

Міністерство освіти і науки України  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

Факультет фінансів та обліку  
Кафедра обліку і оподаткування

## КУРСОВА РОБОТА

на тему

### «Виконання кошторису бюджетних установ»

(на прикладі

Вищого професійного училища №34 м.Виноградів Закарпатської області)

Студентки групи ОДСм-11 Егреші І.М.

Галузь знань 07 „Управління та адміністрування”  
Спеціальності 071 „Облік і оподаткування”  
Спеціалізація – „Інформаційні технології обліку та контролю в державному секторі економіки”

Керівник: к.е.н., доцент Сисюк С.В.

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_

Оцінка: ECTS \_\_\_\_\_

Члени комісії

_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)

Тернопіль, 2020 р.

## Зміст

Вступ	3
1. Кошторис – основний фінансовий документ бюджетної установи	5
2. Нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ	18
3. Видатки та доходи бюджету: поняття та класифікація	24
4. Облік результатів виконання кошторису	31
Висновок	38
Список використаної літератури	41

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Бюджетні установи є первинною ланкою галузевим нематеріального виробництва, де щоденно відбуваються численні господарські операції, які вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів і джерел їх утворення, використання яких потребує ретельної обліково-аналітичної роботи. Вони є значною складовою бюджетної системи України і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків – плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки витрачання коштів.

Нормативно-правове забезпечення діяльності бюджетних установ зазнали значних змін протягом останніх років. Зокрема, відбулося впровадження в дію НП(С)БОВДС, нового Плану рахунків. Окрім того фінансово-господарська діяльність бюджетних установ характеризується низкою особливостей, які впливають на методику й організацію бухгалтерського обліку.

Враховуючи роль та значення видатків бюджету у соціально-економічному житті, а також раціоналізацію бюджетного процесу у державі потрібно з'ясувати економічну суть видатків, а також розглянути їх склад та їх структуру.

Питання процесу обліково-аналітичної роботи щодо виконання кошторисів бюджетних установ досліджувалися та розглядалися у працях С.В. Свірко, С.В. Левицької, Р.Т. Джоги, Є. В. Калюги, Т. Канєвої Л. М. Кіндрацької, В. І. Крисюка, В.І. Лемішовського, Матвєєвої, Н.М.Хорунжак та інших вчених. Їхні дослідження спрямовані на загальні питання організації обліку, проведення контролю та аналізу діяльності установ бюджетної сфери загалом.

**Мета і завдання.** Виходячи з актуальності теми курсової роботи, її метою є узагальнення нормативно-правових, організаційних та методичних аспектів щодо процесу виконання кошторису бюджетних установ.

Поставлена мета досягається при вирішенні наступних завдань:

- висвітлити структуру та порядок формування основного фінансового документу бюджетної установи – кошторису;
- розглянути та узагальнити нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ;
- дослідити методичні підходи до обліку результатів виконання кошторису.

**Об’єктом** дослідження є процес виконання кошторису Вищого професійного училища №34 м. Виноградів Закарпатської області.

**Предмет** дослідження – організація та методика роботи бюджетних установ щодо виконання власного кошторису.

**Інформаційну основу** курсової роботи складають законодавчі акти України та нормативні документи з питань організації та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ; дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з проблем обліку й аналізу діяльності установ невиробничої сфери; дані всесвітньої мережі Internet; звітна інформація Вищого професійного училища №34 м. Виноградів Закарпатської області, відомості їх первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

## 1. Кошторис – основний фінансовий документ бюджетної установи

Бюджетна сфера охоплює кошторисне фінансування, сутність якого полягає у виділенні бюджетних асигнувань на основі спеціального розрахункового документа – кошторису бюджетної установи (БУ). Кошторисно-бюджетне фінансування розглядається як метод безповоротного, безвідплатного відпуску грошових коштів на утримання досліджуваної БУ (а саме – Вищого професійного училища №34 м. Виноградів Закарпатської області; далі – ВПУ№34), що перебуває на фінансуванні з обласного бюджету, на основі фінансових планів кошторисів витрат.

Кошторис ВПУ№34 має дві важливі складові: загальний (ЗФ) та спеціальний фонд (СФ).

Загальний фонд установи містить в собі обсяг надходжень із загального фонду обласного бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання ВПУ№34 своїх основних завдань та функцій.

Спеціальний фонд містить обсяг надходжень із спеціального фонду обласного 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 своїх функцій.

Аналізуючи інформацію додатків А, Б, В, Г бачимо, що затвержені обсяги загального та спеціального фондів ВПУ№34 у динаміці років становлять такі дані (табл.1).

Проекти кошторисів складаються за усіма БУ на наступний бюджетний рік. У дохідній частині проектів кошторисів зазначаються планові обсяги надходжень, які передбачається спрямувати на покриття видатків цих установ із загального та спеціального фондів відповідних бюджетів.

Таблиця 1

Витяг з Кошторису Вищого професійного училища №34 м. Виноградів  
Закарпатської області, грн.

Період	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Усього затверджено
2020	21440500	2018400	23458900
2019	19880800	1757800	21638600
2018	18295100	1453500	19748600
2017	19290800	1352000	20642800

Джерело: <http://vpu34vin.com.ua/about/financial-activities/> [40]

Формування дохідної частини загального фонду проекту кошторису установи повинно здійснюватись на підставі розрахунків потреби у бюджетних коштах, виходячи з прогнозованих показників. Планування бюджетних видатків ВПУ№34 здійснюється із використанням нормативного методу, розрізняючи матеріальні, фінансові та бюджетні норми [1, с.97].

Зміст нормування полягає в створенні науково обґрунтованої системи нормативів, яка повинна забезпечити якісний рівень планових розрахунків. Визначення обсягів фінансування бюджетної установи ґрунтується на показниках, що характеризують кількісні параметри діяльності бюджетної установи (оперативно-сітьові показники) та нормативах видатків у розрахунку на певний кількісний показник (бюджетне нормування).

Оперативно-сітьові показники поділяються на дві групи:

I група – виробничі показники, які характеризують профільну діяльність даної установи, яка в свою чергу, розмежовуються на:

- а) вихідні показники – об'єктивно існуючі на даний період часу;
- б) похідні показники – визначаються за певними нормами;

II група – загальні показники, які характеризують структуру ВПУ№34.

Бюджетне нормування полягає у встановленні бюджетних норм та бюджетних нормативів. Норми витрат, при цьому, характеризують обсяг видатків на одну розрахункову одиницю та служать основою для визначення

розміру необхідних матеріальних і нематеріальних благ. В той же час, норматив має додаткове призначення, яке полягає в державному регулюванні тих чи інших розподільчих відносин.

Бюджетний норматив, на відміну від бюджетної норми, не пов'язаний безпосередньо з одиницею нормування. Норми і нормативи використовуються як базовий елемент під час розробки планів діяльності бюджетних установ. Система норм і нормативів включає такі нормативи (рис. 1).

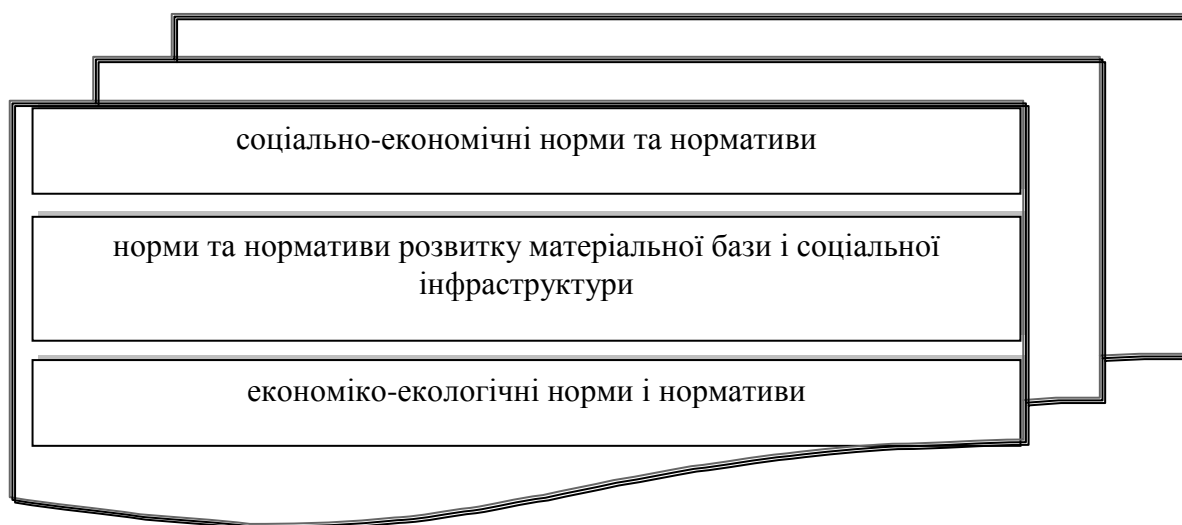


Рис. 1. Система норм і нормативів

Дохідна частина спеціального фонду проекту кошторису планується за кожним джерелом доходів спеціального фонду ВПУ№34. Обов'язково слід брати за основу такий показник, як плановий обсяг надання платних послуг, які можуть надаватись БУ, а також інші розрахункові показники. На нашу думку, це може бути кількість учнів; площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, яке може здаватися в оренду. Під час формування показників кошторису ВПУ№34 на наступний рік необхідно враховувати фактичні показники одержаних доходів за кожним джерелом за останній звітний рік, а також очікувані зміни в умовах роботи ВПУ№34.

На основі зведеного показника доходів кошторису визначається обсяг видатків спеціального фонду кошторису. Витрачання коштів ВПУ№34 здійснюється ним самостійно, але відповідно до затвердженого кошторису і

суворо за статтями витрат бюджетної класифікації. Під час складання кошторисів особливу увагу слід приділити законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків.

Видатки ВПУ№34 формуються згідно з економічною класифікацією видатків, яка застосовується всіма бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками та складаються з поточних видатків та капітальних видатків.

У практичній діяльності бюджетних установ застосовуються чотири види кошторисів витрат: індивідуальні, загальні, зведені, кошториси витрат на централізовані та інші заходи (рис. 2).

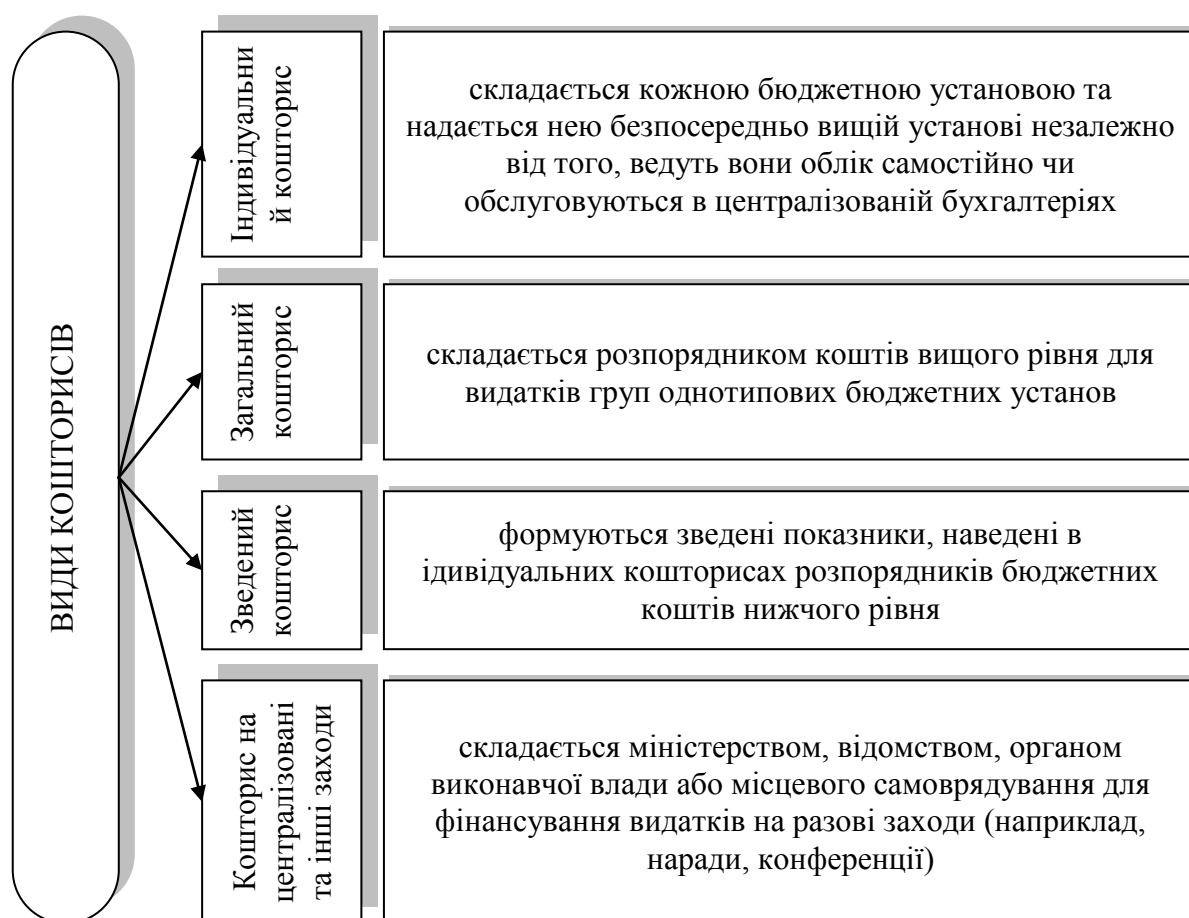


Рис. 2. Види кошторисів бюджетних установ



Види кошторисів відрізняються між собою різним рівнем узагальнення інформації про видатки. Індивідуальний кошторис відображає вимоги у коштах кожної окремої БУ з урахуванням специфіки її функціонування. Загальні кошториси складаються для видатків груп однотипових БУ. Зведені кошториси вміщують всі видатки на утримання бюджетних установ, що підпорядковані окремому Міністерству. Такі кошториси об'єднують всі індивідуальні, загальні кошториси та кошториси на централізовані заходи.

Фінансування бюджетних установ здійснюється виключно на підставі затвердженого в установленому порядку кошторису (додатки А-Г). Кошторис доходів і видатків – це основний документ, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ [3, с. 37]. Цей основний плановий документ надає повноваження ВПУ №34 для отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг та напрямки використання коштів для виконання функцій та досягнення цілей, які визначені для установи на рік відповідно до бюджетних призначень.

Усі показники, що характеризують видатки бюджетної установи, згруповано в кошторисі за принципом побудови КЕКВ, яка є складовою бюджетної класифікації, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11.

Очевидно, що через велику кількість КЕКВ та з огляду на різномірну специфіку діяльності бюджетних установ головний бухгалтер кожної такої установи повинен розробляти робочу скорочену економічну класифікацію видатків. Зазначена робота здійснюється на наступний звітний період до початку планування діяльності, тобто перед складанням проекту кошторису доходів і видатків. Розробці робочої економічної класифікації видатків передуює вивчення складу кожного з кодів економічної класифікації, результати якого доречно оформити у вигляді таблиці 2.

Таблиця 2

## Характеристика складу кодів економічної класифікації видатків

КЕКВ	Назва	Складові КЕКВ

На підставі загальних планів господарської діяльності, профілю конкретної бюджетної установи головний бухгалтер визначає кінцевий склад робочої класифікації з оформленням її в зазначеному порядку.

Бюджетні установи є учасниками бюджетного процесу, який регламентується згідно з БКУ. Ним, як відомо, регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а також контролю за виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Крім того, основним документом, що регулює процеси складання, розгляду й затвердження кошторисів бюджетних установ є «Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228.

Процес складання проектів кошторисів починається з того, що Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи повідомляють ГРК дані про граничні обсяги видатків загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік. Ці дані формуються з огляду на планові доходи державного й місцевих бюджетів на наступний рік. Разом з цими даними головним розпорядникам коштів бюджету надаються необхідні інструктивні матеріали для формування бюджетних запитів.

Відповідно до Порядку № 228 планування дохідної та видаткової частин кошторису здійснюється з урахуванням таких вимог.

У дохідній частині проекту кошторису ВПУ №34 зазначаються планові обсяги асигнувань із загального фонду бюджету й обсяги надходжень зі спеціального фонду, які передбачається спрямувати на покриття відповідних

видатків даної бюджетної установи. Формування дохідної частини загального фонду здійснюється на підставі планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання цієї установи. Дані про планові обсяги бюджетних асигнувань повідомляються установі безпосередньо вищою організацією. У дохідній частині спеціального фонду зазначаються планові обсяги надходжень з інших джерел, одержання яких передбачене відповідними законодавчо-нормативними документами. До таких надходжень належать кошти, одержувані ВПУ№34 від надання послуг, виконання робіт і реалізації продукції чи іншої діяльності. Порядком № 228 передбачено, що дохідна частина спеціального фонду формується на підставі розрахунків, які складаються щодо кожного запланованого на наступний рік джерела доходів.

У видатковій частині проекту кошторису ВПУ№34 визначається загальна сума видатків цієї бюджетної установи за кодами економічної класифікації, а також з розподілом видатків, які планується покрити за рахунок бюджетних асигнувань, і видатків, які планується здійснити за рахунок спеціального фонду. Асигнування, передбачені у видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи, мають забезпечувати повне фінансування витрат цієї установи. Для цього чисельність працівників ВПУ№34, яка пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у відповідність з фондом зарплати, який планується, а витрати на господарське утримання – з наявними джерелами фінансування.

Затвердження кошторисів видатків у сумах, що перевищують передбачені бюджетним асигнуванням, тягне за собою відповідальність згідно із законодавством.

Видатки ВПУ№34 за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідними нормативно-правовими актами, що визначають порядок формування обсягів витрат за їх категоріями, кожна з яких обов'язково обґрунтовується розрахунками. Вони здійснюються зі урахуванням особливостей діяльності установи.

Визначаючи обсяги видатків, бюджетні установи мають урахувати об'єктивну потребу в коштах, виходячи зі своїх основних виробничих показників і контингентів, що встановлюються для установ, обсягу виконуваної роботи, штатної чисельності, необхідності реалізації окремих програм і запланованих заходів щодо скорочення видатків у плановому періоді.

Усі видатки, включені до проекту кошторису, мають бути обґрунтовані відповідними розрахунками щодо кожного коду економічної класифікації. Це означає, що під час складання проекту кошторису бюджетні установи для обґрунтування сум видатків наводять докладне розшифрування видатків щодо кожного коду економічної класифікації видатків.

У тижневий термін після опублікування Закону України «Про Державний бюджет України», відповідного рішення місцевих рад Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи повідомляють ГРК обсяги затверджених бюджетних асигнувань з їх щомісячним розподілом.

Відповідно до встановлених лімітів бюджетних асигнувань головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють підвідомчим установам річні обсяги бюджетних асигнувань, здійснюють щомісячний розподіл асигнувань із загального фонду й доводять у відповідні лімітні довідки про бюджетні асигнування.

Лімітна довідка про бюджетні асигнування є документом, який містить затверджені бюджетні призначення (установлені бюджетні асигнування) та їх щомісячний розподіл, а також показники, які відповідно до законодавства мають бути визначені на підставі відповідних нормативів. Лімітна довідка видається відповідно Мінфіном України, Мінфіном Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органом чи розпорядником вищого рівня та доводиться до головних розпорядників, розпорядників нижчого рівня для уточнення проектів кошторисів і складання проектів планів асигнувань. Форма лімітної довідки затверджується Мінфіном України.

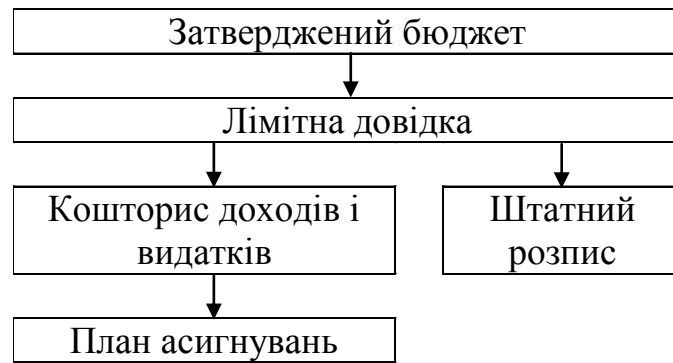


Рис. 3. Схема порядку складання кошторису доходів і видатків коштів  
ВПУ№34

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до затверджених для них обсягів бюджетних асигнувань та інших показників, зазначених у лімітній довідці, приводять у відповідність до них свої витрати. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження у штатному розписі, має бути приведено у відповідність до певного фонду оплати праці, а інші витрати – у відповідність до інших установлених асигнувань так, щоб забезпечити виконання функцій, покладених на установу.

Штатний розпис ВПУ№34, що його подає установа до вищої організації, є документом, який визначає структуру установи, кількість штатних одиниць за кожним структурним підрозділом і в цілому по установі. У штатному розписі ВПУ№34 зазначаються встановлені штатному персоналу посадові оклади, надбавки, доплати, місячний фонд заробітної плати, а також фонд заробітної плати на рік для цієї установи (Додаток Д).

Фінансування установ без затвердженого у визначеному порядку кошторису забороняється. У процесі виконання кошторисів керівники установ мають право в межах затвердженої загальної суми видатків на оплату праці самостійно перерозподіляти кошти між фондом заробітної плати за основними окладом, доплатами і надбавками та фондом на преміювання. Зазначені зміни можуть вноситися лише за наявності відповідних підстав згідно із законодавством з питань оплати праці. У разі

внесення таких змін обґрунтування у вигляді пояснювальної записки подаються установою до квартальних та річних звітів про виконання кошторису доходів і видатків.

Вищі організації протягом двох тижнів після отримання лімітних довідок складають і подають уточнені проекти зведених кошторисів і проекти зведених планів асигнувань до Міністерства фінансів України, місцевих фінансових органів для складання і затвердження річного розкладу призначень відповідних бюджетів (розкладу річних бюджетних призначень, затверджених у відповідному бюджеті для загального і спеціальних фондів за головними розпорядниками, згідно з повною економічною класифікацією, що відповідає відомостям усіх проектів кошторисів), і щомісячного розкладу асигнувань загального фонду відповідних бюджетів

Кошториси і плани асигнувань на проведення централізованих заходів затверджують окремо щодо кожного заходу керівники міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад. Такі кошториси та плани асигнувань можуть бути затверджені на загальний обсяг видатків. При цьому для здійснення кожного конкретного заходу не пізніш ніж за місяць складається окремий кошторис на підставі календарних планів. Кошториси та плани асигнувань підписують керівник і головний (старший) бухгалтер установи (або централізованої бухгалтерії).

Затверджені кошториси, плани асигнувань та штатні розписи ВПУ№34 скріплюються гербовою печаткою і підписом керівника установи, із зазначенням дати затвердження. Ці документи затверджуються у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в установі, яка їх затвердила. Затверджений кошторис доходів і видатків ВПУ№34 є для цієї бюджетної установи основним фінансовим документом, що визначає обсяг коштів, виділених з бюджету на утримання установи, і розподіл їх у напрямках витрачання.

До кошторису ВПУ №34 подаються плани асигнувань із загального та спеціального фонду бюджету установи. Це помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі для загального чи спеціального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов'язань протягом року.

Порядок фінансування бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів, здійснюється на основі затверджених кошторисів. Такий порядок наведено на рисунку 4.

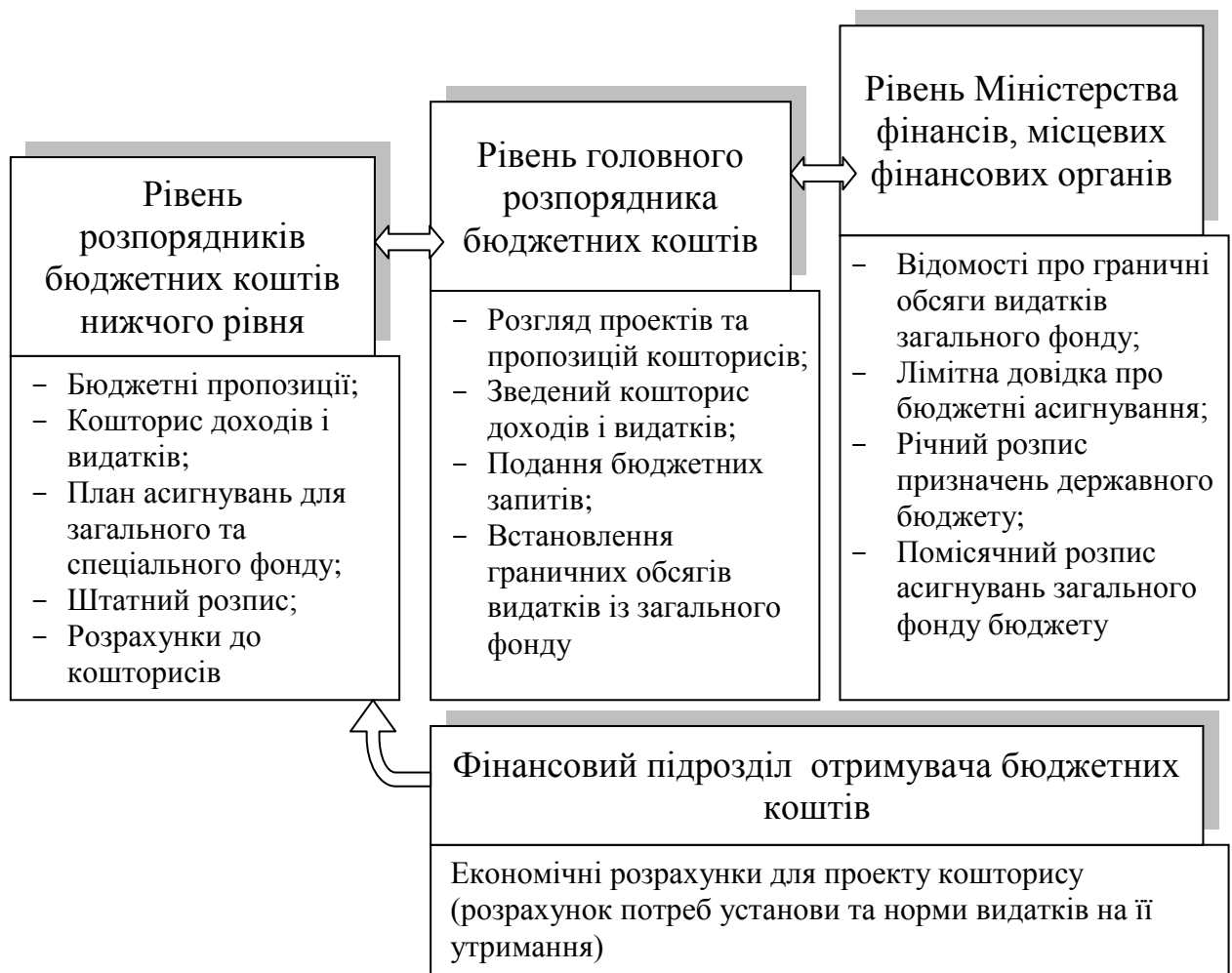


Рис. 4. Схема процесу фінансування

На підставі розпорядження ДКСУ суми відкритих асигнувань зараховують на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам (за загальним і спеціальним фондами окремо).

Асигнування досліджувані установи по загальному фонду бюджету отримують однією сумою на свій рахунок у казначействі, тому мають право самостійно розподіляти їх на власні потреби, хоча за сумою асигнувань затверджується відповідний план використання коштів у головного РБК (наприклад, управління освіти на науки Закарпатської обласної ради, яке є головним розпорядником для ВПУ№34).

Органи ДКСУ здійснюють платежі за дорученнями розпорядників бюджетних коштів у разі наявності відповідного бюджетного зобов'язання. Підставою для видатків РБК є платіжні доручення, підготовлені власниками рахунків, та документи для підтвердження цільового спрямування коштів (договори, акти, накладні, рахунки-фактури тощо).

На реєстраційні рахунки РБК, які відкриваються в органах ДКСУ, зараховуються кошти, що надходять на їх ім'я. Кожний конкретний розпорядник коштів у системі казначейства може мати декілька реєстраційних рахунків, що залежить від деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації (КПКВ). На основі Реєстру про залишки коштів загального та спеціального фондів на відповідних рахунках, можна побачити усі номери відкритих реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших та поточних рахунків для бюджетної установи.

Оплата витрат розпорядників бюджетних коштів органами ДКСУ з реєстраційних рахунків проводиться шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів господарської діяльності, які виконали роботи чи надали послуги.

Платіжні доручення приймаються до виконання при наявності затверджених кошторисних призначень загального і спеціального фондів, помісячних планів асигнувань загального фонду, зареєстрованих боргових та фінансових зобов'язань та у межах наявності коштів за певним КПКВ відповідного реєстраційного рахунку.



Здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів схематично зображено на **Помилка! Джерело посилання не знайдено.5.**

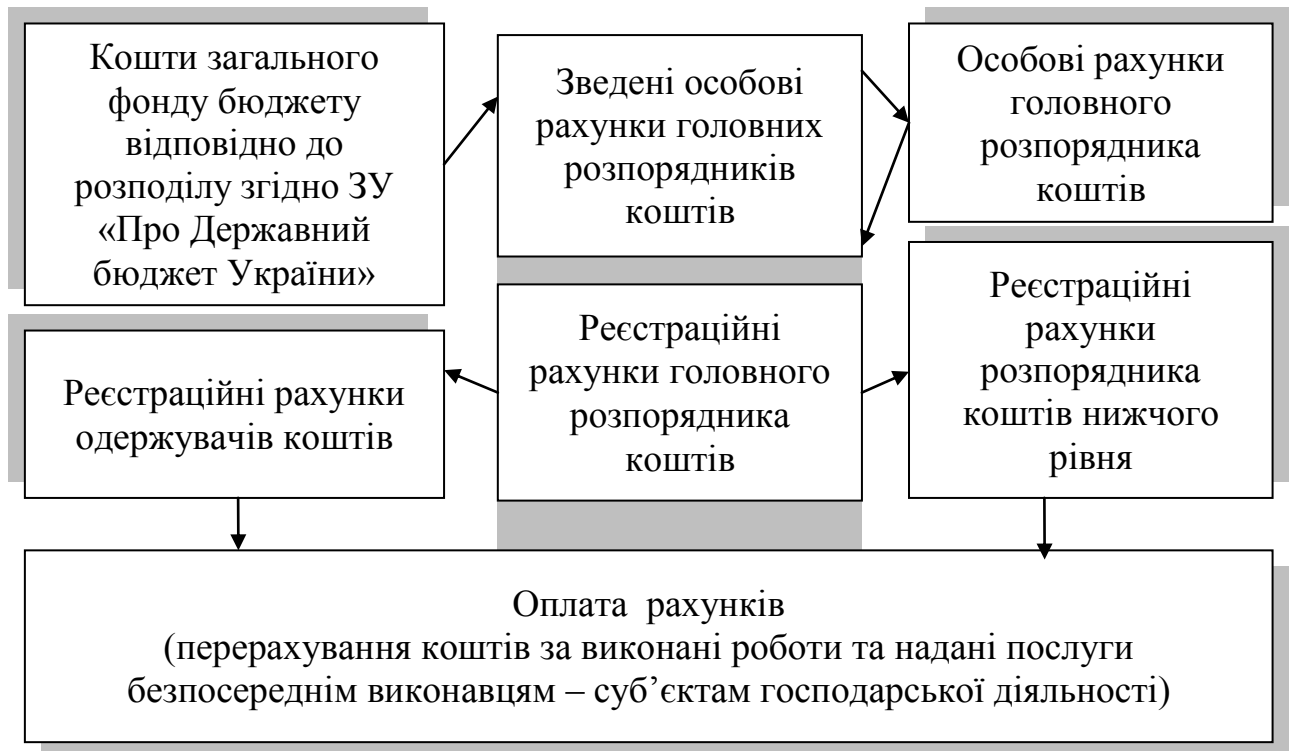


Рис. 5. Схема здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів

## 2. Нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ

Бюджетні установи, хоч і є неприбутковими організаціями, однак водночас залишаються суб'єктами господарювання і проводять свою діяльність в загальному правовому полі. Нажаль, законодавче поле, в якому працюють бюджетні установи, недостатньо структуроване відповідно до специфіки діяльності таких установ.

Бюджетні установи є одними з учасників бюджетного процесу країни, в ході якого відбувається складання, розгляд, затвердження, виконання і контроль за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи беруть участь у перерозподілі фінансових ресурсів держави, виступаючи водночас і як отримувачі, і як постачальники ресурсів.

У зарубіжній практиці обліку на сьогодні склалася чотирирівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка може бути застосована і для вітчизняних реалій (рис. 6).



Рис. 6. Система регулювання бухгалтерського обліку і звітності БУ

Методичні вказівки, інструкції, рекомендації в системі нормативного регулювання обліку покликані конкретизувати основні положення, викладені в нормативних документах першого та другого рівнів, з урахуванням галузевих та інших особливостей. В основному такі вказівки стосуються інвентаризації, обліку основних засобів, спеціального інструменту та матеріально-виробничих запасів тощо.

Основними робочими документами ВПУ№34 є: документи щодо облікової політики установи, затверджені керівником форми первинних облікових документів, графіки документообігу, робочий план рахунків та форми внутрішньої звітності.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України тощо. Схематично структуру законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ, можна зобразити, як показано на **Помилка! Джерело посилання не знайдено.**7. Тут зображені лише основні міністерства і відомства (з виконавчої гілки влади), які створюють законодавче поле діяльності для бюджетних установ закладів освіти, в тому числі дошкільної. В їх складі працюють ряд служб (складових центральних органів виконавчої влади) – комітетів, управлінь, державних цільових фондів, які також є законотворчими органами для названих установ.

Якщо продовжити класифікацію за вище наведеним рисунком, то умовно законодавчу базу, яка безпосередньо стосується організації та методики обліку та оподаткування бюджетних установ, можна поділити на універсальні і спеціалізовані законодавчі акти, як представлено рисунком 8.



Рис. 7. Структура законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ

Універсальні законодавчі акти використовують у процесі своєї діяльності всі господарюючі суб'єкти, а зазначені спеціалізовані документи застосовують лише бюджетні установи, ними регламентують положення організації та методики бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Універсальні законодавчі акти належать до наступних галузей права України: конституційного, адміністративного, кримінального, виправно-виконавчого, фінансового, господарського, земельного, трудового, цивільного, міжнародного, сімейного, екологічного, кримінально-процесуального та цивільно-процесуального.

Щодо спеціалізованих нормативних документів в сфері організації обліку бюджетних установ потрібно зазначити таке.

1. Форма організації обліку (меморіально-ордерна чи журнально-ордерна) регламентуються «Інструкцією про використання єдиної журнально-ордерної форми рахівництва», затвердженою листом від

08.03.1960 р. № 63 Міністерства фінансів СРСР, «Інструкцією з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, які стоять на державному бюджеті СРСР», затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 р. № 61 та «Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору», наказ Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755. Форма організації обліку установи визначається в її обліковій політиці.

Універсальні нормативно-правові акти, що регулюють окремі питання (сферу)			
Права та обов'язки людини і громадянина	Державний бюджет, податкова система	Здійснення господарської діяльності	Використання та охорони земель
Майнові відносини	Злочинна діяльність	Розгляд справ у судових інстанціях	
Трудові відносини	Адміністративні правопорушення, порядок і види стягнень		
Спеціалізовані нормативно-правові акти, що стосуються діяльності лише бюджетних установ			
Організація обліку		Методика обліку	
Форма організація обліку, структура апарату бухгалтерії, побудова служби		Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами	
Посадові інструкції працівників		Облік доходів спеціального фонду	
Нормативна база обліку установи		Облік грошових коштів на рахунках	
Форми облікових реєстрів		Облік касових операцій	
Робочий план рахунків установи		Облік видатків	
Форми звітності та інструкції щодо їх заповнення		Облік доходів розрахунків із заробітної плати та стипендій	
Форми первинних документів		Облік доходів загального фонду	
Графік документообороту		Облік необоротних активів	
Облікові номенклатури		Облік запасів	
Перелік відповідальних осіб		Облік витрат	
Програми проведення інвентаризації		Облік результатів діяльності установи	

Рис. 8. Розподіл законодавчої та нормативної бази діяльності бюджетних установ

3. Нормативна база обліку конкретної установи встановлюється згідно з прийнятою обліковою політикою, яка складається на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 966-XIV та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору.

4. Форми облікових реєстрів встановлюються згідно з «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 р. № 88.

5. Робочий план рахунків установи складається відповідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219.

6. Форми звітності з 2012 р. складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів від 24.01.2012 за № 44 «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

7. Форми первинних документів складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів України 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання».

8. Проведення інвентаризації регламентується наказом МФУ 02.09.2014 за № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань».

МФУ затверджено План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Встановлено, що на бюджетні установи поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема:

- НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності» від 28.12.2009 р. № 1541;

- НП(С)БОВДС 102 «Консолідована фінансова звітність» від 24.10.2010 р. № 1629;

- НП(С)БОВДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 24.10.2010 р. № 1629;

- НП(С)БОВДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» від 25.01.2012 р. № 52;
- НП(С)БОВДС 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 № 1202;
- НП(С)БОВДС 122 «Нематеріальні активи» від 12.10.2010 № 1202;
- НП(С)БОВДС 123 «Запаси» від 12.10.2010 р. № 1202;
- НП(С)БОВДС 124 «Доходи» від 24.12.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 126 «Оренда» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 127 «Зменшення корисності активів» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 128 «Зобов'язання» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 129 «Інвестиційна нерухомість» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 130 «Вплив змін валютних курсів» від 11.08.2011 р. № 1022;
- НП(С)БОВДС 131 «Будівельні контракти» від 29.12.2011 р. № 1798;
- НП(С)БОВДС 132 «Виплати працівникам» від 29.12.2011 р. № 1798;
- НП(С)БОВДС 133 «Фінансові інвестиції» від 18.05.2012 р. № 568;
- НП(С)БОВДС 134 «Фінансові інструменти» від 18.05.2012 р. № 568;
- НП(С)БОВДС 135 «Витрати» від 18.05.2012 р. № 568.

### 3. Видатки та доходи бюджету: поняття та класифікація

В загальній системі бухгалтерського обліку ВПУ№34 облік доходів і видатків є найскладнішим та найбільш відповідальним, про що свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків. Отже, питання організації обліку зазначених напрямків потребує найдокладнішої розробки й опрацювання.

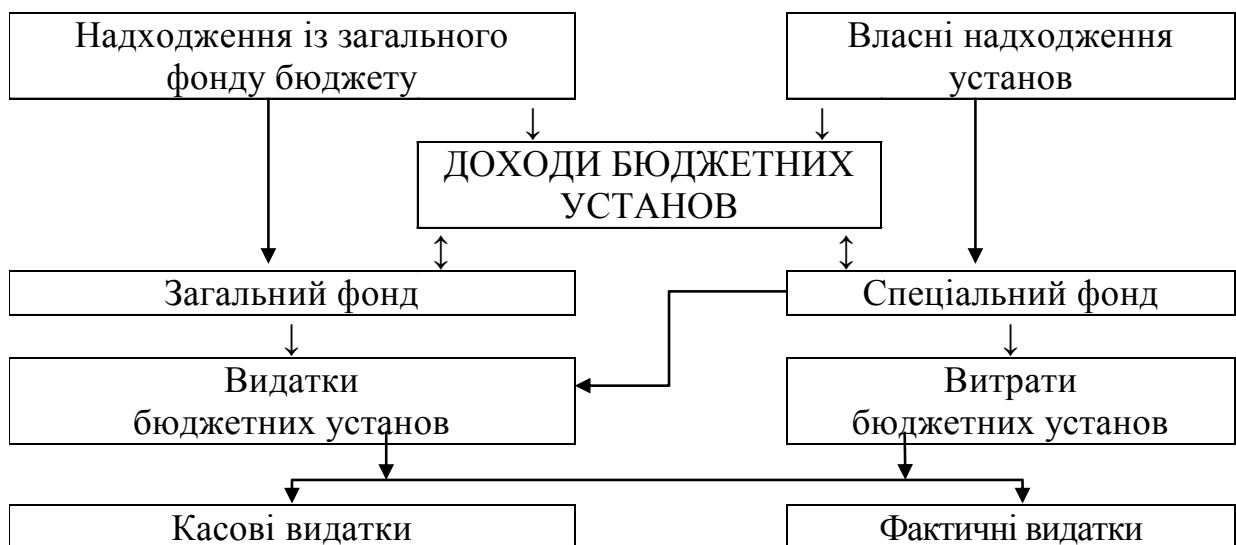


Рис. 9. Взаємозв'язок доходів, видатків та витрат бюджетних установ

Видатки бюджету уособлюють економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використанням за цільовим призначенням.

Видатки бюджету за своїм матеріально-речовим змістом є грошовими коштами, направлені на фінансове забезпечення завдань та функцій держави. За рахунок цих коштів вона забезпечує розвиток базових галузей економіки, фінансує заходи соціальної сфери, а також може направляти значні кошти в інвестиційну діяльність на розширене відтворення суспільного виробництва та інші заходи.

Трактування економічної категорії «видатки бюджету» наведено у Бюджетному кодексі України (БКУ), де зазначено, що: «видатки бюджету



– це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум». Також БКУ наводить термін «витрати бюджету», що означає «видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу»

Слід також розрізняти такі поняття як «касові видатки» і «фактичні видатки». Такий поділ визначається двоїстим характером видатків бюджетних установ. Касовими видатками БУ необхідно вважати виплати, які здійснені з реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів підприємствам, організаціям, установам або та, що перераховані за їх дорученням на видатки, які передбачені бюджетом. В той же час, фактичні видатки представляють собою дійсні кінцеві видатки БУ, які оформлені відповідними документами.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими видатками. Однак, якщо отримані кошти витрачені відповідно до кошторису за прямим призначенням (наприклад, видатки на електроенергію, газ, телефон, поточний ремонт тощо), то фактичні видатки збігаються з касовими.

Інша класифікаційна група видатків – це їх поділ залежно від розподілу функцій між державою й органами самоврядування. Такі видатки поділяються на видатки з фінансування державних повноважень та фінансування власних повноважень.

Перша група – видатки на здійснення повноважень БУ, які виконуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, поділяються в свою чергу на:

1) видатки на забезпечення конституційного ладу держави, державної цілісності та суверенітету, незалежного судочинства, а також інші передбачені БКУ видатки, які не можуть бути передані на місцевому самоврядуванню; такі видатки здійснюються за рахунок коштів Державного бюджету України.

2) видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані на виконання місцевому самоврядуванню з метою забезпечення

найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

3) видатки на реалізацію прав та обов'язків місцевого самоврядування, які мають місцевий характер та визначені діючими законами України.

Отже, така класифікація видатків дозволяє не лише визначити сам факт використання міністерствами і відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності кожного відомства.

Слід зазначити, що класифікація видатків бюджету розроблена на основі класифікації функцій управління (далі – КФУ), яка опублікована статистичним відділом Організації об'єднаних націй, приведена у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів з метою забезпечення міжнародної порівнянності показників бюджету різних країн. Отож, відповідно до вимог міжнародного співставлення видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками:

- 1) функціональна класифікація видатків бюджету (тобто за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки) (далі – ФКВ):
- 2) економічна класифікація видатків бюджету (тобто, за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються такі видатки) (далі – ЕКВ):
- 3) відомча класифікація видатків (тобто, за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів) (далі – ВКВ):
- 4) програмна класифікація видатків бюджету (тобто, за бюджетними програмами) (далі – ПКВ).

За цими групами розподіл видатків не замінюють, а доповнюють одна одну, представляючи бюджет у різних розрізах. Кожна з класифікацій відіграє, свою роль у представленні бюджету.

Так, ФКВ бюджету характеризує напрямки використання бюджетних коштів, які використовуються державою для покладених на неї функцій. Вона застосовується для:

- a) представлення бюджету на розгляд ради відповідного рівня (у

перспективі цю роль виконуватиме програмна класифікація видатків);

- б) формування показників зведеного бюджету та здійснення міжнародних порівнянь видатків за функціями;
- в) здійснення макроекономічного аналізу та формування державної політики в різних галузях економіки.

ФКВ має такі рівні деталізації:

- перший рівень – категорії (розділи), в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення загальних функцій держави, місцевого самоврядування. Наприклад, 0100 – загальнодержавні функції, 0200 – оборона, 0300 – громадський порядок, безпека та судова влада, 0400 – економічна діяльність тощо;

- другий рівень – групи (підрозділи), в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, місцевого самоврядування в межах розділів. Наприклад, розділ «Економічна діяльність» – 0400, підрозділ «Паливно-енергетичний комплекс» – 0430; розділ «Охорона здоров'я» – 0700;

- третій рівень – класи спрямування бюджетних коштів на конкретні цілі в межах груп. Наприклад, розділ «Духовний та фізичний розвиток» – 0800; підрозділ «Культура та мистецтво» – 0820; конкретні напрями діяльності головних розпорядників коштів: художні колективи, концертні та циркові організації – 0822; творчі спілки – 0824, заповідники – 0827 тощо.

ЕКВ бюджету показує групування видатків бюджетів усіх рівнів по їх економічному змісту. Вона забезпечує чітке розмежування видатків по їх предметним ознаках (наприклад, заробітна плата, нарахування, види господарської діяльності, виплати населенню (як трансферти) тощо). Така класифікація використовується для проведення бухгалтерського обліку та формування звітності. **Помилка! Джерело посилання не знайдено.**, а порядок її застосування регламентується Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету. Вона призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних

коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави чи органів місцевого самоврядування.

Іншою класифікаційною ознакою групування видатків бюджету є їх поділ залежно від економічного змісту – на поточні та видатки розвитку. Таке їх групування здійснюється за економічною класифікацією видатків бюджету (рис. 10).

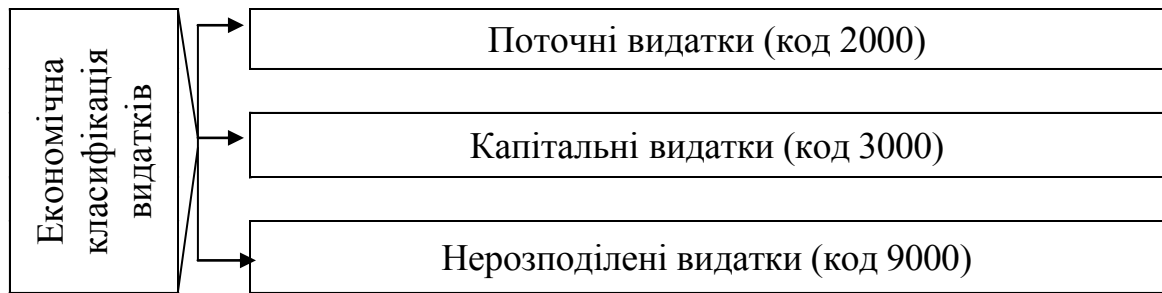


Рис. 10. Схема економічної класифікації видатків

Отже, за ЕКВ, видатки бюджету поділяються на:

1) поточні видатки (код 2000) – платежі з бюджету, які направляються на поточне фінансування органів влади та бюджетних установ;

2) капітальні видатки (код 3000) – платежі, призначені для придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, землі і нематеріальних активів, а також капітальні трансферти;

3) нерозподілені видатки (код 9000) – це видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків обласних та місцевих адміністрацій, виконавчих комітетів місцевих рад тощо.

Слід наголосити, що кожен напрямок видатків має цільове призначення. Так, поточні видатки (код 2000) за цільовим призначенням спрямовуються на: оплату праці і нарахування на заробітну плату – 2100; використання товарів і послуг – 2200; обслуговування боргових зобов'язань – 2400; поточні трансферти – 2600; соціальне забезпечення – 2700; інші поточні видатки – 2800. В свою чергу, капітальні видатки (код 3000) спрямовують на: придбання основного капіталу - 2100; створення державних

запасів і резервів - 2200.

ВКВ бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів (далі – РБК), яким спрямовують платежі із бюджету. Класифікація видатків бюджету за цією ознакою дає можливість здійснити повний економічний аналіз та контроль за витрачанням бюджетних коштів. На основі цієї класифікації Державна казначейська служба України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр формування та використання фінансових ресурсів РБК. ВКВ бюджету затверджується відповідно до рівня:

1) для державного бюджету – МФУ і визначається відповідно до закону про Державний бюджет України (ч.2 ст.22 БКУ);

2) для місцевих бюджетів – керівником місцевого фінансового органу і визначається відповідно до рішення про місцевий бюджет (ч.3 ст. 22 БКУ).

ПКВ бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України у відповідності до вимог ч. 3 ст. 38 БКУ. Формування ПКВ державного бюджету при складанні проекту закону про державний бюджет проводиться за структурою кодування.

Обов'язкова умова – це прив'язка коду конкретної бюджетної програми до відповідного коду нової ФКВ бюджету, що дозволяє представляти бюджет у розрізі функцій. Функції служать для того, щоб мати можливість формувати показники зведеного бюджету, які використовуються для здійснення міжнародних порівнянь, а також в статистичних цілях.

У більшості випадків за базу визначення бюджетної програми беруться бюджетні призначення окремого головного РБК за функціональною класифікацією, аналізується його організаційна структура з метою визначення відповідальних виконавців та детально визначається мета бюджетної програми, яку необхідно досягнути, і завдання, які потрібно виконати для досягнення цієї мети за рахунок відповідного бюджетного призначення. Такий підхід щодо класифікації видатків дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами та відомствами бюджетних

коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності у цьому кожного відомства.

З метою поліпшення прозорості та контрольованості використання бюджетних коштів бюджетну програму, обсяг видатків на яку складає більше 1-1,5% загального обсягу видатків державного бюджету, доцільно розподілити на декілька менших бюджетних програм. Це дозволить детальніше проводити аналіз використання бюджетних коштів та оцінку досягнутих результатів.

ПКВ державного бюджету щорічно уточнюється і перезатверджується шляхом встановлення бюджетних призначень у законі про Державний бюджет України на відповідний рік. Незмінною залишається лише структура коду програмної класифікації видатків.

Доходи бюджетних установ мають специфічний характер. Вони поділяються на доходи загального і спеціального фондів. Порядок їх формування регулюється окремими нормативними актами щодо кожного виду. Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бухгалтерський облік доходів бюджетних установ здійснюється у відповідності до НПСБОВДС 124 «Доходи».

Бюджетні установи в результаті своєї фінансово-господарської діяльності можуть отримувати в своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, але і з інших джерел. БКУ передбачено, що «власні надходження бюджетних установ – це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності».

Надходження та зарахування асигнувань з бюджету в обліку відобразатиметься бухгалтерськими проведенням – Дт 2313 Кт 7011

#### 4. Облік результатів виконання кошторису

Отримуючи фінансування з бюджету та власні доходи, бюджетні установи освоюють ці грошові потоки, в результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами дозволяє визначити результат виконання кошторису установи за рік

Усі установи й організації України, які належать до державного сектору економіки, включаючи ті, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, починаючи з 2017 року, працюють за Планом рахунків бухгалтерського обліку, що був розроблений спеціально для таких установ та у відповідності до НП(С)БОВДС і вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора. У зв'язку із запровадженням цього Плану рахунків, переведенням бухгалтерського обліку на принцип міжнародних стандартів, бухгалтери бюджетних установ стикаються з новою методикою виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік.

Процедура складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ визначено «Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228. У цьому документі передбачено послідовність дій під час затвердження кошторису як важливого інструмента формування, управління й контролю фінансової політики головного розпорядника бюджетних коштів.

Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками. Це відбувається списанням доходів і видатків на фінансовий результат виконання кошторису. Фінансовий результат у бюджетному обліку складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо, за Порядком, визначеним Державним казначейством України

від 02.01.2002 № 07-04/3-5 «Про порядок здійснення річних заключних оборотів» в системі обліку виконання кошторисів.

Одержані протягом року доходи та здійснені видатки загального й спеціального фондів наприкінці року списуються на результати виконання кошторису. Також на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів і матеріалів, а також таких, що одержані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці, депонентська й кредиторська заборгованість, строки позовної давності яких минули, та безнадійна до стягнення дебіторська заборгованість. Не списуються на результати виконання кошторису витрати (виробничих (навчальних) майстерень, підсобних господарств, за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незавершеними або завершеними, але не зданими роботами.

На перший погляд, виведення фінансового результату є простим розрахунком якоїсь умовної суми шляхом віднімання від суми отриманого доходу проведених витрат, а мовою національних стандартів обліку це розрахункова «сума в порядку закриття рахунків обліку доходів на суму рахунків обліку витрат». Але це лише на перший погляд.

Це завдання є досить важливим і підходити до нього треба вельми обережно, оскільки виведення фінансового результату надає прозорості фінансовій звітності про виконання кошторису.

Поряд з цим, маючи фінансовий результат у балансі установи, можна дуже легко зробити аналіз ефективності діяльності бюджетної установи з надання державних послуг, а також дати оцінку ефективності роботи безпосередньо розпорядника бюджетних коштів у керівництві установою.

Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, за роз'ясненнями спеціалістів відділу методології казначейського виконання кошторисів, бухгалтерського обліку і



звітності бюджетних установ Державного казначейства України, доцільно розподілити на два етапи:

I етап. Визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Тут же проводять вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків.

II етап. Відображення фінансового результату в річному балансі установи. На цьому є етапі відбувається звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Розглядаючи перший етап, слід зазначити, що закриттю заключними оборотами підлягають залишки більшості субрахунків бухгалтерського обліку Класу 7 «Доходи». Аналогічно заключними оборотами закриваються залишки за всіма субрахунками Класу 8 «Витрати».

При закритті рахунків заключними оборотами бухгалтери бюджетних установ повинні це робити дуже обережно, здійснюючи водночас документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом року.

У зв'язку з цим Державне казначейство України листом від 22.12.2000 р. №07-04/1219-9396 «Про операції з річного закриття рахунків» роз'яснює бухгалтерські проведення із списання заключними оборотами доходів та видатків установ за рік.

Операції із закриття рахунків проводяться для підбиття підсумків після завершення бюджетного кварталу та після закінчення останнього операційного дня в бюджетному році. У кінці бюджетного періоду суми отриманих доходів та здійснених видатків із виконання кошторисів заключними оборотами списуються на результат його виконання за звітний період, що схематично зображено в таблиці 3.

Таблиця 3

Схема обліку результатів виконання кошторису  
головного розпорядника бюджетних коштів

Відображення видатків	Клас 8 «Витрати»		Списання видатків	Рахунок 55 «Фінансовий результат»		Списання доходів	Клас 7 «Доходи»		Відображення доходів
	Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>		Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>		Д <sup>Г</sup>	К <sup>Г</sup>	
—————→			—————→			←————			←————

Проте, визначення фінансового результату звітного періоду за результатами діяльності ГРК із застосуванням виключно субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» унеможлиблює отримання інформації щодо зіставлення витрат ГРК із джерелами їх покриття, тому фінансовий результат діяльності головного розпорядника бюджетних коштів потребує деталізованого розшифрування для зіставлення доходів та витрат за їх видами.

Згідно з БКУ, всі бюджетні асигнування мають цільове призначення, а всі власні надходження – відповідні напрями використання. Для визначення ступеня та повноти використання бюджетних коштів у системі ГРК виникає необхідність зіставлення витрат із відповідними джерелами їх покриття. Практика показала, що існуюча методика обліку таке зіставлення ускладнює, а подекуди й унеможлиблює. Наприклад, суміщення обліку на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» плати за оренду майна бюджетних установ, доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів унеможлиблює визначення фінансового результату від власних надходжень бюджетних установ.

Аналогічно облік витрат на відрядження на рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» унеможлиблює розмежування таких витрат за джерелами їх покриття. Для обліку витрат на відрядження за рахунок різних джерел доцільно вести їх облік на рахунках 8013 «Матеріальні витрати» (за рахунок бюджетних асигнувань) та 8113 «Матеріальні витрати» (за рахунок

власних надходжень). Для виокремлення витрат на відрядження зі складу витрат достатньо суворо дотримуватися їх обліку за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

Слід також зазначити, що, відповідно до БКУ, кошти, які отримують бюджетні установи від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким установам законом надано відповідне право та кошти, які отримують ці установи як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, належать до доходів бюджетних установ, які відносяться до підгрупи 3 групи II Власних надходжень.

Проте, згідно з пунктом 14.1.268 Податкового кодексу України, такі доходи належать до складу пасивних доходів і не включаються до складу фінансових доходів. Опираючись на НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності», визначено, що «фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань. Так, нарахування відсотків на кошти, розміщені на депозитах, не призводить до змін розміру власного капіталу та виникнення зобов'язань, тому ці доходи не вважаються фінансовими доходами. Отже, ведення їх обліку на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» є неправомірним. Оскільки вищезгадані доходи виникають унаслідок використання майна, а не фінансової діяльності, то їх облік слід вести на рахунку 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій» суміщено з платою за оренду майна бюджетних установ та коштами, отриманими від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки, оскільки вони становлять однорідну за економічною сутністю групу доходів.

Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат  
бюджетних установ

№	Зміст	Дебет рахунків	Кредит рахунків
1	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату»), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)
2	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)	8011 (8021, 8111, 8121) «Витрати на оплату праці», 8012 (8022, 8112, 8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023, 8113, 8123) «Матеріальні витрати», 8014 (8024, 8114, 8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 (8321) «Фінансові витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»
	Коригування результату виконання кошторису на суму	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»),	54 «Цільове фінансування»

поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	
---	---	--

Другий етап виведення фінансового результату виконання кошторису полягає у відображенні його в звітності. Відповідно до вимог нормативних документів, фінансовий результат установа державного сектору економіки відображає в розділі I Пасиву, річного Балансу (форма № 1-дс) в спеціальному рядку 1420 «Фінансовий результат». Він визначається як сума сальдо субрахунків 5511 і 5512. Так відображається результат виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів. Сума за цими субрахунками повинна відповідати залишку на кінець року в книзі «Журнал-головна» за рахунком 55 «Фінансовий результат».

Слід зазначити, що фінансовий результат, який відображають у статті 1420 «Фінансовий результат» на звітну дату, тобто гр. 4 «На кінець звітного періоду», не дорівнюватиме сумі статей 1420 гр. 3 «На початок звітного періоду» ф. № 1-дс і 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати».

Це пов'язано з тим, що показник статті 1420 ф. № 1-дс складається з даних статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» і сальдо субрахунку 5512 «Накопичений фінансовий результат виконання кошторису», тобто є не лише даними про фінансовий результат за звітний період.

Разом з тим коригування (зміна) фінансового результату за попередній звітний період і накопиченого фінансового результату у ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» ніяк не відображається.

## Висновки

1. В усіх бюджетних установах облік здійснюється за меморіально-ордерною формою обліку, а точніше, за її спрощеною формою – формою Журнал-Головна. Основним регістром хронології і систематизації даних при цій формі є Книга Журнал-Головна, що поєднує реєстраційний журнал господарських операцій і Головну книгу.

2. Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України є НП(С)БОВДС, план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, інструкція з формування звітності бюджетних установ та багато інших спеціалізованих нормативних документів. У них викладено методика обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.

3. Основним завданням бюджетних установ щодо кінцевого результату діяльності у звітному періоді є виконання кошторису доходів і видатків. З огляду на це організація обліку видатків є пріоритетною ділянкою обліку.

Видатки бюджету – це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу.

4. Класифікація видатків є багатогранною і різноманітною, залежно від функцій, які на них покладаються. Видатки досліджуваної установи залежно від розподілу функцій між державою й органами самоврядування поділяються на видатки з фінансування державних повноважень та фінансування власних повноважень.

В Україні запроваджено класифікацію видатків, що дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами і відомствами бюджетних

коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності кожного відомства. Відповідно до вимог міжнародного співставлення видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками:

- за функціями, з виконанням яких пов'язані видатки –КФКВ;
- за економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці видатки – КЕКВ;
- за ознакою головного розпорядника бюджетних коштів –КВКВ;
- за бюджетними програмами – КПКВ.

5. Предметом дослідження є процес виконання кошторису доходів та видатків, що побудований за економічною класифікацією. Згідно ЕКВ видатки бюджету поділяються на: поточні видатки; капітальні видатки; нерозподілені видатки.

Групування видатків за кодами економічної класифікації подається на усіх етапах обліку видатків: планування, виконання, аналіз та контроль. Основним плановим документом, що підтверджує повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків є кошторис. Для бюджетної установи кошторис є основним документом, що визначає об'єм і напрям засобів для виконання своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Видатки бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення – зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку – характеризують економічну категорію, що визначає специфіку господарської діяльності бюджетних установ. Відображення в обліку видатків бюджетної установи залежить від впливу такої операції на склад активів і джерел їх формування. Іншими словами слід розрізняти «касові видатки» і «фактичні видатки». Такий поділ зумовлений двоїстим характером видатків бюджетних установ.

6. Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками.

Це відбувається списанням доходів і видатків на фінансовий результат виконання кошторису. Фінансовий результат у бюджетному обліку складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо.

7. Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, доцільно розподілити на два етапи:

а) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Тут же проводять вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків.

б) відображення фінансового результату в річному балансі установи. На цьому є етапі відбувається звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.



## Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України URL:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Дмитришин М.В. Моделі джерел фінансування вищих навчальних закладів різних країн світу *Науково-інформаційний вісник. Економіка.* – 2014. №9. С. 305-311.
3. Дудчик В.В. Перевірка правильності складання кошторису бюджетної установи: методика і завдання. *Фінансовий контроль.* 2007. № 1. С. 58-63.
4. Джерелейко Т. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі економіки за доходами і видатками та шляхи її реалізації. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [ м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew 74 [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 65-68. URL.:  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33068>
5. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/>.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV. URL:  
<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затв. наказом МФУ від 12.03.2012 № 333. URL.:  
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
8. Ковтун Н.В. Удосконалення системи обліку і контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики НАН України). *Економіка: реалії часу.* 2014. № 5 (15). с.96-102.
9. Левчук Н. Організація складання звітності бюджетними установами / *Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та*

*соціальної сфері.* Тернопіль, ТНЕУ. С. 79-82. URL:  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17249>

10. Мажуліна М. О. Кошторис доходів і витрат бюджетної організації . *Управління розвитком.* 2013. № 1(141). С. 14-16.
11. Мащенко, К.С. Організація робіт зі складання кошторису дошкільного навчального закладу . *Проблеми розвитку соціально-економічних систем в контексті глобалізаційних викликів:* матеріали міжнар.наук.-практ.конф. студентів та молодих вчених, 22-25 верес. 2010р. Хмельницький, 2010. Т.1. С.70-73.
12. Миколюк І.В. Контроль формування та виконання кошторису бюджетної установи . *Достиження вищої школи.* 2012. № 7 С. 18-22.
13. Михайлов М.Г. Телегунь М. І., Славкова О. П. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навчальний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.
14. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора URL: [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
15. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
16. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
17. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
18. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом МФУ 02.09.2014, № 879. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
19. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затв. наказом МФУ 21.10.2013 № 885 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13>.

20. Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, наказ Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/poryadok-zastosuvannya-planu-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku>.
21. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2012 № 1407. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>
22. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, наказ Міністерства фінансів України 23.08.2012 № 938. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>
23. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>
24. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, наказ Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
25. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, наказ Міністерства фінансів 24.01.2012 № 44. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
26. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
27. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57, зі змінами та доповненнями. URL: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)

28. Проблеми складання кошторису бюджетних установ URL:  
<http://www.ukr.vipreshebnik.ru/budget/4534-problemi-skladannyakoshtorisubyudzhetnikh>
29. Ростоцька, О. Форми бюджетного фінансування. *Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері*. Тернопіль,ТНЕУ.С.16-19. URL:  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17246>
30. Седун Н. М. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи. URL: <http://www.rusnauka.com>.
31. Хаблюк Оксана. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. Ч. II. С. 101-106.
32. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 248 с.
33. Шара Є.Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2011. 440 с.
34. Яковишина Н. А. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи URL: <http://www.rusnauka.com>.
35. Яцишин С. Р., Джерелейко Т. В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі економіки за доходами і видатками та шляхи її реалізації. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [ м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew 74 [та ін.]. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 65-68. URL.:  
<http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33068>

36. Яцишин С. Р., Ковбель Р. В. Контроль видатків установи державного сектору економіки : цілі, принципи та джерела інформації. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [ м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 41-43. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/33059>
37. Яцишин С. Р., Шобська Д. І. Кошторисне фінансування, як основний метод бюджетного забезпечення суб'єктів державного сектору економіки *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія* : зб. матеріалів V міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [ м. Тернопіль, 28 черв. 2019 р.] / редкол. : В. М. Рожелюк, Н. М. Хорунжак, І. Д. Бенько [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 50-52. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/35661>
38. Яцишин С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. С. 182-183. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17261>
39. Офіційний сайт Вищого професійного училища №34 м. Виноградів Закарпатської області. URL: <http://vpu34vin.com.ua/>
40. Фінансово-господарська діяльність Вищого професійного училища №34 м. Виноградів Закарпатської області. URL: <http://vpu34vin.com.ua/about/financial-activities/>