,76	4,26	1926,69	4,25	1189933,03	261,5

Примітка. Розроблено автором самостійно

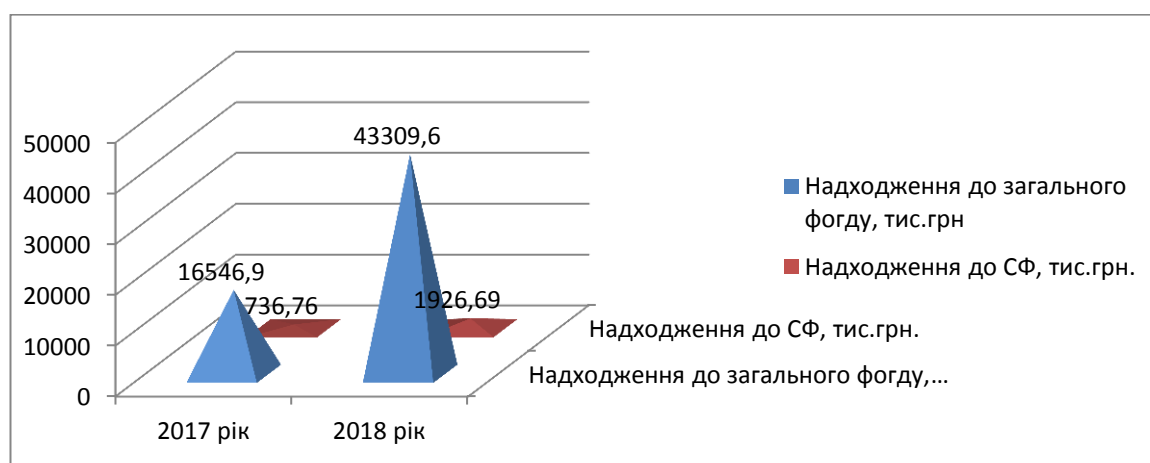


Рис. 3.4 – Надходження коштів до загального і спеціального фондів у Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області
Примітка. Складено автором самостійно

Відповідно до даних, наведених у рис. 3.4, табл. 3.4 діяльність Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області фінансується св.

Основному з надходжень до ЗФ (95,73%) і лише 4,2% - надходження до СФ. Це є позитивним, оскільки покращується матеріально-технічний стан установи і, відповідно, збільшується якість надання послуг.

Здійснення параметричного аналізу дозволяє бюджетним установам обгрунтовано планувати статті кошторису. Для цього:

- визначають співвідношення показників діяльності, які впливають як на структуру, так і на виконання кошторису;
- досліджують значення таких співвідношень, характерні для періодів ефективного виконання;
- розраховують статті кошторису із застосуванням вищезгаданих співвідношень, оперуючи запланованими показниками.

Показниками, на підставі яких доцільно проводити параметричний аналіз виконання кошторису, на нашу думку, можуть бути:

- касові та фактичні видатки звітного періоду в розрізі фондів та загалом в установі;
- доходи загального та спеціального фондів;
- сума власного капіталу організації;
- сума валюти балансу;
- обсяги виконаних робіт (якщо це передбачено основною статутною діяльністю організації);
- середньоспискова чисельність за відповідний період та інші.

Параметричний аналіз для бюджетних установ передбачає наступні розрахунки.

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

$$K_{\frac{\kappa}{\phi} \text{ заг. фонд}} = \frac{K_{\phi}}{\Phi_{\phi}}, \quad (3.1)$$

де K_{ϕ} – касові видатки по загальному фонду;

Φ_{ϕ} – фактичні видатки за загальним фондом.

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

Так, коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних в розрізі фінансування загального фонду Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області дорівнює 1,0, що означає відсутність як дебіторської так і кредиторської заборгованості.

2. Коефіцієнт співвідношення фактичних видатків загального фонду до середньоспискової чисельності розраховуємо як:

$$K = \frac{\text{Фв.з.ф.}}{\text{Чс}}, \quad (3.2)$$

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

Чс – середньоспискова чисельність.

3. Відношення видатків до доходів в розрізі певних фондів (формули 3.3, 3.4):

$$K_{\text{заг.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}}; \quad (3.3)$$

$$K_{\text{спец.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{Доходи}}. \quad (3.4)$$

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

Розрахуємо відношення видатків до доходів Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області за 2017 рік:

$$17085839,00 \text{ грн} / 17220412,00 \text{ грн} = 0,99$$

За 2018 рік:

$$47080935,00 \text{ грн.} / 48050647,00 \text{ грн} = 0,97$$

4. Коефіцієнт відношення видатків до суми власного капіталу (формула 3.5):

$$K_{\text{заг.ф.}} = \frac{\text{Видатки}}{\text{ВК}}. \quad (3.5)$$

Розраховується за показниками Ф. №1 «Баланс». Характеризує ступінь фінансування видатків власними коштами установи.

Коефіцієнт відношення видатків до суми власного капіталу Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 році становить:

$$47080935,00 \text{ грн} / 8781714,00 \text{ грн} = 5,36$$

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

Таким чином, можемо зробити висновок, що відповідно до даних здійсненого аналізу та особливостей формування доходів та розподілу видатків Головного управління Держпродспоживслужби в Тернопільській області у 2018 роках діяльність установи є ефективною, однак такою, що дещо зменшує свою фінансово-економічну діяльність. Це зумовлено зменшенням асигнувань з бюджету (економією державних коштів), а також скороченням надходжень СФ. Головному управлінню Держпродспоживслужби в Тернопільській області доцільним б було подумати про розширення джерела формування доходів та розподілу видатків для того, щоб бути конкурентоспроможним в ринковому просторі.

Однак, вирішальний вплив має не лише співвідношення коштів за фондами, а й ефективність їх використання (недопущення нецільового витрачання коштів, виникнення невиправданої дебіторської та кредиторської заборгованостей, економія фінансових ресурсів).

3.2. Контроль в управлінні діяльністю неприбуткових установ

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [46, с. 228].

Як зазначає З.В. Гуцайлюк [19, с.159] «сучасна ефективна система державного фінансового контролю має бути спрямована не лише на підтримання законності в системі державної влади, але й забезпечувати реалізацію стратегії сталого соціально-економічного розвитку, що передбачає покращення якості життя населення, збереження і відтворення природних ресурсів».

Розрізняють дві форми контролю, які ефективно можуть використовуватися щодо суб'єктів державного сектору: зовнішній та внутрішній (рис. 3.5.).



Рис. 3.5 – Форми контролю державного сектору та їх складові

Примітка. Сформовано на основі [85; 89]

Щодо суб'єктів державного сектору в якості зовнішнього контролю згідно чинного законодавства здійснюється державний фінансовий контроль.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-XII в редакції від 04.03.2015 р. центральним органом виконавчої влади, який уповноважений його здійснювати є Державна фінансова інспекція України. Окрім неї (станом на 01.01.2015 року) до складу системи ДФК також входять Рахункова палата та підрозділи внутрішнього аудиту міністерств і інших центральних органів виконавчої влади [89].

Останні здійснюють свою діяльність відповідно до Постанови Кабінету міністрів України від 28 вересня 2011 р. №1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [85].

Слід відмітити наявність у такій системі низки дублюючих повноважень.

До функцій державної фінансової інспекції, аналогічно як і до повноважень Міністерства фінансів України, належить гармонізація державного внутрішнього фінансового контролю та аудиту. У цьому контексті вона займається розробкою та узгодженням вітчизняних законодавчих норм з міжнародними нормативними документами з питань контролю.

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» державний фінансовий контроль реалізується Державною фінансовою інспекцією через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [89].

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів

держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії або перевірки (документальної та фактичної) комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи. Метою їх здійснення є забезпечення виявлення наявних фактів порушення законодавства при веденні обліку та здійсненні діяльності, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб, а також досягнення їх виправлення, або відшкодування понесених втрат. За сутнісним змістом ревізії поділяються на планові та позапланові (виїзні).

Контроль, пов'язаний з виконанням бюджету та дотриманням бюджетного законодавства здійснюють такі суб'єкти як Державна аудиторська служба України (ДАСУ), Органи державної казначейська служба (ДКС) та Органи державної податкової служби (ДПС). Причому перші дві інституції контролюють в основному видаткову, а третя – доходну частину бюджету.

Контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, інших центральних і місцевих органів виконавчої влади здійснюють бюджетний контроль за:

- ✓ обґрунтованістю бюджетних запитів бюджетних установ, дотриманням бюджетної, кошторисної дисципліни, збереженням і цільовим використанням бюджетних коштів;

- ✓ ефективністю використання матеріальних ресурсів, придбаних за бюджетні кошти, своєчасністю документального оформлення господарських операцій, повнотою виявлення та мобілізації внутрішньогосподарських резервів, усунення причин непродуктивних витрат;

- ✓ правильністю ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, своєчасністю і повнотою виконання зобов'язань перед бюджетом;

- ✓ виконанням заходів, спрямованих на усунення вад, виявлених ревізією (перевіркою);

- ✓ дотриманням установленого порядку закупівлі товарів (робіт, послуг) за бюджетні кошти.

Необхідність державного контролю у сфері неприбуткових установ зумовлюється як об'єктивними, так і суб'єктивними факторами. Пов'язується це з умовою виконання державою своїх завдань: ошадливо, економно, ефективно використовувати фінансові ресурси країни при задоволенні першочергових потреб держави. Суб'єктивними причинами застосування державного контролю вважаємо чинники, що безпосередньо пов'язані з замовником освітніх послуг (розпорядника коштів) та їх виконавцями, які мають дотримуватись правил та норм правового регулювання дій при наданні освітніх послуг.

Систему внутрішнього фінансового контролю в бюджетних установах слід розглядати як сукупність застосовуваних керівництвом організаційних заходів і механізмів, облікових і контрольних засобів, методик і процедур, спрямованих на забезпечення результативності витрат у рамках виконання державного або муніципального завдання на основі прийняття і реалізації ефективних управлінських рішень, пов'язаних з генеруванням і розподілом фінансових ресурсів [63, с.123].

У загальному розумінні під внутрішнім контролем розуміється окремий підрозділ установи, але на практиці такі установи не мають відповідних ресурсів для створення такого підрозділу. Через це такі підрозділи, до складу яких входять ревізори, створені лише в деяких міністерствах, тобто в головних розпорядників коштів. Головною проблемою функціонування останнього типу здійснення внутрішнього фінансового контролю є, по-перше, лише вибіркоче впровадження таких підрозділів, тобто лише в деяких міністерствах, а по-друге, фактична ситуація із нерівномірним розподілом штатних посад ревізорів у міністерствах й інших центральних органах виконавчої влади та їхньою завантаженістю. Це не сприяє ефективному функціонуванню системи внутрішнього фінансового контролю [34, с.145].

Для відкриття фінансування установам державного сектору економіки доводять обсяг асигнувань, які виступають основою складання кошторису доходів і видатків бюджетних установ. Отож при ревізії окремим питанням

виділяють перевірку на предмет наявності правильно складеного та затвердженого в установленому порядку кошторису.

За формою кошторис містить два розділи відповідно до джерел доходів: загального фонду, який забезпечує виконання основних функцій установи та спеціального фонду для видатків спеціального призначення та першочергових заходів. З метою контролю за відповідністю асигнувань, затверджених у кошторисах розпорядників асигнуванням, які затверджені річним розписом державного бюджету та помісячним розписом асигнувань загального фонду державного бюджету, органи Державної казначейської Служби України реєструють та проводять облік зведених кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів вищого рівня у розрізі розпорядників нижчого рівня.

При здійсненні контролю за фінансуванням установ державного сектору економіки необхідно перевірити порядок дотримання принципів фінансування:

- безповоротності коштів;
- фінансування в міру виконання об'ємів показників роботи;
- строго цільового призначення.

Передусім встановлюється, чи є в наявності затверджений кошторис бюджетної установи на відповідний рік та перевіряється його відповідність вимогам «Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228(зі змінами) [105].

Надалі перевіркою потрібно визначити:

- чи мав право відповідний орган влади затверджувати кошторис конкретної установи;
- чи сума надходжень із загального фонду бюджету, визначена в кошторисі, відповідає даним лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведених головним розпорядникам чи розпорядника нижчого рівня;
- чи дохідна частина спеціального фонду кошторису підтверджена розрахунками доходів за всіма джерелами власних надходжень;

– чи видаткова частина кошторису відповідає об'єктивній потребі в коштах, враховуючи основні показники діяльності та контингенту даної установи державного сектору, об'єму послуг, штатної чисельності, необхідності виконання окремих програм і конкретних заходів стосовно зменшення видатків планового періоду;

– чи враховане в установі першочергове забезпечення коштами захищених видатків (на оплату праці з відповідними нарахуваннями, а також на господарське утримання);

– чи вірно визначено видатки спеціального фонду кошторису, які проводяться за рахунок власних надходжень. Вони повинні направлятись насамперед за визначеною метою, а надалі на погашення заборгованості установи та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (чи частково забезпечені) видатками загального фонду.

Зокрема перевіркою правильності складання і затвердження кошторису необхідно з'ясувати:

– наявність плану асигнувань і штатного розпису установи, затверджених одночасно з кошторисом;

– відповідність чисельності працівників установи визначеному фонду оплати праці щодо витрат на оплату праці, а за іншими видатками – до інших визначених асигнувань таким чином, щоби забезпечити виконання функцій покладених на установу.

Чільне місце перевірки кошторису бюджетної установи займає питання дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису, що полягає у дослідженні того, чи проводить установа свою діяльність винятково в межах асигнувань, затверджених кошторисом і планом асигнувань, за наявності витягу, доведеного органом Державної казначейської Служби України, що підтверджує відповідність цих документів даним казначейського обліку.

Питання контролю дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису включає ряд конкретних напрямків перевірки з метою виявлення можливих порушень деталізованих у таблиці 3.5.

Таблиця 3. 5.

Напрями перевірки виконання кошторису [63]

Предмет перевірки	Можливі порушення
Взяття бюджетних фінансових зобов'язань	Взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань понад обсяги встановлених бюджетних асигнувань
	Взяття зобов'язань без належних повноважень
	Нереєстрація, неповна або несвоєчасна реєстрація фактично взятих зобов'язань
Використання бюджетних коштів	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет
	Витрачання бюджетних коштів на цілі, що не відповідають наданим бюджетним асигнуванням чи кошторису
	витрачання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків, що не відповідають змісту проведеної операції
	Витрачання бюджетних коштів не у відповідності з нормами, встановленими Бюджетним кодексом в частині відповідності на пряму видатків рівню бюджету
Зарахування доходів до бюджету	Несвоєчасне та неповне зарахування доходів до спеціального фонду кошторису
	Надходження коштів до спеціального фонду кошторису з джерел, не визначених законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет або нормативно-правовими актами, що регламентують законні джерела позабюджетних доходів установ
	Акумуляування доходів державного та місцевих бюджетів на рахунках установи, що є органом стягнення платежів до бюджетів
Порядок проведення операцій бюджетними коштами	Невиконання вимог законодавства щодо повернення бюджетних коштів, отриманих на поворотній основі
	невиконання вимог законодавства щодо застосування тендерних процедур у закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти
	Недотримання граничних норм витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів і комп'ютерів
	Неповернення бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням упродовж бюджетного року;
	Розміщення бюджетних коштів на банківських депозитах або передача їх на довірче управління (відкриття рахунків поза системою ДКСУ, якщо інше не передбачено законом
	Проведення попередньої оплати (авансових платежів) за товари (роботи, послуги) за рахунок бюджету з порушенням законодавства
	Недотримання умов надання гарантій щодо виконання боргових зобов'язань
Інші бюджетні правопорушення на стадії виконання кошторису	Здійснення установою запозичень у будь-якій формі або надання за рахунок бюджетних коштів позички юридичним і фізичним особам
	зарахування відновлених сум видатків загального фонду на спеціальний фонд кошторису, недотримання вимог щодо використання коштів з резервного фонду бюджету

На завершальній фазі перевірки кошторису з'ясовують достовірність даних про зміни, внесені у звіт про його виконання. Окремо слід перевірити, чи дотримано терміну подання фінансової звітності розпорядником бюджетних коштів та чи відповідають дані у цій звітності даним бухгалтерського обліку.

При перевірці порядку фінансування установ і організацій державного сектору економіки потрібно ретельно переглянути порядок ведення записів на рахунку 37 „Рахунки органів Казначейства”, 66 „Зобов'язання за внутрішніми розрахунками”, а також правильність заповнення накопичувальної відомості з обліку операцій руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства ф. № 381, меморіальний ордер №2. Оскільки асигнування зараховуються на реєстраційні рахунки розпорядникам коштів та рахунки, які відкриваються одержувачам коштів бюджету, то до уваги при перевірці слід брати виписки з вказаних рахунків бюджетних установ.

Дані про доходи, фінансування, видатки, повернення та надання кредитів мають бути приведені відповідно до класифікації доходів, класифікації фінансування, економічної класифікації видатків та класифікації кредитування бюджету з урахуванням змін, якщо такі були проведені протягом попереднього та поточного років до цих видів бюджетної класифікації державного сектору, які фінансуються з державного бюджету, відбувається за кодами бюджетної класифікації, котрі згруповані у кошторисі за принципом побудови економічної класифікації видатків (КЕКВ) бюджету (Додаток Б).

Перевіряючи фактичне виконання кошторису потрібно провести аналіз звітів про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету.

Перевіряючи фактичне виконання кошторису потрібно провести аналіз звітів про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами бюджету.

При цьому необхідно врахувати, що усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також

зведена фінансова та бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, повинні бути завізовані відповідним органом Державної казначейської служби, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності.

Насамперед необхідно впевнитись, що звіти про виконання кошторису за спеціальним фондом складені у відповідності до Порядку та за формами, встановленими наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 р. № 44.

Разом з тим слід перевірити, чи обсяги фактичних надходжень за загальним фондом кошторису та проведені бюджетною установою касові видатки не перевищують відповідні обсяги надходжень та асигнувань, що затверджені в кошторисі як за загальною сумою, так і за кожним КЕКВ а також з'ясувати, чи не має за окремими КЕКВ перевитрат коштів за рахунок асигнувань, затверджених в кошторисі за іншими КЕКВ, та чи не призвело це до нецільового використання коштів.

За умови казначейського обслуговування виконання бюджетів наявність такого перевищення за загальною сумою є малоймовірною, оскільки відповідні операції контролюються органами Державної казначейської служби на етапі фінансування та оплати рахунків. Разом з тим більш поширеними можуть бути випадки перевищення касових видатків одних КЕКВ за рахунок інших.

На практиці це відбувається, коли порушники під виглядом видатків за одними КЕКВ проводять по обліку та звітності зовсім інші видатки. Втім зазначене можна встановити в ході ревізії питання „Операції на реєстраційних рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби, та рахунках в установах банків“. Для цього суми затверджених в кошторисі надходжень та асигнувань в загальній сумі та за кожним КЕКВ порівнюються із відповідними сумами фактичних надходжень та касових видатків, відображених у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду.

Отож для з'ясування достовірності відповідних даних у зазначеному звіті щодо надходжень в розрізі КЕКВ треба звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань. При цьому загальну суму надходжень доцільно порівняти із даними книги „Журнал-головна» в частині

сальдо по рахунку 70 „Доходи бюджетних асигнувань“, до його списання в кінці року на субрахунок 43 „Розрахунки за коштами, які підлягають розподілу“. Ці суми повинні бути тотожними.

Достовірність даних у Звіті про надходження та використання коштів загального фонду стосовно касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно перевірити шляхом порівняння їх значень з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Подібні контрольні процедури необхідно провести із звітністю про виконання кошторису за спеціальним фондом.

Насамперед слід з'ясувати, чи обсяг касових видатків за спеціальним фондом не перевищує загальний обсяг затверджених в кошторисі надходжень з урахуванням залишків коштів на початок року, а також передбачений кошторисом обсяг видатків за цим фондом як в загальній сумі, так і в розрізі КЕКВ.

Щоб перевірити, чи не здійснювалися перевитрати коштів спеціального фонду з одних джерел надходжень за рахунок інших, що призводить до нецільового використання бюджетних коштів, потрібно суму касових видатків, відображену у звітах про виконання спеціального фонду кошторису, порівняти з сумою затверджених в кошторисі видатків в цілому та за кожним КЕКВ окремо, а також сумою фактичних надходжень до спеціального фонду в розрізі всіх джерел таких надходжень.

Разом з тим, для перевірки достовірності відповідних даних у зазначених звітах щодо касових видатків в розрізі КЕКВ необхідно звірити їх значення з даними карток аналітичного обліку касових видатків та карток аналітичного обліку готівкових операцій.

Достовірність даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині затверджених видатків в розрізі КЕКВ перевіряється через порівняння їх значень із відповідними даними кошторису з урахуванням усіх довідок про внесення до нього змін, які стосуються перегляду обсягу видатків спеціального фонду за загальною сумою та в розрізі КЕКВ.

Правдивість даних у звітах про виконання спеціального фонду кошторису у частині власних надходжень досліджується в розрізі кожної групи цих надходжень (джерел доходів). Для цього відповідні дані щодо надходжень спеціального фонду порівнюються з даними меморіального ордеру № 14 „Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ“ в частині сальдо по рахунках 71 „Доходи спеціального фонду“, 72 „Доходи від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт“, 74 „Інші доходи“, з даними книги „Журнал-головна“ по відповідних рахунках до

їх списання в кінці року на субрахунок 432 „Результат виконання кошторису за спеціальним фондом“, а також з даними карток аналітичного обліку отриманих асигнувань, якщо установа отримує від вищестоящої установи доходи зі спеціального фонду.

Важливим аспектом ревізії цього питання є перевірка на предмет не допущення установою проведення за рахунок коштів загального фонду видатків, які відповідно до законодавства мають здійснюватися із спеціального фонду, і навпаки. Згідно ч.4 ст.23 Бюджетного кодексу України витрати спеціального фонду бюджету мають постійне бюджетне призначення, яке дає право здійснювати їх виключно в межах і за рахунок фактичних надходжень спеціального фонду бюджету, якщо цим Кодексом та/або законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) не встановлено інше [22].

Варто зазначити, що відповідно до Постанови № 228 видатки спеціального фонду кошторису за рахунок власних надходжень направляються насамперед за встановленими напрямками використання, потім на погашення заборгованості установи з бюджетних зобов'язань за спеціальним та загальним фондом кошторису та на проведення заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій, які не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду [105].

Потрібно дослідити, чи всі операції установи за доходами та видатками пройшли через реєстраційні рахунки в органах Державної казначейської служби, а також відображені в звітності про виконання кошторису, з'ясувати, чи не допускалися установою негрошові форми розрахунків (взаємозаліки, бартерні операції, операції з використанням векселів тощо). У випадках отримання установою фінансової допомоги (матеріальних цінностей) необхідно перевірити, чи відображені ці операції у звітності установи за доходами кошторису за спеціальним фондом.

Потрібно надалі перевірити правильність відображення у звітах про виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами сум фактичних видатків в розрізі кожного КЕКВ шляхом порівняння даних Звіту про надходження та використання коштів загального фонду, відповідних звітів про виконання спеціального фонду кошторису з даними карток аналітичного обліку фактичних видатків, які складаються в розрізі КЕКВ за загальним і спеціальним фондами.

Одночасно доцільно порівняти суми затверджених в кошторисі асигнувань та проведені касові видатки з сумою фактичних видатків проведених за відповідними кодами економічної класифікації. При цьому слід мати на увазі, що поряд з об'єктивними причинами перевищення фактичних витрат над затвердженими асигнуваннями та касовими видатками можуть бути

і причини, пов'язані з недотриманням законодавства в частині взяття до сплати зобов'язань понад затверджених асигнувань та виникнення через це небюджетної кредиторської заборгованості.

Причини невідповідності фактичних видатків касовим та затвердженим асигнуванням розглянуті в таблиці 3.6.

Випадки коли фактичні видатки менші за затверджені асигнування та касові видатки вимагають додаткового дослідження розрахунків (обґрунтувань) до кошторису в частині потреби в асигнуваннях загального фонду бюджету на предмет їх завищення.

Таблиця 3. 6

Причини невідповідності фактичних видатків касовим

№ з/п	Варіанти невідповідності	Причини
1.	Перевищення фактичних видатків над касовими та затвердженими асигнуваннями	<ul style="list-style-type: none"> ✓ списання на видатки установи витрат, пов'язаних з використанням протягом бюджетного періоду товарно-матеріальних цінностей, які були в наявності на початок цього періоду та оплату за якими здійснено в попередньому звітному році; ✓ проведення фактичних витрат за рахунок погашення дебіторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду
2.	Фактичні видатки менші за затверджені асигнування та касові видатки	<ul style="list-style-type: none"> ✓ погашення кредиторської заборгованості, що рахувалася на початок звітного періоду; ✓ невикористання придбаних протягом року товарно-матеріальних цінностей; ✓ здійснення авансових платежів.

Примітка: узагальнено за даними[63]

За умови виявлення будь-яких розбіжностей по кожному факту необхідно встановити причини їх виникнення та перевірити їх на предмет дотримання законодавства.

Контроль за виконанням кошторису видатків надалі відбувається по кожному виду витрат у розрізі КЕКВ:

✓ контроль видатків на заробітну плату та нарахування на неї (КЕКВ 2110, 2120) передбачає, зокрема, перевірку правильності встановлення і призначення посадових окладів (ставок) заробітної плати, доплат, надбавок відповідно до чинного законодавства. Встановлюється правильність нарахування оплати праці відповідно до відпрацьованого часу, зокрема

правильність розрахунків за час перебування працівників у відпустках, на лікуванні тощо, правильність утримання та своєчасність перерахування їх до бюджету, державних цільових фондів податків та платежів із заробітної плати працівників, а також правильність відображення таких операцій у бухгалтерському обліку;

✓ ревізія правильності здійснення витрат на відрядження (КЕК 2250) полягає у перевірці дотримання відповідних постанов Кабінету Міністрів України та інструктивними матеріалами Міністерства фінансів України з цього питання, правомірності службових відряджень працівників, належності оформлення авансові звіти та повноти підтверджувальних документів про фактичні витрати, дотримання норм відшкодування витрат на службові відрядження у розрізі видів витрат;

✓ ревізія видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (КЕКВ 2270, 2271, 2272, 2273, 2274) полягає в перевірці правильності застосування чинних норм, тарифів, цін на опалення, каналізацію, водопостачання, освітлення у кошторисі та в розрахунках з постачальниками протягом року; обґрунтованості змін у поточному році розмірів видатків у зв'язку з введенням нових тарифів, цін; правильності розрахунків з відшкодування витрат за користування комунальними послугами орендарями;

✓ ревізія витрат на придбання предметів постачання і матеріалів, з них: медикаменти і перев'язувальні матеріали продукти харчування (КЕК 2220, 2230, 2240) повинна ставити за ціль ретельну перевірку забезпечення збереження державних коштів, їх ощадливого та раціонального витрачання. Ревізія проводиться шляхом ретельного дослідження документів (рахунків, накладних) на придбання матеріалів, повноти їх оприбуткування, правильність списання їх на витрати;

✓ ревізія видатків на придбання обладнання та предметів довгострокового використання (КЕК 3110) повинна забезпечити перевірку необхідності в забезпеченні (недопущення придбання зайвого і взагалі непотрібного інвентарю), ощадливому їх витрачанні та збереженні. Крім того,

контроль цих видатків передбачає здійснення перевірки стану збереження та використання за призначенням коштів на придбання обладнання, інвентарю та предметів довгострокового користування, правильності його списання непридатного до подальшого використання, правильності відображення в обліку видатків на придбання обладнання, інвентарю відповідно до джерел (бюджетні кошти, доходи від надання послуг, безкоштовне отримання у порядку гуманітарної допомоги, тощо).

✓ ревізія коштів на капітальний ремонт (КЕК 3130) зазвичай проводиться з залученням фахівців будівельників, за сприянням яких перевіряється правильність проведення оплати фактично виконаних обсягів робіт та застосування розцінок для списання матеріалів. Перевірка документів щодо обсягів виконаних робіт та їх оплати, а також контрольний обмір виконаних робіт проводиться з обов'язковою участю в них відповідальних представників замовника і підрядчика. При умові виконання ремонтно-будівельні робіт господарським способом, особливо ретельно перевіряється правильність нарахування і виплати заробітної плати працівникам, які виконують ремонтні роботи.

Висновки до розділу 3

В процесі дослідження було визначено сутність аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності неприбуткових установ як процесу вивчення даних фінансової звітності установ задля оцінки їхнього фінансового стану і результатів діяльності та використання в прийнятті управлінських рішень. Сформульовано мету аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових установ, яка полягає у визначенні рівня фінансового стану за попередні періоди функціонування установи та зниження невизначеності, пов'язаної з прийняттям управлінських рішень щодо формування та раціонального використання фінансових ресурсів.

Контроль, пов'язаний з виконанням бюджету та дотриманням бюджетного законодавства здійснюють такі суб'єкти як Органи державної аудиторської служби України (ДАСУ), Органи державної казначейської

служби (ДКС) та Органи державної податкової служби (ДПС). Причому перші дві інституції контролюють в основному видаткову, а третя – доходну частину бюджету.

ВИСНОВКИ

У дослідженні наведено теоретичне узагальнення щодо обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових організацій. Сформульовано ряд висновків, що відображають вирішення основних завдань відповідно до поставленої мети.

1 Неприбуткова установа – це самостійно господарюючий суб'єкт, який має права юридичної особи і здійснює діяльність, передбачену установчими документами, має самостійний баланс, поточні рахунки в установах банків, печатку, але не є платниками податку на прибуток підприємств. Це податковий статус, який присвоюють податківці шляхом внесення до певного Реєстру.

Неприбуткові установи у суспільстві виконують наступні завдання: здійснюють прямий і непрямий внесок у глобальну економіку, мають зворотний зв'язок між громадянами та урядом, сприяють співробітництву комерційного та некомерційного секторів, надають можливість заможним структурам здійснювати благодійну діяльність.

2. Визначено, що інформаційним забезпеченням управління діяльністю підприємства повинна стати належним чином побудована обліково-аналітична система, що являє собою сукупність облікової інформації та отриманих на її базі аналітичних даних, які сприяють прийняттю управлінських рішень на макро- і мікро- рівнях. Основним принципом, що забезпечує ефективність функціонування обліково-аналітичної системи, є безперервність взаємодії її складових: обліку, аналізу й контролю.

3. Формування облікового забезпечення фінансово-господарської діяльності неприбуткових бюджетних установ є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних коштів загального та спеціального фондів, яка будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, контрольну й інформаційну функції. Найбільш специфічними та важливими об'єктами в обліку НУ з метою облікового забезпечення їхньої ефективності є доходи, видатки (витрати, затрати) і фінансові результати.

4. Доходом вважається валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності впродовж звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. Доходи неприбуткових бюджетних установ поділяють на доходи загального фонду (ЗФ) та доходи спеціального фонду (СФ).

5. Видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Видатки в БКУ розглядаються як кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум. В обліковій практиці бюджетних установ, в тому числі неприбуткових установ, видатки поділяються на касові і фактичні, що зумовлено необхідністю контролю державою за використанням коштів.

Касовими видатками є всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Облік касових видатків забезпечує інформацію про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату.

Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати хід фактичного виконання кошторису видатків установи загалом та дотримання встановлених норм за окремими статтями і структурними підрозділами.

6. В процесі дослідження було визначено сутність аналітичного забезпечення фінансово-господарської діяльності неприбуткових установ як процесу вивчення даних фінансової звітності установ задля оцінки результатів їх діяльності та використання в прийнятті управлінських рішень.

7. Відповідно до даних здійсненого аналізу та особливостей формування доходів та розподілу видатків у Головному управлінні Держпродспоживслужби

в Тернопільській області у 2018 році діяльність установи є ефективною, про що свідчить коефіцієнт видатків до доходів в розрізі фондів 0,99 - ЗФ, 0,88 – СФ. Коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних становить 1,0, що означає відсутність як дебіторської так і кредиторської заборгованості.

Однак, за досліджуваний період спостерігається зростання надходжень коштів та покращання господарської діяльності, що зумовлено збільшенням фінансування ЗФ на 26762722,33 грн і збільшенням надходжень до СФ на 1189933,03 грн. Це є позитивним, оскільки покращується матеріально-технічний стан установи і, відповідно, підвищується якість надання послуг. що є позитивним явищем для ефективної реалізації державних програм.

Головному управлінні Держпродспоживслужби в Тернопільській області доцільним б було подумати про розширення джерела формування доходів та розподілу видатків для того, щоб бути конкурентоспроможним в ринковому просторі.

8. Контроль, пов'язаний з виконанням бюджету та дотриманням бюджетного законодавства здійснюють такі суб'єкти як Органи державної аудиторської служби України (ДАСУ), Органи державної казначейської служби (ДКС) та Органи державної податкової служби (ДПС). Причому перші дві інституції контролюють в основному видаткову, а третя – доходну частину бюджету

Усю сукупність висновків з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств розроблено з метою підвищення ефективності управління діяльністю неприбуткових установ в умовах ринкових відносин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизована система формування звітної документації «БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bestzvit.com.ua>.
2. Адамик О. Доходи суб'єктів державного сектору: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна інтерпретація / О.Адамик // *Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журнал.* – 2012. – № 1. – С. 29-36.
3. Атамас П. Й. Облік в бюджетних установах : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 284 с.
4. Атамас П. Й. Управлінський облік : [навчальний посібник] / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.
5. Бабій В. В. Особливості формування облікової політики бюджетних установ [Електронний ресурс] / В. В. Бабій // *Економічні науки. Облік та аудит.* – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/8_NND_2011/Economics/7_81627.doc.htm.
6. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: монографія / С. В. Бардаш. - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
7. Білик М. Д. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К. : КНЕУ, 2005. – 592 с.
8. Болюх М. А., Заросило А.П. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навчальний посібник / Болюх М. А., Заросило А.П. – К. : КНЕУ, 2008. – 344 с.
9. Борщ Н., Кузнецов В., Казанова М. Усе про облік та організацію неприбуткових організацій. — 5-те вид., переробл. і доп. — Х.: Фактор, 2010. — 416 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в бюджетних установах / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 472 с.

11. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : 2008. – № 2(44). – С. 31–42.
12. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні : монографія у 4 т. / [голов. редкол.: Азаров М. Я. (голова) [та ін.]. – К. : НДФІ, 2007. – Т. 3:
13. Бухгалтерський облік і звітність установ та організацій державного сектору в Україні: напрями та перспективи розвитку / [Т. І. Єфименко, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська та ін.]. – 2007. – 552 с.
14. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посібник/ Ходаківська О. Т.]. – К. : КНУКіМ, 2009. – Режим доступу : <http://www.twirpx.com/file/296541/>
15. Бюджетний кодекс України : Редакція від 04.12.2016 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>.
16. Величко А. В., Калько І. В. Питання бюджетного фінансування закладів освіти / А. В. Величко, І. В. Калько // Освіта Донбасу. – 2007. – № 5.– С. 75–84.
17. Верига Ю. А. Облік у бюджетних установах : [навчальний посібник] / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, О. В. Артюх [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 592 с.
18. Вікіпедія: Вільна енциклопедія [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/%>
19. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
20. Геєць В. М. Моделі і методи соціально-економічного прогнозування : [підручник] / В. М. Геєць, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк [та ін.]. – 2-ге вид., виправ. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2008. – 396 с.
21. Господарський кодекс України : за станом на 6 лист. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

22. Губенко А. Застосування програмно-цільового методу бюджетного фінансування видатків у сфері цивільного захисту / А. Губенко // Право України. – 2007. – № 12. – С. 38–40.
23. Гудзинський О.Д. Теоретичні аспекти формування обліково-аналітичного механізму менеджменту / Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М. // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 89–93
24. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: [монографія] / Гуцайлюк З.В. - Т. : Крок, 2013. – 175 с.
25. Гуцайлюк Л. О. Ідентифікація ризиків в обліку розрахунків з різними дебіторами в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 3 (129). – С. 283–288.
26. Гуцайлюк Л. О., Бойко Г. В. Облік асигнувань за програмно-цільовим методом у бюджетних установах / Л.О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 5 [15]. – Хм. — С.215–218.
27. Гуцайлюк Л. О., Бойко Г. В., Каришин Н. З. Форми бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Л. О. Гуцайлюк, Г. В. Бойко, Н. З. Каришин // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 3 (42). – Тернопіль. – С.78–83.
28. Дєєва Н. М. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / Н. М. Дєєва, О. І. Дедіков. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 328 с.
29. Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Кондратюк І. О., Петруніна В.В. Облік у бюджетних установах/ Р.Т. Джога, Л.М. Сінельник, І.О. Кондратюк, В.В. Петруніна/ Навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2006. – 296 с.
30. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» / остання редакція від 05.10.2016 <https://docs.dtkr.ua/doc/1088.1157.0#pn44>
31. Закон України «Про громадські об'єднання» від 22.03.2012 р. №4572-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>

32. Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. №1087-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1087-15>
33. Закон України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 05.07.2012 р. № 5073-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/39743>
34. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/1048>
35. Закон України «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку» від 29.11.2001 р. №2866-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T012866.html
36. Закон України «Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності» від 15.09.1999 р. №1045-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1045->
37. Закон України «Про професійних творчих працівників та творчі спілки» від 07.10.1997 р. №554/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z970554.html
38. Закон України «Про свободу совісті та релігійні організації» від 23.04.1991 р. № 987-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T098700.html
39. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : у 2-х т. / [за заг. ред. Ф. О. Ярошенка]. – К. : Акад. фін. управління, 2010. – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін. – К., 2010. – 226 с.
40. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст, стадії // Науковий вісник НАУ. – 2007. – Вип. 50. – С. 313–318.
41. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика : [підручник] / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній ; за ред. проф.

А. Г. Загороднього. – Львів : Магнолія Плюс, 2006. – 428 с.

42. Кожем'якіна С. М. Практика використання методів планування бюджетних доходів / С. М. Кожем'якіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 7. – С. 39–43.

43. Конституція України : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-вр [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.

44. Корпорація Парус [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.parus.ua>.

45. *Кравченко О. В. Напрямки реформування бюджетного обліку* [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко. – Режим доступу : dspace.uabs.edu.ua/.../1/kravchenko5.pdf.

46. Левицька С. Критерії ефективності документаційних процесів / С. Левицька, О. Осадча // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2012. – № 1. – С. 10–17.

47. Левицька С. О. Облік та аналіз діяльності бюджетних установ : [монографія] / С. О. Левицька. – Рівне : УДУВГП, 2006. – 233 с.

48. Левицька С. О. Облікова інформація та її роль у постіндустріальній економіці / С. О. Левицька, О. А. Андрєєва // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 163–165.

49. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : [навчальний посібник] / В. І. Лемішовський. – 3-е вид., доп. і перероб. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

50. [Лист ДФС від 10.02.2016 р. №2668/6/99-99-19-02-02-15.](#)

51. [Лист ГУ ДФС від 08.06.2016 №12801/10/26-15-12-05-11](#)

52. Лист ДФС [від 14.01.2016 р. №517/6/99-95-42-03-15](#)

53. Лист ДФС [від 24.12.2015 р. №27588/6/99-95-42-03-15](#)

54. [Лист ДФС від 11.04.2016 р. №7970/6/99-99-19-02-01-15](#)

55. [Лист ДФС від 12.01.2016 р. №242/10/26-15-11-02-11](#)

56. Ловінська Л. Г., Гізатуліна Л. В. Світовий досвід запровадження міжнародних стандартів у бухгалтерському обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Л. В. Гізатуліна // Фінанси України. – 2012. – № 6. – С. 76–87.
57. Ловінська Л. Г., Калюга Є. В. Застосування методу нарахування в контексті реформування бухгалтерського обліку державного сектору / Л. Г. Ловінська, Є. В. Калюга // Фінанси України. – 2012. – № 10. – С. 84–96.
58. Ловінська Л. Г., Сушко Н. І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України / Л. Г. Ловінська, Н. І. Сушко // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 84–100.
59. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 9. – С. 15–19.
60. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.
61. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль в державному секторі економіки. –Тернопіль: Економічна думка, 2015. –285 с.
62. Матеріали з програмно-цільового планування (в рамках реалізації проекту «Впровадження механізму прийняття ефективних бюджетних рішень») [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urban.mk.ua>.
63. Метелиця В. М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] // В. М. Метелиця. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/.../18_Metel.pdf.
64. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємства. Центральна спілка споживчих товариств України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text892/pg1.htm>.
65. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
66. Мних Є. В. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, В.П. Міняйло та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

67. Мних Є. В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш та ін. // За заг. ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.
68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
69. Неприбуткові організації: облік та оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://news.dtki.ua/ua/taxation/common/40342>
70. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
71. Облік в сфері послуг (в схемах і таблицях) [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. – Тернопіль : Крок, 2012. – 127 с.
72. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
73. Офіційний сайт журналу «Дебет-Кредит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtki.com.ua>.
74. Подання фінансової звітності : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 / затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0103-10>.
75. Податковий кодекс України : за станом на 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
76. Подольська В. О. Фінансовий аналіз : [навчальний посібник] / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
77. Позняковська Н. М. Подання фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Н. М. Позняковська // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2012. – Вип. 19. – С. 200–203.

78. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України № 637 від 15 грудня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.
79. Положення про Державну казначейську службу України : затверджено Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/460/2011>.
80. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
81. Порядок складання річних фінансових звітностей за звітний рік установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів : затверджено Наказом Державного казначейства України від 10.01.2008 р. №3; зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.01.2008 р. за №27/14718 (зі змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства №4 від 10.01.2009 р., №8 від 15.01.2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE14718.html.
82. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» від 28 вересня 2011 р. N 1001
83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
84. Про гуманітарну допомогу : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

85. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України в редакції [№ 5463-VI від 16.10.2012](#) (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Електронні дані. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
86. Про деякі питання бухгалтерського обліку в бюджетних установах : Наказ про облікову політику від 19.06.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.34520.0>.
87. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 568 від 18.05.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>
88. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
89. Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання : Наказ, інструкція Державного казначейства України за № 68 від 27 липня 2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0570-00>.
90. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету : Наказ, інструкція Державного казначейства України, Міністерства фінансів України за № 333 від 12 березня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/page2>
91. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>
92. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського

обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>

93. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України № 1022 від 11.08.2011 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11>

94. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності : Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=796-2010-%EF>.

95. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України за № 611 від 26 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>

96. Про затвердження порядків надання платних послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти України, Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України № 736/902/758 від 23.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

97. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування : Постанова Кабінету Міністрів України № 1222 від 4 серпня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=1222-2000-%EF>.

98. Про затвердження Порядку складання фінансової та бюджетної звітності

розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

99. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України № 228 від 28.02.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=228-2002-%EF>.

100. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України №34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

101. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України № 59 від 09.01.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF>.

102. Про зміцнення фінансової дисципліни та запобігання правопорушенням у бюджетній сфері : Указ Президента України від 25.12.2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251/2001>.

103. Про Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 538–р від 14 вересня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80>.

104. Про затвердження порядку ведення реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до реєстру та виключення з реєстру кабінет міністрів України: Постанова КМУ від 13 липня 2016 р. № 440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://docs.dtkr.ua/ua/doc/1218.601.0>

105. Пушкар М. С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 140 с.

106. Рожко Д. Д. Особливості використання програмно-цільового методу бюджетного планування в Україні / Д. Д. Рожко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 250–256.
107. Роз'яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерством фінансів України № 333 від 12.03.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
108. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : [монографія] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2007. – 244 с.
109. Словник законодавчих термінів. Асигнування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.nau.ua/doc/?uid=1078.986.0.
110. Статистичний бюлетень. Основні показники діяльності вищих навчальних закладів України на початок 2011/2012 та 2012/2013 навчальних років [Електронний ресурс]. – К., 2013. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
111. Стефаник І. Про національну облікову політику [Електронний ресурс] / І. Стефаник, Л. Ловинська. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.
112. Фінансовий аналіз : навч. посібник / Є. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : Центр підготовки навчально-методичних видань КНТЕУ, 2010. – 412 с.
113. Фалатович К.-М. С. Теоретичні основи обліково-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових установ // II Всеукр. Наук.-практ. інтернет-конференція «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/>
114. Фалатович К.-М. С. Економічна суть неприбуткових установ як об'єктів обліково-аналітичного дослідження» /V Міжнар. Наук.-практ. інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/21891>

115. Цивільний процесуальний кодекс України [Електронний ресурс] –
Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15?test=XX7MfyrCS>