

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування**

**Облік, аналіз і контроль доходів та видатків бюджетних установ:
організація та методика**

Лук'янець Вікторія Віталіївна
спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Інформаційні технології обліку,
оподаткування та контролю в державному секторі економіки

Кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи ОДСзм-21
Лук'янець Вікторія Віталіївна
Науковий керівник:
к.е.н., доцент Сисюк С.В.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту «___» _____ 20__ р.
Завідувач кафедри _____
к.е.н, доцент Починок Н.В.

ТЕРНОПІЛЬ - 2020

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку доходів та видатків бюджетних установ	
1.1 Особливості фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування	6
1.2. Доходи і видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку	14
1.3. Методичні підходи до організації обліку , аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ	25
Висновки до розділу 1	31
Розділ 2. Організація та методика обліку доходів і видатків бюджетних установ	
2.1. Організація та методика Обліку доходів у бюджетних установах	33
2.2. Організація та методика обліку видатків у бюджетних установах	39
2.3. Організація обліку доходів ті видатків в умовах застосування інформаційних технологій	45
Висновки до розділу 2	51
Розділ 3. Аналіз та контроль доходів і видатків у бюджетних установах	
3.1. Організаційно-методичні підходи до аналізу доходів і видатків бюджетних установ	54
3.2. Контроль доходів і видатків бюджетних установ	64
Висновки до розділу 3	76
Висновки	77
Список використаних джерел.....	81
Додатки.....	88

ВСТУП

Актуальність теми. Реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах з метою його наближення до міжнародних стандартів у зв'язку із виконанням умов стратегії модернізації обліку в державному секторі економіки призвело до суттєвих змін. В процесі реформування обліку відбувся перегляд складу об'єктів обліку, одним із ключових елементів яких виступають доходи і витрати, зокрема бюджетні асигнування та від власних надходжень або від обмінних та необмінних операцій, також витрати від обмінних та необмінних операцій, при чому бюджетне законодавство і надалі визначає в нормативних документах термін видатки (видатки загального та спеціального фонду).

З метою роз'яснення та закріплення новітніх методологічних і методичних положень бухгалтерського обліку доходів та витрат затверджено НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», які визначають класифікацію та напрямки формування, оцінку та відображення доходів і витрат у фінансовій звітності. Закріплені в ньому облікові підходи мають досить загальний уніфікований характер і потребують деталізованого опрацювання різногалузевими бюджетними установами. За умов оновлення облікових позицій державного сектору щодо доходів та витрат від операцій обміну та необмінних операцій потребують перегляду положення їх контролю та аналізу.

Огляд літературних джерел показує, що питаннями обліку і контролю та аналізу доходів суб'єктів державного сектору займалося значне коло науковців, а саме: Р.Т. Джога, П.Й. Атамас, М. Р. Лучко, С.В.Свірко, І.Т. Ткаченко, Н.М. Хорунжак та ін.

Однак, питаннями обліку саме доходів та витрат та видатків у наукових працях приділено недостатньо уваги, особливо в умовах впровадження нового плану рахунків та змін у методиці обліку суб'єктів державного сектору.

Це служить достатньо аргументованим обґрунтуванням актуальності обраної теми кваліфікаційної роботи, та визначає основні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження методики та організації обліку, аналізу та контролю доходів і видатків бюджетних установ. Для реалізації зазначеної мети поставлено наступні завдання:

- розглянути особливості фінансово-господарської діяльності досліджуваної установи – Золочівської районної ради як органу місцевого самоврядування та визначити її вплив на систему обліку;
- дослідити доходи та видатки (витрати) з точки зору об'єктів бухгалтерського обліку;
- розглянути методичні підходи до організації обліку, аналізу та контролю доходів та видатків (витрат);
- дослідити та дати критичний огляд обліку доходів та видатків (витрат);
- провести аналіз можливостей застосування інформаційних технологій в обліку доходів та видатків (витрат);
- на прикладі діяльності установи провести аналіз доходів та видатків та внести пропозиції щодо покращення ефективності діяльності;
- дослідити методичні підходи та порядок проведення внутрішнього контролю органів місцевого самоврядування та доходів і видатків зокрема.

Об'єктом дослідження – процеси формування доходів та видатків бюджетних установ.

Дослідження проводилось за показниками фінансово-господарської діяльності Золочівської районної ради Золочівського району Львівської області.

Предметом дослідження є методика та організація обліку, аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ.

Методи дослідження. Методами дослідження даної теми є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання у даній роботі. До них можна віднести: документацію, аналіз, вибірка (що використовувалася при розгляді структури доходів і видатків установи), порівняння, групування тощо. У процесі дослідження застосовуються прийоми групування, статистичних порівнянь, а також синтезу, спостереження,

узагальнення та графічного зображення даних.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії та практики обліку, аналізу і внутрішнього контролю доходів і видатків бюджетних установ, а також бухгалтерська документація та звітність Золочівської районної ради.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розроблених автором пропозиціях щодо вдосконалення обліку, аналізу та внутрішнього контролю доходів і видатків. В роботі запропоновані аналітичні рахунки для обліку отриманих доходів до рахунка 2313 «Реєстраційні рахунки» за видами доходів, які отримує установа. Рахунки пропонується відкривати відповідно до того, за якими програмами здійснюється фінансування районної ради та які види власних надходжень має установа і кількості рахунків, відкритих в органах ДКСУ. Це дасть змогу розмежовувати різні доходи за джерелами їх надходження, за кодами програмної класифікації та спростить процес виокремлення необхідної інформації для внутрішніх потреб та для потреб формування звітності, особливо бюджетної.

Апробація результатів роботи та публікації. Основні результати та висновки, отримані в результаті дослідження за темою дослідження опубліковані у збірнику наукових праць кафедри обліку і оподаткування.

Структура та обсяг роботи. Робота викладена на сторінках друкованого тексту, складається із вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, містить 9 таблиць, 34 рисунка та додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Особливості фінансово-господарської діяльності органів місцевого самоврядування

Основою місцевого самоврядування в Україні є територіальні громади сіл, селищ і міст, інтереси яких представляють районні й обласні ради. Паралельно з ними в Україні діє система місцевих державних адміністрацій: обласні (ОДА) і районні (РДА). На сьогодні в Україні система місцевого самоврядування представлена наступним чином: територіальні громади, сільські, селищні, міські ради та їхні виконавчі органи. Районні й обласні ради уповноважені представляти спільні інтереси територіальних громад (рис.1.1).

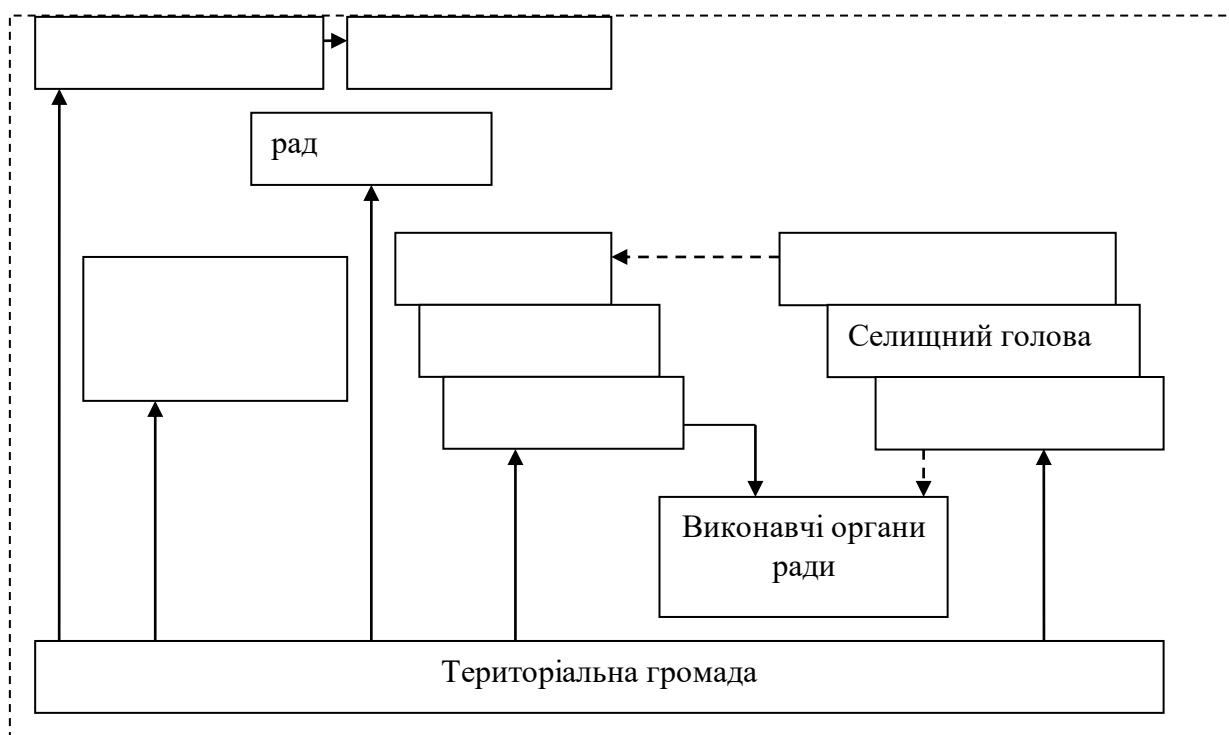


Рис. 1.1. Система місцевого самоврядування в Україні

Примітка. Розроблено автором за даними [56]

Однак, на сьогодні в Україні відбувається процес реформування місцевого самоврядування шляхом створення об'єднаних територіальних громад, а відтак територіальна громада є основою системи місцевого

самоврядування. Відповідно до основних напрямів реформування місцевого самоврядування розроблено Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації та розмежування повноважень органів місцевого самоврядування», відповідно до якого «Місцеве самоврядування здійснюється територіальними громадами як безпосередньо, так і через ради громад та їх виконавчі органи, а також через районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад району чи області відповідно». Відповідно до Проекту Система місцевого самоврядування в Україні включатиме (рис .1.2).

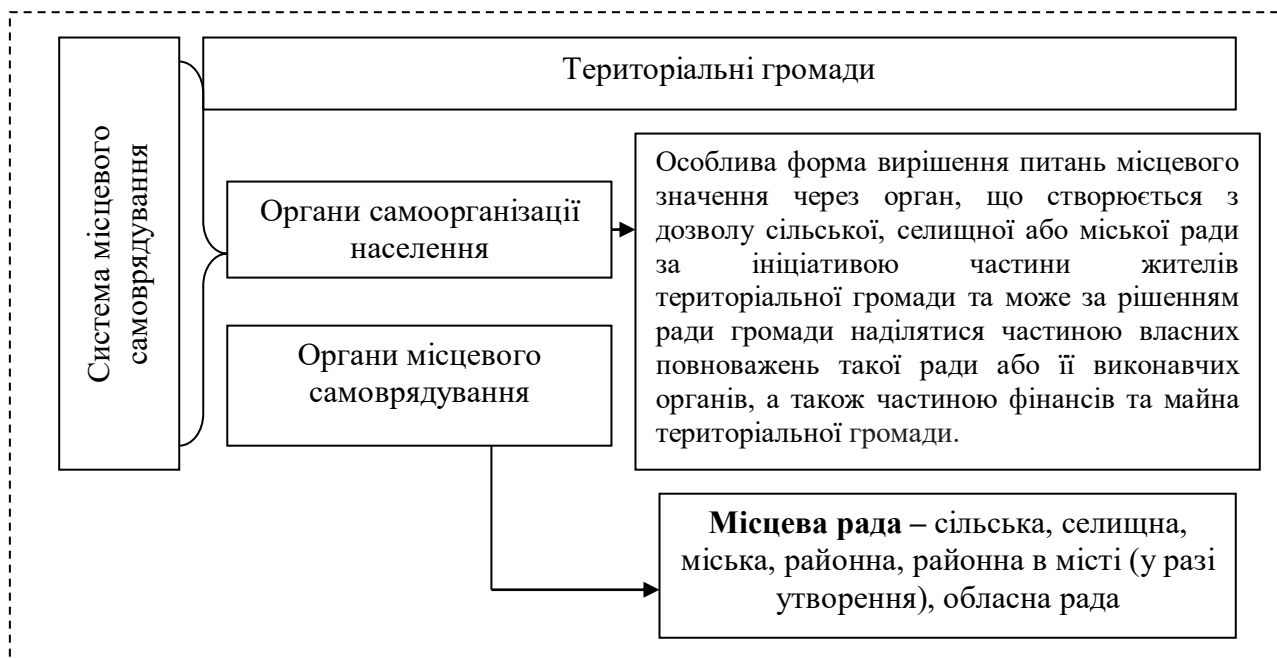


Рис. 1.2. Система місцевого самоврядування в Україні, представлена у Проекті Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»

Примітка. Розроблено автором за даними [59] <https://www.minregion.gov.ua/>

Органи місцевого самоврядування є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Крім того, їм можуть надаватися окремі повноваження органів виконавчої влади. Ефективна й результативна діяльність органу місцевого самоврядування неможлива без чіткої організації

їхньої роботи та обов'язкового дотримання вимог нормативно-правового забезпечення.

Основними нормативно правовими актами, що забезпечують діяльність районної ради є: Європейська хартія місцевого самоврядування, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», Закон України «Про статус депутатів місцевих рад», Закон України «Про службу в органах місцевого самоврядування».

За роки незалежності виникла проблема формування цими органами малоефективної, глибоко інтегрованої системи місцевого урядування – управління територіальними громадами, яке здійснюють органи місцевого самоврядування та державної влади. Сучасний стан фінансового забезпечення діяльності органів місцевого самоврядування в Україні характеризується низкою проблем, які унеможливають ефективне здійснення їх повноважень та надання послуг на належному рівні. Найсерйознішою для місцевого самоврядування залишається проблема формування власних бюджетів. Незавершеність податкової, бюджетної реформи та реформи місцевого самоврядування, процесу формування об'єднаних територіальних громад стали причиною того, що труднощі виникають вже на першій стадії планування – під час розробки бюджету на наступний рік.

Золочівська районна рада, на базі якої проводиться наше дослідження – це бюджетна установа, оскільки підпадає під визначення, що подане у Бюджетному кодексі: «бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету» [7].

Основна діяльність – державне управління загального характеру. Золочівська районна рада є органом місцевого самоврядування, що представляє спільні інтереси територіальних громад сіл, селища і міст Золочівського району у межах повноважень, визначених Конституцією України. Для забезпечення діяльності районної ради як представницького органу та юридичної особи

публічного права – бюджетної установи утворюється апарат районної ради. Організаційна структура, штатна чисельність працівників та умови організації апарату визначаються районною радою відповідно до законодавства. Загалом організаційна структура апарату Золочівської районної ради представлена на рис. 1.3.

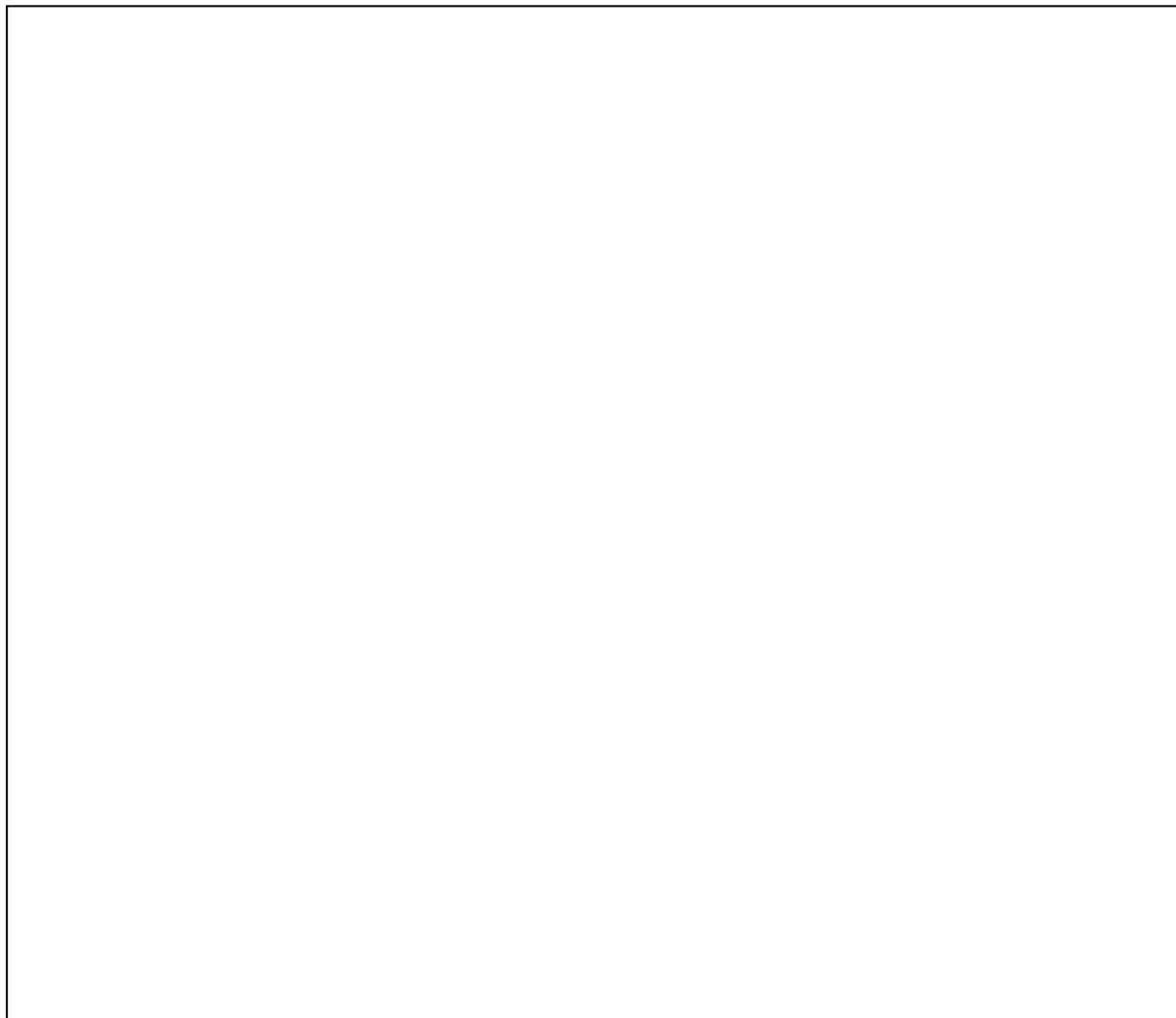


Рис. 1.3. Організаційна структура Золочівської районної ради Львівської області

Примітка. Розроблено автором на основі дослідження організаційної структури Золочівської районної ради

Таким чином, Золочівська рада складається із шести відділів, які забезпечують її функціонування відповідно до вимог Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Фінансування районної ради для забезпечення її діяльності здійснюється у розрізі певних програм, так у 2018 -2019 роках Золочівська рада отримувала

кошти у розрізі наступних програм відповідно до Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (рис.1.4).



Рис. 1.4. Видатки, що здійснювалися Золочівської районною радою у 2018- 2019 роках

Примітка. Розроблено автором за даними Золочівської районної ради

Відповідно до чинного законодавства діяльність Золочівської районної ради здійснюється за рахунок коштів, що надходять з бюджету, і додаткових доходів, отримання яких дозволене законодавством України. Основним джерелом коштів для покриття видатків установи є кошти місцевого бюджету.

Бюджетне фінансування – це виділення коштів з бюджету (державного чи місцевого) у розпорядження бюджетної установи для її безпосереднього функціонування і виконання покладених на неї функцій. Фінансування видатків за бюджетними програмами у 2019 році систематизовано у табл. 1.1.

Фінансування бюджетних програм у Золочівській районній раді у 2019 році

Назва установи та заходу, які фінансуються з сільського бюджету	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом, грн.
0110150 Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради	5105100	0	4902000
0117680 Членські внески до асоціацій органів місцевого самоврядування	20000	0	30000
0114082 Інші культурно-освітні заклади та заходи	15000	0	20000
0119800 Субвенції з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	340000	0	549000
011769 Інші заходи пов'язані з економічною діяльністю	5000	0	5000
0115062 Підтримка спорту вищих досягнень та організацій, які здійснюють фізкультурні діяльність в регіоні	400000	0	400000
КПКВК 0118420 Інші заходи у сфері засобів масової інформації	15000	0	15000
Всього	5900100		5921000

Примітка. Розраховано за даними бюджетної звітності Золочівської районної ради за 2019 рік

Отже, основним джерелом формування кошторисів на утримання установ та фінансування видатків за різними програмами є кошти загального фонду бюджету і у 2019 році складають 5900100 грн. Фінансування за спеціальним фондом в установі не передбачено.

Фінансування місцевого самоврядування здійснюється з дотриманням наступних основних принципів. Одним із них є те, що фінансування здійснюється у межах асигнувань, передбачених кошторисом бюджетної установи. Зазначене означає, що виділення коштів з бюджету на функції

бюджетних установ та фінансування програм здійснюється тільки при наявності затвердженого кошторису та плану асигнувань. При цьому обов'язково дотримується принцип цільового використання бюджетних коштів. Це означає, що установа має право брати зобов'язання і використовувати бюджетні кошти на цілі й у межах, встановлених кошторисами і планами асигнувань. Для прикладу, це означає, кошти, отримані, для виплати заробітної плати, повинні бути використані виключно на дану мету, а не на купівлю канцелярських матеріалів. За нецільове використання коштів передбачена кримінальна відповідальність. Бюджетне фінансування носить безповоротний характер: виділені із бюджету ресурси на утримання установи, носять безповоротний характер, тобто поверненню не підлягають.

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

Розпорядниками бюджетних коштів (РБК) є бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків установи. За обсягом наданих прав розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Золочівська районна рада, яка є об'єктом дослідження, в особі її керівника виступає головним розпорядником бюджетних коштів та має повноваження на отримання асигнувань, прийняття зобов'язань та здійснення виплат з бюджету на виконання своїх функцій.

Правові засади діяльності головних розпорядників бюджетних коштів визначаються бюджетним законодавством – нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетні відносини в Україні. Перелік головних розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів затверджується рішенням про місцевий бюджет через встановлення їм бюджетних призначень.

Фінансово-господарська діяльність бюджетних установ – районної ради як суб'єкта господарювання характеризується рядом особливостей, які впливають на побудову системи бухгалтерського обліку:

– функціонують як органи місцевого самоврядування і, що визначає особливий порядок їхнього фінансового забезпечення та при придбанні

цінн

Укра

чужо

– ві

є не

не о

– ор

прир

ресу

маю

– у

що

ком

– ф

(здій

1.2. Доходи та видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки [53] Міністерством фінансів України створена нормативна база та відбувся перехід СДСЕ на застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та нового Плану рахунків. Однак оцінки експертів Світового банку, визначають, що запроваджені національні положення (стандарти) потребують уточнення з урахуванням змін до міжнародних стандартів, а також обґрунтовують необхідність розробки нових національних положень (стандартів). Виходячи з того у 2018 році затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 р. [54] .

Незважаючи на перегляд об'єктного складу бухгалтерського обліку, який відбувся в процесі формування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), одним із ключових його елементів виступають доходи. З метою закріплення новітніх методологічних і методичних положень бухгалтерського обліку доходів в межах сформованих НП(С)БОДС виокремлено НП(С)БОДС 124 «Доходи», який розроблено на підставі МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [34] та 23 «Дохід від необмінних операцій» [35]. У цьому стандарті відображено принципово нові підходи до класифікації доходів і введено зовсім нові дефініції («обмінні операції», «доходи від обмінних операцій»); зазначено умови визнання кожного з видів доходів та їх оцінку. Поняття «доходи» тісно пов'язане з «витратами» або ж «видатками», тому доцільно звернути увагу на стандарт 135 «Витрати», який замінює термін «видатки» на «витрати», та класифікує їх по аналогії з доходами «витрати від обмінних операцій» та «витрати від необмінних операцій». При цьому необхідно відмітити, що термін «видатки» у стандартах не використовується.

У результаті це обумовило нові підходи до обліку в бюджетних установах, із урахуванням економічних вигід та ефективності їх діяльності, що раніше було характерно лише для комерційного сектора.

Так, обмінні операції – це господарські операції з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань, що виникають на стадії обміну.

Доходи від обмінних операцій розглядаються як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників). Нині аналогом доходів від обмінних операцій є доходи спеціального фонду бюджету.

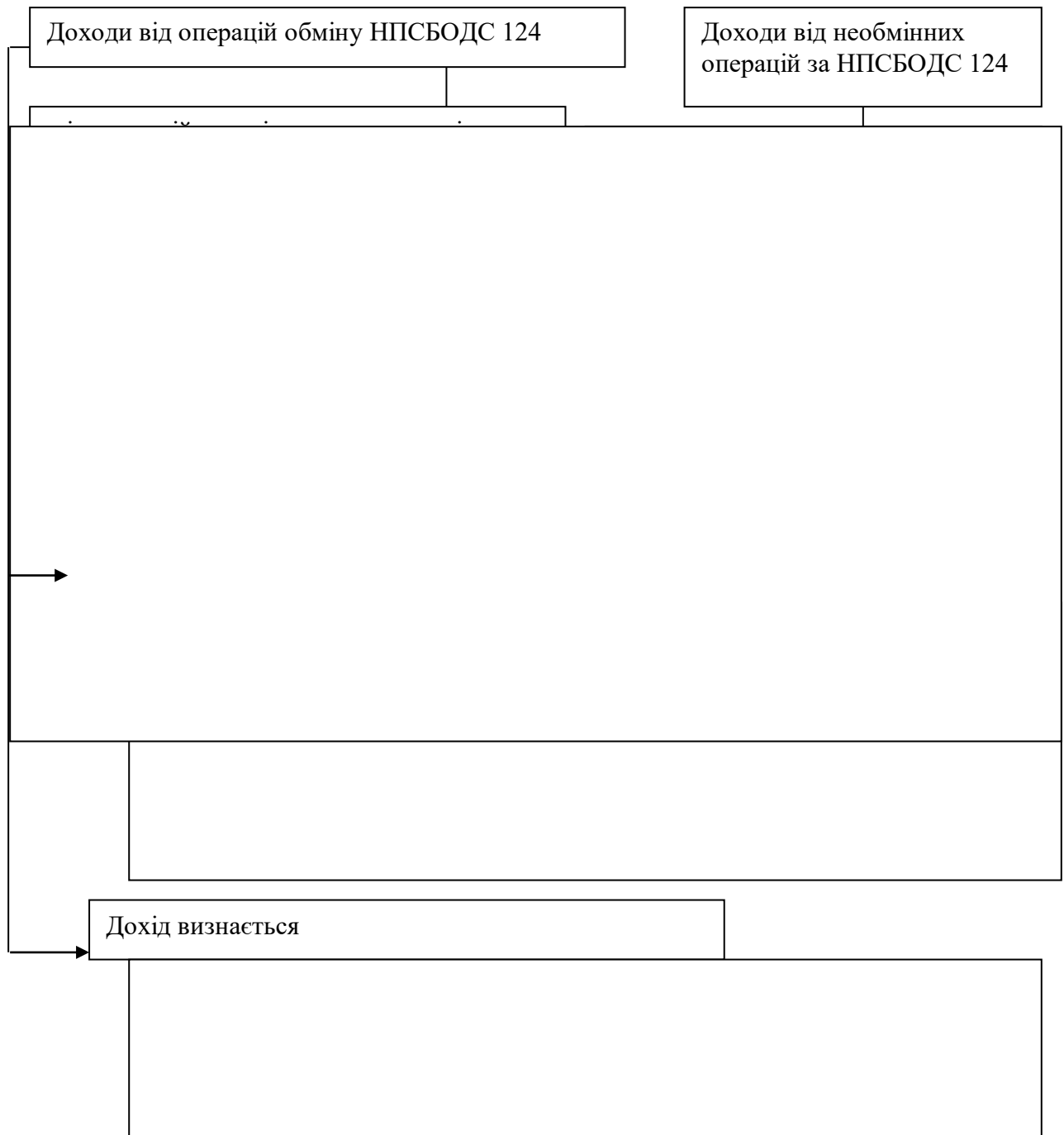
Закріплені НП(С)БОДС 124 «Доходи» облікові підходи мають досить загальний уніфікований характер і потребують деталізованого опрацювання різногалузевими бюджетними установами.

Необхідно відмітити, що галузева ознака та джерело фінансування установи (із державного або місцевого бюджету, або за рахунок власних надходжень, які можуть надаватися відповідно до чинного законодавства) впливає на специфіку облікового відображення як доходів так і видатків. Така відмінність обумовлена необхідністю використання рахунків відповідно від джерела отриманих коштів. Відповідно необхідно зазначити, що Золочівська районна рада отримує кошти на свою діяльність із місцевого бюджету.

Згідно із Національним положенням НП(с)БОДС 124 «Доходи» [41] всі доходи суб'єктів державного сектору можна поділити на доходи від операцій обміну та доходи від необмінних операцій.

До операцій обміну національний стандарт включає і отримання бюджетних асигнувань. Обмінна операція передбачає: передачу або отримання активів (або послуг) в обмін на грошові кошти; погашення зобов'язань. Необмінна операція не передбачає передачу активів або послуг в обмін на отриманий дохід або активи (наприклад, податкові та неподаткові надходження, трансфери для виконання цільових заходів тощо).

Спираючись на НПСБОДС 124 можна виокремити такі види доходів (рис. 1.5).



1.5. Склад та умови визнання доходів від обмінних та необмінних операцій

Примітка. Сформовано автором на основі [41]

Таким чином, у НП(С)БОДС 124 «Доходи» [41] визначено склад доходів від обмінних операцій та необмінних операцій та відповідно за національним стандартом виділено групи доходів «Бюджетні асигнування» та «Інші доходи

від обмінних операцій». Бюджетні асигнування пов'язані з виділенням коштів розпорядникам бюджетних коштів на конкретну мету. Інші доходи від обмінних операцій складаються з доходів від курсових різниць і доходів від реалізації необоротних активів.

У національному законодавстві чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектора методу визначення доходів. Так, операції за доходами відображаються в момент їх проведення (тобто методом нарахування), а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів (тобто касовим методом).

Також НП(С)БОДС 124 «Доходи» [41] встановлено порядок оцінки та визнання доходів від обмінних операцій. Так, доходи обмінних операцій від надання послуг (виконання робіт) визнаються шляхом посилення на етап завершеності операції, а саме – методом поетапного виконання. Суть його полягає у визнанні доходу в звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги, за первинною вартістю обмінного активу. Оцінка доходів від обмінних операцій відбувається за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню (рис. 1.6).

Підсумовуючи відмітимо, що районна рада отримуючи кошти на виконання свої повноважень здійснює певні видатки (виплачує заробітну плату, сплачує нарахування на заробітну плату, здійснює придбання активів, оплачує комунальні послуги і т.д). Тому саме розгляд видатків як об'єктів обліку набуває важливого значення. Як бюджетна установа, районна рада бере участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документа, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів.

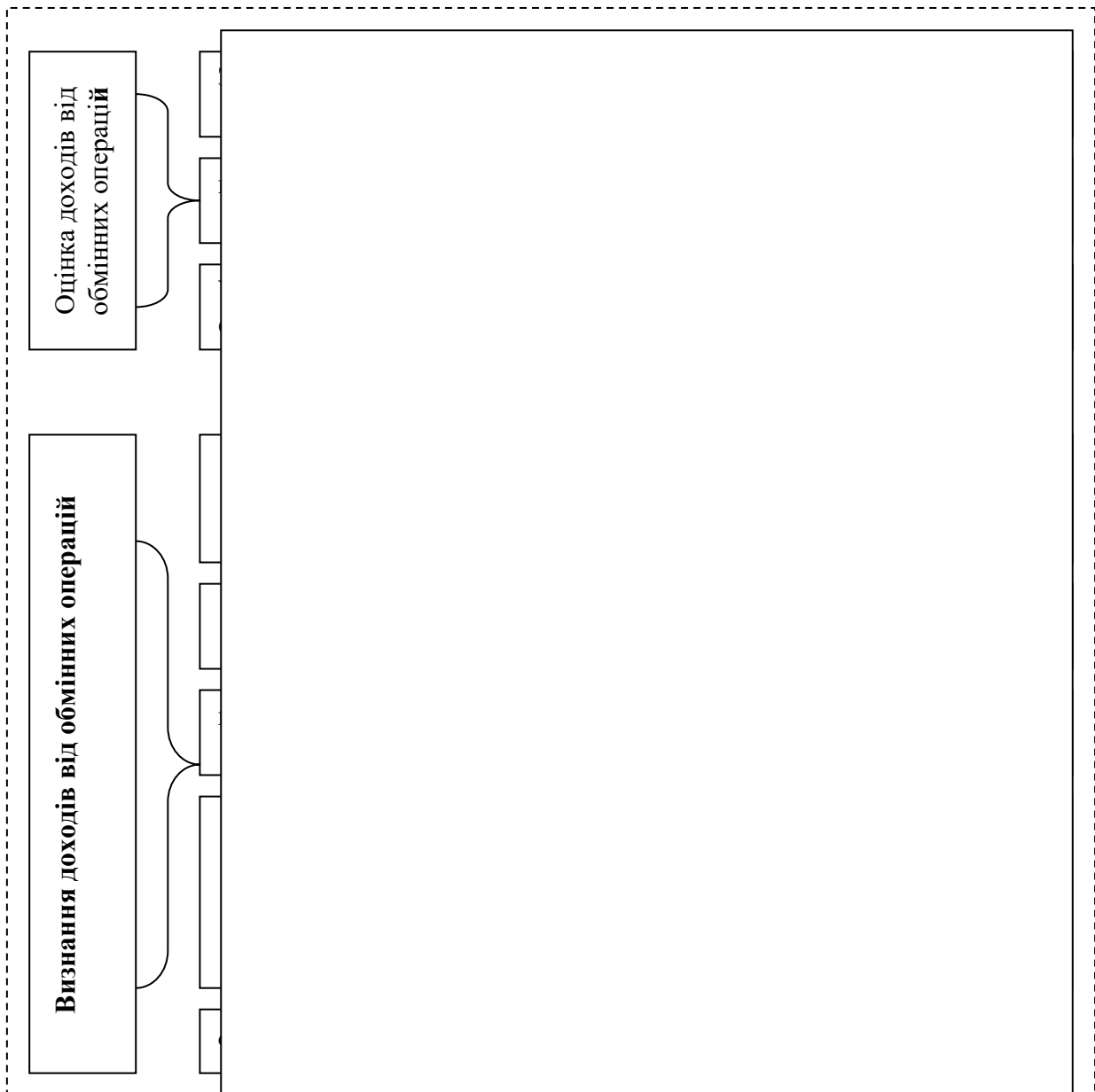


Рис. 1.6. Визнання та оцінка доходів від обмінних операцій

Примітка. Побудовано на основі ПСБОДС 124 «Доходи»

Процес надання послуг є новим і найскладнішим видом діяльності бюджетних установ та супроводжується як витрачанням матеріальних і фінансових ресурсів – нарахуванням заробітної плати, придбанням і використанням основних засобів, запасів тощо, так і отриманням плати за надання цих послуг. Внаслідок цього виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами визначає результат виконання кошторису бюджетної установи за рік (рис. 1.7).

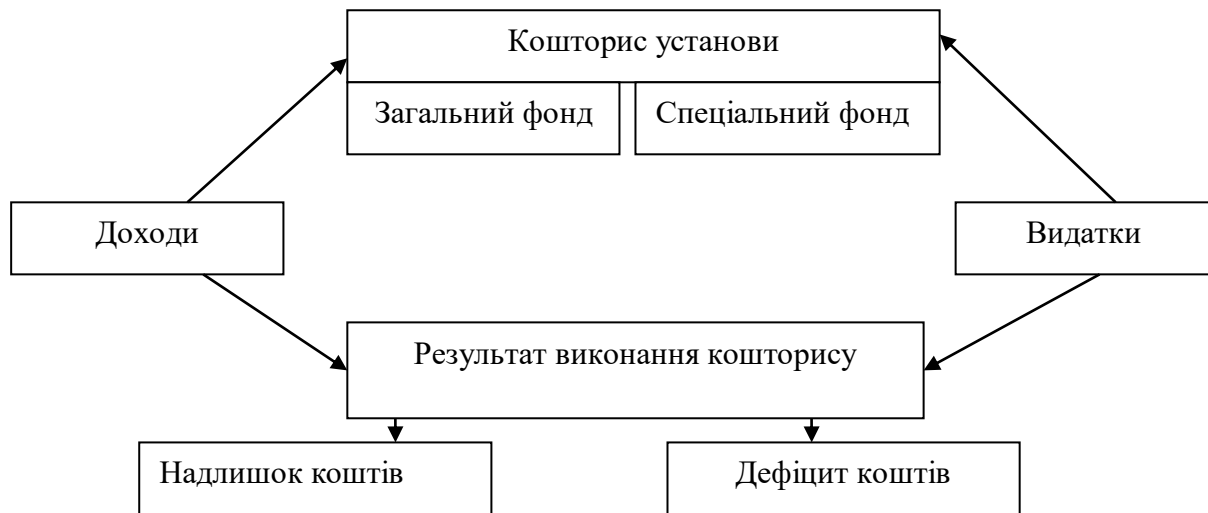


Рис. 1.7. Спрощена схема фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Примітка. Джерело [9, с. 9]

Основним джерелом грошових коштів бюджетних установ є бюджету (бюджетні асигнування), а виділення грошових коштів відповідно до затвердженого кошторису називається фінансуванням бюджетних установ.

Як бачимо з рис. 1.7, доходи бюджетних установ розмежовуються на дві частини: надходження із загального фонду бюджету та власні надходження. Незважаючи на зростання власних надходжень для певних бюджетних установ, для районної ради доходи загального фонду продовжують відігравати ключову роль, а отже відповідно організація обліку доходів бюджетних установ має специфічний характер: по-перше, вони поділяються на доходи загального і спеціального фондів; по-друге, порядок їх формування регулюється окремими нормативними актами щодо кожного, по третє суттєве значення мають також особливості фінансово-господарської діяльності об'єкта дослідження. Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди визначаються виключно Бюджетним кодексом та Законом про Державний бюджет України. Загальний фонд бюджету охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначенні для зарахування до спеціального фонду. Загальний фонд містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією. На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду

належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій.

Облік видатків є одним із основних напрямів, що відрізняють облікову систему бюджетних установ від інших облікових систем. Взагалі видатки бюджетних установ, як зазначає у своїй монографії Свірко С.В., за своїм економічним змістом є сумами коштів витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум. [66, с.127] . Загалом, видатками бюджетної установи є сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом. Видатки бюджетних установ являють собою складну багаторівневу економічну категорію, яка відповідно класифікується за внутрішньою структурою в розрізі певних ознак. Важливе значення в обліку видатків СДСЕ має їх класифікація. Бюджетний кодекс визначає, що основою є бюджетна класифікація – «єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів» [7].

Бюджетну класифікацію видатків покладено в основу планування видатків, їх синтетичного й аналітичного обліку. Ця класифікація істотно впливає на всю організацію бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах. Групування видатків здійснюється відповідно до бюджетної класифікації, особливістю якої є чітке розмежування видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування на неї, такі виплати населенню як трансферти тощо). Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів бюджетних коштів з точки зору виконання бюджету. Існують наступні види класифікації видатків бюджету. Відповідно до Бюджетною кодексу розрізняють наступну класифікацію видатків та кредитування бюджету (рис .1.9)

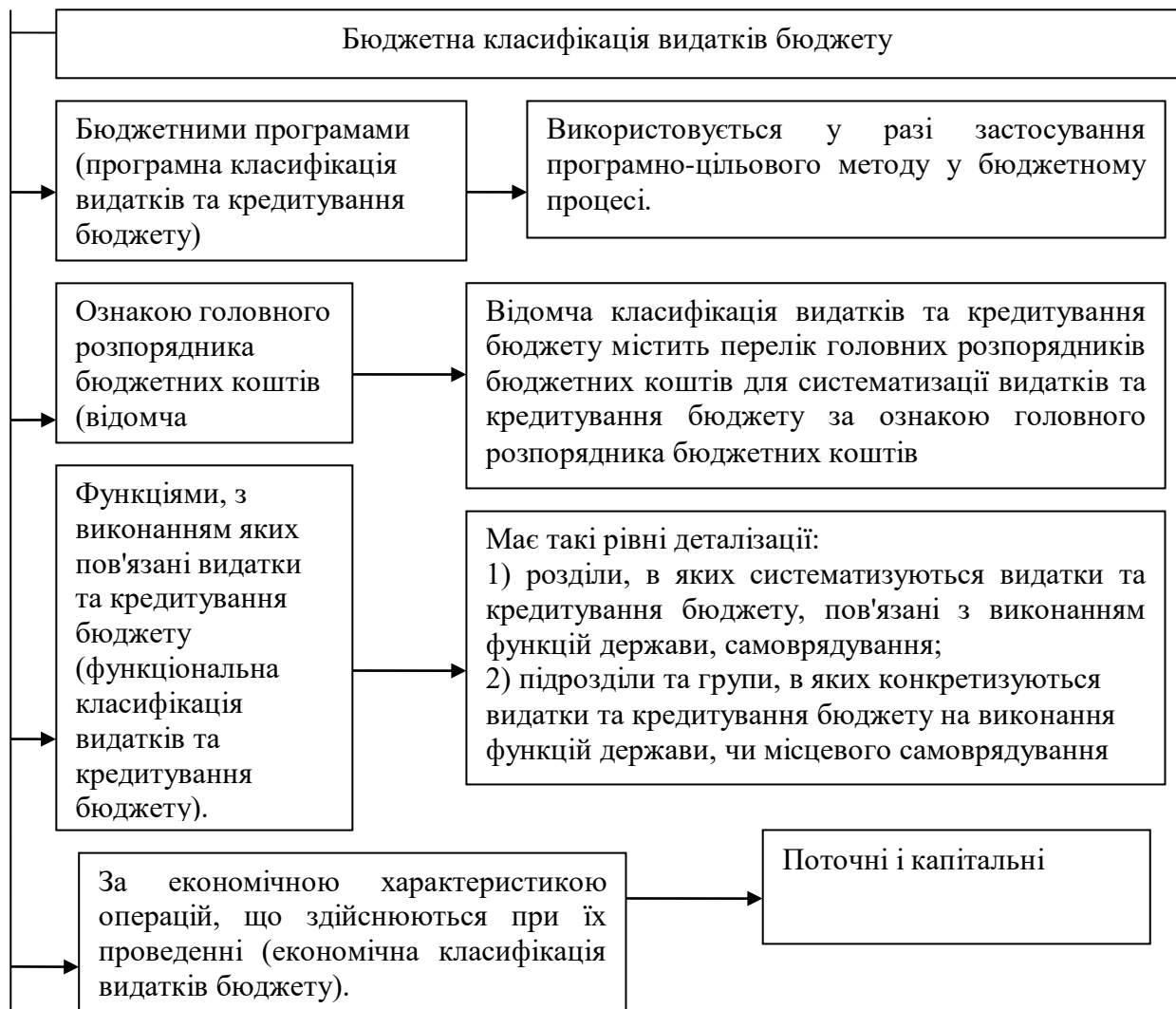


Рис. 1. 9. Класифікація видатків бюджету

Примітка. Систематизовано автором

Видатки бюджетних установ являють собою складну багаторівневу економічну категорію, яка відповідно класифікується за внутрішньою структурою в розрізі певних ознак.

Бюджетну класифікацію видатків покладено в основу планування видатків, їх синтетичного й аналітичного обліку. Ця класифікація істотно впливає на всю організацію бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах. Розглянемо види видатків за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування на неї, такі виплати населенню як трансферти тощо). Такий розподіл дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх отримувачів бюджетних коштів з точки зору виконання бюджету.

Економічна класифікація видатків бюджету визначає конкретне спрямування коштів, тобто їх предметно-цільове призначення і передбачає такі їх види:

- поточні видатки (код 2000) – витрачання бюджетною установою ресурсів на поточні цілі;
- капітальні видатки (код 3000) платежі з метою придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, землі і нематеріальних активів, а також капітальні трансферти;
- нерозподілені видатки (код 9000) – це видатки з резервного фонду Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад;

Кожен напрям видатків має цільове призначення. Наприклад, поточні видатки код 2000 спрямовуються на: 2100 «Оплата праці і нарахування на заробітну плату»: 2110 «Оплата праці», 2111 «Заробітна плата», 2112 «Грошове забезпечення військовослужбовців» 2120 «Нарахування на оплату праці»; 2200 «Використання товарів і послуг», 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар», 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)», 2250 «Видатки на відрядження», 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення», 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв», 2271 «Оплата теплопостачання», 2272 «Оплата водопостачання та водовідведення», 2273 «Оплата електроенергії», 2274 «Оплата природного газу», 2275 «Оплата інших енергоносіїв» і т.д.

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у Законі України «Про Державний бюджет України» на конкретний бюджетний рік відповідно до вимог Бюджетного кодексу України. Відповідно планування видатків з Державного бюджету проводиться за певними напрямками - програмами – оплати видатків бюджетної установи. Як випливає з наведеної економічної класифікації видатків, вони вельми різноманітні як за складом, так і за економічним змістом. Для цілей обліку, відповідно до НПСБОДС 135

«Витрати» термін «видатки» замінений на «витрати». Відповідно витрати, аналогічно доходам поділяють на дві групи: за обмінними операціями та за необмінними операціями (рис. 1.10) [42].

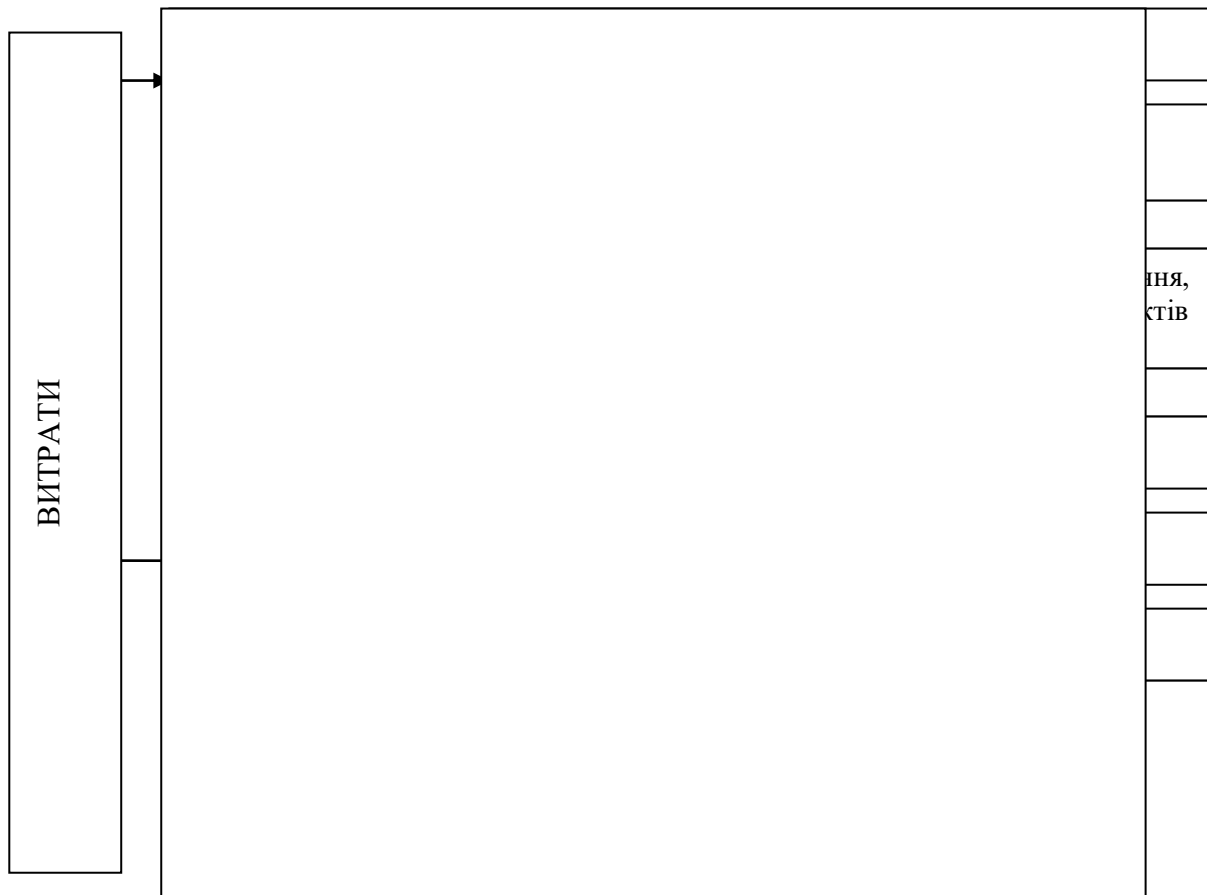


Рис.1.10. Класифікація витрат за ПСБОДС 135 «Витрати»

Примітка. Систематизовано автором [42]

За НП(С)БОДС витрати визнаються за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, уразі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами. Фінансові витрати визнаються суб'єктами державного сектору витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями) [38].

Класифікація видатків бюджетних установ визначена бюджетним



1.3. Методичні підходи до організації обліку, аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ

В умовах переходу на національні стандарти обліку в державному секторі економіки (ДСЕ), актуальним питанням залишається ефективна організація обліку, аналізу та контролю доходів та видатків суб'єктів державного сектору економіки (СДСЕ). Оскільки, тільки кваліфіковано організована і продумана інтегрована система обліку, надасть можливість отримувати достовірну, оперативну, своєчасну інформацію як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів. Однак, якщо не використовувати системний підхід та не враховувати економічних змін, наявна методика не зможе забезпечити належний рівень прийняття правильних управлінських рішень.

Що стосується визначення терміну організація обліку, то М.Ю. Карпушенко зазначає, що «організація бухгалтерського обліку – це система упорядкованих дій, спрямованих на створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу» [13, с.6]. В.С. Лень наголошує, що «організація бухгалтерського обліку –це сукупність дій, спрямованих на створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу» [46, с. 6].

В.М. Рожелюк у дисертаційній роботі пропонує під організацією обліку розуміти «впорядковану, взаємопов'язану в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю, здатну до формування облікових даних та інформації, необхідної для забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання» [62].

С.В.Свірко наводить «остаточне визначення поняття організації обліку як сукупності засобів, способів і методів упорядкування та оптимізації існування системи бухгалтерського обліку». [66, с.7] та виділяє такі основні елементи

(складові, напрями) організації обліку бюджетних установ: розвиток бухгалтерського обліку; забезпечення облікового процесу; рух носіїв облікової інформації; облікових номенклатур; вибір носіїв інформації; фіксування інформації на відповідних носіях; роботи апарату бухгалтерії. Більшість авторів виділяють наступні етапи організації обліку [66, с. 43-45; 79]:

– методичний етап передбачає вибір способів та прийомів, що є основою для таких методів обліку як документування, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, інвентаризація, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання (вибір застосування конкретних елементів методу бухгалтерського обліку);

– організаційний етап забезпечує адміністрування процесу управління в бухгалтерії, тобто організацію роботи облікового апарату (налагодження системи адміністративного управління в бухгалтерії);

– технічний етап передбачає вибір форми обліку, яка найбільш повно характеризуватиме та відповідатиме розміру установи та його галузі (вибір способу обробки облікових даних, розробка переліку і форм облікових реєстрів; встановлення порядку здійснення записів у реєстрах і переносу даних у форми звітності, а також автоматизацію результатів).

Підсумовуючи вищевикладене, можемо стверджувати, що організація обліку СДСЕ – це упорядкований процес створення, удосконалення та використання даних інтегрованої системи обліку на методичному, технологічному та організаційному етапах з метою забезпечення системи управління СДСЕ повною і достовірною інформацією для прийняття оперативних та стратегічних рішень щодо збалансованої фінансово-господарської діяльності. У більш деталізованому вигляді для СДСЕ з відповідними доцільно сформулювати наступні складові організації обліку рис. 1.11.

Рис. 1.11. Основні складові елементи організації бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для потреб управління діяльністю

Примітка. Систематизовано автором

Однак враховуючи специфіку діяльності та відповідно й організації обліку у районній раді для подальшого удосконалення системи обліку та її організації, яка має у своєму складі різні елементи (складові), які умовно можна об'єднати у дві групи, зокрема: 1) структурні, які передбачають вибір форми організації обліку та організації роботи бухгалтерської служби, враховуючи норми Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи; 2) технологічні, які передбачають безпосередню організацію облікового процесу відповідно до наявних технічних можливостей установи.

Керівник установи (голова районної ради) відповідає за організацію бухгалтерського обліку в установі, дотримання чинного законодавства при виконанні фінансово-господарських операцій та зберігання бухгалтерської документації. Керівник бухгалтерської служби (начальник фінансово-господарського відділу, головний бухгалтер (у Золочівській районній раді)) підпорядковується безпосередньо керівнику установи, несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку та своєчасне представлення повної і достовірної звітності. Головний бухгалтер затверджує посадові інструкції для працівників бухгалтерії. Організаційна структура системи обліку бюджетних установ повинна будуватися з урахуванням їхньої структури та галузевої приналежності (наприклад: органи влади, місцевого самоврядування, освіта, медицина і т.д); інформаційних потреб керівництва та вищестоящих установ, якщо такі є; технічних можливостей та особливостей комп'ютерної інформаційної системи; кваліфікації працівників бухгалтерської служби тощо.

На підставі дослідження структури і вивчення практики організації та ведення бухгалтерського обліку у районній раді можна зробити висновок, що існують структурні та технологічні елементи (складові) побудови організації обліку та визначення форми його ведення. Оскільки у Золочівській

районній раді в бухгалтерській службі працює дві особи, то детальніше зупинимося на технологічній складовій, а при побудові моделі організації обліку акцентуємо увагу на організацію обліку доходів та видатків (витрат) (рис. 1.12).

При організації обліку видатків важливу роль відіграє використання економічної класифікації видатків, адже саме відповідно до неї і побудований кошторис бюджетної установи та здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ. Економічна класифікація видатків визначає спрямованість як видатків бюджету в цілому, так і розпорядників коштів зокрема. У межах кожного з напрямів виокремлюються багаторівневі коди економічної класифікації видатків. Через велику кількість КЕКВ та з огляду на різнорідну специфіку діяльності бюджетних установ головному бухгалтеру доцільно розробити робочу скорочену економічну класифікацію видатків. Зазначену роботу доцільно здійснювати на наступний звітний період до початку планування діяльності, тобто перед складанням проекту кошторису. При цьому слід звернути увагу на те, що ведення обліку і його організація є двома окремими процесами, якими займаються окремі суб'єкти: організацією – власник (керівник), який відповідає за ведення обліку і наймає головного бухгалтера або створює бухгалтерську службу, а веденням – власне бухгалтер (бухгалтерська служба).

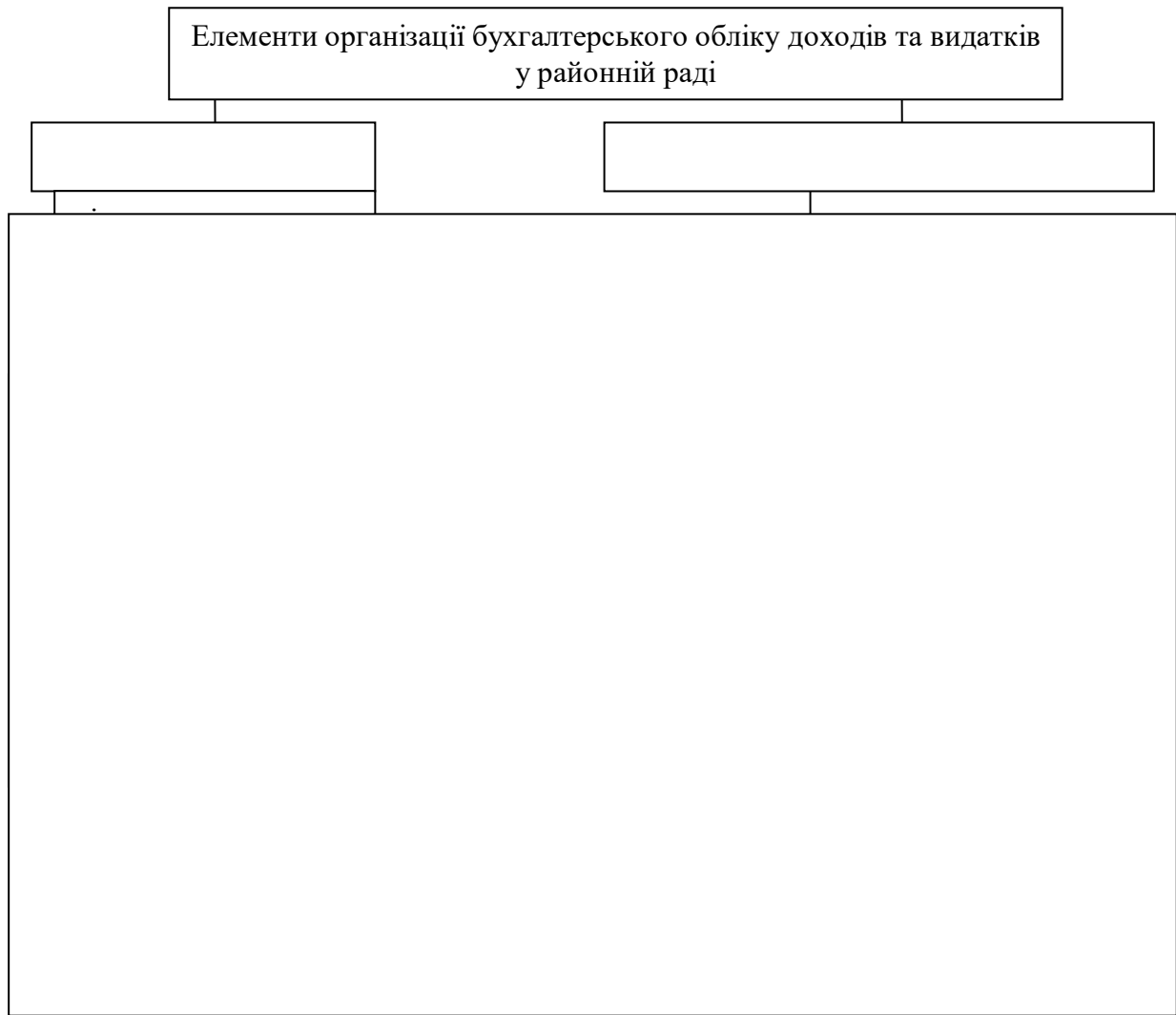


Рис. 1.12. Елементи організації обліку доходів та видатків у районній раді

Примітка. Розроблено автором

Таким чином, розмежування організації і ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що організація передбачає його формування, налагодження й удосконалення і покладається на керівника (власника), а ведення – процеси збору даних, їх обробка та видача інформації, виконується головним бухгалтером та підпорядкованим йому персоналом. Окрім того, при організації обліку СДСЕ необхідно враховувати чинні нормативно-правові акти, адже облік є строго регламентованим.

Окрім організації обліку доволі значне місце займає в організації аналізу та контролю СДСЕ, тобто вся інформація, яка одержується із системи обліку повинна аналізуватись, а також враховуючи те, що основним джерелом фінансових ресурсів СДСЕ є кошти бюджету вона повинна контролюватись.

Тому важлива роль у фінансово-господарській діяльності бюджетних



Рис. 1.13. Організаційно-методичні підходи до аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ

Примітка. Систематизовано автором

Підсумовуючи викладене, відмітимо, що аналіз доходів і видатків та контроль за їх здійсненням, є важливим елементом у системі управління установами та спрямований на економію витрат бюджетних коштів, ефективність і результативність діяльності установи.

Органи державного фінансового контролю встановлюють законність, доцільність надходження та використання коштів, вживають заходи з усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства. Аналіз бюджетних установ дозволяє визначити економію або необґрунтовані витрати бюджетних коштів, ефективність і результативність діяльності, додержання інтересів держави у процесі управління об'єктами

державної власності, обґрунтовано спланувати надходження і витрати бюджету

Інформація, отримана в результаті аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ, може бути використана з метою: макроекономічного аналізу та державного контролю на макрорівні для прийняття рішень щодо оцінки державного сектору.

Проте слід зауважити, що належна організація обліку, аналізу та контролю вимагає відповідного нормативно-правового регулювання. Без вирішення цієї проблеми неможливе законне використання дійсно дієвих інструментів підвищення не лише якості облікової системи та інформаційної бази управління діяльністю СДСЕ.

Висновки до розділу 1

1. Органи місцевого самоврядування – районні ради є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Золочівська районна рада, хоч і належать до бюджетних установ, але має особливий статус, бо уособлює владу територіальної громади (кількох громад). Через це порядок створення та діяльності бухгалтерських служб в органах місцевого самоврядування у першу чергу має узгоджуватись із спеціальними законами про місцеве самоврядування, і лише потім з усіма іншими законодавчими актами. В умовах зміни інституційних складових адміністративного управління, особлива роль відводиться проблемі пошуку джерел фінансових ресурсів. В роботі систематизовано процес формування доходів та видатків, що здійснюються Золочівською районною радою.

2. В процесі реформування обліку в державному секторі (затвердження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати») започатковано нові підходи до класифікації, умов визнання й оцінки доходів та витрат та їх економічної суті, запроваджені нові дефініції («обмінні операції», «доходи від обмінних операцій»

«витрати від обмінних операцій», необмінні операції та відповідно витрати від обмінних та необмінних операцій)).

3. Систематизовано елементи організаційно-методичних засад обліку, аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ, які у сукупності сприятимуть своєчасному та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень в установі (районній раді) на основі систематизованої інформації, забезпеченню зрозумілості фінансових показників.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

2. 1. Організація та методика обліку доходів бюджетних установ

Методика обліку доходів суб'єктами державного сектору у зв'язку з набуттям чинності НП(С)БОДС з 01.01.2017 року зазнала значних змін. Відповідно до НП(С)БОДС, перш ніж відобразити господарську операцію на субрахунках бухгалтерського обліку, необхідно визначити, до яких саме відноситься операція – до обмінних чи необмінних. Варто відмітити, що в НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначено, які операції з обліку доходів відносяться до обмінних чи необмінних, але особливості обліку і узагальнення інформації у бухгалтерській звітності потребує детального дослідження та систематизації, оскільки бюджетну звітність установи формують у розрізі загального та спеціального фонду, а фінансову і розрізі обмінних та необмінних операцій.

Зважаючи на вказані особливості систематизуємо завдання організації обліку доходів для Золочівської районної ради (рис.2.1).

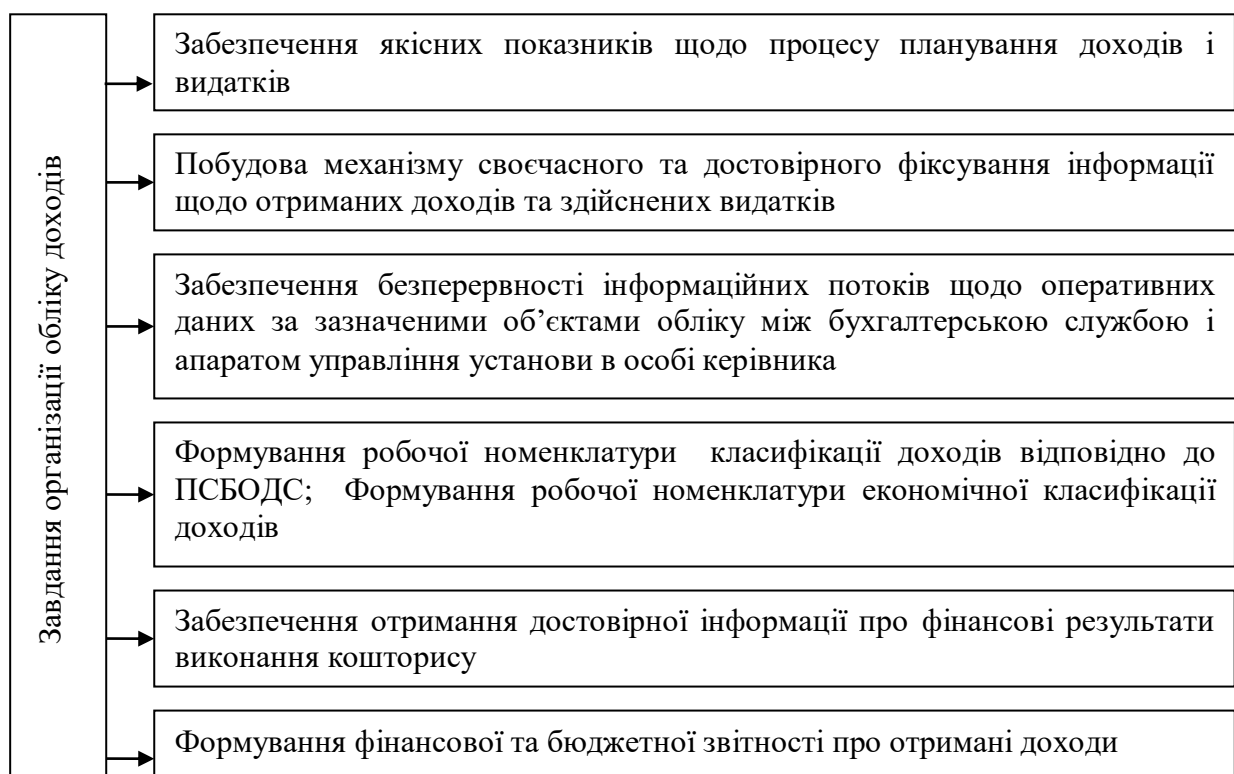


Рис. 2.1. Завдання організації обліку доходів бюджетних установ

Доходи від обмінних операцій, а саме бюджетні асигнування є доволі значною частиною в загальній структурі доходів більшості СДСЕ та поділяються на доходи, отримані із загального фонду державного бюджету, та отримані з місцевого бюджету. При цьому установа може фінансуватися або із державного, або із місцевого бюджету (для Золочівської районної ради це місцевий бюджет).

Варто зазначити, що наразі весь облік доходів, які поступають за рахунками, відкритими у Державній казначейській службі України, ведеться на рахунку 2313 «Реєстраційні рахунки». Недоліком є те, що у плані рахунків



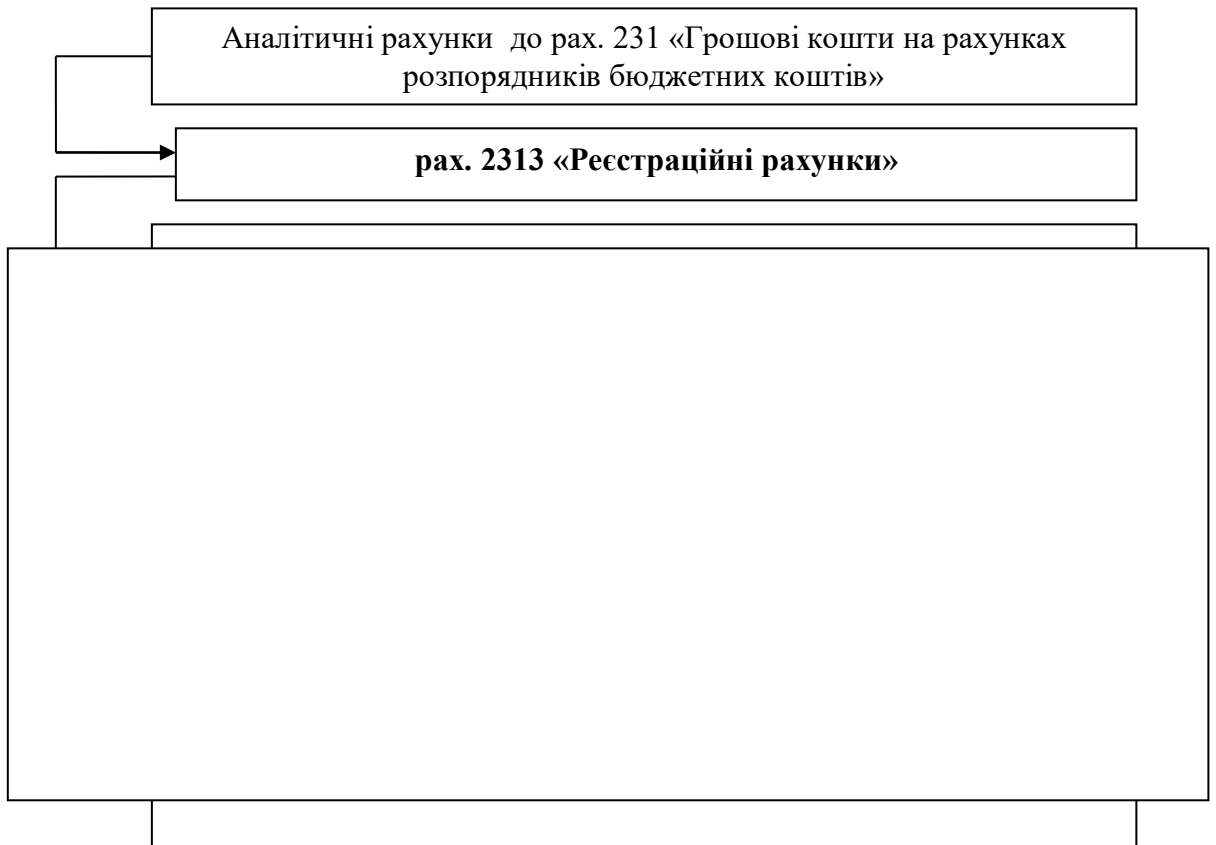


Рис. 2.2. Аналітичні рахунки для обліку грошових коштів у Золочівській районній раді

Примітка. Розроблено автором на основі діючої практики обліку у Золочівській районній раді

Відповідно для обліку доходів у плані рахунків передбачені наступні рахунки, які систематизовані на рис. 2.3

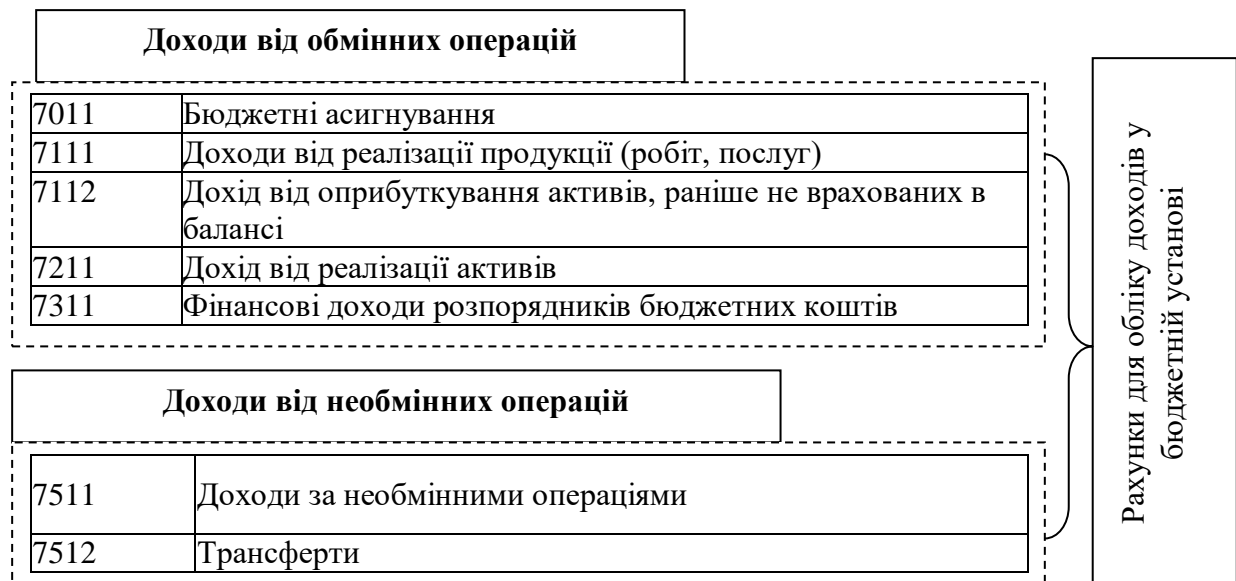


Рис. 2.3. Рахунки для обліку доходів суб'єктів державного сектору (розпорядників бюджетних коштів)

Примітка. Побудовано на основі плану рахунків суб'єктів державного сектору

Відповідно до класифікації доходів СДСЕ сформуємо особливості відображення в обліку доходів у розрізі доходів від обмінних та необмінних операцій на прикладі операцій, які відображені в Золочівській районній раді

Таблиця 2.1

Відображення в обліку доходів від обмінних на необмінних операцій

	Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
	Операції з доходами від операцій обміну			
1.	Отримано бюджетне асигнування	2313	7011	100000
2.	Нарахування суми надходжень від надання послуг	2111, 6212	7111	5000
3.	Винною особою відшкодовано вартість нестач, установлених під час інвентаризації	2115	7111	500
4.	Нарахування доходів від реалізації активів			
	Операції з доходами від необмінних операцій			
5.	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2313	7511	1000
6.	Оприбуткування запасів, отриманих як дарунок або безповоротна допомога	15, 1812	7511	600
7.	Отримання малоцінних та швидкозношуваних предметів за операціями внутрішнього переміщення	1812	7511	1000
8.	Списання сум кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками	2113 6211	7511	60

Однак, Золочівська районна рада, як і усі бюджетні установи повинна формувати ф. № 2 Звіт про надходження та використання коштів загального фонду, та ф. № 4. у розрізі Звіту про надходження та використання коштів, отриманих як плату за послуги (ф. № 4-1 за надходженнями спеціального фонду). Поділ коштів спеціального фонду з урахуванням принципу походження і використання ілюструє рис.2.4.

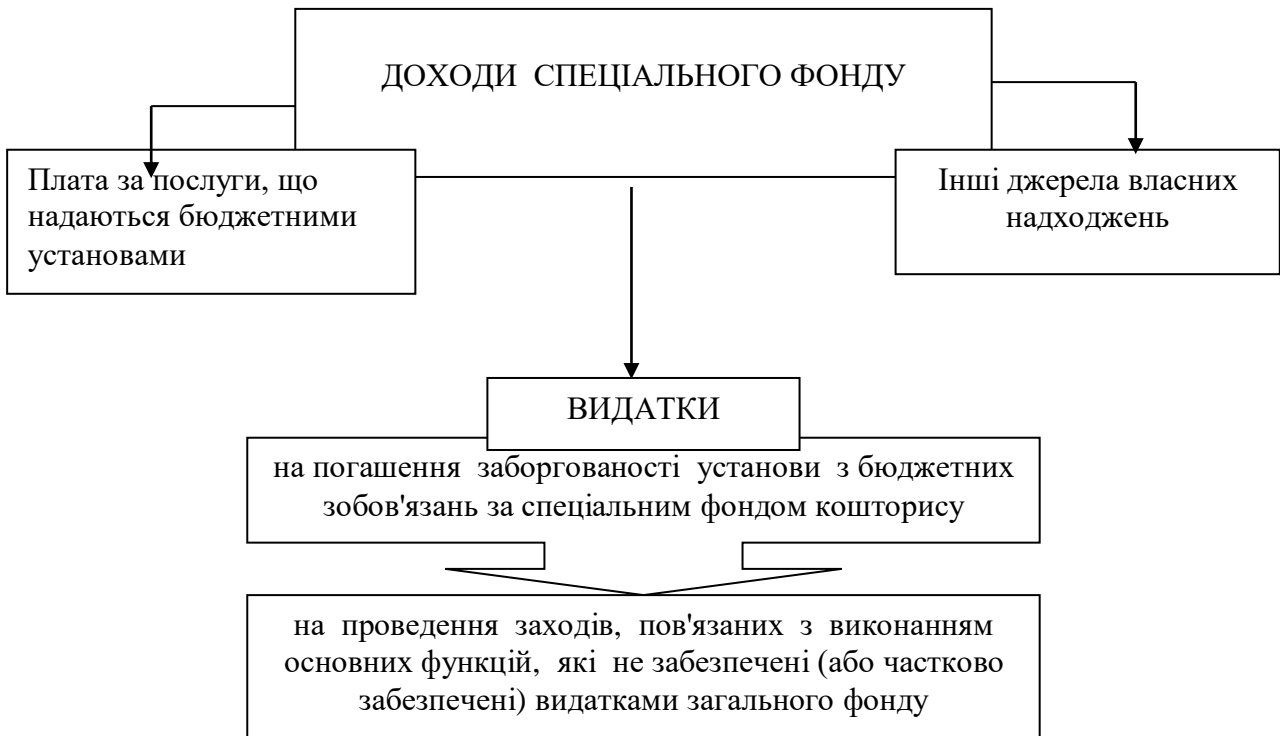


Рис.2.4. Поділ коштів спеціального фонду з урахуванням принципу походження та послідовністю використання

Примітка. Розроблено автором на основі [7].

Протягом року установа може вносити зміни до спеціального фонду кошторису за власними надходженнями на підставі довідки ДКСУ про підтвердження надходження коштів на спеціальні реєстраційні рахунки установи та довідки про внесення змін до кошторису, яка затверджується керівником установи, без внесення відповідних змін до бюджетного розпису.

Коли ж фактичний обсяг власних надходжень бюджетних установ менший від запланованих показників, врахованих у спеціальному фонді кошторису, розпорядники зобов'язані за два тижні до закінчення бюджетного періоду внести зміни до спеціального фонду кошторису у частині зменшення надходжень і видатків з урахуванням очікуваного виконання спеціального фонду кошторису у відповідному бюджетному періоді. Розпорядники упорядковують бюджетні зобов'язання з урахуванням змін, внесених до спеціального фонду кошторису [11].

Порядок обліку операцій з коштами спеціального фонду тісно пов'язаний з обліком операцій, що здійснюються за рахунок загального фонду бюджету: операції оформляються однаковими первинними документами; діє єдина класифікація видатків.

Однак, однією із проблем із впровадження нового плану рахунків для суб'єктів ДСЕ є, те, що не передбачено окремих рахунків для обліку надходжень спеціального фонду (хоча формування бюджетної звітності у розрізі спеціального фонду збережено). Тому установі необхідно сформувати аналітичні рахунки у робочому плані рахунків для обліку коштів, які обліковуються у складі спеціального фонду. При цьому аналітичними параметрами можуть бути такі: загальний фонд (можна позначити цифрою «0»); спеціальний фонд також доцільно розмежувати за видами надходжень (наданих платних послуг, що визначено Бюджетним кодексом) та доцільно позначити цифрами «1», «2» і т. д.). Введення такої аналітики потрібне для більш точного відображення господарських операцій з урахуванням особливостей бюджетного законодавства і правильного розкриття інформації надалі при складанні фінансової і бюджетної звітності. Перелік субрахунків у вигляді робочого плану субрахунків необхідно затвердити наказом (чи розпорядженням) про організацію бухгалтерського обліку та передбачити у Положенні про облікову політику.

Таким чином, спеціальний фонд кошторису установи – це кошти, що надходять на конкретну мету та витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень.

Спеціальний фонд Золочівської районної ради складається з власних надходжень бюджетних установ (за послуги, що надаються бюджетними установами згідно їх основною діяльністю) і кошторисі на 2018 рік заплановано доходів у сумі 51,47 грн. – це кошти від реалізації майна, а також 54000 грн. як субвенція за планова на капітальні видатки на придбання предметів довгострокового користування за КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування». В кінці бюджетного року суми

отриманих доходів списуються на результат виконання кошторису за звітний рік.

2.2. Організація та методика обліку видатків бюджетних установ

Аналогічно обліку доходів при обліку видатків (витрат) доцільно розглядати у двох аспектах як видатки загального (ті що покриваються за рахунок бюджетних коштів) та спеціального фонду (що покриваються за рахунок власних надходжень) та обмінних і необмінних операцій відповідно до ПСБОДС 135 «Витрати». При цьому необхідно дослідити особливості методики обліку витрат на субрахунках класу 8 «Витрати» згідно Плану рахунків, узагальнення типової кореспонденції у вигляді бухгалтерських проведення і відображення інформації по витратах окремо за обмінними та необмінними операціями у фінансовій звітності державного сектору.

Однак у кошторисі усі видатки формуються у розрізі кодів економічної класифікації видатків, та при розрахунку обсягів видатків у кошторисі установи важливо дотримуватися суворого режиму економії коштів і матеріальних цінностей. Обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями. До кошторисів включаються тільки видатки, передбачені законодавством, необхідність яких зумовлена характером діяльності установи. Видатки на придбання обладнання, капітальний ремонт приміщень, які не є першочерговими, можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат і відсутності заборгованості.

Що стосується кошторису Золочівської районної ради за КПКФ 010150 «Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради та її виконавчих комітетів», то у його структурі переважають видатки на заробітну плату та нарахування на неї. Для прикладу наведемо структуру видатків за загальним фондом кошторису у розрізі КЕКВ (рис.2.5).

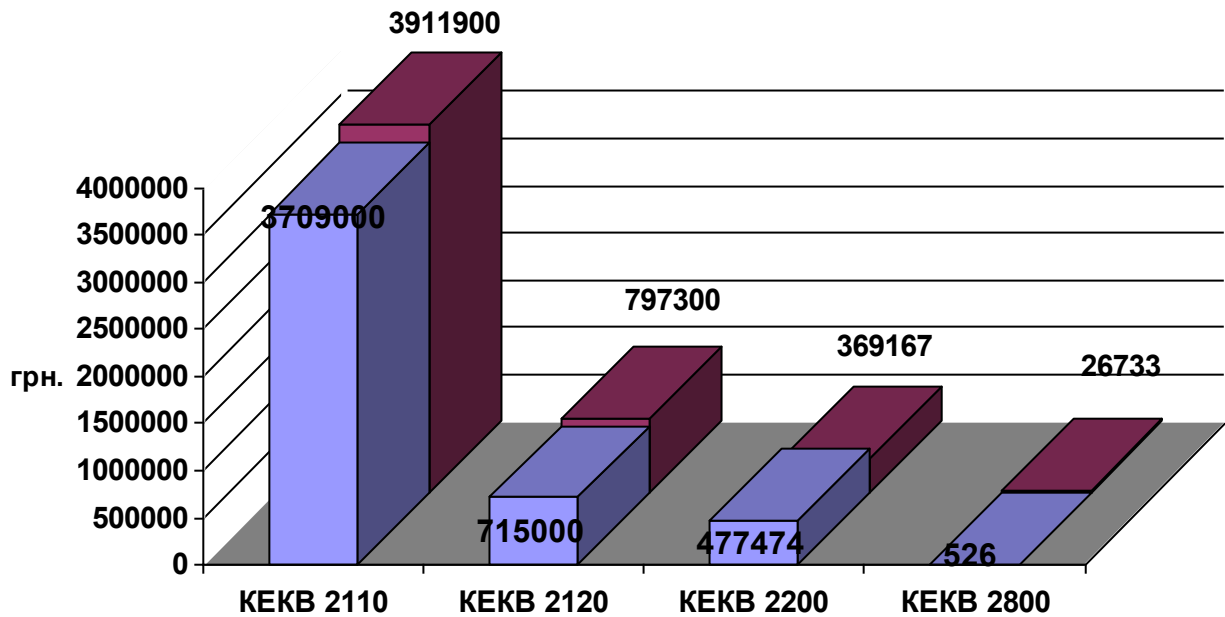


Рис.2.5. Видатки Золочівської районної ради в розрізі кодів економічної класифікації видатків згідно кошторису на 2018-2019 рік за КПКВ 0110150 «Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради»

Примітка. Розраховано за даними кошторису на 2018-2019 роки

Як видно із рис. 2.5, найбільше у кошторисі установи складають видатки на заробітну плату за KEKB 2110 – 3709000 грн. (у 2019 році – 3911900 грн.), нарахування на заробітну плату (KEKB 2120) складають відповідно – 715000 грн. (у 2019 році видатки за KEKB 2200 – використання товарів і послуг – 477474 грн.

Відповідно до класифікації витрат сформуємо перелік рахунків, які використовуються у Золочівській районній раді для обліку витрат. Для обліку витрат (видатків) суб'єктів державного сектору (розпорядників бюджетних коштів) передбачені рахунки (рис. 2.6). Рахунки групи 80 використовуються для обліку витрат на виконання бюджетних програм, а рахунки групи 81 використовуються для обліку витрат, пов'язаних з наданням платних послуг. Витрати від необмінних операцій (трансферти, інші витрати за необмінними операціями) обліковуються по дебету рахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».

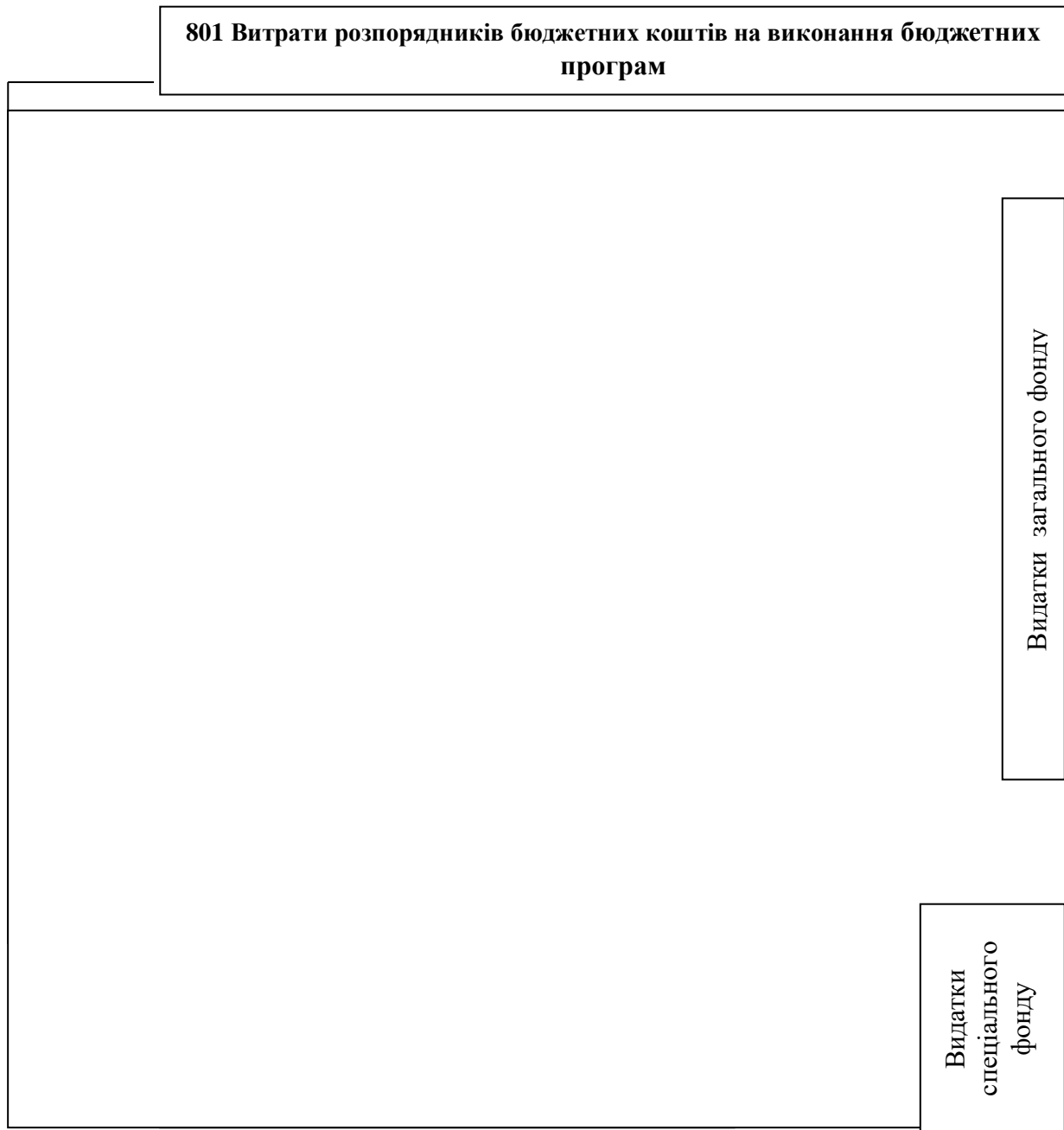


Рис. 2.6. Структура рахунків з обліку видатків суб'єктів державного сектору

Примітка. Систематизовано автором на основі Плану рахунків суб'єктів ДСЕ

Аналогічно, як і при обліку доходів доцільно для розмежування витрат загального та спеціального фонду відкривати аналітичні рахунки. Окрім того, доцільно виходячи із рекомендацій НПСБОДС 135 «Витрати» розмежувати облік витрат від обмінних та необмінних операцій (табл. 2.2).

Відображення в обліку витрат від обмінних на необмінних операцій
Золочівської районної ради

	Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн.
	Операції з витратами від операцій обміну			
1.	Оплата праці працівників, що здійснюють виконання бюджетних програм	8011, 8111	651	100000
2.	Нарахування ЄСВ	8011, 8111	6313	22000
3.	Матеріальні витрати			
3.1.	Списано запаси	8013	15	1200
3.2.	Списано МШП	8013	1812	1000
3.3.	Затверджено звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт	8013	2116	500
4.	Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411	2000
	Операції з витратами від необмінних операцій			
5.	Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511	2113	1000

Основні бухгалтерські проведення з обліку за загальним і спеціальним фондами із врахуванням КЕКВ подано в табл. 2.3.

Таким чином, облік видатків забезпечує своєчасність, повноту та достовірність облікової інформації про видатки установи з метою визначення кінцевого результату діяльності (результату виконання кошторису) і відображення видатків у звітності

Основні бухгалтерські проведення з обліку видатків Золочівської районної ради

№	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		
		Дебет	КЕКВ	Кредит
1	Нараховано заробітну плату працівникам районної ради за рахунок бюджетних асигнувань			651
3	Нараховано ЄСВ на заробітну плату за рахунок бюджетних асигнувань			631
5	Списано матеріали, придбані за рахунок бюджетних асигнувань на утримання			1517
7	Затверджено звіти про витрачені підзвітні суми за рахунок бюджетних асигнувань			2116
7	Нараховано плату за комунальні послуги та енергоносії			6212

Таким чином, облік видатків забезпечує своєчасність, повноту та достовірність облікової інформації про видатки установи з метою визначення кінцевого результату діяльності (результату виконання кошторису) і відображення видатків у звітності. Для визначення фінансового результату виконання кошторису використовують рахунок 55 «Фінансовий результат» (рис. 2.7)

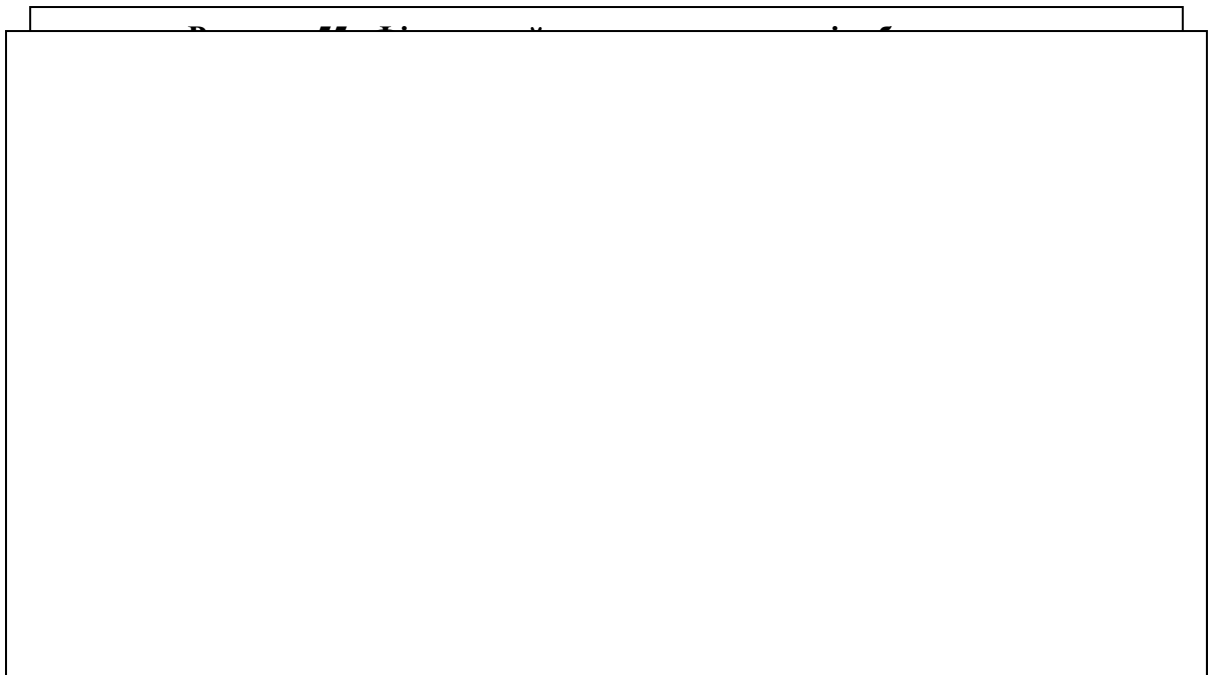


Рис. 2.7. Структура рахунка 55 «Фінансовий результат»

Рахунок 55 та субрахунки до нього є активно-пасивними. Залишок на цих субрахунках може бути дебетовим або кредитовим, однак він завжди відображається в Пасиві Балансу. При цьому порядок визначення фінансового результату доцільно поділити на два етапи:

- визначення переліку субрахунків, які підлягають закриттю заключними оборотами;
- відображення фінансового результату у річному балансі, взаємна перевірка і аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

Списання фактичних видатків здійснюється наростаючим підсумком наприкінці року за схемою, наведеною на рис. 2.8.

Рис. 2.8. Облік закриття рахунків обліку доходів та витрат

Підсумовуючи, зазначимо, що на результат виконання кошторису впливають такі показники: результат виконання бюджету за минулий рік; доходи, отримані за поточних рік; видатки, здійснені впродовж року; дебіторська заборгованість, що підлягає списанню; кредиторська заборгованість, що підлягає списанню.

Результат виконання кошторису зазвичай визначається у кінці звітного періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати результат виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Завершальним етапом визначення фінансових результатів є розрахунок дефіциту або профіциту, що визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період, причому варто врахувати фінансовий результат за попередні звітні періоди та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

2.3. Організація обліку доходів та видатків в умовах застосування інформаційних технологій

В сучасних умовах виникає необхідність удосконалення обліку в бюджетних установах з максимальним використанням можливостей засобів комп'ютерної техніки [76] та сучасних інформаційних технологій, у тому числі систем планування ресурсів ERPS (Enterprise Resource Planning System), які здатні надавати інформацію за всіма аспектами (бюджетну, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснення контролю за операціями [76].

Під впливом інформаційних систем та технологій відбулися значні зміни в обліковій методології та практиці бюджетних установ (в тому числі і взаємовідносинах бюджетна установа – Державна казначейська служба). Необхідно відмітити, що усі взаємовідносини бюджетних установ та Державної казначейської служби переведені в он-лайн режим.

Питання організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій порушуються у працях багатьох науковців, бухгалтерів-практиків упродовж тривалого періоду. Проте останні тенденції розвитку технічного та програмного забезпечення призводять до суттєвих змін в підходах до організації обліку, які, на жаль, сьогодні не враховані повною мірою ні на законодавчому рівні, ні на рівні установ. Зміни в технології бухгалтерського обліку значною мірою викликані швидким розвитком інформаційно-комп'ютерних технологій. Предметна технологія бухгалтерського обліку та інформаційно-комп'ютерна технологія впливають одна на одну

(рис.2.9).

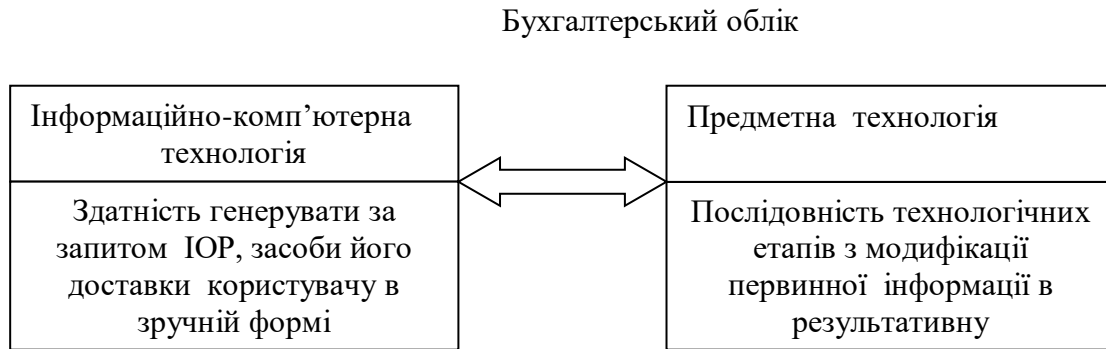


Рис. 2.9. Взаємозв'язок між інформаційно-комп'ютерною та предметною технологіями бухгалтерського обліку

Примітка. Розроблено автором на основі [25]

Саме під впливом останньої були внесені суттєві зміни до предметної технології бухгалтерського обліку, які проявилися в способі обробки інформації. Так, за умови використання інформаційно-комп'ютерних технологій зведені документи та реєстри формуються автоматично; вони не є обов'язковими для того, щоб створювати головну книгу та звіти. Саме тому їх головну функцію в сучасних умовах можна окреслити як контрольну (перевірка даних, які вводилися). Відтак, предметна технологія може вимагати від інформаційно-комп'ютерної виконання нових функцій.

Упродовж останніх років інформаційно-комп'ютерні технології розвиваються дуже швидко. Так, ще декілька років тому єдиним способом комп'ютеризації бухгалтерського обліку було придбання належного програмного забезпечення [18]. Проте швидкі темпи поширення Інтернет-технологій призвели до поширення комп'ютеризації обліку з використанням хмарних сервісів (використовуються також такі назви, як «онлайн-бухгалтерія», «SaaS-сервіс»), які передбачають зберігання і обробку інформації на серверах в мережі Інтернет. Усе це обумовлює необхідність встановлення змін, яких зазнає організація бухгалтерського обліку під впливом тенденцій розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, які саме її елементи зазнали найбільшого впливу.

В умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій організацію обліку слід розглядати, враховуючи її традиційні складові (методичну, технічну та організаційну) та елементи. Вплив інформаційно-комп'ютерних технологій на методику бухгалтерського обліку залежно від об'єкту розкривається в багатьох працях науковців. В.В. Євдокимов визначає, що в умовах застосування комп'ютерної техніки та інформаційних технологій кожен з елементів методу бухгалтерського обліку зберігає й навіть збільшує своє значення, однак за формою й сутністю трансформується [12, с. 253].

Зазнають впливу й окремі елементи складових організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. Аналіз наукових праць з цієї проблематики продемонстрував, що найбільшу увагу автори приділяють саме трансформації технічної складової – організації документообігу та застосуванню форми ведення обліку.

Інформаційні технології змінюють організацію документування фактів господарського життя. При комп'ютеризованому обліку первинний документ може складатися або в бухгалтерській службі, або на робочих місцях облікових працівників за допомогою обчислювальної техніки [25]. Таким чином, використання інформаційно-комп'ютерних технологій вносить свої корективи до організації процесу документування, тобто до технічної складової організації обліку. Адже процеси складання та його введення в базу об'єднуються, реєстрація первинної інформації може відбуватися за допомогою спеціальних пристроїв (сканерів штрих-кодів, датчиків, реєстраторів розрахункових операцій). Отже, автоматизована система бухгалтерського обліку має такі компоненти:

- інформація як предмет і продукт праці;
- технічне забезпечення – обчислювальні, телекомунікаційні та інші технічні засоби;
- програмне забезпечення, в якому з допомогою програмних алгоритмів обробки інформації реалізовані методи бухгалтерського обліку;



Облік у бюджетних установах має низку специфічних особливостей, наявність яких зумовлена передусім необхідністю повного та чіткого дотримання вимог чинного законодавства про бюджетний устрій і бюджетний



можливістю формування інформації у бюджетній та фінансовій звітності (рис.2.10).

Рис.2.10. Комплекс задач з автоматизації бухгалтерського обліку у
Золочівській районній раді

Примітка. Систематизовано автором

Також ДКСУ забезпечує бюджетні установи безкоштовними програмними продуктами, якими необхідно користуватись при реєстрації у ДКСУ кошторисів, фінансових та бюджетних зобов'язань (на здійснення видатків). Програмні продукти, які надаються ДКСУ бюджетним установам систематизовано на рис. 2.11

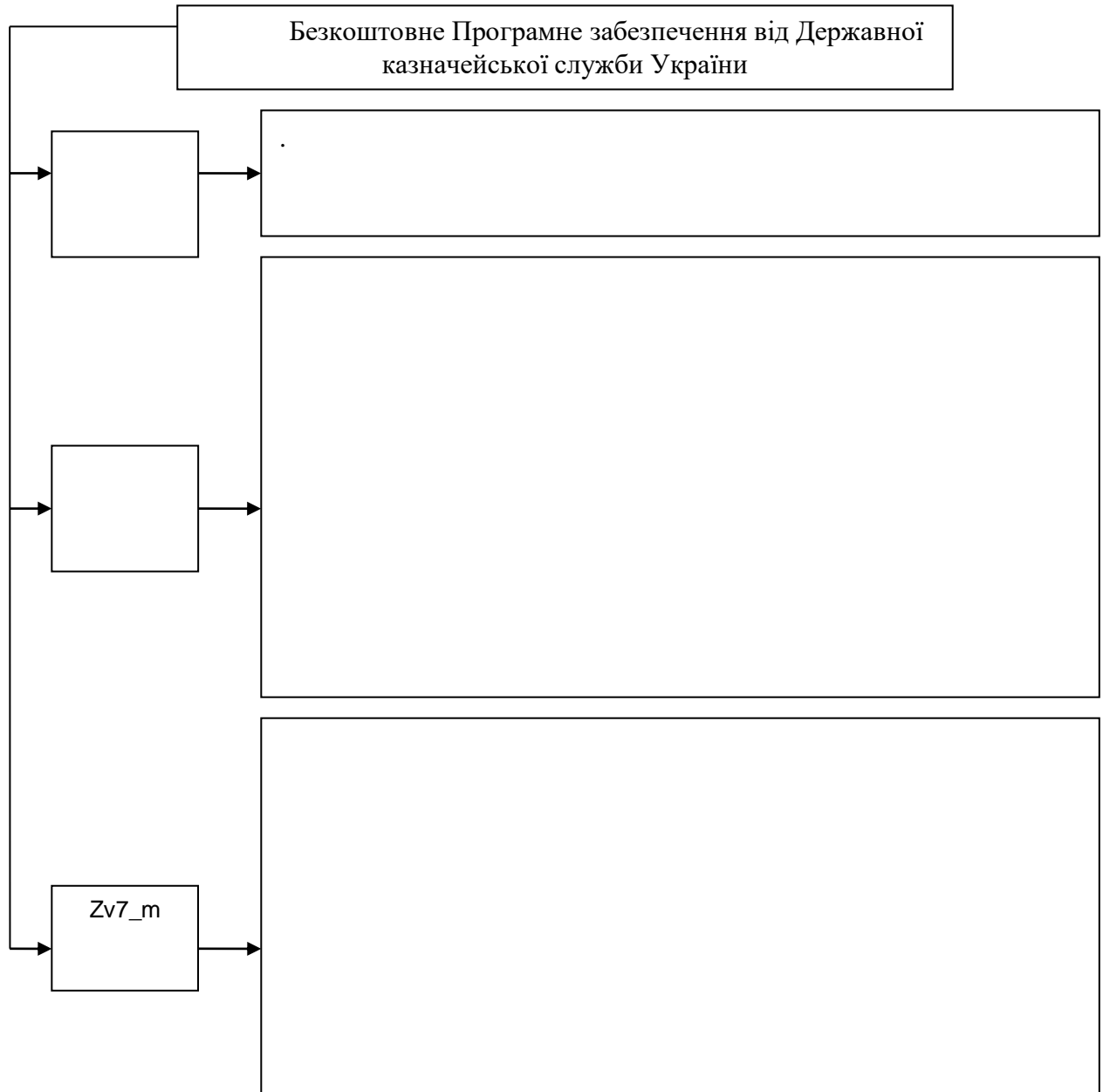
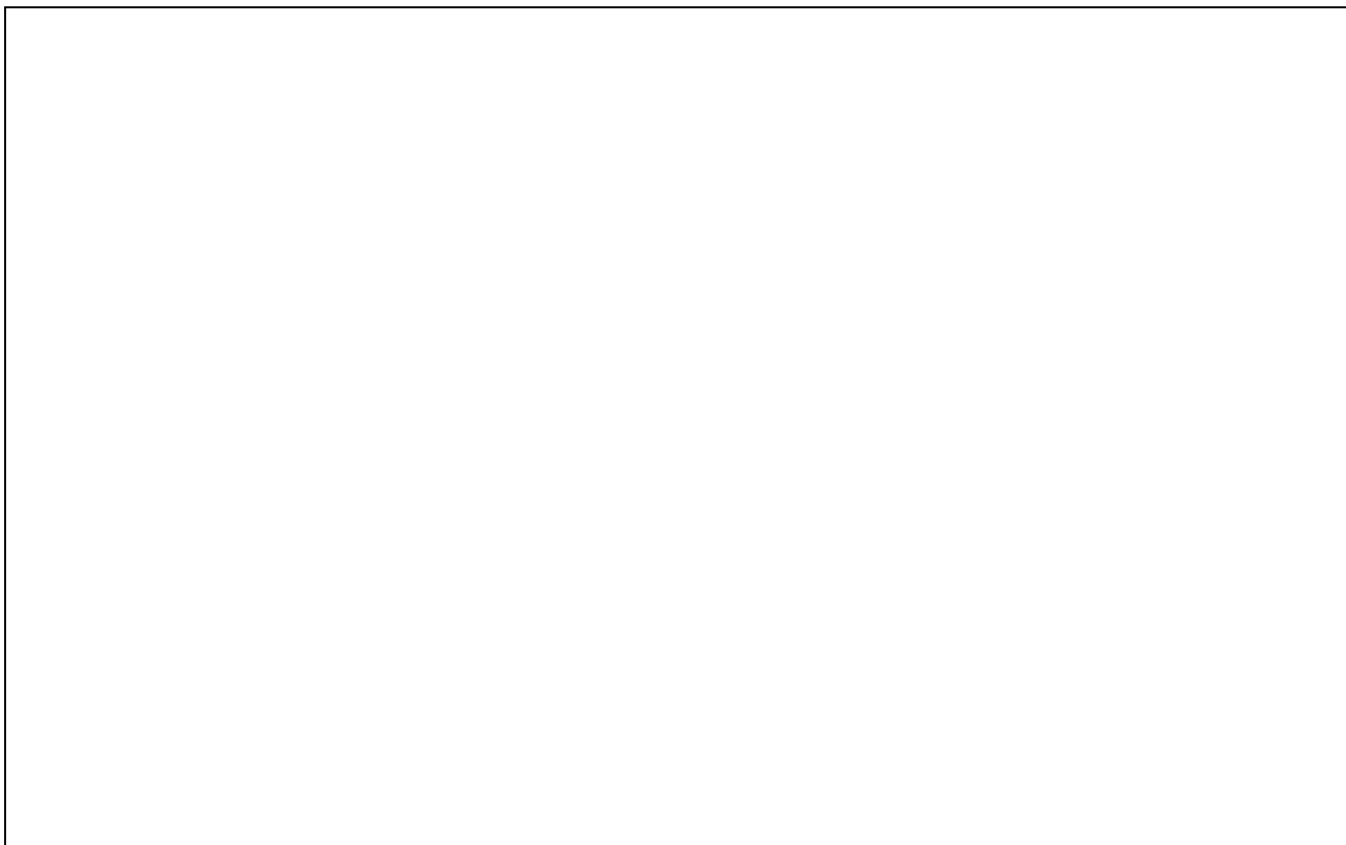


Рис. 2.11. Перелік програмних продуктів, які надаються органами ДКСУ бюджетним установам

Примітка. Систематизовано автором на основі даних

Таким чином, органи ДКСУ для передачі даних забезпечують бюджетні установи безкоштовним програмним забезпечення. Однак, незважаючи на такі



Висновки до розділу 2

1. В роботі визначено завдання організації обліку доходів бюджетних установ та визначено необхідність їх обліку як у розрізі доходів від обмінних та необмінних операцій, так і у розрізі загального та спеціального фонду. Враховуючи те, що Золочівська районна рада, яка є об'єктом дослідження отримує грошову кошти та визнає доходи у розрізі різноманітних бюджетних програм, то в роботі запропоновані аналітичні рахунки для обліку отриманих доходів до рахунка 2313 «Реєстраційні рахунки» за видами доходів, які отримує установа.

2. Аналогічно обліку доходів при обліку видатків (витрат) доцільно розглядати у двох аспектах як видатки загального (ті що покриваються за рахунок бюджетних коштів) та спеціального фонду (що покриваються за рахунок власних надходжень) та обмінних і необмінних операцій відповідно до ПСБОДС 135 «Витрати». В роботі проаналізовано особливості методики обліку витрат на субрахунках класу 8 «Витрати» згідно Плану рахунків, узагальнено на основі типової кореспонденції у вигляді бухгалтерських проведення і відображення інформації по витратах окремо за обмінними та необмінними операціями у фінансовій звітності державного сектору.

3. Оскільки усі доходи та витрати установи на кінець звітного періоду списують на фінансовий результат виконання кошторису, то на нього впливають такі показники: результат виконання бюджету за минулий рік; доходи, отримані за поточний рік; видатки, здійснені впродовж року; дебіторська заборгованість, що підлягає списанню; кредиторська заборгованість, що підлягає списанню.

4. Обґрунтовано необхідність застосування інформаційних технологій в обліку доходів та видатків у бюджетних установах та визначено проблемні питання, які необхідно враховувати при розробці або ж впровадженні програмного забезпечення.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Організаційні та методичні підходи до аналізу доходів і видатків бюджетних установ

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

Головним завданням аналізу доходів та видатків бюджетних установ є характеристика забезпеченості установи коштами, повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. Дотримання цих умов розглядається як необхідна передумова нормальної діяльності.

Стратегічне призначення аналізу доходів та видатків полягає в пошуку ефективних джерел фінансування, які забезпечують поєднання інтересів держави та бюджетних установ. При цьому, фінансування бюджетних установ визначає необхідність використання уніфікованої методики аналізу використання бюджетних коштів. Це, у свою чергу, потребує комплексного вивчення ефективності реалізації бюджетних асигнувань на забезпечення господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів у межах затвердженого кошторису. Обсяг передбачуваних витрат згідно з кошторисами закріплюється в бюджетах, які приймаються на відповідних рівнях.

Інформаційною базою для проведення аналізу доходів та видатків бюджетних установ є дані системи бухгалтерського обліку, зокрема форми фінансової звітності, бюджетної звітності та кошторис. Оновлення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [54], призвело до вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IPSAS). Співпраця України з міжнародними організаціями та фондами вимагає від розпорядників бюджетних коштів достовірну, відкриту та прозору економічну інформацію про ефективне використання бюджетних коштів.

Враховуючи оновлення нормативної бази, важливим елементом при проведенні аналізу є необхідність визначення поняття та класифікації доходів і витрат. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходами є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу; витратами є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [40]. Доходи та витрати бюджетних установ визнаються в обліку за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні, що детальніше було описано у першому розділі роботи.

З огляду на це, важливим напрямом аналізу доходів та витрат (видатків) є проведення аналізу доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями та доходів і видатків за загальним та спеціальним фондом. Основними методами аналізу доходів і витрат є вивчення їх динаміки, що дозволяє визначити абсолютні та відносні зміни кожної складової надходжень та витрачань. Визначення динаміки передуює аналіз структури надходжень до бюджетного фонду. Аналіз питомої ваги надходжень та витрачань дозволяє визначити структурні зрушення, що відбулися у звітному періоді та виявити найбільш вагомі джерела фінансування. Враховуючи це, зрозуміло, що завдяки

аналізу здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви та розробляються превентивні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє. Інформаційною базою для аналізу доходів і витрат за обмінними та необхідними операціями є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс).

Дослідження літературних джерел дозволили визначити, що аналіз діяльності бюджетних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити [3]: загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей; аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали; характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень; аналіз результатів виконання кошторису бюджетних установ.

Джерела та етапи аналізу доходів та видатків бюджетних установ систематизовано на рис. 3.1.

Таким чином, за даними фінансової та бюджетної звітності потрібно здійснювати аналіз доходів та витрат (видатків) за напрямками:

- структурно-динамічний аналіз доходів і витрат за обмінними та необхідними операціями;
- структурно-динамічний аналіз доходів та видатків загального та спеціального фонду;
- динамічний аналіз видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та економічної класифікації видатків;
- структурно-динамічний аналіз елементів витрат за обмінними операціями; співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів [2, с. 67]. Зауважимо, що фінансова звітність, в тому числі звіт про фінансові результати складається щоквартально і в кінці року. З огляду на це,

аналіз доходів та витрат потрібно здійснювати як щоквартально, так і в кінці року.

Рис. 3.1. Джерела та етапи аналізу доходів і видатків бюджетних установ

Примітка. Розроблено автором на основі [3]

Інформаційною базою для аналізу доходів і видатків загального та спеціального фондів є кошторис, помісячний план використання коштів спеціального фонду та зведені показники спеціального фонду кошторису. Однак ці документи мають планові показники обсягів доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетної установи на наступний рік.

Також, аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів потрібно здійснювати за даними бюджетної звітності, зокрема розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних таких форм бюджетної звітності (систематизовані на рис. 3.1). За даними бюджетної звітності можна виокремити наступні напрями аналізу доходів і видатків: аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету; аналіз виконання плану надходжень та видатків спеціального фонду бюджету; аналіз надходження і використання коштів загального та спеціального фонду бюджету.

У процесі аналізу доходів визначають повноту забезпеченості установи бюджетними коштами для організації нормальної роботи. Виявляються факти затримки розрахунків через відсутність на рахунку установи коштів. У процесі аналізу до уваги береться можливість використання таких джерел фінансування установи: асигнування з бюджету; плата за послуги, що надаються бюджетними установами. Аналіз проводиться за наступною методикою (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Структура джерел фінансування діяльності Золочівської районної ради за 2018 рік за КПКВ 0110150 Організація , інформаційно-аналітичне та матеріальне забезпечення діяльності районної ради, грн.

Вид джерела	За планом (кошторис)		Фактично		Відхилення		Викона ння плану, %
	Сума	у %	сума	у %	Сума	у %	
Асигнування з бюджету	5105100	99,99	5103281	99,99	-18190	0-	99,9
Надходження від реалізації майна	99	0,01	99	0,01	0	0	100
Разом	5105199	100	5103380	100	-18190	-	99.9

Примітка. Розраховано за даними бюджетної звітності форми № 2, № 4

Як видно із табл. 3.1, план фінансування установи за КПКВ 0110150 Організація , інформаційно-аналітичне та матеріальне забезпечення діяльності районної ради виконаний на 99,9 %, план надходження від реалізації майна виконаний на 100 %.

Також, оскільки районна рада отримує бюджетні кошти у на виконання різних бюджетних програм (розглянуті у I розділі роботи), доцільно проаналізувати їхній склад та виконання. Аналіз доходів, отриманих на виконання бюджетних програм проводиться за наступною методикою (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз доходів Золочівської районної ради у розрізі бюджетних програм у 2018- 2019 роках

Назва установи та заходу, які фінансуються з сільського бюджету	2018 рік	2019 рік	Відхилення
0110150 Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради	4902000	5105100	+ 03100
0117680 Членські внески до асоціацій органів місцевого самоврядування	30000	20000	-10000
0114082 Інші культурно-освітні заклади та заходи	20000	15000	- 5000

0119800 Субвенції з місцевого бюджету державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	549000	340000	- 209000
011769 Інші заходи пов'язані з економічною діяльністю	5000	5000	-
0115062 Підтримка спорту вищих досягнень та організацій, які здійснюють фізкультурні діяльність в регіоні	0	400000	+400000
КПКВК 0118420 Інші заходи у сфері засобів масової інформації	0	15000	+15000
Всього	5506000	5900100	+394100

Найбільша частка коштів 4902000 грн. у 2018 році та 5105100 грн. у 2019 році була використана за КПКВ 0110150 «Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради», які призначені на утримання апарату ради. У ході фінансування надходження бюджетних коштів має здійснюватись своєчасно та безперервно. Тільки за такої умови може забезпечуватись нормальна робота установи та дотримання розрахункової дисципліни.

Аналізуючи видатки, передусім необхідно вивчити їх склад і структуру. З цією метою видатки групуються за кодами економічної класифікації видатків. Крім того, їх поділяють на поточні та капітальні, залежні та

--

Таблиця 3.3

Виконання кошторису видатків за загальним фондом Золочівської районної ради за 2019 рік

Стаття видатків	КЕКВ	За кошторисом		Фактично		Відхилення	
		Сума, грн.	Питома вага, %	Сума, грн..	Питома вага, %	Сума, грн..	Питома вага, %
Оплата праці працівників бюджетних установ	2110	3911900	76,6	3911899,32	76,6	-0,6	0
Нарахування на заробітну плату	2120	797300	15,6	796594,57	15,6	- 705,43	0
Використання товарів і послуг	2200	369167	7,2	368262,71	7,2	-904,2	0
Інші поточні видатки	2800	26733	0,6	26524,83	0,6	-208,1	0
Разом		5105100	100	5103281,43	100	-1818,5	х

Як свідчать дані табл. 3.3. фактично установа недоотримала коштів на суму 18,18 грн. Видатки на заробітну плату склали 76,6 % (профінансовані у повному обсязі); нарахування на заробітну плату 15, 6 %. Видатки за КЕКВ 2200 «Використання товарів та послуг» недофінансовані у обсязі 904,2 грн.

Графічно структуру видатків Золочівської районної ради за КПКВ 0110150 покажемо на рис. 3.2

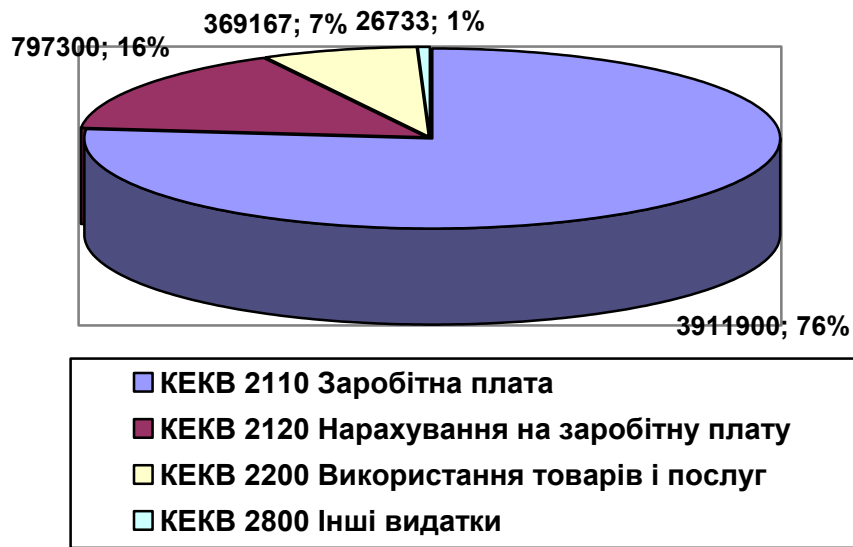


Рис. 3.2. Структура видатків Золочівської районної ради за КПКВ 0110150 «Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності районної ради» за 2019 рік

Примітка. Побудовано автором на основі звіту про використання коштів загального фонду ф. №2-д

Дані рис. 3.2. свідчать про те, що найбільшу частку складають видатки на заробітну плату – 77% , нарахування на заробітну плату – 16%, сумарно заробітна плата з нарахуваннями 93% , що є доволі високим показником. Видатки за КЕКВ 2200 «Використання товарів і послуг» складають 7%, і необхідно відмітити, що сюди включені видатки на придбання матеріалів і на комунальні послуги.

Якщо ж проаналізувати дані Звіту про фінансові результати, у частині елементів витрат за обмінними операціями то одержимо такі результати (рис. 3.3)

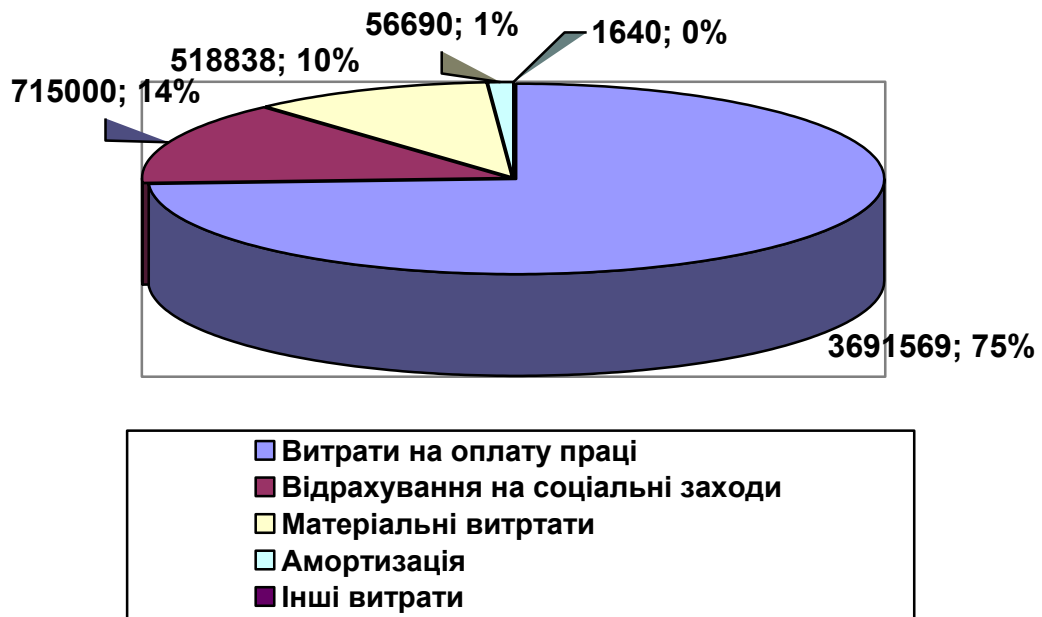


Рис. 3.3. Структура витрат Золочівської районної за даними Звіту про фінансові результати ф. № 2-д за 2019 рік

Відповідно у структурі витрат за елементами заробітна плата складає 89%, матеріальні витрати – 10%, амортизація – 1%.

Оскільки відповідно НПСБОДС доходи і витрати бюджетних установ поділяються на доходи від обмінних і необмінних операцій та витрати ві обмінних та необмінних операцій, то використовуючи дані фінансової звітності ф.№ Звіт про фінансові результати можна проаналізувати їхню динаміку у порівнянні з 2017 роком (табл. 3.4)

Таким чином, як свідчить аналіз доходів та видатків доходи за обмінними операціями зросли на 1460682,0 грн., доходи за необмінними операціями зменшились на 132644,0 грн. витрати за обмінними операціями зросли на 1440808,0 грн., витрати за необмінними операціями зменшились на 132644,0 грн.

Таблиця 3.4

Аналіз доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій Золочівської районної ради за 2018- 2019 роки

Стаття	Код рядка	2018 рік	2019 рік	Відхилення
	2010	4869676	5187112	+317436
	2020	0	0	
	2030	51	99	+48
	2040	0		
	2050	0		
	2080	4869727	5187211	+317484
	2090	0		
	2100	0		
	2110	549000	340000	-209000
	2120	0		
	2130	90525		-0525
	2170	639525	340000	-299525
	2200	5909252	5527211	-382041
	2210	4982046	5211421	+29375
	2220	0	0	
	2230	51	99	+48
	2240			
	2250	1640	1460	-
	2290	4983737	5212980	+229243
	2300	549000	340000	-209000
	2310	90525	46525	-43717
	2340	639525	386525	-253000
	2380	5623262	5599505	-23757
	2390	-114010	-72294	x

Примітка. Розроблено автором на основі ф. № 2 Звіт про фінансові результати за 2019

рік

Таким чином, аналіз виконання кошторису бюджетної установи є необхідною умовою, яка дозволяє ефективно управляти її як доходами так видатками. Проведення аналізу доходів та видатків районної ради дало можливість причини нестачі бюджетного фінансового забезпечення або виявити перевитрати коштів чи завищення асигнувань, а також здійснювати ефективний контроль за наявними ресурсами установи.

3.2. Контроль доходів і видатків бюджетних установ

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

Визначення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту подається у Бюджетному кодексі, відповідно внутрішній контроль – це «комплекс заходів, що застосовує керівник для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів та вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ», а внутрішній аудит –

«діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю» [15].

Враховуючи кращі міжнародні практики у центрі уваги внутрішніх аудиторів завжди повинні бути системи управління та внутрішнього контролю, у тому числі діяльність з управління ризиками (рис .3.4).

Таким чином функція внутрішнього аудиту не повинна сприйматися і позиціонуватися як інспекційна діяльність, спрямована на виявлення фактів фінансових порушень і порушень актів законодавства та встановлення

що забезпечують операційну діяльність установи

Примітка. Систематизовано автором за даними [44]

Питання організації внутрішнього контролю покладено на керівника установи. Також постановою КМУ № 1062 від 12 грудня 2018 року затверджено Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, відповідно до якої «система внутрішнього контролю - впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи» [44].

Аналіз суджень різних дослідників щодо розкриття економічної суті поняття «внутрішній контроль», одночасно із вивченням його змісту, який наведено в нормативно-правових документах, свідчить про необхідність його



Відповідно до постанови КМУ № 1062 система внутрішнього контролю повинна складатись із наступних елементів (рис. 3.5)



Рис. 3.5. Елементи системи внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів відповідно Постанови КМУ

Примітка. Побудовано автором на основі [44] .

Новий підхід до державного фінансового контролю розглядає контроль як невід'ємну складову управління, яка базується, зокрема, на відповідальності та управлінській підзвітності керівника. Відповідно до зазначеного нормативного документа Золочівській районній раді доцільно внутрішній контроль здійснювати за наступними напрямками. (рис. 3.6)

Рис. 3.6. Напрями забезпечення організації та здійснення внутрішнього контролю в бюджетній установі

Примітка. Побудовано автором на основі [40] .

Для районних рад, які досить обмежені у фінансуванні, достатньо посадової особи, на яку будуть покладені повноваження щодо здійснення внутрішнього контролю (відповідно до нормативних документів це покладено на керівника установи). Питання, які мають бути врегульовані внутрішніми документами для здійснення внутрішнього контролю систематизовані на рис. 3.7.

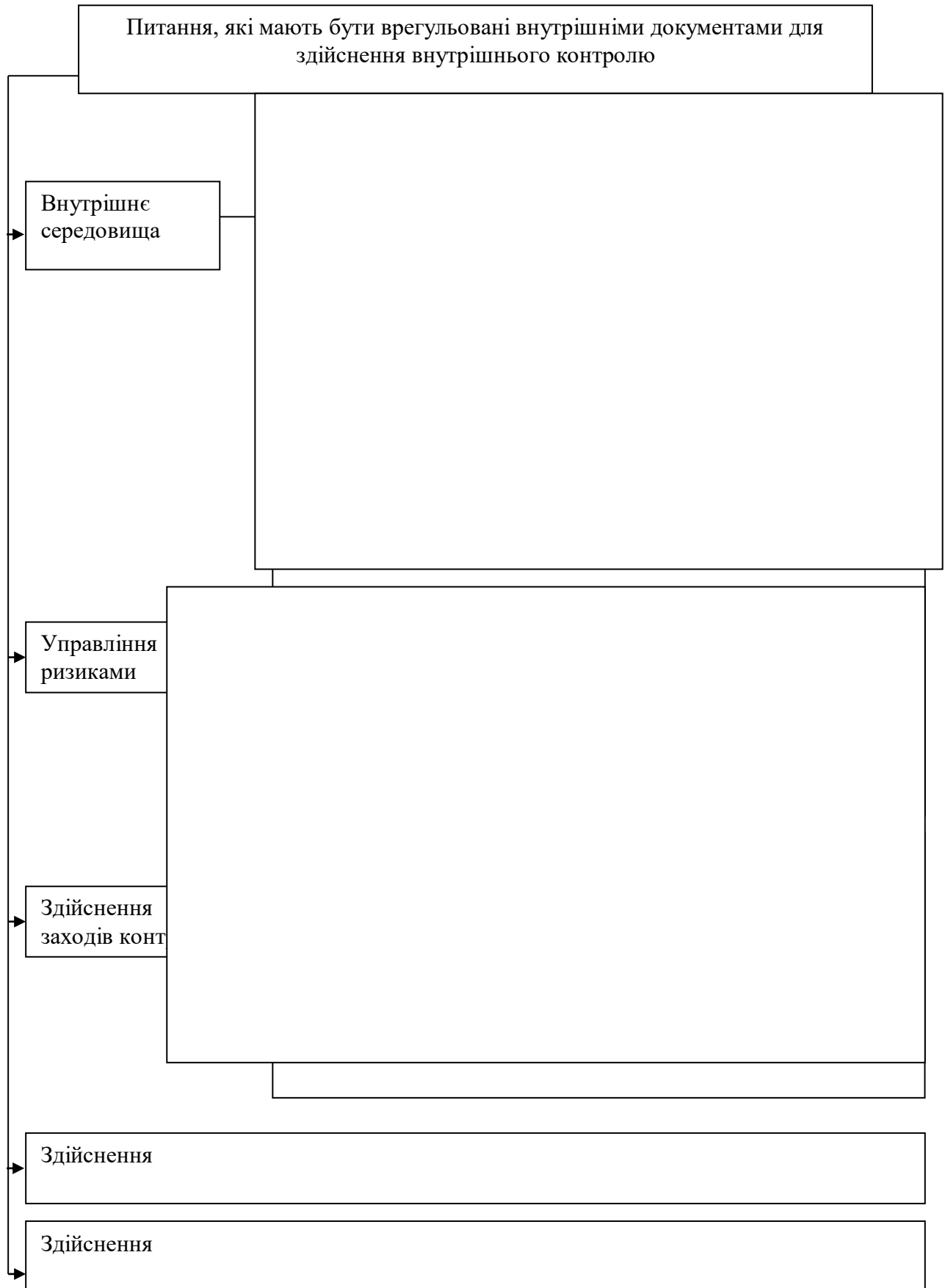
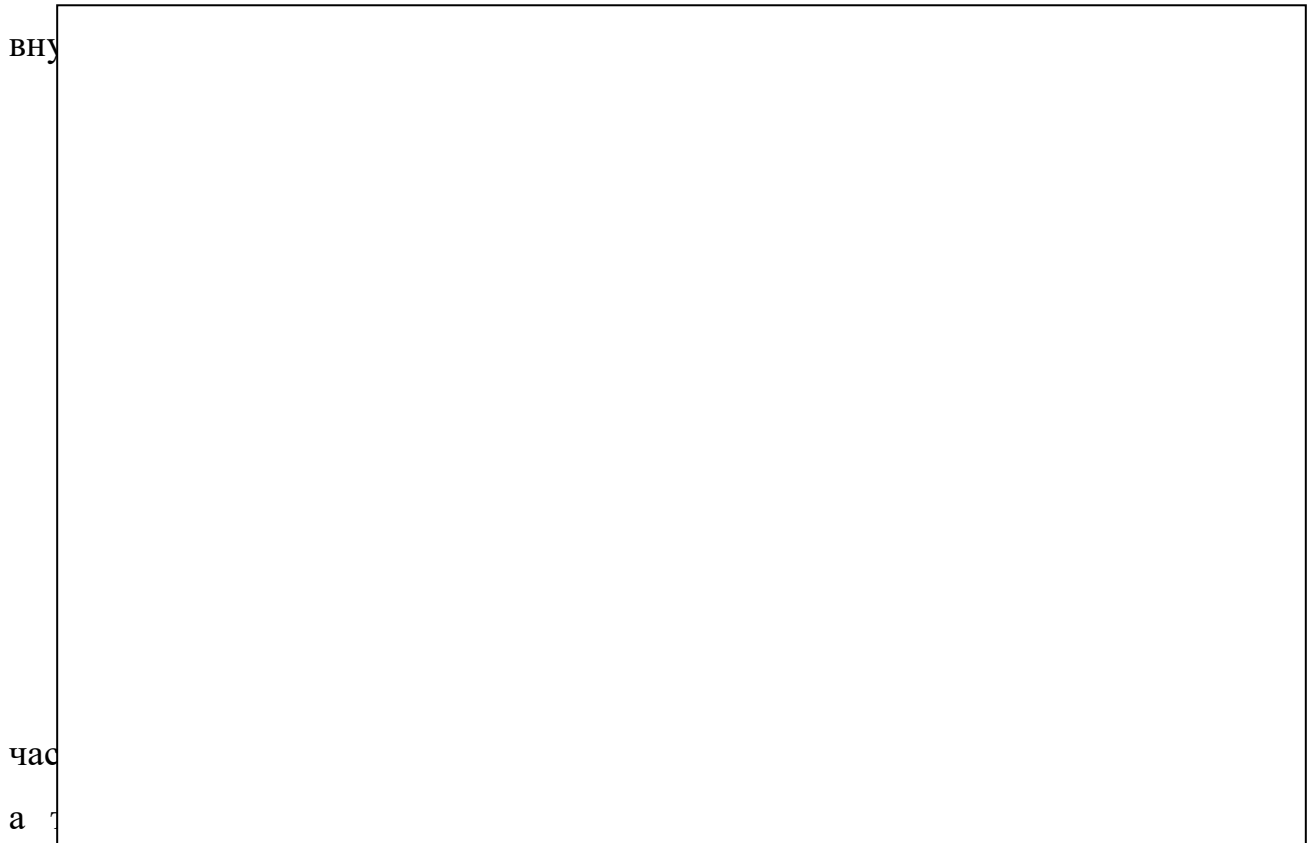


Рис. 3.7. Питання, які мають бути врегульовані внутрішніми документами для здійснення внутрішнього контролю

Також для забезпечення ефективного функціонування системи



контролю, виявлених за результатами здійснення моніторингу.

Внутрішній контроль доходів і видатків бюджетної установи буде включати наступні питання (рис.3.8).



Рис.3.8. Внутрішній контроль доходів і видатків бюджетних установ

Також необхідно відмітити, що районна рада як орган місцевого самоврядування утримується за рахунок коштів місцевого бюджету, а відтак державною аудиторською службою проводиться аудит місцевих бюджетів відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів (рис. 3.9).

Рис. 3.9. Види державного фінансового аудиту

Необхідно відмітити, що аудит місцевого бюджету Держаудит служба проводить комплексно, в один час, тривалістю не більше 90 календарних днів включно із охопленням усіх установ, що фінансуються з місцевого бюджету.

Як визначено у п. 6 ст. 20 БКУ [18], на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [18].

На виконання цієї норми БКУ Мінфін наказом № 608 затвердив Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм [16]. Для оцінки ефективності бюджетних програм можуть використовуватись: офіційна державна статистична, фінансова та інша звітність; дані бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; інформація про результати контрольних заходів, проведених контрольно-ревізійним підрозділом розпорядника бюджетних коштів тощо. За результатами оцінки ефективності бюджетних програм головні розпорядники у межах своїх повноважень вживають заходів щодо підвищення ефективності бюджетних витрат. Результати оцінки ефективності бюджетних програм, у тому числі висновки органів виконавчої влади, уповноважених на

здійснення фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства, є підставою для прийняття відповідних рішень включаючи зупинення реалізації програми.

На основі програми 1050 «Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності міської ради» Золочівської районної ради, а також штатного розпису, кошторису та даних обліку нами проведено аналіз виконання бюджетної програми за 2019 рік

Відповідно показниками затрат є: Кількість штатних одиниць(у Золочівській районній раді – 22 плановий показник, 21 – фактичний показник), Обсяг витрат за рахунок коштів бюджету – 5105100 грн.

Показниками продукту є: Кількість отриманих листів, звернень (фактично 1241, плановий показник 1280), Кількість прийнятих нормативно-правових актів (фактично 367 , плановий показник 350)

Показники ефективності: Витрати на утримання однієї штатної одиниці - 243013 грн., плановий показник – 232050 грн.; Кількість прийнятих нормативно - правових актів на одного працівника – 26, плановий показник 23; кількість виконаних звернень на одного працівника – 89, плановий показник – 85.

Таким чином, підвищення ролі самоврядування у державі передбачає поступовий переглядом принципів контрольної діяльності за їх функціонуванням та потребує оптимізації контролю, створення умов для оптимальної взаємодії органів публічного управління усіх рівнів з суспільством. Збільшення повноважень органів місцевого самоврядування вимагає створення сучасної системи нагляду за їх діяльністю, введення в дію нових принципів та методик, що дозволять створити умови для покращення суспільного життя, задоволення потреб громадян та мінімізації рівня корупції й зловживання владою. Вищезазначене в комплексі створює необхідність у здійсненні як внутрішнього так і зовнішнього контролю.

Висновки до розділу 3

1. В роботі визначено необхідність проведення аналізу доходів і видатків, при цьому джерелом такого аналізу виступає фінансова та бюджетна звітність. Визначено, що аналіз доходів і видатків необхідно проводити за наступними напрямками: аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів; аналіз руху коштів загального та спеціального фондів; аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету. Також в роботі із врахуванням ПСБОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», а саме поділу на доходи від обмінних і необмінних операцій та витрати від обмінних та необмінних операцій, використовуючи ф. № 2 дс Звіт про фінансові результати проведено їх аналіз. Результати аналізу оформлені висновками, а також дають можливість розробки подальших заходів щодо підвищення ефективності роботи установи та контроль за надходженням доходів та здійсненням видатків.

2. Проаналізовано нормативні документи, які визначають необхідність здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Визначено, що внутрішній контроль здійснюється керівником установи (зобов'язаний видати внутрішні документи, які регулюватимуть внутрішній контроль в установі), здійснення внутрішнього аудиту вимагає створення відділу внутрішнього аудиту.

3. Що стосується об'єкта дослідження, а саме доходів і видатків доцільно визначити перелік питань та напрями контролю із врахуванням вимог Постанови КМУ № 1062 від 12 грудня 2018 року: обов'язки із контролю доходів та видатків покласти на головного бухгалтера; визначення ризиків при плануванні та обліку доходів та видатків; здійснення процедури контролю; висвітлення інформації про доходи і видатки на веб порталі е –дата у тій частині, яка є публічною та здійснення моніторингу за доходами та видатками , а також інформування керівника щодо недоліків у системі внутрішнього контролю, виявлених за результатами здійснення моніторингу

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження теоретичних та методичних аспектів щодо обліку, аналізу та внутрішнього контролю доходів та видатків бюджетних установ отримано наступні висновки.

1. Органи місцевого самоврядування – районні ради є юридичними особами, які наділяються власними повноваженнями, в межах яких діють самостійно і несуть відповідальність за свою діяльність. Золочівська районна рада, хоч і належать до бюджетних установ, але має особливий статус, бо уособлює владу територіальної громади (кількох громад). В умовах зміни інституційних складових адміністративного управління, особлива роль відводиться проблемі пошуку джерел фінансових ресурсів. В роботі систематизовано процес формування доходів та видатків, що здійснюються Золочівською районною радою.

2. В процесі реформування обліку в державному секторі (затвердження НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати») започатковано нові підходи до класифікації, умов визнання й оцінки доходів та витрат та їх економічної суті, запроваджені нові дефініції («обмінні операції», «доходи від обмінних операцій» «витрати від обмінних операцій», необмінні операцій та відповідно витрати від обмінних та необмінних операцій)).

3. Систематизовано елементи організаційно-методичних засад обліку, аналізу та контролю доходів та видатків бюджетних установ, які у сукупності сприятимуть своєчасному та обґрунтованому прийняттю управлінських рішень в установі (районній раді) на основі систематизованої інформації, забезпеченню зрозумілості фінансових показників.

4. В роботі визначено завдання організації обліку доходів бюджетних установ та визначено необхідність їх обліку як у розрізі доходів від обмінних та необмінних операцій, так і у розрізі загального та спеціального фонду. Враховуючи те, що Золочівська районна рада, яка є об'єктом дослідження

отримує грошові кошти та визнає доходи у розрізі різноманітних бюджетних програм, то в роботі запропоновані аналітичні рахунки для обліку отриманих доходів до рахунка 2313 «Реєстраційні рахунки» за видами доходів, які отримує установа. Рахунки пропонується відкривати відповідно до того, за якими програмами здійснюється фінансування районної ради та які види власних надходжень має установа і кількості рахунків, відкритих в органах ДКСУ. Це дасть змогу розмежовувати різні доходи за джерелами їх надходження, за кодами програмної класифікації та спростить процес виокремлення необхідної інформації для внутрішніх потреб та для потреб формування звітності, особливо бюджетної.

2. Аналогічно обліку доходів при обліку видатків (витрат) доцільно розглядати у двох аспектах як видатки загального (ті що покриваються за рахунок бюджетних коштів) та спеціального фонду (що покриваються за рахунок власних надходжень) та обмінних і необмінних операцій відповідно до ПСБОДС 135 «Витрати». В роботі проаналізовано особливості методики обліку витрат на субрахунках класу 8 «Витрати» згідно Плану рахунків, узагальнено на основі типової кореспонденції у вигляді бухгалтерських проведення і відображення інформації по витратах окремо за обмінними та необмінними операціями у фінансовій звітності державного сектору.

3. Обґрунтовано необхідність застосування інформаційних технологій в обліку доходів та видатків у бюджетних установах та визначено проблемні питання, які необхідно враховувати при розробці або ж впровадженні програмного забезпечення.

4. Органи ДКСУ для передачі даних забезпечують бюджетні установи безкоштовним програмним забезпеченням, якого на сьогодні є значна кількість. При розробці програмних продуктів необхідно враховувати вимоги у сфері технічного захисту інформації, що на сьогодні є доволі актуальним.

5. В роботі визначено необхідність проведення аналізу доходів і видатків, при цьому джерелом такого аналізу виступає фінансова та бюджетна звітність.

Визначено, що аналіз доходів і видатків необхідно здійснювати за наступними напрямками: аналіз структури та динаміки надходжень і видатків загального та спеціального фондів; аналіз руху коштів загального та спеціального фондів; аналіз виконання плану асигнувань загального фонду бюджету. В роботі враховуючи класифікацію доходів та видатків у ПСБОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати», використовуючи ф. № 2 дс Звіт про фінансової результати проведено аналіз у розрізі доходів і видатків від обмінних та необмінних операцій. Результати аналізу оформлені висновками, а також дають можливість розробки подальших заходів щодо підвищення ефективності роботи установи та контроль за надходженням доходів та здійсненням видатків

6. Проаналізовано нормативні документи, які визначають необхідність здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Визначено, що внутрішній контроль здійснюється керівником установи (зобов'язаний видати внутрішні документи, які регулюватимуть внутрішній контроль в установі), здійснення внутрішнього аудиту вимагає створення відділу внутрішнього аудиту.

7. Під час проведення внутрішнього аудиту доцільно проводити аналіз використання бюджетних коштів на виконання бюджетної програми. При цьому необхідно провести оцінювання результативних показників програми – як кількісних, так і якісних параметрів, що характеризують результати її виконання та підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю. На прикладі Золочівської районної ради в роботі проведено розрахунок зазначених показників.

3. Що стосується об'єкта дослідження, а саме доходів і видатків доцільно визначити перелік питань та напрями контролю із врахуванням вимог Постанови КМУ № 1062 від 12 грудня 2018 року: обов'язки із контролю доходів та видатків покласти на головного бухгалтера; визначення ризиків при плануванні та обліку доходів та видатків; здійснення процедури контролю; висвітлення інформації про доходи і видатки на веб порталі е –дата у тій

частині, яка є публічною та здійснення моніторингу за доходами та видатками , а також інформування керівника щодо недоліків у системі внутрішнього контролю, виявлених за результатами здійснення моніторингу

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабінова О.О. Критерії оцінки ефективності діяльності органів місцевого самоврядування: світовий досвід та Україна. *Стратегічні пріоритети*. 2007. № 2 (3). С. 73-78.
2. Бенько І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ. *Інноваційна економіка*. 2012. Вип. 9. С. 272-276.
3. Болюх М. А. Заросило А. П Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2008. 344 с.
4. Бугаєнко В.Г. Дослідження системи інформаційного забезпечення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. *Економіст*. 2010. №1. С.24-28.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидаєва. К. : Центр навч. літ., 2011. 440 с.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М.І.Телегунь, О. П. Славкова ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. К. : Центр навч. літ., 2011. –384 с.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI.URL: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Дідик А.М., Лемішовський В.І. Бюджетні установи: облік, оподаткування та звітність: навч. посіб. Львів: Видавництво «Апріорі», 2017. 1168 с.
9. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підруч. К. : КНЕУ, 2003. 481 с.
10. Європейська Хартія місцевого самоврядування. Переклад з англ. Є.М. Вишневського. Видавництво Ради Європи. 2004. 150 с.
11. Європейські орієнтири місцевого і регіонального розвитку: збірник

- матеріалів та документів. заг. ред. М. Пухтинського, О. Власенка. К. : АМУ, 2009. 508 с.
12. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку.: Монографія . Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.
13. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х. : ХНАМГ, 2011. 239 с.
14. Ковтуненко К.В. Кучеренко Т.О. Особливості бухгалтерського обліку бюджетних установ України в умовах переходу до міжнародних стандартів Економіка: реалії часу. 2014. № 2. С. 79-82.
15. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
16. Корнацька Р. Удосконалення результативних показників виконання бюджетних програм (на прикладі наукових установ Національної академії медичних наук України). *Ринок цінних паперів України*. 2012. № 9. С. 31-36.
17. Коцинець М. І. Інституційні проблеми аудиту в органах судової влади. *Економічний простір*. 2016. № 106. С. 135-144.
18. Кононенко О. Л. Організаційний механізм реалізації аналізу та контролю фінансової звітності бюджетних установ України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 188-191
19. Кравченко О.В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. 2009. №4 URL: nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/16.pdf.
20. Кравченко Ю. П. Ризикоорієнтований підхід до планування контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції України. *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 8/1. С. 47-52.
21. Кравченко Ю. П. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. -№ 10. С. 46-51.

22. Куйбіда В.С. Організаційно-функціональні принципи і методи діяльності органів місцевого самоврядування : моногр. К. : МАУП, 2003. 568 с.
23. Кухарева О.О., Корнеєв М. В. Форми фінансової автономії органів місцевого самоврядування у контексті реалізації взаємодії бюджетних концепцій *Вісник Дніпропетровського ун-ту*. 2011. № 5. С.24-30.
24. Левицька С.О. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008.№ 6. С. 34-38.
25. Лучко М. Р., Адамик О. В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 252 с. ISBN 978-966-654-447-9
26. Лучко М.Р. Зорій Н.М., Хорунжак Н.М Контроль в державному секторі економіки: навчальний посібник Тернопіль: Економічна думка, 2015. 215 с.
27. Максимова В.Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах *Бізнес Інформ* 2014. № 7. С. 230-234.
28. Макурін А.А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах впровадження сучасних інформаційних технологій. *Облік і фінанси*, № 1 (87)' 2020 с. 52 -58
URL: <http://www.afj.org.ua/pdf/723-rozvitok-buhgalterskogo-obliku-v-umovah-vprovadzheniya-suchasnih-informaciynih-tehnologiy.pdf>
29. Машченко К.С. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі України URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2011_2/09.pdf.
30. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України URL: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009/18_Metel.pdf.
31. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : Наказ Міністерства фінансів України 17.05.2011 N 608 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11/stru#Stru>
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 1 (МСБОДС 1) Подання фінансових звітів URL: : <http://www.minfin.gov.ua>

[gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024](http://www.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=80965&cat_id=83024).

33. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) URL: www.minfin.gov.ua/www.ifac.org.
34. МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
35. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
36. Момот Л.В. Основні напрями модернізації обліку бюджетних установ у сучасних умовах господарювання. *Регіональна економіка та управління*. 2014. №3. С. 111-114.
37. Момот Л. В. Юзковець Л.В. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі. *Проблеми сталого розвитку національних економік*. 2013. №5. С. 426-431.
38. Назарова К.О. Кумченко Т.А. Аналіз діяльності бюджетних установ: навч. посіб. Київський національний торговельно-економічний ун-т К. : КНТЕУ 2006. 208 с.
39. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ” № 611 від 26.06.2013 : URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 101 «Подання фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.12.2009 р. № 1541
41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 124 «Доходи». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629
42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки 135 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629
43. Одноволик В. І. Програмне забезпечення для обліку та звітності: аналіз ринку та функціоналу. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми*

- теорії, методології, організації.* 2016. № 2. С. 128-135.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_2_16
44. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів. Постанова КМУ від 12 грудня 2018 р. № 1062
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF?lang=ru>
45. Павлов Л. М. Ефективність системи органів державного управління: поняття, умови та критерії оцінки. *Наук. вісн. Нац. академії внутрішніх справ України.* К. : НАВСУ. 2003. № 1. С. 217-223.
46. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. За ред. В.С.Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
47. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : моногр. К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. 489 с.
48. Петренко В. Прокопенко О. Ефективність роботи органів місцевого самоврядування сільських громад . *Аспекти самоврядування.* 2006. № 5. С. 36-39.
49. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/z0161>.
50. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: Наказ МФУ від 24.01.2012 р. № 44 (із змінами від 01.07.2016 р.) URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.
51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. № 996–XIV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
52. Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 22.06.2012 № 758 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1206-12>.
53. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету Міністрів України

від 16.01.2007р. №64 URL: [http:// zakon4. rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF).

54. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: розпорядження КМУ від 20.06.2018 № № 437-р URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/437-2018-%D1%80>

55. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01. 2011 р. № 59 (із змінами та доповненнями станом на 17.04.2015 р.): URL: [http://www. rada. gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

56. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України (із змінами та доповненнями станом на 26.11.2019 р.) URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

57. Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 р. (із змінами від 01.05.2016 р. URL: zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2493-14.

58. Проект Закону про службу в органах місцевого самоврядування URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/ zweb_n/ webproc4_1?id=&pf3511=42274](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=42274).

59. Проект Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації та розмежування повноважень органів місцевого самоврядування» URL: <https://www.minregion.gov.ua/base-law/grom-convers/elektronni-konsultatsiyi-z-gromadskistyju/proekt-zakonu-ukrayiny-pro-vnesennya-zmin-do-zakonu-ukrayiny-pro-misceve-samovryaduvannya-v-ukrayini-ta-deyakyh-inshyh-zakonodavchyh-aktiv-ukrayiny-shhodo-deczentralizacziyi-ta-rozmezhu/>

60. Процун К.С. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретичні основи становлення і розвитку *Вісник ЖДТУ*.2011. №4 (58). С.121-123.

61. Радченко О. Д. Формування державної політики бюджетної підтримки сільських територій. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2012. №3. С. 164-168.

62. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 ; Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". Київ, 2016. 39 с.
63. Рекова Н.Ю., Кононенко О. Л. Методологія організації аналізу і контролю фінансової звітності бюджетних установ. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 33. С. 259-264
64. Свірко С В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : моногр. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.
65. Свірко С.В. Доходи бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку *Економіка і підприємництво*. Зб. наук. праць. Вип. 10. К.: КНЕУ, 2003. с. 171-179.
66. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 380 с.
67. Сисюк С.В. Перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги . *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С. 218–223
68. Сисюк С.В. Облік грошових коштів у сільських радах в умовах казначейського виконання місцевих бюджетів. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2011. Вип. 35 С. 115-120.
69. Сисюк С.В. Бенько І.Д. Критерії щодо формування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування. *Матеріали XI Міжнародної наук.-практ. конф. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю*. Черкаси: ЧДТУ. 2014. –С.105-107.
70. Сисюк С.В. Проблеми розвитку та удосконалення державного фінансового контролю. *Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету. Серія: економіка*. № 21, 2007. С.86-89
71. Сисюк С.В. Зорій Н.М. Державний нагляд за фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ шляхом контролю ризиків. *Економіка і регіон*

Науковий журнал, № 1 (23), 2011. С.193-196

72. Сисюк С.В. Прагматика нормативного та організаційно-облікового забезпечення публічних закупівель. *Інноваційна економіка*. 2018. № 7-8 (76). С. 123-13

73. Сисюк С.В. Організаційні проблеми реформування обліку в умовах євроінтеграції. *Облік, аналіз та аудит у контексті Європейської інтеграції України*: монографія. за заг. ред. М.С.Пашкевич; Нац.гірн. ун-т. Дніпропетровськ: НГУ, 2015 . С.195-210.

74. Сисюк С.В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах. *Вісник Львівської комерційної академії*. Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. Вип. 44 С. 51-56

75. Лучко М.Р., Сисюк С. В Розрахунки та зобов'язання суб'єктів державного сектору. *Економіка і управління. Науковий журнал*. 2018. № 2(78). С. 125-135

76. Хорунжак Н.М.. Сисюк С.В Організація обліку в сільських радах в контексті казначейського обслуговування місцевих бюджетів . *Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць*. Вип. 6. Т.5. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. С.1033-1038.

77. Хорунжак Н.М. Публічні закупівлі: шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем . *Сталий розвиток економіки*. 2016. № 3(32). С. 143-149.

78. Федів Р. Є. Організація аналізу виконання бюджетних програм для системи Держводгоспу. *Наукові записки. Серія «Економіка». Збірник наукових праць*. Острого : Видавництво «Національний університет «Острозька академія», 2010. Вип. 14. С. 40-48

79. Чернов С. І.,Клименко С. В, Тітов М. І. Організація роботи органів місцевого самоврядування. *Серія : Бібліотека керівника місцевої ради*. Х. : Фактор, 2011. 96 с.

80. Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій. *Вісник Запорізького національного університету*. 2008. №4. С.174-180.

81. Горковенко І. В. Бухгалтерський облік бюджетних установ: стан та перспективи реформування. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск №9 (Ч.2). 2014. С. 176 – 179. URL.: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09/92.pdf
82. Luchko M. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation : monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luchko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.
83. Pochynok, N. V. (2011), “Methods of forming accounting and analytical information on personnel costs through investment and expenditure approaches”, *Visnyk Sums'koho natsional'noho ahrarnoho universytetu*, vol. 6/2, pp. 167
84. Conceptual approach to reforming of the national accounting system: Monograph. Z.-M. V. Zadorozhnyi, Doctor of Economic Sciences, Professor, [Et al.]. – Kindle Publishing, Box 81226 Seattle, WA 98108-1226, The USA, 2017. – 236 p.
85. Зорій Н. М., Сисюк С.В, Перспективи і напрями реформування державного фінансового контролю. *Економіка і регіон: науковий журнал*. № 4 (23), 2009. С.193-196