

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему «ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ»

Виконав студент 2 курсу, групи ОПм-61а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Шапаренко А. В.

Керівник доцент, к.е.н. Коренєва О. Г.

Суми – 2018 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної магістерської роботи на тему «ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ»

студентки Шапаренко Аліни Вікторівни

Актуальність теми визначається тим, що доходи бюджетних установ втілюють у собі основне джерело їх діяльності, а витрати дають змогу аналізувати її ефективність та раціональність використання бюджетних асигнувань, тому відповідна організація обліку і контролю вказаних об'єктів визначає результативність діяльності бюджетної установи.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та практичних питань організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетної установи, а також розробка шляхів їх вдосконалення.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та контролю доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації обліку та контролю доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ».

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження: діалектичний, аналітичний та системний метод, індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції, узагальнення та порівняння, методи формальної логіки та моделювання, систематичного спостереження, аналіз інвестиційного проекту.

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік і контроль доходів і витрат бюджетних установ, офіційні статистичні, методичні та аналітичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є

наукові праці вітчизняних учених з проблем бухгалтерського обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ, матеріали досліджуваної бюджетної установи.

Основний науковий результат роботи полягає у такому:

- запропоновано шляхи вдосконалення облікової політики бюджетної установи;
- вдосконалено порядок класифікації доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями;
- запропоновано порядок підвищення ефективності системи внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи;
- обґрунтовано ефективність впровадження управлінського обліку в бюджетній установі.

Одержані результати можуть бути використані бюджетною установою для вдосконалення організації обліку і контролю доходів і витрат та підвищення ефективності її діяльності.

Результати апробації основних положень кваліфікаційної магістерської роботи розглядалися на: III Міжнародній студентській науково-практичній інтернет-конференції «Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації» (20.04.2017 р., м. Одеса), VI Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка та право: проблеми взаємодії та перспективи розвитку» (08-09.12.2017 р., м. Київ).

Ключові слова: доходи, витрати, бюджетна установа, облік, контроль.

Зміст кваліфікаційної роботи викладено на 145 сторінках, зокрема список використаних джерел із 54 найменувань, розміщений на 8 сторінках. Робота містить 30 таблиць, 27 рисунків, а також 7 додатків, розміщених на 47 сторінках.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2018 рік

Рік захисту роботи – 2018 рік

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри

_____ (науковий ступінь, вчене звання)

_____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)
«__» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ
(спеціальність 071 «Облік і оподаткування»)
студенту _____ курсу, групи _____
(номер курсу) (шифр групи)

_____ (прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема роботи _____
затверджена наказом по університету від «__» _____ 20__ року №__
2. Термін подання студентом закінченої роботи «__» _____ 20__ року
3. Мета кваліфікаційної роботи _____
4. Об'єкт дослідження _____
5. Предмет дослідження _____
6. Кваліфікаційна робота виконується на матеріалах _____
7. Орієнтовний план кваліфікаційної роботи, терміни подання розділів керівникові та зміст завдань для виконання поставленої мети
Розділ 1 _____
_____ (назва – термін подання)
У розділі 1 _____

_____ (зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

Розділ 2 _____
_____ (назва – термін подання)

У розділі 2 _____

_____ (зміст конкретних завдань до розділу, які має виконати студент)

Розділ 3 _____
_____ (назва – термін подання)

У розділі 3 _____

_____ (зміст конкретних завдань до розділу, які повинен виконати студент)

8. Консультації з роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1			
2			
3			

9. Дата видачі завдання: «___» _____ 20__ року

Керівник кваліфікаційної роботи _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

Завдання до виконання одержав _____ (підпис) _____ (ініціали, прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	11
1.1 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку доходів бюджетних установ.....	11
1.2 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку витрат бюджетних установ.....	18
1.3 Теоретичні аспекти організації контролю доходів і витрат в бюджетних установах.....	24
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В ДПТНЗ «ХОТІНСЬКИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ АГРАРНИЙ ЛЦЕЙ».....	37
2.1 Загальна організаційно - економічна характеристика бюджетної установи.....	37
2.2 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів.....	45
2.3 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку витрат.....	50
2.4 Порядок проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі.....	60
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДПТНЗ «ХОТІНСЬКИЙ ПАЛ».....	65
3.1 Вдосконалення обліку доходів і витрат в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ».....	65

3.2 Вдосконалення порядку класифікації доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями.....	70
3.3 Вдосконалення внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи.....	75
3.4 Впровадження управлінського обліку в бюджетній установі з метою оптимізації її видатків.....	79
ВИСНОВКИ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	91
ДОДАТКИ.....	99

ВСТУП

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю наявності та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, інформаційну, контрольну функції та має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами обліку в бюджетних установах є доходи та витрати. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і витрат є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребує найдокладнішого розроблення й опрацювання.

Актуальність теми пов'язана з важливістю дослідження та вдосконалення організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ, що передбачає розробку як теоретичних, так і методичних засад практичного впровадження дієвих підходів з організації та методики обліку і контролю доходів і витрат.

Проблеми обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів. Зокрема, Свірко С. В., Кладницька Т. А. та Левицька С. О. займалися дослідженням понятійного апарату, детально вивчали підходи до визначення поняття «доходи бюджетних установ». Дослідженням сутності поняття «витрати бюджетних установ» займалися ряд дослідників: Карпенко Н. Г., Котова С. С., Тополенко Н. М., Лондаренко О. О., Бондаренко Н. М., Дейкало Л. Є. та Юрченко О. Б. вивчали порядок класифікації доходів і витрат бюджетних установ. Особливу увагу в наукових роботах питанню організації контролю за доходами і витратами бюджетних установ приділяв Крупко М. П. Дослідженням порядку відображення доходів і витрат бюджетних установ в обліку і звітності займалися дослідники Китайчук Т. Г., Амбарчян М. С., Пігош В. Закордонні тенденції бухгалтерського обліку доходів і витрат бюджетних установ вивчав Кугай І. В.

Проте низка проблем організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ потребують подальшого дослідження, що й обумовило актуальність вказаної теми.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретичних, методичних та практичних питань організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетної установи, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Дослідження проводяться в Державному професійно-технічному навчальному закладі «Хотінський професійний аграрний ліцей».

Основними завданнями кваліфікаційної магістерської роботи є:

- дослідити теоретичні основи організації обліку і контролю доходів і витрат (розкрити сутність, навести їх класифікацію, порядок визнання, оцінки таких об'єктів обліку та визначити теоретичні основи проведення контролю доходів і витрат бюджетної установи);
- висвітлити стан організації обліку і контролю доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» (надати загальну організаційно-економічну характеристику установи, дослідити організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку доходів і витрат установи, а також оцінити стан контролю за ними);
- розробити шляхи вдосконалення організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетної установи (запропонувати напрями вдосконалення організації обліку, внутрішнього контролю, визначити порядок класифікації досліджуваного об'єкту обліку, надати пропозиції щодо можливої оптимізації витрат установи).

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та контролю доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку і контролю доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ».

Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Аналітичний та системний метод використано при дослідженні порядку формування аналітичних рахунків бухгалтерського обліку доходів і витрат бюджетних установ. Індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції та порівняння застосовано для дослідження понятійного апарату. Методи формальної логіки та моделювання дозволили вдосконалити організацію обліку доходів і витрат установи, порядок класифікації таких доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, забезпечили побудову ефективної системи внутрішнього контролю за доходами і витратами установи, а також його організації. Метод узагальнення використаний при розробці структурних схем системи внутрішнього контролю доходів і витрат установи та порядку його організації.

Для розкриття сутності теми дослідження поряд із загальнонауковими методами використовувались специфічні методи, обумовлені сутністю самого предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами (систематичного спостереження, узагальнення інформації, аналіз інвестиційного проекту).

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік і контроль доходів і витрат бюджетних установ, офіційні статистичні, методичні та аналітичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є наукові праці вітчизняних учених з проблем бухгалтерського обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ, матеріали досліджуваної установи.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку доходів бюджетних установ

Реформування економіки України, її нормативно-законодавчої бази через перегляд сформованих підходів до визначення цілей обумовило необхідність систематизації та удосконалення методів мобілізації та ефективного використання ресурсів бюджету, зумовлює удосконалення механізмів управління бюджетними установами. Суб'єкти господарювання бюджетної сфери задовольняють соціально-культурні та інші потреби суспільства шляхом фінансування їх діяльності за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно, тому виникає об'єктивна необхідність ефективного управління рухом бюджетних коштів та майна, придбаного за їхній рахунок.

Під бухгалтерським обліком доходів і витрат бюджетної установи розуміється впорядкована система збору, реєстрації й узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання установи та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального обліку всіх господарських операцій. Зважаючи на специфіку власне бюджетних установ, існують особливості й обліку окремих елементів, у тому числі, їх доходів і витрат.

Вивченням питання обліку доходів бюджетних установ займається ряд дослідників. Свірко С. В. доходами бюджетних установ вважає надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [46]. Левицька С. О. трактує доходи бюджетних установ як отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [11].

Визначення поняття «доходи» за національним та міжнародним законодавством наведено на рис. 1.1.

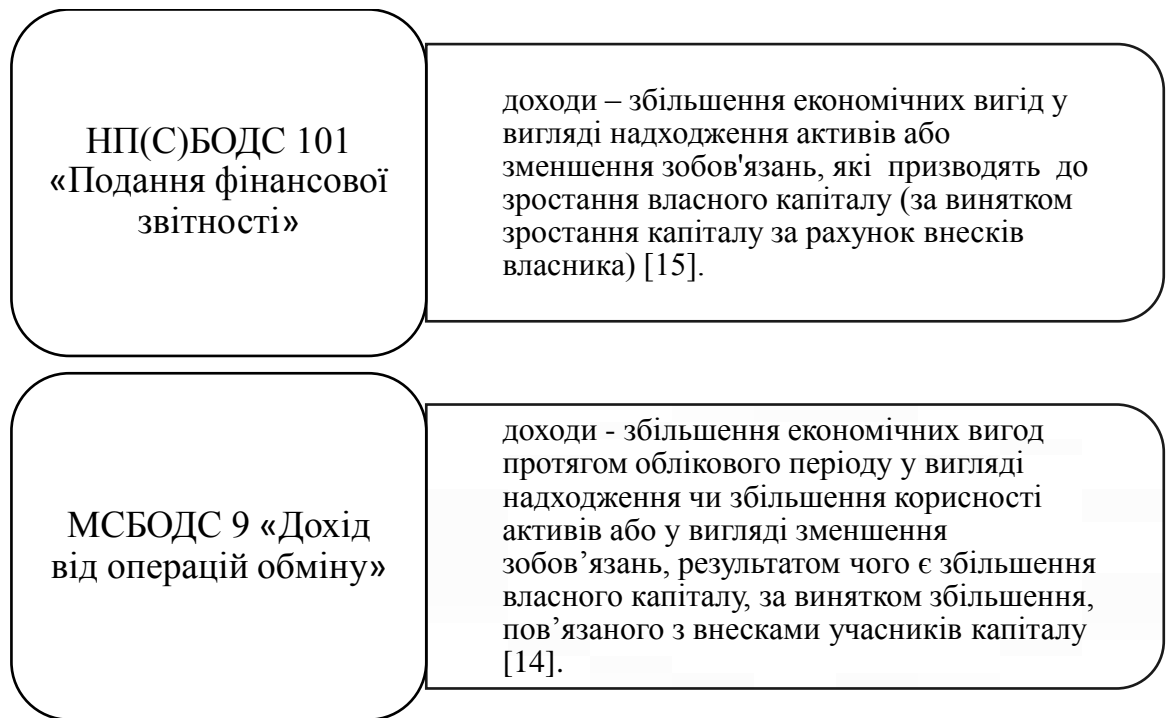


Рисунок 1.1 – Визначення поняття «доходи» за міжнародним та національним законодавством

З наведених визначень слідує, що підходи до тлумачення доходів суб'єкта господарювання в загальному вигляді та доходів суб'єкта державного сектора (СДС) відповідно до міжнародних та національних стандартів ідентичні: під доходом вважається збільшення економічних вигід упродовж облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є зростання власного капіталу, за винятком його збільшення за рахунок внесків учасників.

Класифікація доходів бюджетних установ є досить широкою. Доходи класифікуються за різними ознаками. Класифікація доходів за джерелами надходження наведена на рис. 1.2.

Видно, що в залежності від джерел надходження доходи бюджетних установ поділяються на доходи загального та спеціального фондів. Доходи

загального фонду бюджету складають асигнування із загального або місцевого бюджету. До доходів спеціального фонду включають власні надходження СДС (у складі плати за послуги, що ним надаються та інших джерел власних надходжень) й інші надходження спеціального фонду.



Рисунок 1.2 – Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами надходження [47]

Основні аспекти з порядку класифікації, визнання та оцінки доходів СДС висвітлені в НП(С)БОДС 124 «Доходи». Зокрема, вказаний стандарт

передбачає поділ доходів бюджетних установ на доходи від обмінних та необмінних операцій.

Класифікація доходів СДС відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» наведена на рис. 1.3.

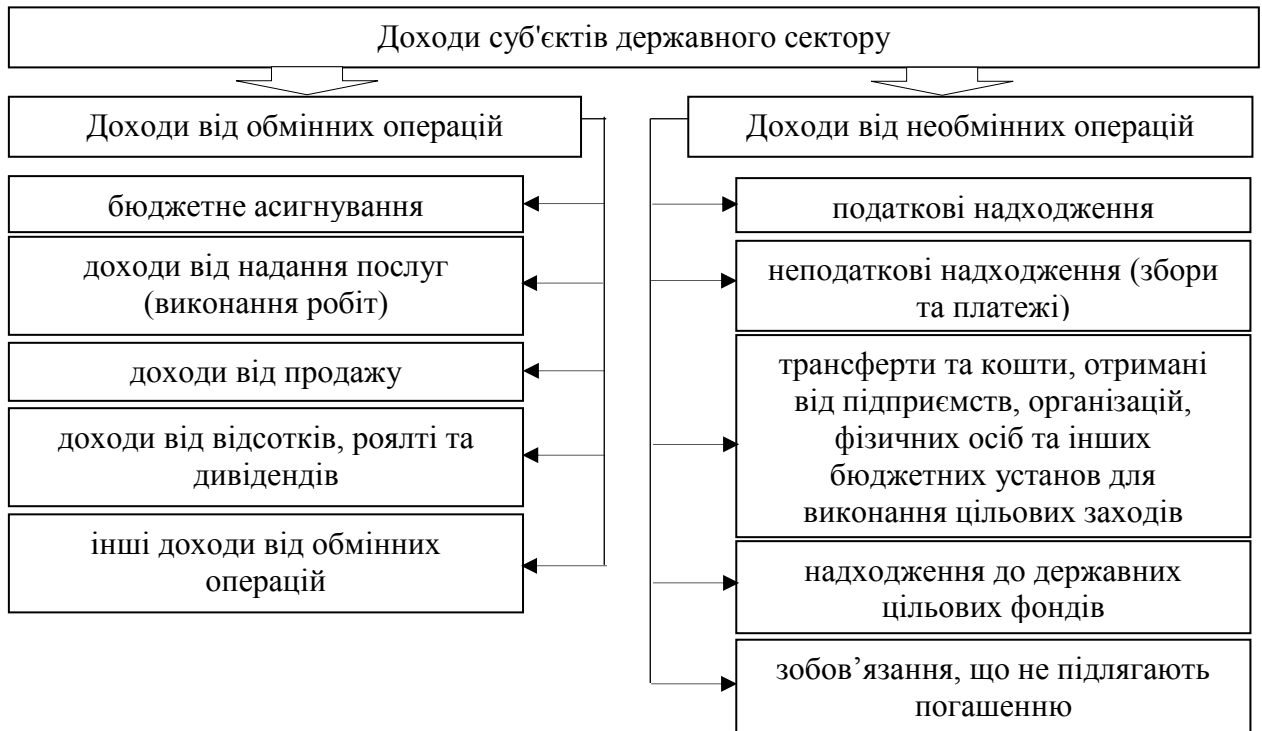


Рисунок 1.3 – Класифікація доходів суб'єктів державного сектору [16]

Можна бачити, що зміни, що торкнулися плану рахунків СДС, також вплинули на порядок класифікації їх доходів. Наблизившись до міжнародної практики, з 2017 року діє класифікація доходів СДС за ознакою порядку отримання доходів: як результат обмінних чи необмінних операцій.

При цьому, національним законодавством надано визначення обмінних та необмінних операцій (рис. 1.4).

Порядок визнання доходу від обмінних та необмінних операцій також містить НП(С)БОДС 124 «Доходи». Він наведений в Додатку Б.

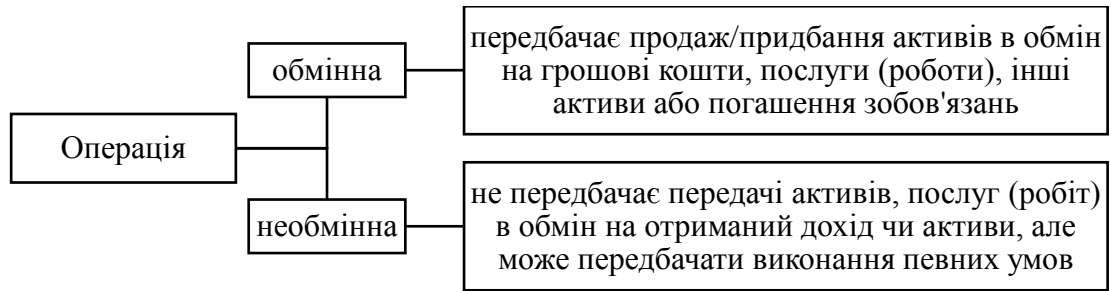


Рисунок 1.4 – Визначення обмінних та необмінних операцій [16]

З наведених даних слідує, що існують різні підходи до визнання доходу, у залежності від того, у результаті якої операції від був отриманий. НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначає, які надходження визнаються доходами та яким чином це відбувається, залежно від джерела їх надходження та виду доходу. Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій визначає НП(С)БОДС 124 «Доходи». Він наведений на рис. 1.5.

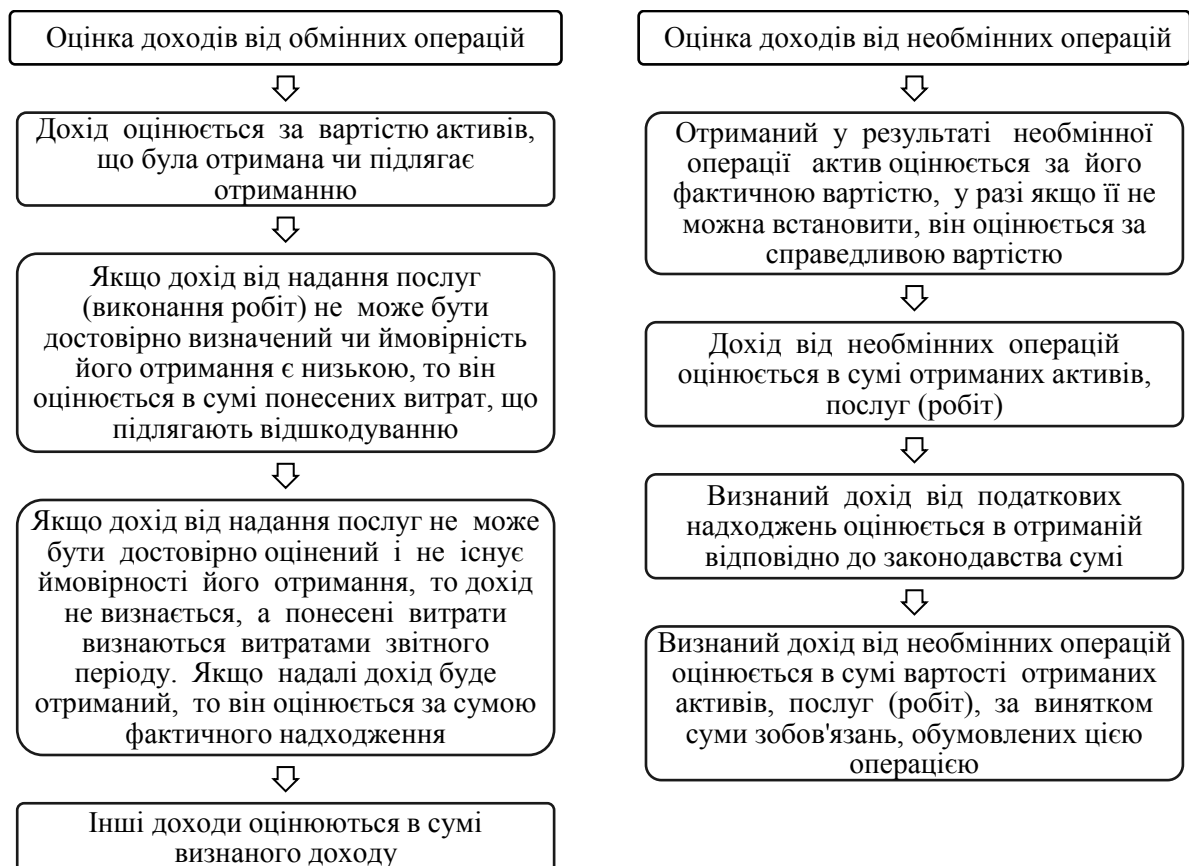


Рисунок 1.5 – Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій [16]

Видно, що при оцінці доходів також вагому роль грає їх класифікація, адже, у залежності від того, у результаті якої операції були отримані доходи, підходи до їх оцінки різнитимуться.

Основні завдання обліку доходів бюджетних установ наведено на рис. 1.6.

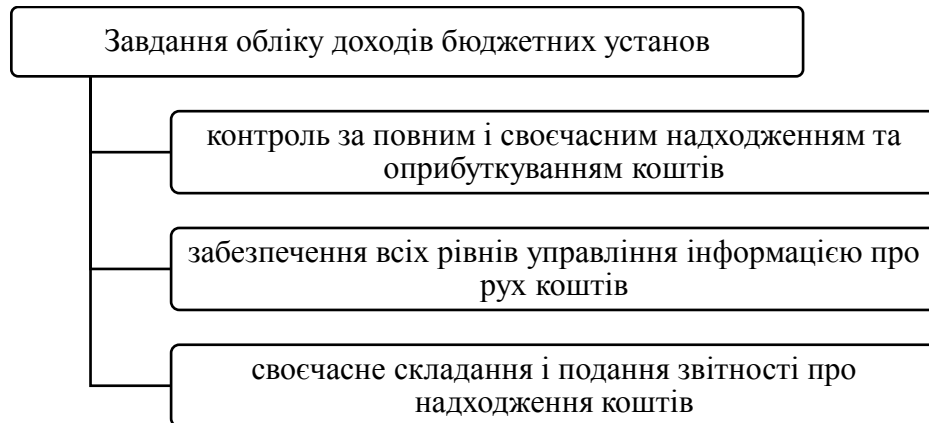


Рисунок 1.6 – Завдання обліку доходів бюджетних установ

Важливість питання правильної організації обліку доходів бюджетних установ зумовлює досить жорстке нормативно-правове регулювання останнього. Порядок організації обліку і контролю доходів СДС регулює ряд нормативно-правових актів різних рівнів (рис. 1.7).

З рисунку видно, що порядок обліку і контролю доходів бюджетних установ регулюють Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України та Накази Міністерства фінансів України. Зазначені нормативно-правові акти як прямо, так і опосередковано впливають на обліковий процес доходів бюджетних установ. Зокрема, вони стосуються порядку організації облікового процесу, складання, внесення змін, затвердження та виконання кошторису установи, проведення інвентаризації, документального оформлення операцій та складання фінансової, бюджетної та іншої звітності установи.

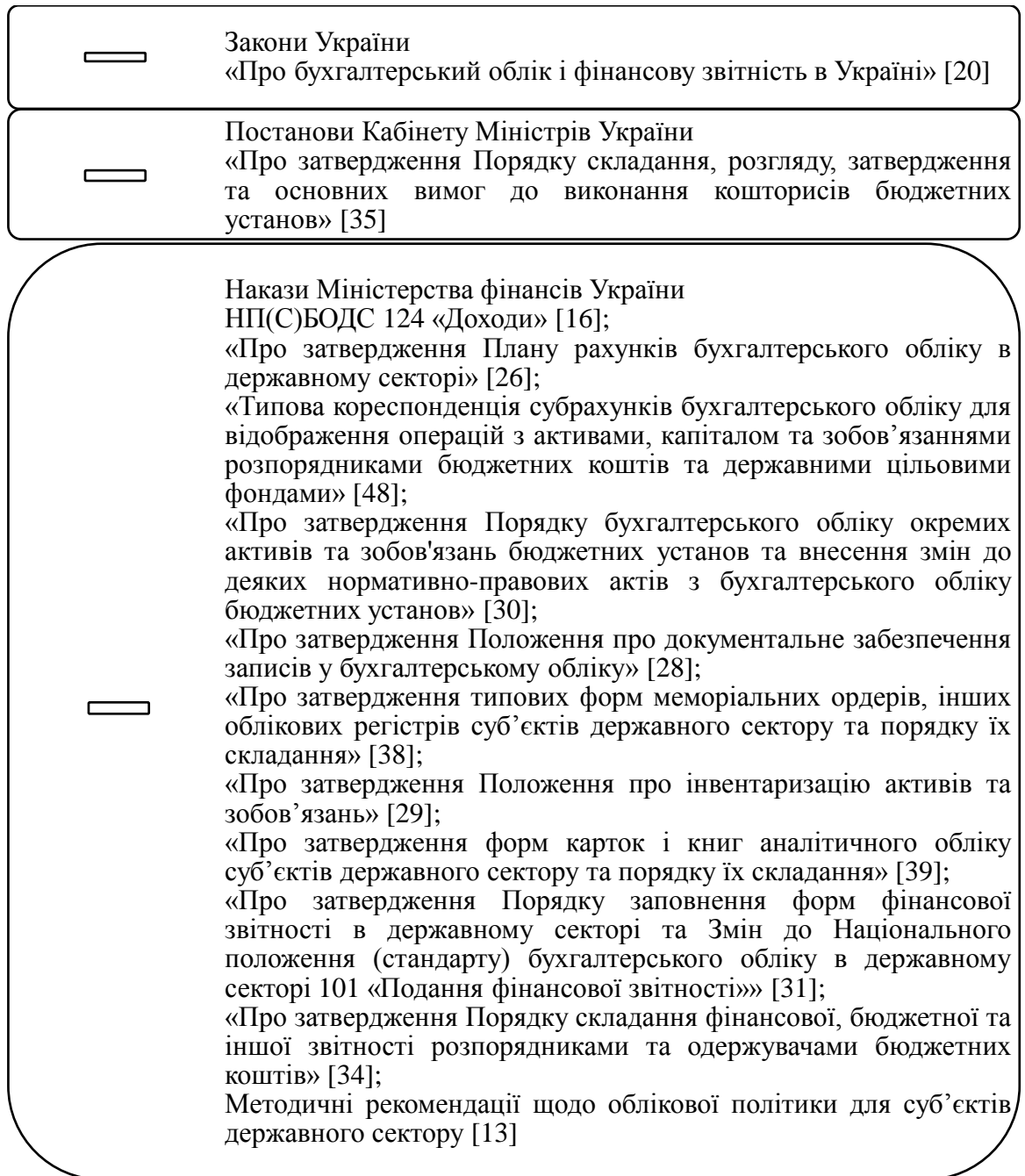


Рисунок 1.7 – Нормативно-правове забезпечення обліку й контролю доходів бюджетних установ

Таким чином, визначення доходів бюджетних установ є аналогічним загальному визначенню доходів усіх суб'єктів господарювання та передбачає збільшення економічних вигід упродовж облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є зростання власного капіталу, за винятком його

збільшення за рахунок внесків учасників. Класифікація доходів бюджетних установ передбачає їх поділ: на доходи спеціального та загального фондів та доходи за обмінними та необмінними операціями. Існує ряд нормативно-правових актів, що прямо впливають на організацію обліку доходів бюджетних установ.

1.2 Економічна сутність, класифікація, завдання та нормативно-правове забезпечення обліку витрат бюджетних установ

Визначення витрат бюджетних установ містить НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», відповідно до якого, витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником) [15].

У той же час, існує поняття видатків бюджетних установ. Підходи до визначення сутності поняття видатків бюджетних установ наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Підходи до визначення сутності поняття «видатки бюджетних установ»

№	Автор	Визначення
1.	Карпенко Н. Г. [8]	Видатки бюджетних установ – витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтверджені відповідно оформленими документами.
2.	Котова С. С. [9]	Видатки бюджетних установ – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом.
3.	Тополенко Н. М. [49]	Видатки бюджетних установ – це суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, встановлених кошторисом.
4.	Лондаренко О. О. [12]	Видатки бюджетних установ – централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті.

Таким чином, поняття видатків стосується операцій, що фінансуються з бюджету, а витрат – операцій госпрозрахункового характеру.

Специфіка бюджетної сфери і, у першу чергу, організації обліку таких елементів як доходи і витрати бюджетної установи, формує ряд завдань, що потребують вирішення (рис. 1.8).



Рисунок 1.8 – Завдання бухгалтерського обліку витрат бюджетної установи

Як бачимо, основні завдання обліку витрат полягають у тому, щоб сформувати чітку, достовірну, відповідну вимогам законодавства, повну інформацію про стан установи, вчасно надати її зацікавленим внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень, забезпечити якісні показники для планування витрат наступного року, здійснювати контроль за діяльністю установи та вчасно попереджувати потенційні загрози, при цьому, звертаючи особливу увагу на особливості й переваги.

Класифікація видатків бюджетних установ є досить широкою. Вона наведена на рис. 1.9.

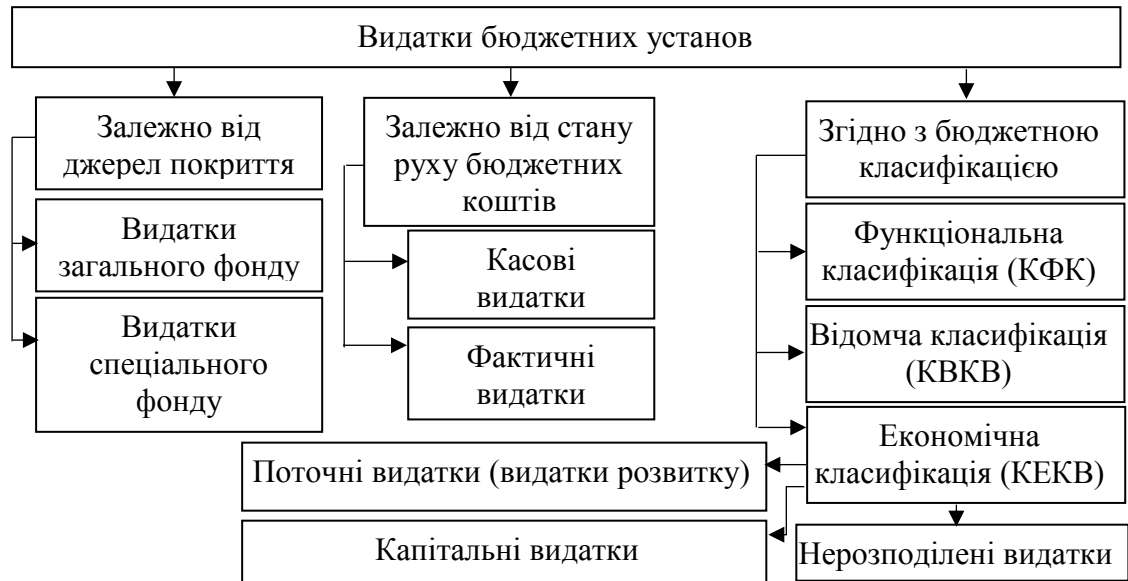


Рисунок 1.9 – Класифікація видатків бюджетних установ [1; 54; 4]

Залежно від джерел покриття видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального та спеціального фондів. У залежності від стану руху бюджетних коштів розрізняють видатки касові та фактичні (рис. 1.10).

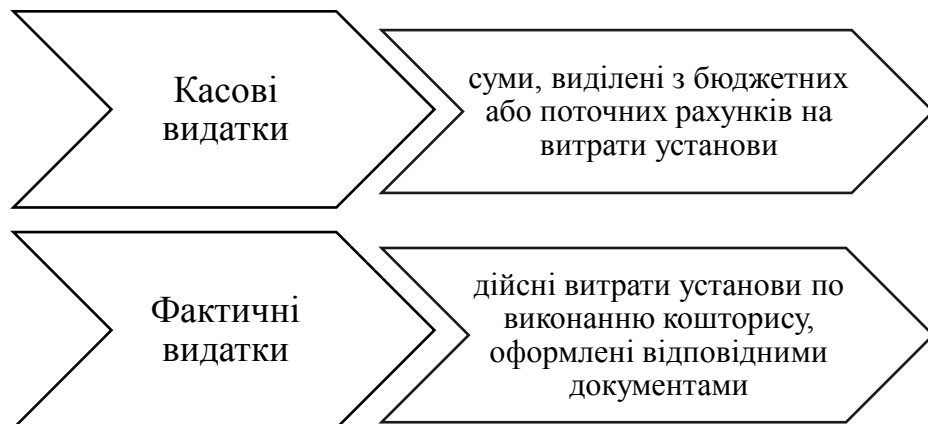


Рисунок 1.10 – Касові і фактичні видатки бюджетної установи

Суми за касовими видатками можуть бути видані готівкою чи безготівковим шляхом. Однак по них неможливо стверджувати про фактичне використання коштів, оскільки вони можуть бути нараховані, але не виплачені.

До фактичних видатків відносять видатки за несплаченими рахунками кредиторів, по нарахуванню заробітної плати. Такі видатки більш повно висвітлюють інформацію про остаточно понесені витрати, аніж касові. Їх облік дозволяє контролювати як хід фактичного виконання кошторису установи за витратами в цілому, так і дотримання норм витрат щодо окремих статей.

Також видатки бюджетних установ поділяються за функціональною, відомчою та економічною класифікацією. Вагоме місце в обліку видатків бюджетних установ займає їх економічна класифікація. Вона виконує функцію чіткого розмежування видатків за економічними характеристиками здійснюваних операцій. Вказана класифікація є досить складною і передбачає поділ видатків бюджетної установи на поточні й капітальні. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.12 р. №333 [25].

Витрати СДС, відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», аналогічно як і доходи, класифікуються як витрати за обмінними операціями та необмінними операціями. Елементи витрат за кожною із груп класифікації наведено на рис. 1.11.

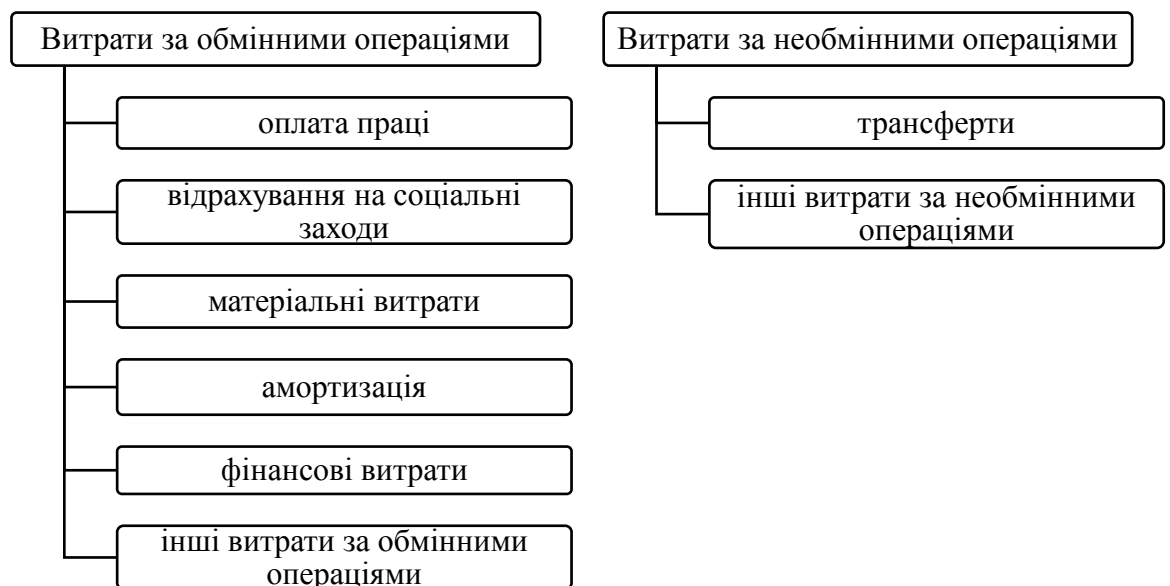


Рисунок 1.11 – Класифікація витрат суб'єктів державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [17]

Витрати визнаються у разі, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена у випадку зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності. Витрати визнаються витратами звітного періоду одночасно з доходом, для отримання якого вони були понесені. У той же час, не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими договорами та ін.;
- авансова оплата запасів, послуг, робіт;
- витрати, що відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Порядок визнання витрат за обмінними та необмінними операціями наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Порядок визнання витрат суб'єктів державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати» [17]

Визнання витрат	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
Витрати, пов'язані із виконанням СДС своїх повноважень, чи передачею активу, послуг, робіт на виконання передбачених заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, таких, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу чи збільшенням зобов'язання.	Витрати визнаються одночасно з вибуттям активів, що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, за умови, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Витрати, пов'язані з наданням послуг чи виконанням робіт з метою отримання власних надходжень від плати за надані послуги, визнаються одночасно з отриманням доходу або ж, виходячи з умов договору й ступеня завершеності операції на дату балансу, за умови, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	
Фінансові витрати СДС визнаються витратами звітного періоду, за який вони були нараховані.	
Визнання інших витрат здійснюється у визначеному національними стандартами порядку.	

Витрати бюджетних установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому

регулюванню. Для організації обліку й контролю витрат СДС використовують ряд нормативно-правових актів, наведених на рис. 1.12.

Закони України

- «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [20]

Постанови Кабінету Міністрів України

- «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [35];
- «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» [21];
- «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності» [36]

Накази Міністерства фінансів України

- «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [26];
- «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [48];
- НП(С)БОДС 135 «Витрати» [17];
- «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [25];
- «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» [30];
- «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [28];
- «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [38];
- «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [29];
- «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [39];
- Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного сектору [13];
- «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»» [31];
- «Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [34]

Рисунок 1.12 – Нормативно-правове забезпечення обліку й контролю витрат бюджетних установ

Видно, що бюджетні установи при веденні бухгалтерського обліку витрат і складання фінансової звітності керуються як нормативними документами, що безпосередньо регулюють вказане питання, так і законодавчими актами, що опосередковано впливають на результати їх діяльності.

Таким чином, під витратами бюджетних установ розуміють зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Має місце досить широка їх класифікація. Видатки бюджетних установ поділяються у залежності від джерел покриття, від стану руху бюджетних коштів, а також залежно від бюджетної класифікації. Також основні положення щодо класифікації, визнання та оцінки витрат бюджетних установ містить НП(С)БОДС 135 «Витрати». Зважаючи на важливість правильної організації обліку витрат бюджетних установ, дане питання чітко регулюється законодавством.

1.3 Теоретичні аспекти організації контролю доходів і витрат в бюджетних установах

Бюджетні установи здійснюють витрати відповідно до їх цільового призначення і в міру виконання заходів, що передбачені кошторисом, дотримуючись фінансово-бюджетної дисципліни і максимальної економії коштів.

Органами, що здійснюють зовнішній фінансовий контроль бюджетних установ, є Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Діяльність Рахункової палати України регулюється Законом України «Про Рахункову палату» [44]. Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового

аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Фінансовий аудит полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності, повноти обліку й достовірності звітності щодо доходів і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з ними.

Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ і надання оцінки щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками, стану внутрішнього контролю.

Рахункова палата реалізує стосовно одержувачів коштів державного бюджету, заходи фінансового контролю (аудиту) з:

- використання ними коштів державного бюджету;
- достовірності здійснення розрахунків для отримання коштів державного бюджету.

Однак, основним органом, що здійснює контроль діяльності бюджетних установ, є Державна аудиторська служба України (ДАСУ). У своїй діяльності вона керується наступними нормативно-правовими актами:

- Бюджетний кодекс України [2];
- Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [42];
- постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [27].

ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії).

Основні функції ДАСУ щодо контролю діяльності бюджетних установ наведено на рис. 1.13.



Рисунок 1.13 – Функції Державної аудиторської служби України стосовно діяльності бюджетних установ

Контрольно-ревізійна робота – експертиза фінансової звітності бюджетної установи на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності операцій законодавству, повноти відображення діяльності установи в її фінансовій звітності. Контрольно-ревізійна робота завершується складанням акту або довідки.

Головним завданням організації контрольно-ревізійної роботи є здійснення контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних й інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних засобах і взяття зобов'язань, ефективним використанням майна, станом обліку та фінансової звітності, виконанням місцевих бюджетів, розробка пропозицій з усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх надалі.

Порядок проведення ревізій ДАСУ визначається Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [42]. ДАСУ здійснюються планові та позапланові ревізії (рис. 1.14).

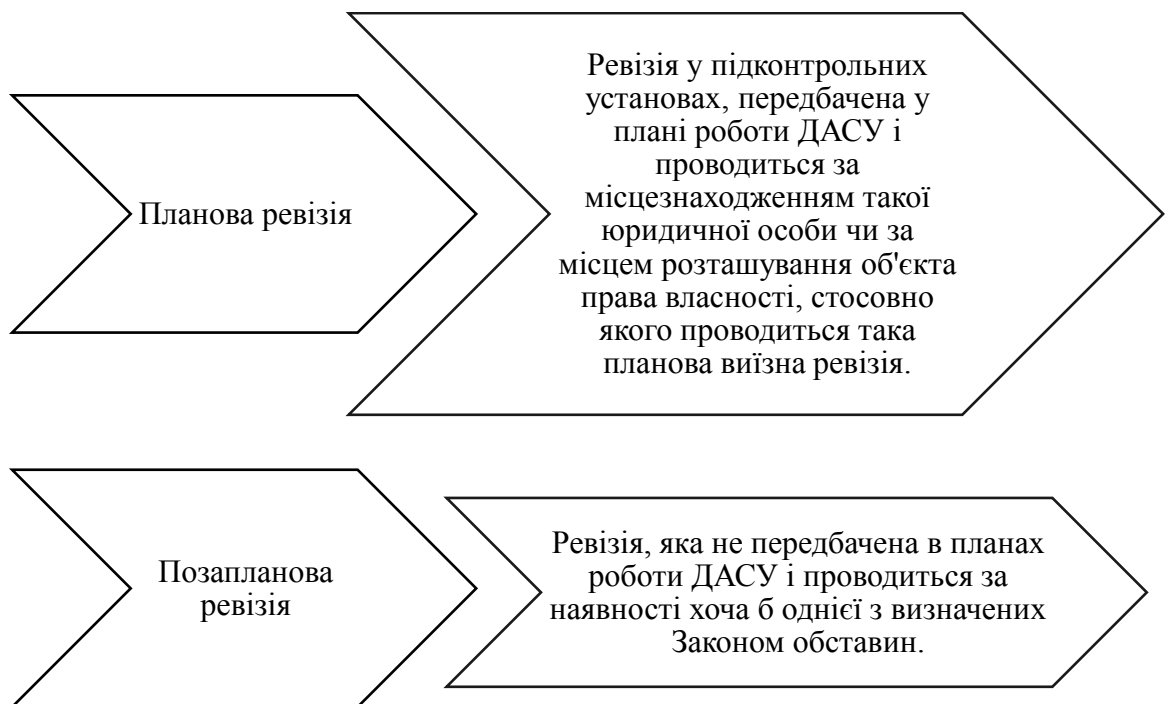


Рисунок 1.14 – Визначення планової та позапланової ревізії

Право на проведення планової виїзної ревізії підконтрольних установ надається лише у тому разі, коли їм не пізніше ніж за десять днів до дня проведення зазначеної ревізії надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати початку й закінчення її проведення.

Позапланова ревізія проводиться за наявності хоча б однієї з причин, наведених на рис. 1.15.

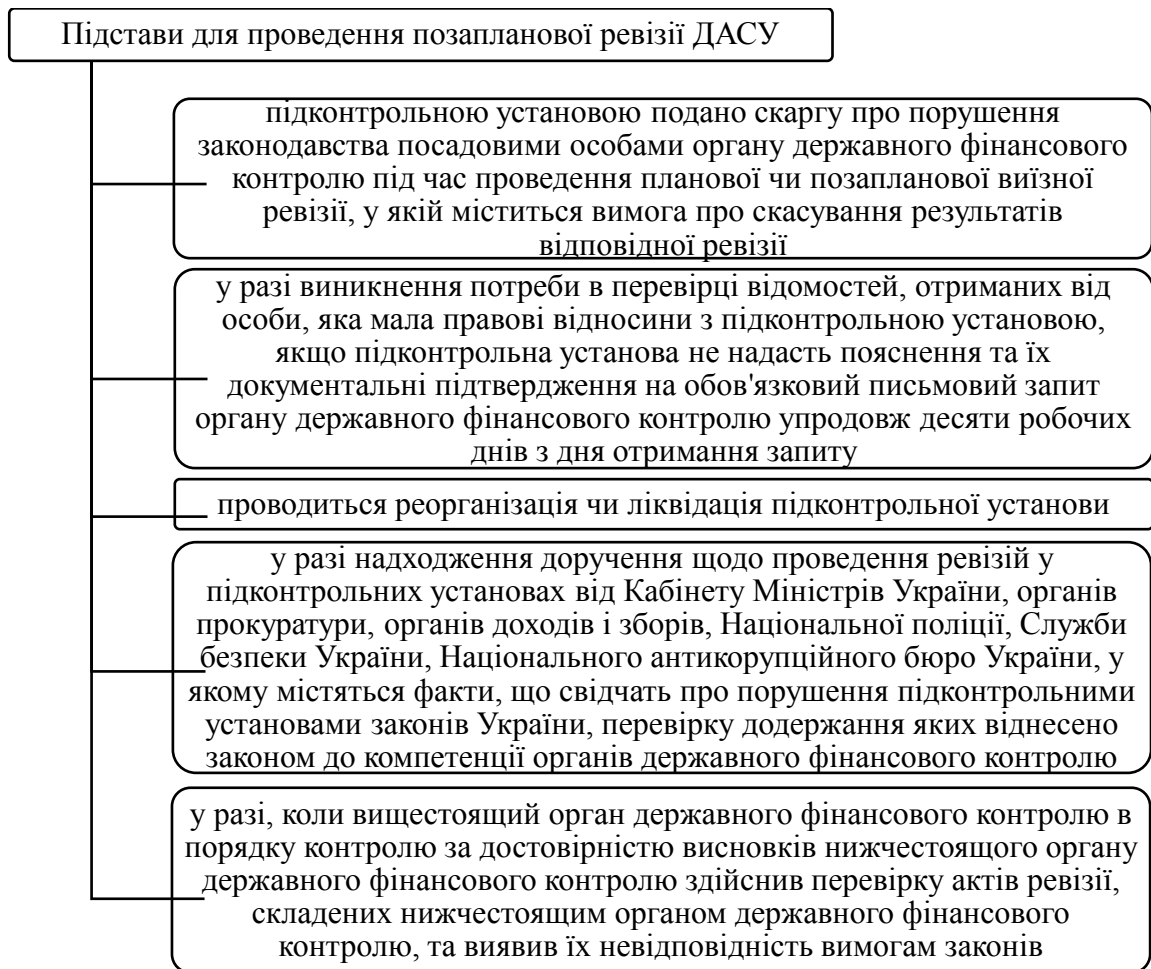


Рисунок 1.15 – Підстави для проведення позапланової ревізії ДАСУ

Умови та терміни проведення планових та позапланових ревізій наведені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Умови та терміни проведення планових та позапланових ревізій ДАСУ

Вид ревізії	Планова ревізія	Позапланова ревізія
Умови проведення	Проводиться за сукупними показниками діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника органу державного фінансового контролю не частіше одного разу на календарний рік.	Здійснюється лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду, не може проводитися частіше одного разу на квартал.
	Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів.	
Термін проведення	Не повинен перевищувати 30 робочих днів.	Не повинен перевищувати 15 робочих днів.
Подовження термінів проведення	Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує	
	15 робочих днів	5 робочих днів

ДАСУ звітує за результатами своєї роботи у формі аналітичних, статистичних та аудиторських звітів на офіційному сайті. Узагальнені результати діяльності ДАСУ за період 2012-2016 рр. наведено в таблиці 1.4.

Дані таблиці свідчать про те, що кількість проведених контрольних заходів ДАСУ упродовж 2014-2016 рр. зменшувалась. Така тенденція була притаманна більшості видам таких заходів. Упродовж 2014-2015 рр. незмінною залишалась кількість проведених оцінок якості внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, а вже у 2016 році вона зросла, порівняно з 2015 роком на 37,5%.

Суттєво зменшилась у 2015 році кількість перевірок державних закупівель, порівняно з 2014 роком. Однак, уже в 2016 році, порівняно з попереднім роком, зросла на 45,5%.

Таблиця 1.4 – Загальні відомості про проведені ДАСУ контрольні заходи за 2014-2016 рр. [5]

Показник	Рік			Темп приросту за 2014-2015 рр.,%	Темп приросту за 2015-2016 рр.,%
	2014	2015	2016		
1. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі (шт.):	23802	4002	2668	-83,2	-33,3
1.1. Ревізій фінансово-господарської діяльності	9804	3692	2361	-62,3	-36,1
1.2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	40	18	17	-55,0	-5,6
1.3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	31	24	19	-22,6	-20,8
1.4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	147	97	86	-34,0	-11,3
1.5. Перевірок державних закупівель	13688	101	147	-99,3	45,5
1.6. Оцінок якості внутрішнього аудиту у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади	8	8	11	0,0	37,5
2. Проведено зустрічних звірок (шт.)	28517	16320	10308	-42,8	-36,8

Також щорічно зменшується величина фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених ревізіями та перевітками (рис. 1.16).

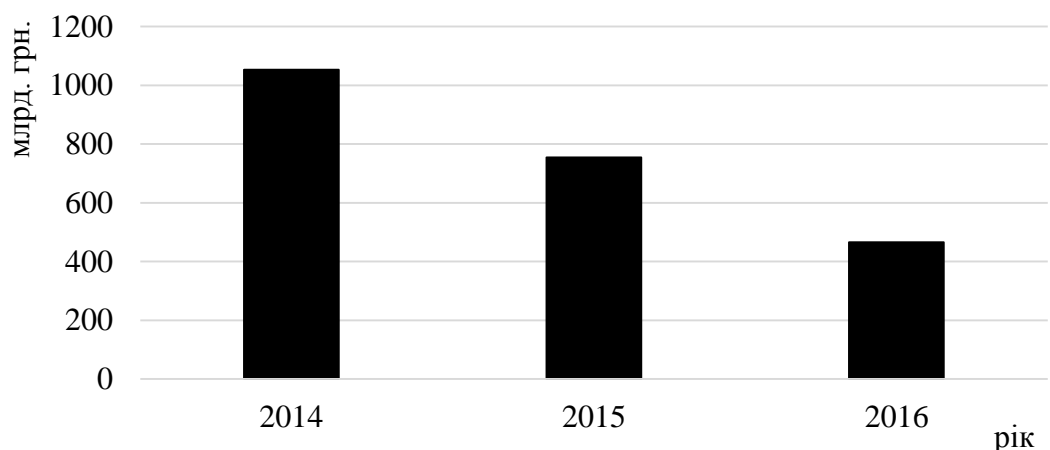


Рисунок 1.16 – Динаміка фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених ревізіями та перевітками, за 2014-2016 рр.

Видно, що кожного року величина охоплених ревізіями та перевітками ресурсів зменшувалась. Так, у 2015 році, порівняно з 2014 роком, вона зменшилась на 28,4%, а в 2016 році ще на 38,3%.

Одночасно зі зменшенням кількості проведених контрольних заходів, зменшується і величина виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Динаміка їх зміни наведена на рис. 1.17.

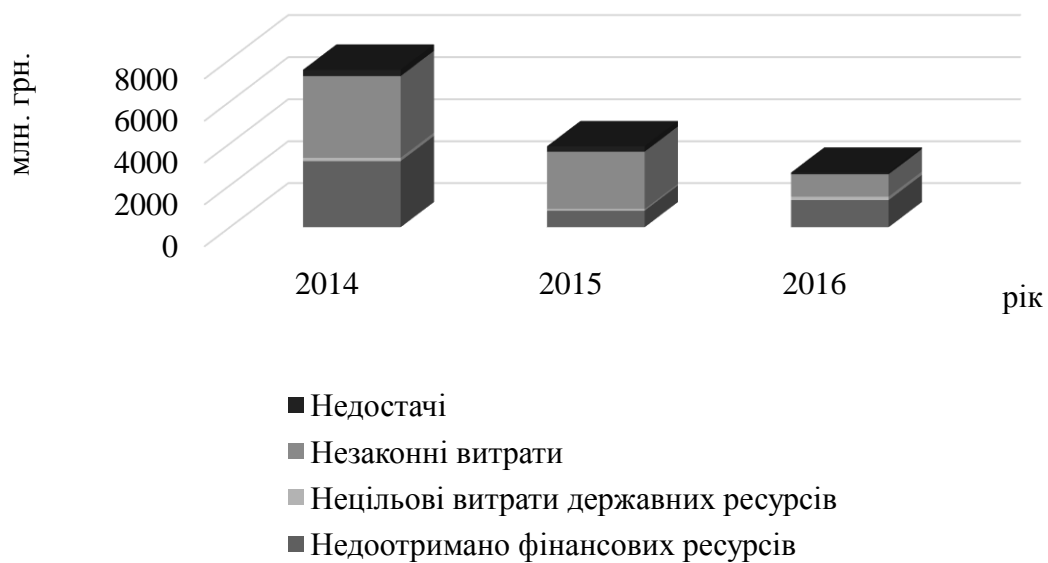


Рисунок 1.17 – Динаміка виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, за 2014-2016 рр.

З рисунку слідує, що загальна величина виявлених фінансових порушень упродовж досліджуваного періоду зменшувалась – у 2015 році – на 48,5%, у 2016 році – на 32,5%. Найбільшу частку фінансових порушень складають незаконні витрати (41,0-70,7%) та недоотримання фінансових ресурсів (20,4-49,7%). Якщо упродовж 2014-2015 років величина вказаних порушень зменшувалась, то вже в 2016 році, порівняно з 2015 роком величина недоотриманих фінансових ресурсів зросла на 64,1%. Аналогічна ситуація і з нецільовими витратами державних ресурсів – у 2016 році вони зросли,

порівняно з 2015 роком на 98,8%. Все це вказує на необхідність подальшого вдосконалення системи державного фінансового контролю.

Безпосередньо сам процес контролю починається, у будь-якому випадку, з організації і планування контрольних процедур. Відповідно, організаційна модель контролю включає: об'єкти, джерела контролю, методичні прийоми контролю, форми узагальнення його результатів.

Об'єкти (завдання) контролю доходів і витрат бюджетних установ наведені на рис. 1.18.

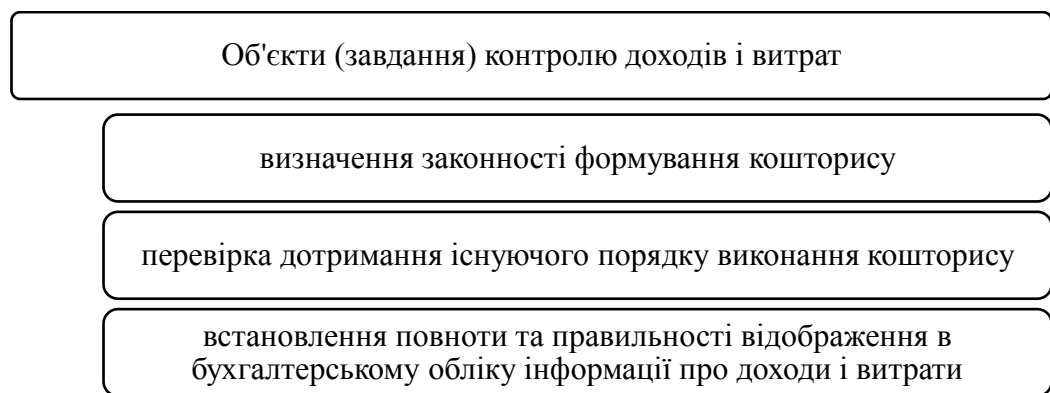


Рисунок 1.18 – Об'єкти (завдання) контролю доходів і витрат

Контроль доходів і витрат бюджетних установ передбачає перевірку дотримання ряду нормативно-правових актів та достовірності, правильності основних складових обліку – облікових реєстрів. Основні джерела контролю доходів і витрат бюджетних установ наведено на рисунку 1.19.

Контрольні процедури щодо доходів і витрат бюджетних установ здійснюються у два етапи. Перший етап передбачає здійснення перевірки законності формування кошторису установи. При цьому, встановлюється доцільність та правильність розрахунку суми запланованих витрат та їх віднесення до відповідних кодів економічної класифікації. Також перевіряється відповідність зазначених витрат потребам установ, визначається правильність проведення розрахунків.

Нормативні

- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI [2];
- Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 №922-VIII [43];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002 №228 [35];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23 квітня 2014 р. №117 [40];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Питання оплати праці працівників державних органів» від 18 січня 2017 р. №15 [18];
- Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 №108/95-ВР [41];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 р. №100 [32];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Питання стипендіального забезпечення» від 12.07.2004 р. № 882 [19];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011 р. №98 [45];
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон» від 13.03.1998 р. №59 [24];
- Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012 №44 [34];
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 №1219 [22];
- НПСБОДС 124 «Доходи», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629 [16];
- НПСБОДС 135 «Витрати», затвержене наказом Міністерства фінансів України від 08.05.2012 №568 [17];
- Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 № 1203 [26]

Облікові

- первинні документи: розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу, накладні, акти наданих послуг, квитанції, рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки з реєстраційного рахунку;
- реєстри: меморіальні ордери; книга «Журнал-головна»;
- звітність: Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м), Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (ф. № 4-3м);
- інші документи: кошториси, довідки змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис, розпорядження: про преміювання, про прийом на роботу, про надання відпустки, договори про матеріальну відповідальність.

Рисунок 1.19 – Основні джерела контролю доходів і витрат

При перевірці формування кошторису окрема увага приділяється дотриманню порядку його оформлення: правильність форми документу, наявність всіх обов'язкових реквізитів. Також вказаний етап передбачає перевірку законності затвердження кошторису, зокрема: перевіряється наявність затвердженого плану асигнувань, права у посадової особи на затвердження документу. На цьому етапі також важливо перевірити відповідність зазначеної суми асигнувань даним лімітної довідки про бюджетні асигнування та відповідність показників кошторису даним плану асигнувань установи.

Другим етапом контролю доходів і витрат є перевірка дотримання виконання затвердженого кошторису. У частині доходів від обмінних операцій виконання кошторису контролюється шляхом перевірки затверджених і одержаних асигнувань за КЕКВ (зіставляються дані меморіального ордеру № 2 із сумами з виписок із реєстраційного рахунку установ (суми оборотів за рахунками 7011, 2313 книги «Журнал-головна»)).

Контроль доходів від необмінних операцій, зокрема доходів, отриманих для виконання цільових заходів, полягає в перевірці використання коштів за призначенням. При цьому зіставляються суми цільових надходжень, відображені у виписках зі спеціального реєстраційного рахунка та меморіальному ордері № 3 із сумами розрахунково-платіжних документів, що свідчать про витрати на здійснення цільових заходів (суми оборотів за рахунком 7511 книги «Журнал-головна»).

Контроль за витратами обмінних операцій здійснюється в розрізі кожної складової таких витрат. При перевірці витрат на оплату праці встановлюється відповідність облікової чисельності працівників, правильність застосування посадових окладів, доплат, надбавок, премій. При цьому, основними джерелами контролю виступають: штатний розпис, розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, лікарняні листи, розрахунки лікарняних і відпускних. Для перевірки правильності нарахування заробітної плати та відображення її в регістрах обліку, зіставляються дані меморіального

ордера № 5, розрахунково-платіжної відомості, книги «Журнал-головна» за рахунками 6511, 6311, меморіального ордера № 2. Аналогічно здійснюється перевірка витрат на соціальні заходи [7].

Для контролю витрат на придбання матеріалів перевіряють: доцільність придбання, дотримання кошторисних призначень, порядок розрахунків. При цьому, важливо перевірити наявність договорів, накладних, актів наданих послуг, розрахунково-платіжної документації. Контроль на даному етапі також передбачає зустрічну перевірку документів установи і постачальника, перевірку повноти відображення сум придбання в меморіальному ордері № 6.

Для контролю витрат на придбання послуг перевіряється правильність документального оформлення операцій, наявність відповідних підтверджуючих документів: договорів, актів наданих послуг. Також при цьому перевіряється повнота відображення витрат в меморіальному ордері №6 та дані книги «Журнал-головна» за рахунками 6415, 6211. Контроль витрат на комунальні послуги передбачає перевірку наявності та законності договорів постачання, правомірність застосування цін, тарифів, обсягів постачання.

Контроль витрат на відрядження передбачає перевірку доцільності відряджень, дотримання порядку їх оформлення і оплати. При цьому перевіряється наявність належно оформлених розпоряджень про відрядження, контролюється правильність та своєчасність складання звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт та документів, підтверджуючих понесені витрати. Авансові звіти звіряються з платіжними дорученнями, перевіряється правильність перенесення даних до меморіального ордера № 8 та оборотів рахунку 2116 книги «Журнал-головна».

Контроль витрат на закупівлю предметів і матеріалів довгострокового використання передбачає перевірку існування реальної потреби в них, наявності відповідних кошторисних призначень та дотримання принципу економії бюджетних коштів. При цьому контролюється дотримання вимог законодавства про публічні закупівлі та документальне оформлення операцій.

Контроль витрат на капітальний ремонт передбачає встановлення правильності складання документації та визначення фактично виконаних обсягів робіт. Особлива увага приділяється перевірці законності розрахунків та відображенню витрат в обліку.

Контроль витрат від необмінних операцій полягає у встановленні законності наданих соціальних виплат. Для цього перевіряється обґрунтованість їх надання та обрання отримувачів, підтвердження відсутності фактів надання виплат не за цільовим призначенням. Перевірці підлягає документальне оформлення операцій і відображення їх в обліку [10].

Отже, основними нормативно-правовими актами з регулювання порядку визнання, класифікації та оцінки доходів і витрат бюджетних установ є НП(С)БОДС. Вони, певним чином, визначають і порядок обліку таких об'єктів. Також нормативно-правове регулювання вказаного питання знаходиться в компетенції Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України. Контроль за доходами і витратами бюджетних установ здійснюють Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України. Остання реалізує державний фінансовий контроль через здійснення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель, інспектування (ревізії). Джерелами контролю є нормативні та облікові документи. Контрольні процедури передбачають перевірку законності складання кошторису установи та дотримання його виконання у частині доходів і видатків.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В ДПТНЗ «ХОТІНСЬКИЙ ПРОФЕСІЙНИЙ АГРАРНИЙ ЛІЦЕЙ»

2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика бюджетної установи

ДПТНЗ «Хотінський професійний аграрний ліцей» – навчальний заклад другого атестаційного рівня, який забезпечує реалізацію права громадян на здобуття професійно-технічної і повної загальної освіти. Заклад є юридичною особою, що має самостійний баланс, реєстраційні рахунки в установах Державної казначейської служби України (ДКСУ), печатку та найменування.

ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» створений згідно з постановою Ради Міністрів УРСР № 704 від 14 червня 1963 року, наказу начальника Сумського обласного управління професійно-технічної освіти № 118 від 3 липня 1963 року відповідно до пропозицій місцевих органів державної виконавчої влади і заяви управління сільського господарства Сумського району.

Ліцей знаходиться за адресою: 42320 Україна, Сумська обл., Сумський р-н, смт. Хотінь, вул. Соборна, 32. Код ЄДРПОУ: 02547263.

Закладом здійснюється підготовка кваліфікованих робітників аграрного сектору за наступними професіями: електрогазозварник, слюсар з ремонту автомобілів, слюсар з ремонту сільськогосподарських машин та устаткування, тракторист-машиніст сільськогосподарського виробництва (категорія «А1», «А2»), водій автотранспортних засобів (категорія «С»), кухар, плодоовочівник.

Установа також здійснює платну перепідготовку трактористів-машиністів сільськогосподарського виробництва (категорії «А1», «А2», «В1», «В2», «В3», «Д1», «Е1»). Також ліцей надає послуги з платної підготовки водіїв автотранспортних засобів категорії «А», «В».

Учнівський контингент ліцею станом на 01.10.2017 р. становив 175 чоловік.

У своїй діяльності ліцей керується Конституцією, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства освіти і науки України, ДКСУ, розпорядженнями голови Сумської обласної державної адміністрації, наказами начальника відділу освіти райдержадміністрації.

Відповідно до облікової політики установи, ведення бухгалтерського обліку в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером. Розпорядження головного бухгалтера, що стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку у ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ», є обов'язковими до виконання всіма його працівниками (Додаток В).

Установа застосовує меморіально-ордерну форму обліку. Звітність ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» складає відповідно до законодавства. Форми фінансової та бюджетної звітності закладу наведено на рис. 2.1.

Форми фінансової звітності установи	Баланс (ф. № 1-дс)	Форми бюджетної звітності установи	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м)
	Звіт про фінансові результати (ф. № 2-дс)		Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м)
	Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс)		Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м)
	Звіт про власний капітал (ф. № 4-дс)		Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м)
	Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5-дс)		

Рисунок 2.1 – Форми фінансової та бюджетної звітності ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» (складено автором на основі [31], [33], [34])

Аналіз результатів діяльності установи передбачає вивчення виконання статей кошторису. Так як установи у своїй основі вирішують соціальні питання, реальна оцінка фінансування дозволяє вчасно звернути увагу на джерела покриття витрат, а це дає змогу успішно отримувати позитивні результати.

Відповідно до діючого законодавства ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» складає кошторис своїх доходів і витрат на звітний рік, ураховуючи потреби ліцею та норми видатків на його утримання.

Показники доходів визначають надходження коштів у залежності від джерел, витрат – обсяги та структуру ресурсів, вкладених для реалізації покладених на заклад функцій.

Основні економічні показники кошторису доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр. наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники кошторису доходів і витрат ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр.

Показники	Рік					
	2014		2015		2016	
	грн	%	грн	%	грн	%
Доходи загального фонду	4008804,00	100,0	5640410,00	100,0	5367021,69	100,0
Видатки загального фонду, у т.ч. :	4007904,00	100,0	5039785,56	100,0	4795509,25	100,0
Оплата праці	1879100,00	46,9	2096600,00	41,6	2181027,00	45,5
Нарахування на оплату праці	683420,00	17,1	749500,00	14,9	468749,00	9,8
Використання товарів і послуг	946610,00	23,6	1451849,56	28,8	1561332,00	32,6
Соціальне забезпечення	498774,00	12,4	731336,00	14,5	579179,25	12,0
Інші поточні видатки	x	x	10500,00	0,2	5222,00	0,1

Наведені дані свідчать про те, що фінансування установи здійснюється нерівномірно упродовж досліджуваного періоду: у 2015 році, порівняно з попереднім роком, воно зросло на 40,7%, а в 2016 році відбулося зменшення величини асигнувань на 4,8%. Вказані дані можуть пояснюватися

нерівномірністю навантаження установи, державною політикою у сфері фінансів.

Найбільшу питому вагу серед видатків загального фонду установи мають видатки на оплату праці. Упродовж досліджуваного періоду їх частка знаходилась у межах 41,6-46,9% загальної величини видатків загального фонду. Останні три роки також зберігається тенденція до її зростання. Це пояснюється зростанням рівня мінімальної заробітної плати, що, у свою чергу, впливає на інші показники оплати праці.

Зміна величини нарахувань за заробітну плату, практично, повторює тенденцію зміни останньої. Винятком є 2016 рік, коли частка запланованих видатків на оплату праці зросла на 3,9 п.п., а запланованих видатків на нарахування на оплату праці – зменшилась на 5,1 п.п. це пояснюється зменшенням ставки єдиного соціального внеску з 01.01.2016 р. з 34,7% до 22,0%.

Дані таблиці свідчать про те, що величина запланованих видатків на використання товарів і послуг з кожним роком зростала. Так, у 2015 році вона зросла на 53,4%, а в 2016 році – ще на 7,5%. У першу чергу, це пов'язано зі зростанням тарифів на комунальні послуги.

Можна спостерігати, що розмір запланованих видатків на соціальне забезпечення у складі виплат пенсій, допомоги та стипендій у 2015 році збільшився на 46,6%, порівняно з 2014 роком, але вже у 2016 році він знизився на 20,1%.

Результати виконання кошторису установи за 2016 рік вказують на те, що вона фінансується в повному обсязі (табл. 2.2).

Дані таблиці свідчать про те, що у 2016 році величина фактичних видатків установи була дещо меншою за величину видатків, заплановану кошторисом на рік. Така тенденція характерна для всіх КЕКВ установи, що в результаті призвело до наявності залишку по кошторису як загального, так і спеціального фондів.

Таблиця 2.2 – Результати виконання кошторису ДПТНЗ «Хотінський професійний аграрний ліцей» за 2016 р., грн. (Додатки Г, Д)

КЕКВ	Загальний фонд			Спеціальний фонд		
	Затверджено кошторисом	Фактичні видатки	Залишок по кошторису	Затверджено кошторисом	Фактичні видатки	Залишок по кошторису
0	4 795 509,25	4 788 269,91	7 239,34	597 373,00	567 188,23	30 184,77
2111	2 181 027,00	2 181 027,00	0,00	130 000,00	126 308,86	3 691,14
2120	468 749,00	465 595,16	3 153,84	28 190,00	26 753,02	1 436,98
2210	274 245,00	272 115,65	2 129,35	304 178,00	300 534,02	3 643,98
2220	6 130,00	6 130,00	0,00	1 000,00	143,83	856,17
2230	172 979,00	172 841,60	137,40	7 000,00	1 903,17	5 096,83
2240	64 922,00	64 922,00	0,00	54 000,00	53 281,72	718,28
2250	7 917,00	7 917,00	0,00	5 100,00	2 532,52	2 567,48
2272	12 483,00	12 483,00	0,00	900,00	894,44	5,56
2273	245 920,00	244 147,23	1 772,77	9 500,00	1 845,33	7 654,67
2274	776 736,00	776 727,02	8,98	9 200,00	9 200,00	0,00
2282	х	х	х	3 305,00	3 305,00	0,00
2720	532 342,25	532 342,25	0,00	х	х	х
2730	46 837,00	46 800,00	37,00	х	х	х
2800	5 222,00	5 222,00	0,00	5 000,00	486,32	4 513,68
3110	х	х	х	40 000,00	40 000,00	0,00

Коефіцієнтний аналіз фінансування ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Коефіцієнтний аналіз фінансування ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр.

Показник	Рік		
	2014	2015	2016
Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів:			
- за загальним фондом;	1,01	1,00	1,00
- за спеціальним фондом;	1,01	1,06	1,07
Коефіцієнт власних доходів у видатках	0,08	0,09	0,10

Коефіцієнт співвідношення видатків і доходів вказав на те, що у 2014 році фактичні видатки загального фонду перевищували отримані доходи. У 2015-2016 рр. фактичні видатки загального фонду повністю покривалися доходами. За спеціальним фондом упродовж всього досліджуваного періоду

спостерігається перевищення фактичних видатків над доходами.

Важливим показником для оцінки фінансової стійкості бюджетної установи є коефіцієнт власних доходів у видатках установи. Отримані показники свідчать про те, що упродовж досліджуваного періоду лише 8-10% усіх фактичних видатків установи формувалося за рахунок доходів спеціального фонду, що вказує на сильну залежність установи від фінансування за загальним фондом.

Відмінність бюджетної установи від інших суб'єктів господарювання полягає в тому, що фінансовий стан першої характеризує її здатність фінансувати свою діяльність, ефективно застосовувати засоби і нарощувати економічний потенціал. При цьому фінансова стійкість слугує для відображення повноти та своєчасності отримання асигнувань, ефективності використання коштів фондів.

Аналіз платоспроможності й ліквідності балансу установи наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Платоспроможність та ліквідність балансу ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр. (Додаток Е)

Показник	Рік		
	2014	2015	2016
Коефіцієнт загальної ліквідності	3,92	х	х
Коефіцієнт поточної ліквідності	2,01	х	х
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2,01	х	х

Коефіцієнт загальної ліквідності вказує на те, що у 2014 році на 1 грн. поточних зобов'язань установи припадало 3,92 грн. її оборотних активів. Це вказує на достатню здатність установи виконувати короткострокові зобов'язання. Отримані результати вказують на те, що для установи значення коефіцієнта поточної та абсолютної ліквідності збігаються і установа здатна погасити свої поточні зобов'язання за рахунок грошових коштів. Вказані показники не підлягають розрахунку для 2015-2016 рр. у зв'язку з відсутністю поточної заборгованості установи.

Основні показники фінансової стійкості закладу наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Основні показники фінансової стійкості ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр.

№	Показники	Рік		
		2014	2015	2016
1.	Коефіцієнт автономії	0,98	1,00	1,00
2.	Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	1,02	1,00	1,00
3.	Коефіцієнт фінансової стійкості	41,5	x	x
4.	Коефіцієнт фінансування	0,02	x	x
5.	Коефіцієнт маневреності	0,07	0,07	0,09
6.	Коефіцієнт обороту власного капіталу	1,94	2,15	2,06
7.	Коефіцієнт загальної заборгованості	0,02	0,00	0,00
8.	Коефіцієнт реальної власності основних засобів	0,80	0,86	0,80
9.	Коефіцієнт зростання валюти балансу	0,92	1,40	0,67

Значення коефіцієнта автономії свідчить про те, що установа упродовж 2015-2016 рр. була повністю незалежна від зовнішніх джерел фінансування і всі її зобов'язання могли бути покриті власними коштами. Також високий рівень коефіцієнта мультиплікації власного капіталу свідчить про достатню фінансову стійкість установи, що є позитивним моментом. Коефіцієнт фінансової стійкості за 2014 рік вказує на те, що на 1 грн. зобов'язань установи припадало 41,5 грн. власного капіталу, що, безумовно, є високим показником. Коефіцієнт фінансування вказує на те, що на 1 грн власного капіталу установи припадає 0,02 грн. її зобов'язань. Значення коефіцієнта маневреності вказує на те, що з кожним роком частка власного капіталу, що використовувалась для фінансування поточної діяльності, зростала, що є позитивним. Отримані результати вказують на високі показники оборотності власного капіталу установи: упродовж досліджуваного періоду на 1 грн. власного капіталу установи припадало 1,94-2,15 грн. доходу. Аналіз зміни валюти балансу вказує на те, що у 2015 році, порівняно з 2014 роком, вона зросла, а вже у 2016 році знову знизилась, що вказує на зниження потужності роботи установи.

У той же час, спостерігається зниження коефіцієнта загальної заборгованості, що зумовлено зменшенням величини зобов'язань установи і вказує на поліпшення фінансової стійкості установи. Значення коефіцієнта реальної власності основних засобів упродовж досліджуваного періоду відповідало нормативному значенню, що свідчить про високу частку реальної вартості основних засобів установи в її майні.

Показники джерел формування запасів наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Показники джерел формування запасів в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» за 2014-2016 рр.

Показник	Рік		
	2014	2015	2016
Наявність власних оборотних коштів	150748,52	210051,76	176287,59
Наявність довгострокових джерел формування запасів	150748,52	210051,76	176287,59
Загальна величина основних джерел формування запасів	51604,07	x	x
Надлишок (+) або нестача (-) власних оборотних коштів	51957,35	137087,21	100018,10
Надлишок (+) або нестача (-) загальної величини основних джерел формування запасів	-47187,10	x	x

Дані таблиці свідчать про те, що величина власних оборотних коштів установи у 2015 році, порівняно з 2014 роком, зросла на 39,3%, а в 2016 році знизилась, порівняно з 2015 роком, на 16,1%. При цьому, упродовж усього досліджуваного періоду спостерігається надлишок власних оборотних коштів. У той же час, спостерігається нестача загальної величини основних джерел формування запасів, що зумовлене невеликими обсягами поточної кредиторської заборгованості та відсутністю довгострокової кредиторської заборгованості.

Таким чином, дослідження порядку обліку та контролю доходів і витрат здійснюється на базі ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ». Він є бюджетною установою, що надає освітні послуги населенню. Порядок організації бухгалтерського обліку в установі висвітлює її облікова політика, відповідно до якої заклад

використовує меморіально-ордерну форму обліку. Аналіз фінансової звітності установи вказав на те, що отримані нею доходи здатні покрити її видатки, більшу частину яких становлять видатки на оплату праці. При цьому, частка власних надходжень установи у загальній величині видатків упродовж досліджуваного періоду становила лише 8-10%. Аналіз платоспроможності та ліквідності балансу установи вказав на те, що вона здатна виконувати взяті зобов'язання. Проведені розрахунки також вказали на достатню фінансову стійкість установи та наявність джерел формування запасів закладу.

2.2 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів

Доходи бюджетної установи мають велике значення для її діяльності, оскільки вони є основою для виконання закладом покладених на нього функцій. Доходи, що мають місце в діяльності ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» та субрахунки, що їм відповідають, наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Доходи ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

Субрахунок	Назва субрахунку
701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів
711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів
721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів
751	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

На субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» установа веде облік доходів у вигляді бюджетних асигнувань. За кредитом вказаного субрахунку відображається надходження асигнувань, за дебетом – їх вилучення, списання залишків не витрачених коштів, закриття рахунку. Порядок відображення операцій щодо бюджетних асигнувань у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення в бухгалтерському обліку бюджетних асигнувань ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011	32933,66
2.	Вилучено з доходу асигнування у сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011	5411	1325,78
3.	Закрито рахунок доходів	7011	5511	31607,88

Обліковий процес бюджетних асигнувань наведено на рис. 2.2.

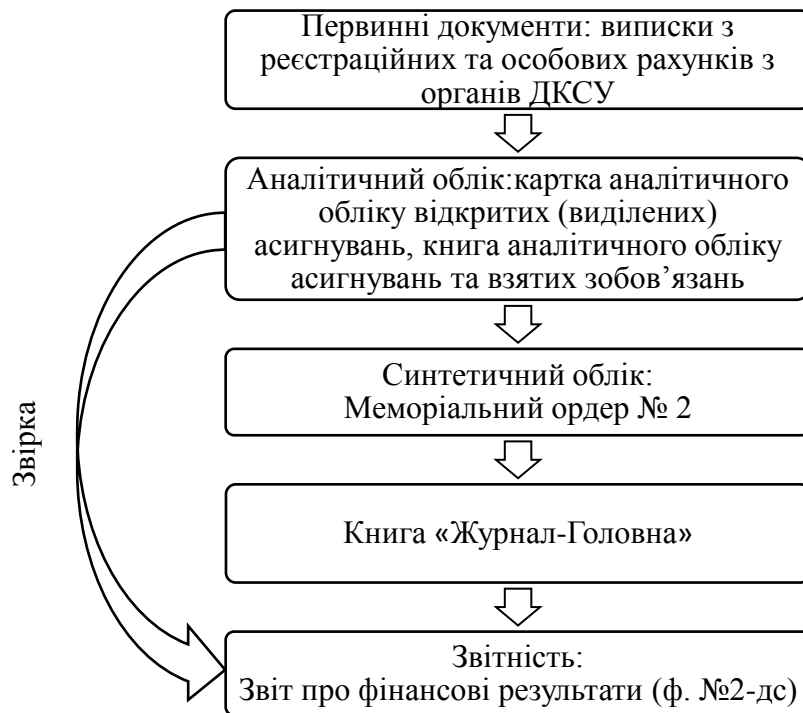


Рисунок 2.2 – Обліковий процес бюджетних асигнувань [3]

Вказані регістри аналітичного обліку відкриваються на рік та ведуться у розрізі КЕКВ, записи до них вносять упродовж місяця на основі первинних документів.

Узагальнену інформацію про суми асигнувань містить меморіальний ордер №2. За кожним реєстраційним рахунком ведеться окремий меморіальний ордер. При цьому їх нумерація має вигляд 2-1, 2-2, 2-3 і т. д.

Субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» призначений для обліку доходів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг). За кредитом відображається сума отриманих доходів, відшкодування виявлених у результаті інвентаризації та віднесених на рахунок винних осіб збитків, за дебетом – вилучення з доходу асигнувань, закриття рахунку. Порядок відображення операцій щодо доходів від реалізації продукції, робіт, послуг у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.9.

Первинними документами є договори, угоди, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, накладні (вимоги), рахунки-фактури, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКСУ, прибуткові касові ордери.

Таблиця 2.9 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів установи від реалізації продукції (робіт, послуг)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Оприбутковано МШП, отримані після розбирання необоротних активів	2211	7111	349,50
		2117	2211	
		1812	2117	
2.	Оприбутковано хлібобулочні вироби	1511	7111	1083,15
3.	Оприбуткована жива вага тварин	1714	7111	238,65
4.	Винною особою відшкодовано вартість виявлених у результаті інвентаризації збитків	2115	7111	10,50
5.	Оприбутковано основні засоби, отримані від розбирання необоротних активів, які залишені для потреб установи	10	7112	13688,94
		7112	5111	
6.	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7111	5411	1325,78
7.	Закрито рахунок доходів	7111	5511	2513,33

Аналітичний облік здійснюється за допомогою багатограничних карток ф. 292-а (книги ф. 292).

Для синтетичного обліку доходів від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт не призначено окремого меморіального ордеру. Тому бюджетна установа відображає їх у меморіальних ордерах №1, 2, 3, 11, 12, 14.

Дані вказаних меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

У Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) сума доходів від надання послуг (виконання робіт) відображається в рядку 2020. Також сума отриманих доходів від наданих послуг установою відображається у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м) рядок 020.

На субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів» установа обліковує доходи, отримані від реалізації майна. За кредитом відображається отримання доходу, за дебетом – його списання. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів установи від реалізації активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Оприбутковано надлишки виявлених під час інвентаризації господарських матеріалів	2313	7211	10,50
		2117	2313	
		1812	2117	
2.	Відображено дохід від реалізації зерна	2111	7211	28066,00
		2313	2111	
3.	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7211	5411	1325,78
4.	Закрито рахунок доходів	7211	5511	26750,72

Первинними документами є договори, угоди, акти оцінки матеріальних цінностей, акти про приймання матеріалів, акти приймання виконаних робіт (послуг), рахунки-фактури, накладні, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє

переміщення) матеріалів, інвентаризаційний опис, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКСУ, прибуткові касові ордери.

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) продукції, робіт, послуг.

Для синтетичного обліку нарахованих доходів від реалізації активів установи призначено меморіальний ордер № 14. Дані вказаного меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Дані за сумами отриманих доходів установи від реалізації активів підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс) рядок 2030 та у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. №4-1м) рядки 030, 040, 050.

На субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» установа обліковує дохід, отриманий від безоплатно отриманих активів, робіт, послуг, спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у т. ч. надходження у натуральній формі).

За кредитом субрахунку установа відображає одержання таких доходів, за дебетом – їх списання. Порядок відображення операцій у бухгалтерському обліку наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Відображення в бухгалтерському обліку доходів установи за необмінними операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Оприбутковано безоплатно отриманий процесор	2313	7511	7691,94
		2117	2313	
		1514	2117	
2.	Збільшено внесений капітал на суму безоплатно отриманого процесора	7511	5111	7691,94
3.	Нарахована амортизація безоплатно отриманого процесора	8014	1411	769,19
		5111	7511	
4.	Закрито рахунок доходів	7511	5511	769,19

Первинними документами щодо отримання доходів за необмінними операціями є накладна, акт про приймання матеріалів, інвентаризаційний опис, виписки із спеціальних реєстраційних рахунків з органів ДКСУ, прибутковий ордер. Про отримання благодійної допомоги у вигляді активів у натуральній формі установа повідомляє не пізніше останнього робочого дня місяця отримання орган ДКСУ у формі Довідки про надходження у натуральній формі.

Аналітичний облік за субрахунком 7511 ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

Для синтетичного обліку доходів за необмінними операціями установи призначено меморіальні ордери № 3, 13, 14. Дані меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». У звітності установи сума отриманих доходів за необмінними операціями відображається у Звіті про фінансові результати – рядки 2090, 2100, 2110, 2130, 2540, 2550 та у Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядки 020, 030, 040, 050.

Таким чином, установа веде облік доходів у вигляді бюджетних асигнувань, доходів від реалізації товарів (виконання робіт, надання послуг), доходів від продажу, а також доходів від необмінних операцій. Забезпечується облік доходів шляхом складання первинних документів та облікових реєстрів. Узагальнену інформацію щодо доходів, отриманих установою, містить її фінансова звітність.

2.3 Організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку витрат

Витрати бюджетної установи є головним показником виконання її кошторису. Саме їх аналіз дає змогу зрозуміти характер та обсяги діяльності установи, а також порядок реалізації нею покладених функцій.

У діяльності ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» мають місце витрати, наведені в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Витрати ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

Субрахунок	Назва субрахунку
801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)
841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

На субрахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» установа веде облік витрат, пов'язаних із реалізацією її повноважень.

На субрахунку 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» обліковуються витрати установи, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. Сутність вказаних витрат наведена в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Витрати ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» на виконання бюджетних програм та на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)

Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
8011 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі основної діяльності СДС та при виконанні бюджетних програм.	8111 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.
8012 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік сум, відрахованих на соціальні заходи, нарахованих у процесі основної діяльності СДС та на виконання програм.	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, нарахованих у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.
8013 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених СДС у процесі основної діяльності та на виконання програм.	8113 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств.

Продовження таблиці 2.13

Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
8014 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються СДС у процесі звичайної діяльності та на виконання програм.	8114 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

За дебетом рахунків витрат відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – суми коштів, що надійшли на їх відновлення, і списання на фінансовий результат виконання кошторису.

Обліковий процес витрат на оплату праці наведено на рис. 2.3.

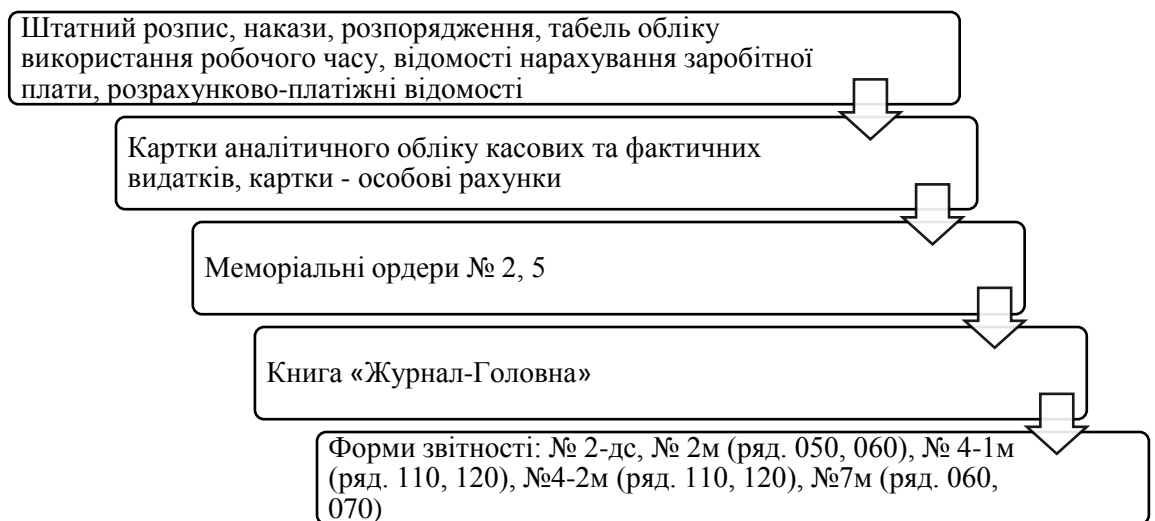


Рисунок 2.3 – Обліковий процес витрат на оплату праці

Сума витрат установи на оплату праці підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс) наступним чином:

- розділ «Фінансовий результат діяльності» рядок 2210 (відображаються витрати на оплату праці у складі витрат на виконання

бюджетних програм), рядок 2220 (відображаються витрати на оплату праці у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);

- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2610;
- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2820.

Порядок відображення витрат на оплату праці установи на виконання бюджетних програм наведено в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці на виконання бюджетних програм ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511	170565,94
2.	Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011	6511	1945,72
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8011	172511,66

Аналогічно відображаються в обліку витрати установи на оплату праці при на виготовлення продукції (наданні послуг, виконанні робіт). Відрізняються вказані витрати лише метою – кінцевим результатом. Порядок відображення витрат на оплату праці установи на виготовлення продукції (наданні послуг, виконанні робіт) наведено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на оплату праці на виготовлення продукції (наданні послуг, виконанні робіт) ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Відображено витрати із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111	6511	8361,83
		16	8111	

Порядок документального оформлення витрат на соціальні заходи є аналогічним порядку оформлення витрат на оплату праці. Для синтетичного обліку витрат на соціальні заходи призначено меморіальні ордери № 2, 5. Дані

вказаних меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Сума витрат установи на соціальні заходи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати:

- розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (відрахування на соціальні заходи у складі витрат на виконання бюджетних програм);

- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2610;

- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2830.

Також витрати на соціальні заходи відображаються у:

- Звіті про надходження та використання коштів загального фонду – рядок 070;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги – рядок 130;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядок 130;

- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами – рядок 080.

Порядок відображення витрат установи на соціальні заходи наведено в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на соціальні заходи ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Витрати на соціальні заходи при виконанні бюджетних програм				
1.	Нараховано ЄСВ	8012	6313	36757,96
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8012	36757,96
Витрати на соціальні заходи при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт)				
1.	Нараховано ЄСВ	8112	6313	1666,85
		16	8112	

Первинними документами щодо матеріальних витрат є акт списання, накладні (вимоги), роздаткові відомості, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка, акт розподілу витрат майбутніх періодів.

Аналітичний облік матеріальних витрат ведеться у розрізі джерел фінансування (за загальним та спеціальним фондами) і здійснюється за допомогою карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків.

Для синтетичного обліку матеріальних витрат призначено меморіальні ордери № 4, 6, 8, 10, 12, 13, 14, 17. Дані меморіальних ордерів підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Сума матеріальних витрат установи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс):

- розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (матеріальні витрати у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (матеріальні витрати у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);

- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядок 2620;

- розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2840.

Також матеріальні витрати установи відображаються у:

- Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м) – рядки 090, 100, 110, 120, 130, 140, 150;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м) - рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м) – рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м) – рядки 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат установи на виконання бюджетних програм наведено в таблиці 2.17.

Таблиця 2.17 – Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат на виконання бюджетних програм ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нараховано витрати з електроенергії (ПАТ «Сумиобленерго»)	8013	6415	11679,02
2.	Видано зі складу в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	8013	1812	457,10
3.	Списано паливно-мастильні матеріали згідно з подорожніми листами	8013	1514	150,00
4.	Списано продукти внаслідок нестачі	8013	1511	10,50
5.	Списано витрати майбутніх періодів та включено їх до складу витрат звітного періоду	8013	2911	522,00
6.	Закрито рахунок витрат	5511	8013	13275,36

Порядок відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат установи при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) суттєво не відрізняється від зазначеного. Він наведений в таблиці 2.18.

Таблиця 2.18 – Відображення в бухгалтерському обліку матеріальних витрат при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Затверджено авансовий звіт	8113	2116	522,04
2.	Видано зі складу в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	8113	1512	457,10
3.	Списано запчастини	8113	1515	21481,50
4.	Списано запаси внаслідок нестачі	8113	15	10,50
5.	Передано матеріали і продукти харчування в переробку	8113	15	2304,40
		16	8113	
6.	Списано витрати майбутніх періодів та включено їх до складу витрат звітного періоду	8113	2911	522,00
7.	Закрито рахунок витрат	5511	8113	22993,14

Первинними документами щодо нарахування амортизації є Відомість нарахування амортизації, Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) та Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів [37].

Для синтетичного обліку витрат на амортизацію призначено меморіальний ордер № 17. Дані меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

У звітності суми нарахованої амортизації відображаються в:

- Балансі (ф. № 1-дс) – рядки 1002, 1012, 1022, 1042;
- Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2210 (амортизація у складі витрат на виконання бюджетних програм), рядок 2220 (амортизація у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт); розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2850.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку амортизації при виконанні бюджетних програм наведено в таблиці 2.19.

Таблиця 2.19 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на амортизацію при виконанні бюджетних програм ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411	17183,25
2.	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014	1413	878,00
3.	Списана амортизація об'єкту інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8014	1412	123,50
4.	Закрито рахунок витрат	5511	8014	18184,75

Порядок обліку амортизації при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) суттєво не відрізняється від вищенаведеного (табл. 2.20).

Таблиця 2.20 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат на амортизацію при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована амортизація основних засобів	8114	1411	5164,50
2.	Списана амортизація об'єкту інших необоротних матеріальних активів у місяці списання з балансу	8114	1412	135,00
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8114	5299,50

На субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» установа веде облік витрат від зменшення корисності активів, суми уцінки необоротних активів, витрат на відрядження тощо.

Первинними документами щодо нарахування інших витрат за обмінними операціями є наказ керівника про створення спеціальної комісії зі списання основних засобів та матеріальних цінностей, опис-акт уцінки та ін.

Відомості про інші витрати за обмінними операціями накопичує меморіальний ордер № 14. Дані меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». Сума інших витрат за обмінними операціями установи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати: розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядок 2250; розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» – рядок 2860.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших витрат за обмінними операціями наведено в таблиці 2.21.

Таблиця 2.21 – Відображення в бухгалтерському обліку інших витрат за обмінними операціями ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Прийнято авансовий звіт про витрачені підзвітні суми	8411	2116	522,04
2.	Списана сировина на корм тваринам	8411	1517	2304,40
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8411	2826,44

На субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» установа обліковує видатки, пов'язані із виплатою всіх видів соціальної допомоги, стипендій, інших поточних видатків.

Первинним документом щодо нарахування витрат за необмінними операціями, зокрема, є відомість нарахування стипендії учням.

Аналітичний облік витрат за необмінними операціями здійснюється за допомогою карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків.

Для синтетичного обліку витрат за необмінними операціями призначено меморіальний ордер № 5. Дані меморіального ордера підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна».

Сума витрат за необмінними операціями установи підлягає відображенню у Звіті про фінансові результати:

- розділ «Фінансовий результат діяльності» – рядки 2300, 2310;
- розділ «Виконання бюджету (кошторису)» – рядки 2640, 2650, 2690.

Також суми витрат установи за необмінними операціями відображаються у:

- Звіті про надходження та використання коштів загального фонду – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360;
- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги – рядки 350, 360, 370, 390, 400, 410, 420;
- Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень – рядки 350, 360, 370, 390, 400, 410, 420;
- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат установи за необмінними операціями наведено в таблиці 2.22.

Таблиця 2.22 – Відображення в бухгалтерському обліку витрат за необмінними операціями ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нараховано стипендії	8511	6512	32933,66
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8511	32933,66

Таким чином, для обліку витрат установа використовує чотири субрахунки. Відповідно до змін, яких зазнав план рахунків СДС, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати та амортизація розглядаються у розрізі видів діяльності установи – як витрати на виконання бюджетних програм та як витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт). Відповідним чином і організовано облік зазначених витрат. Методика обліку вказаних витрат відрізняється мало, основна відмінність полягає в сутності господарської операції та меті понесення установою витрат.

2.4 Порядок проведення контролю доходів і витрат в бюджетній установі

Внутрішній контроль здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Метою внутрішньогосподарського контролю в бюджетній установі є підвищення ефективності її роботи, посилення режиму економії у використанні всіх видів ресурсів. За організацію системи внутрішнього контролю відповідальність несе керівник установи.

Внутрішньогосподарський контроль в ДПТНЗ «Хотінський професійний аграрний ліцей» здійснюється його директором, головним бухгалтером та інвентаризаційною комісією. Процедури внутрішнього контролю, що мають місце в установі, наведено на рис. 2.4.

Документальне оформлення і підтвердження відповідності	передбачає перевірку оформлення первинних облікових документів та їх відповідність вимогам законодавства. Процедура також передбачає контроль пов'язаних операцій
Розмежування повноважень та обов'язків	передбачає санкціонування господарських операцій та перевірку на правомочність їх здійснення
Звірка даних	здійснюється за розрахунками з постачальниками для підтвердження сум заборгованості
Нагляд	здійснюється оцінка досягнення поставлених показників (наприклад, аналіз виконання кошторису установи)

Рисунок 2.4 – Процедури внутрішнього контролю в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

Джерелами контролю доходів і витрат бюджетної установи, зокрема, є: статут, кошторис доходів та видатків, первинні документи, облікові регістри, акти, довідки попередніх перевірок та інша документація, що узагальнює результати контролю, звітність бюджетної установи.

До завдань головного бухгалтера, відповідно до посадової інструкції, відноситься погодження проектів контрактів, договорів (у т. ч. про повну індивідуальну матеріальну відповідальність), реалізація заходів щодо відшкодування винними особами збитків від нестач, розтрат, крадіжок, погодження кандидатур працівників установи, яким надано право складати та підписувати первинні документи.

Головний бухгалтер установи здійснює поточний контроль за:

- дотриманням бюджетного законодавства під час взяття бюджетних зобов'язань, їх реєстрації в органах ДКСУ та здійсненням платежів відповідно до таких зобов'язань;

- правильністю зарахування та використання власних надходжень установи;
- веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності.

Інші працівники бухгалтерської служби установи у межах своєї компетенції перевіряють первинні документи за формою та змістом: встановлюється наявність обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічний зв'язок окремих показників.

Одним із видів внутрішнього контролю доходів і витрат установи є інвентаризація. Порядок проведення та оформлення результатів інвентаризації доходів і витрат у бюджетних установах регулюються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879 [29].

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності установи. Під час інвентаризації перевіряється й документально підтверджується наявність доходів і витрат, їх стан, відповідність критеріям визнання та оцінка. Водночас забезпечується перевірка повноти відображення доходів і витрат.

В установі інвентаризація проводиться відповідно до наказу керівника «Про проведення щорічної інвентаризації». Вказаний документ, зокрема, визначає термін, у який проводиться інвентаризація, та склад постійно діючої інвентаризаційної комісії (в установі до нього входять: голова комісії – заступник директора з навчально-виробничої роботи та члени комісії – механік, інженер з охорони праці, бухгалтера та обліковець). Наказом визначено відповідальних за проведення інвентаризації на окремих ділянках обліку.

За результатами роботи інвентаризаційної комісії складається інвентаризаційний опис. У випадку наявності розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та інвентаризаційним описом, бухгалтерською

службою складається звіряльна відомість. Розгляд причин виявлених нестач та втрат від псування активів, формування пропозицій щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відображення відповідної інформації містить протокол інвентаризаційної комісії. Відповідно до наказу керівника, він має бути наданий директору ліцею для затвердження. У ході інвентаризації, зокрема, перевіряється наявність та правомірність надходження та списання основних засобів, запасів та інших активів і зобов'язань, що в подальшому вплинуло на результат діяльності установи.

Одним із напрямів контролю є планова виїзна ревізія, що здійснюється Північно-східним офісом Державної аудиторської служби. Ревізія здійснюється відповідно до програми планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності ліцею. Така ревізія була проведена в установі у серпні-вересні 2016 року. Метою ревізії була перевірка дотримання законодавства. Оскільки мета ревізійної роботи висвітлена досить загально, перед проведенням контрольних дій їх програмою було наведено перелік питань, що підлягали ревізії. Так, ревізії підлягали як питання загальної організації облікового процесу, порядку дотримання бюджетного законодавства в частині визначення потреби в бюджетних коштах, формування, затвердження, внесення змін та виконання кошторису, так і порядок організації облікового процесу та внутрішнього контролю окремих ділянок обліку: касові операції, оплата праці, виплата стипендії, облік продуктів харчування, зобов'язань, оборотних та необоротних активів. Особлива увага приділялася порядку обліку і контролю видатків на ремонт, економічному обґрунтуванню понесених видатків, цільовому використанню бюджетних коштів та порядку організації процедури закупівель.

Перелік питань, що підлягали ревізії, наведений на рис. 2.5.



Рисунок 2.5 – Питання, що підлягають ревізії, здійснюваній Північно-східним офісом ДАСУ

Результати проведеної ревізії були оформлені актом, оскільки мало місце порушення. У випадку відсутності порушень результати оформляються довідкою.

Таким чином, специфіка таких об'єктів обліку як доходи та витрати бюджетної установи, важливість надання повної та правдивої інформації про них зумовлює наявність ряду процедур внутрішнього контролю. До них можна віднести розмежування повноважень та обов'язків, документальне оформлення, звірку даних, нагляд. Одним із видів внутрішнього контролю також є інвентаризація, яка проводиться в установі відповідно до наказу керівника.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ДПТНЗ «ХОТІНСЬКИЙ ПАЛ»

3.1 Вдосконалення обліку доходів і витрат в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

Основним внутрішнім документом бюджетної установи, що визначає методи та процедури обліку окремих об'єктів, є облікова політика. Під обліковою політикою розуміється сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються СДС при складанні та поданні фінансової звітності.

Порядок формування облікової політики визначено Методичними рекомендаціями щодо облікової політики для СДС [13].

Визначається облікова політика на основі НП(С)БОДС та оформляється розпорядчим документом. Облікова політика має містити лише ті положення, методи оцінки та обліку, щодо яких нормативно-правовими актами передбачено декілька варіантів.

Облікова політика координує роботу облікових працівників, надає їм обраний єдиний правильний підхід щодо відображення в обліку та звітності операцій бухгалтерського обліку, а також є одним із основних джерел інформації при перевірці порядку організації обліку закладу.

Незважаючи на дійсно велике значення вказаного розпорядчого документу, часто, установи нехтують або взагалі його наявністю, або ж правильністю і повнотою його оформлення. Причинами такого явища можуть бути як недостатня обізнаність облікового персоналу, брак часу, недооцінка важливості і ролі установчого документа в організації облікового процесу установи.

Аналіз діючої облікової політики установи вказав на наявність у ній ряду недоліків, зокрема:

- відсутність чіткої структури наказу – відсутні чіткі розділи облікової політики, що стосуються окремих об'єктів обліку, одночасно

наводиться інформація про контроль за виконанням кошторису видатків, принципи обліку видатків, застосування меморіально-ордерної форми обліку, систему оплати праці та порядок проведення інвентаризації. Такий виклад інформації ускладнює її розуміння та вимагає більших витрат часу на пошук необхідної;

- облікова політика містить ряд положень, що не є обов'язковими для неї, а мають висвітлюватися в посадовій інструкції головного бухгалтера (вважаємо недоцільним їх дублювання в обліковій політиці установи) та неальтернативних методів і способів обліку, що однозначно визначені законодавством України. Вказана інформація робить облікову політику громіздкою, більш складною для сприйняття і, при цьому, не надає жодного корисного ефекту;

- відсутність ряду положень щодо досліджуваної ділянки обліку (періодичність нарахування амортизації, порядок визнання доходів від необмінних операцій, періодичність віднесення витрат майбутніх періодів на витрати поточного періоду);

- відсутність додатків до облікової політики, які б деталізували порядок обліку окремих об'єктів, документального оформлення операцій та відображення їх у звітності установи (графік документообігу, порядок відкриття аналітичних рахунків, Робочий план рахунків, кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку).

Вказані недоліки облікової політики установи негативно впливають на загальну організацію обліку та зменшують її ефективність. Зважаючи на вищезазначене, вважаємо за необхідне викласти облікову політику установи в новій редакції (оскільки положення, що стосуватимуться й інших об'єктів обліку зумовлять суттєві її зміни) та щодо досліджуваного об'єкту пропонуємо висвітлити положення щодо:

- періодичності нарахування амортизації. Нормативно-правовими актами передбачена можливість СДС нараховувати амортизацію на дату балансу (щоквартально) чи на річну дату балансу (раз на рік). У положенні про

облікову політику установи пропонуємо визначити порядок нарахування амортизації на річну дату балансу, зважаючи на те, що основні засоби не є найважливішим об'єктом обліку у зв'язку зі специфікою діяльності закладу та на трудомісткість вказаної роботи;

- відображення в обліку витрат майбутніх періодів. У залежності від трактування поняття «звітний період» під ним може розумітися або, виключно, рік, або квартал чи місяць. У залежності від значення поняття «звітний період» відрізняється порядок відображення операцій в бухгалтерському обліку. Найбільш оптимальним звітним періодом закриття витрат майбутніх періодів для установи вважаємо звітний квартал. У такому випадку, визнані витрати майбутніх періодів будуть включатися до витрат поточного періоду щоквартально на підставі первинних документів. Такий метод дасть змогу достатньо оперативно та систематично відобразити списання витрат майбутніх періодів та, водночас, не перенавантажувати працівників бухгалтерії занадто частим зверненням до вказаного питання;

- порядку визнання доходів від необмінних операцій. Хоча Методичні рекомендації щодо облікової політики СДС вказане положення не вважають обов'язковим при формуванні розпорядчого документу, воно визнається таким, відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи». Тому, зважаючи на специфіку діяльності закладу, вважаємо за необхідне, висвітлити в обліковій політиці установи положення щодо порядку визнання доходів від необмінних операцій. Вказане положення пропонуємо висвітлити в наступній редакції: «Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі установа визнає доходом та активом того звітного періоду, у якому вони були фактично отримані».

Зважаючи на специфіку діяльності установи та універсальність Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для бюджетних установ, державних цільових фондів та Державної казначейської служби України, вважаємо за необхідне висвітлити застосовувані установою рахунки бухгалтерського обліку із визначеною аналітикою в додатку до облікової

політики у вигляді Робочого плану рахунків. Оскільки затверджений План рахунків не має окремих синтетичних рахунків для обліку операцій з коштами загального та спеціального фондів, а складання фінансової та бюджетної звітності установи передбачається саме у такому розрізі та із застосуванням кодів класифікації бюджету, вважаємо за необхідне ввести до існуючих субрахунків аналітику у розрізі кодів економічної класифікації та видів коштів.

Аналітичні ознаки об'єктів обліку відображають шляхом кодування аналітичного рахунку. Правила вказаного кодування пропонуємо визначити установі у Порядку відкриття аналітичних рахунків. Аналітичні рахунки доходів і витрат пропонуємо розроблювати наступним чином:

7511 – перші чотири знаки – код субрахунку;

75112 – п'ятий знак ідентифікує фонд (загальний фонд – 1, спеціальний фонд – 2);

751121 – шостий знак ідентифікує групу власних надходжень спеціального фонду (відповідає номеру групи);

7511211 – сьомий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи);

75112112800 – 8-11 знаки ідентифікують КЕКВ, за яким проводять операцію.

Введення запропонованої аналітики дозволить установі більш точно відображати господарські операції в обліку та швидше групувати інформацію для формування фінансової та бюджетної звітності.

Перелік використовуваних установою субрахунків бухгалтерського обліку з уведеною аналітикою до них (Робочий план рахунків), а також Порядок відкриття аналітичних рахунків установа має надати в додатку до Положення про облікову політику. Упродовж року до Робочого плану рахунків можуть вноситися зміни. Така процедура оформлюється шляхом видання відповідних наказів керівником установи на підставі клопотання

головного бухгалтера. При цьому, також необхідно забезпечити дотримання єдиних облікових правил з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня.

Також у додатку до Положення про облікову політику установи доцільно висвітлити бухгалтерські проведення, що мають місце в обліку установи, відповідають єдиній методологічній основі, визначеній законодавством, та які відсутні в Типовій кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами. Приклад таких кореспонденцій наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Приклад кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Відображено витрати з поточного ремонту класу на підставі акта виконаних робіт та кошторису з його поточного ремонту (КЕКВ 2240)	8013	6415

Аналогічно установа може оформлювати й інші операції, що мають місце в її діяльності, та не висвітлені законодавством. Зазначимо, що кореспонденція субрахунків має бути узгоджена з головним розпорядником бюджетних коштів та затверджена керівником установи.

Таким чином, ознайомлення з Положенням про облікову політику установи сприяло встановленню ряду недоліків вказаного внутрішнього документу. Зокрема, відсутність чіткої структури наказу, наявність ряду положень, невластивих для облікової політики, відсутність інформації щодо доходів і витрат установи, додатків, необхідних для деталізації інформації щодо порядку формування аналітичних рахунків, Робочого плану рахунків, кореспонденцій субрахунків, графіка документообігу. У зв'язку з виявленими недоліками в організації обліку установи нами запропоновано, зокрема: викласти облікову політику установи в новій редакції та зазначити в ній

положення щодо доходів і витрат установи (періодичність нарахування амортизації, порядок відображення в обліку витрат майбутніх періодів, підхід до визнання доходів від необмінних операцій і т.д.), доповнити її додатками щодо порядку формування аналітичних рахунків доходів і витрат та кореспонденцією субрахунків обліку, що використовується закладом та не визначена нормативно-правовими актами.

3.2 Вдосконалення порядку класифікації доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями

НП(С)БОДС та План рахунків бухгалтерського обліку державного сектору у 2017 році ввели поняття обмінних і необмінних операцій, що стосуються доходів і витрат бюджетних установ. При цьому для бюджетних установ питання віднесення тієї чи іншої операції до обмінної чи необмінної є досить складним. Зважаючи на вказане, вважаємо за необхідне більш детально розглянути порядок віднесення операцій до обмінних та необмінних.

Відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи», під обмінною розуміється господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» однаково визначають склад доходів від обмінних операцій: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт) у складі плати за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю та надходження від додаткової (господарської) діяльності, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів та інші.

Аналогічний склад доходів від обмінних операцій надає МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну», за яким доходи від обмінних операцій включають доходи від надання послуг, продажу товарів, використання іншими сторонами активів організації, що приносять відсотки, роялті та дивіденди. При цьому, варто зазначити, що основною відмінністю міжнародного та

національного стандарту є те, що першим чітко сформульовано метод визначення вказаного виду доходів – нарахування, тоді як національний стандарт не містить жодного схожого положення.

НП(С)БОДС 135 «Витрати» до витрат за обмінними операціями включає наступні елементи витрат: оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати та інші (курсові різниці, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів і т.д.). НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» до складу витрат за обмінними операціями також відносить витрати з продажу активів.

Для повного розуміння того, які операції варто відносити до обмінних, необхідно розібратися в сутності самого поняття обмінної операції. Тому, деталізуємо наведене визначення. Стосовно покупки установою активів, така може придбавати основні засоби, нематеріальні активи та запаси. Щодо інших нефінансових активів, таких як капітальні інвестиції, знос (амортизація) необоротних активів, то до них стосується більше поняття не придбання, а інвестування коштів та нарахування амортизації. Аналогічно, бюджетна установа не може придбавати такі фінансові активи, як грошові кошти, дебіторська заборгованість та фінансові інвестиції.

Також у визначенні вказується на операцію обміну на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Для бюджетної установи характерні операції обміну на грошові кошти та погашення зобов'язань. Операції ж обміну на послуги (роботи) та інші активи для бюджетних установ неприпустимі, оскільки, відповідно до Бюджетного кодексу проведення розрахунків в негрошовій формі заборонено.

З урахуванням вищезазначеного, вказане визначення обмінної операції для бюджетних установ можна розширити як господарська операція із продажу/придбання основних засобів, нематеріальних активів та запасів в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Однак, у процесі своєї діяльності бюджетні установи не лише придбавають нефінансові активи, а й оплачують певні послуги. За своєю суттю такі операції також є обмінними, оскільки в обмін на грошові кошти установа отримує певні послуги.

Тому, узагальнивши всі наведені твердження, обмінною можна вважати господарську операцію із продажу/придбання бюджетною установою основних засобів, нематеріальних активів, запасів, надання/оплати послуг і робіт, проведення платежів, пов'язаних із виконанням покладених на неї функцій, в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Визначення необмінної операції також надає НП(С)БОДС 124 «Доходи», за яким необмінна операція – господарська операція, що не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Відповідно до вказаного документу, до доходів за необмінними операціями відносять: податкові та неподаткові (збори і платежі) надходження, трансферти і кошти, отримані бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Відповідно до Порядку застосування плану рахунків бюджетних установ, суми штрафів, пені, неустойки включаються до складу доходів від необмінних операцій.

НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та Порядок застосування плану рахунків бюджетних установ включає до складу доходів від необмінних операцій доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, благодійні внески, гранти та дарунки, кошти, отримані для виконання цільових заходів, зобов'язання, що не підлягають погашенню, тощо.

НП(С)БОДС 135 «Витрати» визнає витратами за необмінними операціями: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо).

Відповідно до листа Мінфіну від 17.11.2017 № 35220-06-5/31577 «Щодо відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій», ураховуючи склад доходів від необмінних операцій, сплата податкових, неподаткових та інших платежів на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством, належить до витрат за необмінними операціями та здійснюється за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки» [53].

Насправді, питання віднесення тієї чи іншої операції до обмінної чи необмінної є двояким, оскільки законодавством чітко не визначено основний критерій для класифікації. Так, якщо головною ознакою вважати виконання установою покладених на неї функцій, то безоплатні надходження, призначені для таких цілей, мають бути віднесені до доходів від обмінних операцій. Аналогічно, зважаючи на цю ознаку, доходи від непотрібних виявлених установою надлишків матеріальних цінностей, непотрібна тара, що може бути реалізована установою, мають відноситися до доходів від необмінних операцій.

На нашу думку, виходячи із сутності операцій бюджетних установ, доцільно було б основним критерієм законодавчо визначити саме наявність чи відсутність факту обміну в результаті проведеної операції та відповідним чином відкоригувати супутні законодавчі акти з метою уникнення протиріч. А, виходячи з цієї логіки, доречним було б віднести надлишки, виявлені в результаті інвентаризації, до доходів від необмінних операцій, оскільки за сутністю вказана операція відповідає безоплатному отриманню активів, зважаючи на те, що наведені операції не передбачають обміну на інші активи або грошові кошти. Запропонована класифікація доходів і витрат бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями за критерієм наявності чи відсутності факту обміну наведено на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Запропонована класифікація операцій, що визначають доходи і витрати бюджетної установи за обмінними та необмінними операціями

Отже, чинна нормативно-правова база передбачає класифікацію доходів і витрат бюджетних установ як результат обмінної чи необмінної операції. Однак, на сьогодні законодавством чітко не встановлені критерії їх розмежування та пов'язаних з такими операціями доходів і витрат. Наведені протиріччя щодо вказаного питання визначають необхідність і подальшого вдосконалення облікового законодавства.

3.3 Вдосконалення внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи

Потреба в економії коштів вимагає застосування всіх можливих інструментів з метою її досягнення. Особливо це стосується витратних ділянок в діяльності бюджетних установ. Сприяє досягненню вказаної мети внутрішній контроль.

Бюджетний кодекс визначає внутрішній контроль як комплекс заходів, застосовуваних керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, а також досягнення результатів у відповідності до поставленої мети, завдань, планів та вимог до діяльності бюджетної установи.

Дослідження організації внутрішнього контролю доходів і витрат установи вказало на ряд недоліків. Зокрема, не визначені особи, відповідальні за його реалізацію, відсутній план проведення контрольних дій, не визначені власне форми внутрішнього контролю доходів і витрат.

Вказані недоліки в організації внутрішнього контролю є досить поширеними серед бюджетних установ. Найчастіше в таких установах внутрішній контроль зводиться до перевірки правильності відображення господарських операцій в обліку і складання звітності, дотримання фінансової дисципліни.

Однак, незважаючи на часте ігнорування бюджетними установами ефективною організації внутрішнього контролю доходів і витрат, її практичне

застосування є вкрай важливим і таким, що сприяє більш результативному управлінню ресурсами та результатами діяльності установ.

Комплексний підхід до організації внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетних установ полягає у його взаємодії із системою бухгалтерського обліку та бюджетування. Пропозиції щодо організації внутрішнього контролю доходів і витрат установи наведені на рис. 3.2.

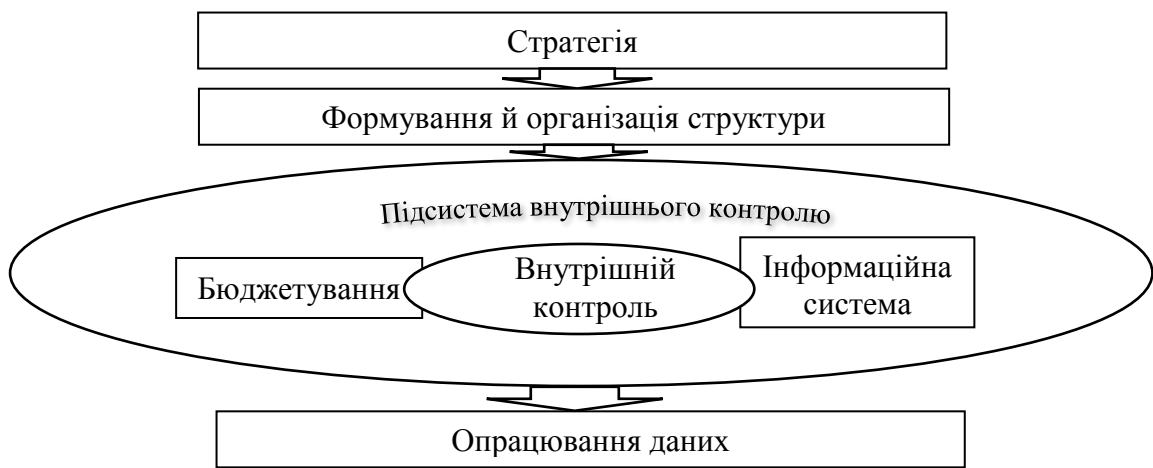


Рисунок 3.2 – Пропозиції щодо організації внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи (складено автором на основі [50])

З рисунку видно, що для ефективної організації внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи, він має поєднуватися із різними видами бюджетування, а також інформаційною системою, що являє собою сукупність необхідних джерел даних.

Законодавством чітко не визначений суб'єкт внутрішнього контролю в бюджетних установах. Єдине посилення на такого містить власне визначення внутрішнього контролю. За Бюджетним кодексом, зобов'язання здійснювати внутрішній контроль покладено на керівника установи. Однак, таке твердження надто обмежує саму систему внутрішнього контролю.

На нашу думку, зважаючи на обсяги діяльності установи, у ній недоцільно створювати окремий підрозділ внутрішнього контролю, а

оптимальним варіантом є розподіл контрольних повноважень серед облікових працівників.

Зазначимо, що система внутрішнього контролю має слугувати не лише для виявлення недоліків і їх усунення, а й визначення первинної причини, яка призвела до виникнення невідповідностей та її дослідження й ліквідацію. Порядок організації ефективного процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи наведено на рис. 3.3.



Рисунок 3.3 – Запропонована схема організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи
(складено автором на основі [50], [6])

З рисунка видно, що організація ефективного процесу внутрішнього контролю в бюджетній установі є досить складним завданням і вона потребує достатньо зусиль та ресурсів. Пов'язано це, у першу чергу, з комплексним підходом до неї. На сьогодні бюджетні установи реалізують внутрішній контроль фрагментарно, не підходячи до цього питання цілісно, з точки зору планування, організації, діагностики, формування висновків за роботою.

Можемо бачити, що для ефективної організації внутрішнього контролю за доходами і витратами установи, вона має реалізувати ряд послідовних дій.

Інформаційною базою для контролю є як нормативно-правові акти, внутрішні розпорядчі документи, облікові документи та реєстри, результати зовнішнього контролю установи, дані установ подібного профілю та ін.

З метою внутрішнього закріплення розроблених вимог, рекомендацій щодо проведення контролю, установою має бути затверджений відповідний внутрішній документ. Для забезпечення реалізації контрольних процедур мають бути розроблені й супутні внутрішні документи з організації обліку (робочий план рахунків, кореспонденція обліку субрахунків, графік документообігу та ін.).

Власне сам процес контролю передбачає складання плану та розробку контрольних процедур, безпосередню реалізацію запланованих процедур із застосуванням інструментів контролю та формування вихідної інформації щодо проведених контрольних дій суб'єкта.

Процес планування передбачає формування переліку завдань та цілей контрольних процедур. Контрольні процедури можуть включати збір фактичних даних, аналіз виконання кошторису за видатками, аналіз напрямів використання коштів, реалізації бюджетних програм. Вихідна інформація щодо проведених контрольних процедур повинна містити не лише констатацію фактів виявлених порушень, а й рекомендації щодо усунення таких.

Таким чином, дослідження організації внутрішнього контролю за доходами і витратами установи вказало на наявність ряду недоліків. Зокрема, відсутній план проведення контрольних дій, не визначені відповідальні особи, форми внутрішнього контролю та, загалом, відсутній затверджений керівником порядок проведення внутрішніх контрольних процедур. У зв'язку з цим, нами доведена необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю доходів і витрат установи, виявлено взаємодію внутрішнього контролю з різними видами бюджетування й інформаційною базою, а також

розроблено та запропоновано порядок організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи.

3.4 Впровадження управлінського обліку в бюджетній установі з метою оптимізації її витратків

Фінансування бюджетних установ, аналогічно як і їх функціонування в цілому, є специфічним. Результати проведеного дослідження неодноразово вказували на таку специфіку. Зокрема, нами зазначався порядок фінансування установи відповідно до затвердженого кошторису та необхідність обов'язкового звітування за виконанням кошторису. Окрім вказаних умов, важливими є вимоги, що ставляться до витратків, понесених установою. Зокрема, кошти мають витрачатися, виходячи з принципів цільового використання, економії та ефективності.

Результати дослідження вказали на значні недоліки в організації внутрішнього контролю установи, зокрема, це стосується доходів і витрат. У зв'язку з цим, заклад не може повністю забезпечити дотримання вказаних принципів. Як уже зазначалося, діяльність облікових працівників, найчастіше, зводиться до правильного відображення господарських операцій в обліку та звітності. При цьому, недостатня увага приділяється оптимізації використання ресурсів.

Для підвищення раціональності використання бюджетних коштів та ефективності діяльності установи в цілому пропонуємо впровадити управлінський облік, адже саме він надає інформацію, важливу для визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації, контролю її поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності.

Основною метою впровадження управлінського обліку вважаємо процес, спрямований на допомогу установі в досягненні виробленої нею бізнес-стратегії, у першу чергу, шляхом оптимізації витрат.

Загальне керівництво управлінським обліком доцільно здійснювати керівнику та головному бухгалтеру установи. На державному рівні регламентація управлінського обліку бюджетної установи відсутня, тому всі методичні та організаційні позиції із вказаного питання знаходяться в їх компетенції.

Зважаючи на недоцільність формування окремого підрозділу для реалізації елементів управлінського обліку в установі, пропонуємо визначити відповідальною за цей процес бухгалтерську службу установи.

У роботі бухгалтерська служба може використовувати такі технологічні аспекти управлінського обліку як: переробні операції (групування, розрахункові процедури контрольного та аналітичного характеру), творчі операції (складання підсумкових даних, пояснювальних записок, довідок, висновків, пропозицій, рекомендацій), комп'ютерні технології (пакет Microsoft Office). Основними формами інформаційного забезпечення управлінського обліку стануть: накази, відомості, акти, накладні, меморіальні ордери, форми фінансової, бюджетної та іншої звітності установи.

Приклад практичної реалізації основ управлінського обліку наведемо шляхом визначення ефективності інвестиційного проекту щодо оптимізації витрат установи.

Аналіз виконання кошторису ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» вказав на те, що досить суттєву частку фактичних видатків установи складають видатки на оплату природного газу (таблиця 3.2). Звісно, вказані видатки не складають левову частку видатків установи, деякі інші видатки мають більшу питому вагу (наприклад, на оплату праці та нарахування на заробітну плату), однак, необхідність їх понесення зумовлена специфікою діяльності установи і неможливістю їх скорочення чи суттєвого управління ними у зв'язку з державним регулюванням питання розміру мінімальної заробітної плати, ставки єдиного соціального внеску та інших соціальних гарантій.

Таблиця 3.2 – Видатки ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» на оплату природного газу за 2012-2016 рр.

Показник	Рік				
	2012	2013	2014	2015	2016
Видатки на оплату природного газу, грн.	646261,02	464825,79	512498,74	674387,43	785927,02
Фактичні видатки, грн.	4751353,74	4374346,81	4366650,39	5576051,28	5355458,14
Частка видатків на оплату природного газу в загальній величині видатків установи, %	13,6	10,6	11,7	12,1	14,7

З таблиці видно, що у 2013 році величина фактичних видатків на оплату природного газу, порівняно з 2012 роком знизилась на 28,1%, а в 2014 році вже зросла на 10,3%, у 2015 році – на 27,7%, у 2016 році – на 16,5%. Також, із проведених розрахунків видно, що їх частка у загальній величині видатків установи починаючи з 2013 року постійно зростає. Так, у 2014 році вона зросла на 1,1 п.п., у 2015 році – на 0,4 п.п., а в 2016 році – ще на 2,6 п.п.

Кошторисом на 2017 рік затверджено планові видатки установи на оплату природного газу в розмірі 955600 грн., що складає 14,2% від загальної суми планових видатків установи на 2017 рік. Зважаючи на вищезазначене, очікується і подальше зростання величини витрат на природний газ.

Загалом, визначена тенденція може пояснюватися зростанням тарифів на природний газ. Зважаючи на вказане, вважаємо за необхідне запропонувати спосіб оптимізації витрат установи на оплату природного газу.

З метою зменшення видатків установи на природний газ пропонується встановлення отоплювальної блочно-модульної газової котельні. Блочно-модульна газова система включає в себе всі необхідні для функціонування компоненти: блок-модуль утеплений, водогрійні котли, газові автоматизовані пальники, насоси мережної води та ін. Основною перевагою вказаної системи є її ефективність. Коефіцієнт корисної дії такої котельні складає не менше 92%. Для порівняння – коефіцієнт корисної дії встановлених на сьогодні

котлів в установі складає 30%. Отже, встановивши таку котельню, споживання природного газу скоротиться в 3,07 рази. Також, враховуючи рівень автоматизації системи, завдяки її встановленню, установка матиме можливість використовувати працю не чотирьох працівників котельні (як наразі), а лише двох, які виконуватимуть функції операторів системи. Вартість такої системи з урахуванням витрат на встановлення становить 1,5 млн грн. Розрахунки щодо визначення ефективності встановлення вказаної системи наведені в Додатку Ж.

Для розрахунків очікувані значення фактичних витрат установи на природний газ, ціни на природний газ, мінімальної заробітної плати, ставки єдиного соціального внеску на 2019-2021 рр. розраховані, виходячи з середнього темпу зростання за весь попередній період.

Для визначення оцінки проекту капітальних інвестицій застосуємо метод дисконтування грошових потоків.

Вихідні дані для розрахунку ефективності проекту наведені також в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Вихідні дані для розрахунку ефективності проекту із встановлення блочно-модульної газової котельні

Первісна вартість блочно-модульної котельні, грн.	1 500 000,00			
Щорічні грошові експлуатаційні витрати, грн.	10 000,00			
Ліквідаційна вартість блочно-модульної котельні через 30 років, грн.	100 000,00			
Термін корисного використання, років	30			
Сума амортизації за рік, грн.	46 666,67			
Норма прибутковості, %	12,5%			
Поточна ліквідаційна вартість старих котлів, грн.	6 000,00			
Додаткові відомості/рік	2018	2019	2020	2021
Витрати на природний газ за рік, грн.	118537,00	296356,83	311168,10	326730,24
Витрати на заробітну плату працівників котельні та нарахування на неї, грн.	109009,44	132213,26	160459,52	194871,07
Витрати на амортизацію, грн.	11666,67	46666,67	46666,67	46666,67
Загальна сума економії на витратах на природний газ та оплату праці, грн.	354395,95	745665,20	804590,63	871205,00

З розрахунків видно, що економія від встановлення блочно-модульної котельні влітку 2018 року за опалювальний сезон 2018 року (15.10.18 р.- 31.12.18 р.) складе 354395,95 грн, у 2019 році – 745665,20 грн, у 2020 році – 804590,63 грн, у 2021 – 871205,00 грн.

З метою отримання більш точних даних застосуємо такий метод оцінки ефективності інвестиційних проектів як розрахунок терміну окупності.

Порядок розрахунку ефективності інвестиційного проекту наведено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Порядок розрахунку ефективності інвестиційного проекту

Рік (n)	Інвестиції (I)	Дохід (R)	Коефіцієнт дисконтування (kd)	Дисконтовані інвестиції (Id)	Дисконтований дохід (Rd)	Чиста теперішня вартість (NPV)
0	-1749213,11	360395,95	1	-1749213,11	360395,95	-1388817,16
1	-56666,67	745665,20	0,888888889	-50370,37	662813,51	-776374,02
2	-56666,67	804590,63	0,790123457	-44773,66	635725,93	-185421,75
3	-56666,67	871205,00	0,702331962	-39798,81	611875,12	386654,56

З наведених розрахунків слідує, що термін окупності становить:

$$T = 2 + \frac{185421,75}{611875,12 - 39798,81} = 2,28 \text{ (року)} \quad (3.1)$$

де T – термін окупності проекту.

Таким чином, встановлення блочно-модульної котельні дасть змогу зекономити не лише на оплаті природного газу внаслідок втричі меншого його споживання, а й на оплаті праці працівників такої котельні. Незважаючи на досить високу поточну вартість проекту, за рахунок вказаної економії, проект окупається через 2 роки 4 місяці. Тож аналізований проект є ефективним і рекомендованим до впровадження.

У майбутньому, з метою підвищення ефективності споживання природних ресурсів та їх ще більшої економії пропонується утеплити споруду одного з корпусів навчального закладу (площа утеплення становить 150 м²) та встановити пластикові вікна в цьому ж корпусі (кількість становить 80 одиниць).

Таким чином, результати проведеного дослідження вказали на недосконалість організації внутрішнього контролю доходів і витрат установи. Зокрема, дії облікових працівників зводяться до правильності відображення господарських операцій в обліку та звітності й контролю за своєчасністю проведених розрахунків. Зважаючи на вказане, нами запропоновано впровадження в установі управлінського обліку та наведено приклад практичного застосування його результатів. Проведені розрахунки вказали на ефективність інвестиційного проекту із заміни діючих газових котлів на блочно-модульну газову котельню, а, отже, на можливість його реалізації.

ВИСНОВКИ

Специфіка діяльності бюджетних установ, основним чином, полягає в їх зовнішньому фінансуванні. Відповідно, це зумовлює необхідність впровадження таких напрямів їх роботи як планування доходів і витрат установи та звітування про виконання кошторису. Тобто, доходи і витрати бюджетних установ є основними об'єктами їх обліку.

Аналіз підходів до визначення поняття доходів бюджетних установ вказав на однозначність його тлумачення як міжнародним, так і національним законодавством. Зазначимо, що вказані джерела ототожнюють поняття доходів суб'єктів державного сектору та інших суб'єктів господарювання.

Доходи бюджетних установ класифікуються як доходи загального фонду бюджету (бюджетні асигнування) та спеціального фонду бюджету (власні надходження бюджетних установ та інші надходження спеціального фонду). Також доходи бюджетних установ поділяють, виходячи із сутності операції, у результаті якої вони були отримані, на доходи за обмінними та необмінними операціями. У залежності від класифікації доходів бюджетних установ відповідно до вказаної ознаки, різняться порядок їх визнання та оцінки. Основні положення щодо порядку класифікації, визнання та оцінки доходів бюджетних установ містить НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Важливим показником діяльності бюджетних установ також є їх витрати. При цьому, важливе значення має розмежування понять витрат бюджетних установ та їх видатків. Під витратами, згідно з НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» розуміється зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Тоді як у поняття видатків бюджетних вкладається зміст суми грошових коштів, витрачених установою на забезпечення виконання своїх функцій, яка підтверджена відповідно

оформленими документами. Таким чином, поняття витрат стосується операцій господарсько-розрахункового характеру, тоді як до видатків відносять операції, що фінансуються виключно з бюджету. Має місце досить широка класифікація видатків бюджетних установ. У залежності від джерел покриття видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального та спеціального фондів, залежно від стану руху бюджетних коштів розрізняють касові та фактичні видатки. Особливе місце в організації обліку доходів і витрат установи займає економічна класифікація видатків бюджету, що передбачає їх розподіл на поточні, капітальні та нерозподілені. Має місце, аналогічно класифікації доходів бюджетних установ, поділ їх витрат на витрати за обмінними та необмінними операціями.

Основні положення щодо порядку класифікації, визнання та оцінки витрат бюджетних установ містить НП(С)БОДС 135 «Витрати». До сфери регулювання питань організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ також відносяться Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України, Накази Міністерства фінансів України, Накази Державного казначейства України.

Зовнішній контроль за порядком організації обліку доходів і витрат бюджетних установ здійснюють Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України. Діяльність першої забезпечується проведенням фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Державна аудиторська служба України реалізує свої повноваження шляхом проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування (ревізії). Аналіз результатів діяльності Державної аудиторської служби України вказав на зменшення кількості проведених нею контрольних заходів упродовж останніх трьох років одночасно зі скороченням величини виявлених фінансових порушень. При цьому, основними порушеннями залишаються незаконні витрати та недоотримання фінансових ресурсів.

Контрольні процедури щодо доходів і витрат бюджетних установ здійснюються у два етапи. Перший етап передбачає здійснення перевірки законності формування кошторису установи. Другим етапом контролю доходів і витрат є перевірка дотримання виконання затвердженого кошторису.

Об'єктом дослідження є Державний професійно-технічний навчальний заклад «Хотінський професійний аграрний ліцей». Це навчальний заклад другого атестаційного рівня, що забезпечує реалізацію права громадян на здобуття професійно-технічної та повної загальної освіти. Ведення бухгалтерського обліку в установі здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером. Порядок організації бухгалтерського обліку в установі висвітлює її облікова політика. Установа використовує меморіально-ордерну форму обліку.

Аналіз кошторису доходів і витрат установи вказав на її достатнє фінансування та перевагу надходжень загального фонду. Результати проведеного аналізу вказали на достатню платоспроможність установи та ліквідність її балансу. Результати розрахунків також дають змогу стверджувати про досить стійкий фінансовий стан ліцею.

Основними первинними документами з обліку доходів установи є виписки з реєстраційних та особових рахунків з органів Державної казначейської служби України, угоди, договори, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, рахунки-фактури, накладні (вимоги), акти оцінки матеріальних цінностей, прибутковий касовий ордер. Аналітичний облік доходів установи здійснюється за допомогою, зокрема, карток та книг аналітичного обліку асигнувань. Синтетичний облік доходів забезпечується шляхом ведення меморіальних ордерів, дані яких підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». Також узагальнена інформація про доходи установи міститься у формах фінансової звітності: Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіті про надходження і

використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м).

Основними первинними документами з обліку витрат ліцею є штатний розпис, накази, розпорядження, таблиць обліку використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжні відомості, відомість на виплату грошей, акт списання, накладні (вимоги), роздаткові відомості, книга складського обліку запасів, платіжне доручення, виписка банку, квитанція, бухгалтерська довідка, акт розподілу витрат майбутніх періодів, відомість нарахування амортизації, розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів, опис-акт уцінки, відомість нарахування стипендії учням.

Аналітичний облік забезпечується веденням карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Синтетичний облік витрат забезпечується шляхом ведення меморіальних ордерів, дані яких підлягають перенесенню до книги «Журнал-Головна». Також узагальнена інформація про витрати установи міститься у формах фінансової звітності: Балансі (ф. № 1-дс), Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс), Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. № 2м), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. № 4-1м), Звіті про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. № 4-2м), Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. № 7м).

Внутрішній контроль за доходами і витратами бюджетної установи забезпечується розмежуванням повноважень та обов'язків працівників, перевіркою оформлення первинних облікових документів та їх відповідності вимогам законодавства, звіркою даних, наглядом, а також систематичним проведенням інвентаризації, що здійснюється відповідно до наказу керівника установи. Основними суб'єктами внутрішнього контролю в установі виступають керівник, головний бухгалтер та інвентаризаційна комісія.

Проведений аналіз організації обліку доходів і витрат установи вказав на наявність ряду недоліків, зокрема, на недосконалість облікової політики, у тому числі, стосовно розкриття інформації щодо досліджуваної ділянки обліку. Вказані недоліки стосувались відсутності чіткої структури наказу, наявності невластивої для розпорядчого документу інформації, відсутності ряду положень щодо досліджуваної ділянки обліку (періодичність нарахування амортизації, порядок визнання доходів від необмінних операцій, порядок закриття витрат майбутніх періодів), відсутності додатків до облікової політики, які б деталізували порядок обліку окремих об'єктів, документального оформлення операцій та відображення їх у звітності установи (графік документообігу, Робочий план рахунків, кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку). Окрім цього, в установі виявлена проблема недостатньої організації процесу внутрішнього контролю, у тому числі, що стосується її доходів і витрат.

У зв'язку з виявленими недоліками в організації обліку та контролю доходів і витрат ліцею, нами запропоновані напрями вдосконалення облікової політики установи шляхом доповнення її інформацією стосовно досліджуваної ділянки обліку (стосовно періодичності нарахування амортизації, порядку відображення в обліку витрат майбутніх періодів, порядку визнання доходів від необмінних операцій), робочим планом рахунків (запропонована методика формування аналітичних рахунків доходів і витрат) та кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку. З метою вдосконалення порядку класифікації, а відповідно, і визнання й оцінки доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, нами глибоко досліджене вказане питання та розроблений відповідний порядок.

З метою підвищення ефективності організації внутрішнього контролю доходів і витрат установи нами запропонована модель взаємодії внутрішнього контролю із бюджетуванням та інформаційною базою, а також розроблена схема організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи.

Аналіз поведінки витрат установи та управління ними вказав на необхідність впровадження в установі управлінського обліку. У зв'язку з цим, нами обґрунтована ефективність вказаних дій на прикладі оптимізації витрат закладу на оплату природного газу шляхом встановлення блочно-модульної котельні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко Н. М. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ // Економіка та суспільство: електр. фах. вид. 2017. №8. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/119.pdf
2. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Дейкало Л. Є. Взаємодія органів Казначейства України з розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету, шляхи вдосконалення // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3746>.
4. Дейкало Л. Є. Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3889>.
5. Державна аудиторська служба України // Офіційний веб-сайт. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>.
6. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання // Бізнес Інформ: міжнар. наук. економ. журн. 2013. №10. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2013/10_0/296_301.pdf.
7. Ілащук С. А. Методологія контролю видатків на оплату праці вищих навчальних закладів // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3820>.
8. Карпенко Н. Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf>.
9. Котова С. С. Класифікація видатків медичних установ з урахуванням напрямків надання послуг // Електронний архів Полтавського

університету економіки і торгівлі. 2011. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/1486>.

10. Крупко М. П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектора на прикладі Сварицевицької сільської ради // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/143.pdf>.

11. Левицька С. О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. 2015. № 12. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2015_12_2.

12. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ // Економіка. Фінанси. Право. 2008. № 9. С. 15–19.

13. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 // Бухгалтерський облік / Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua/news/buhgalterskij-oblik/buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori>.

14. МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» // Журнал «Бухгалтер 911». URL: https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/МСБОДС/МСБОДС_9.pdf.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від

24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

18. Питання оплати праці працівників державних органів: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2017 №15 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2017-п>.

19. Питання стипендіального забезпечення: постанова Кабінету Міністрів України від 12.07.2004 №882 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/882-2004-п>.

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

21. Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 №332 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/332-2001-п>.

22. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16>.

23. Про затвердження Змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 01.03.2013 №348 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0354-13>.

24. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон: наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 №59 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>.

25. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 №333 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

26. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/page>.

27. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 №43 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>.

28. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

29. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 №879 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

30. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 №372 // База даних

«Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

31. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №307 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

32. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 №100 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>.

33. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.

34. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

35. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

36. Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності: постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 №1314 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-п>.

37. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ

Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>.

38. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

39. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 №604 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.

40. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: постанова Кабінету Міністрів України від 23.04.2014 №117 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-п>.

41. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 №108/95-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.

42. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

43. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 №922-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/922-19>.

44. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>.

45. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 №98 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-п>.

46. Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. 2014. Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20.

47. Скоморохова С. Ю. Особливості аналізу доходів бюджетних установ // Кримський економічний вісник. 2012. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5553/1/1.pdf>.

48. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

49. Тополенко Н. М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2010. №8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=268>.

50. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління // Електронний репозитарій ТНЕУ: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук. 2014. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/797/1/dis%282%29.pdf>.

51. Шапаренко А. В. Зміни в обліку доходів і витрат бюджетних установ // Економіка та право: проблеми взаємодії та перспективи розвитку: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. 2017. №1. URL: <http://novaosvita.com/wp-content/uploads/2017/12/EconLawSc-Kyiv-Dec2017P1.pdf>.

52. Шапаренко А. В. Зміни в оцінці доходів і витрат бюджетних установ // Напрямки розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації: матеріали III Міжнародної студентської науково-практичної інтернет-конференції. – Одеса: ОНЕУ, 2017. – Ч.1. – ст. 278-280.

53. Щодо відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: наказ лист Міністерства фінансів України від 17.11.2017 № 35220-06-5/31577 // Вісник. Право знати все про податки і збори : оф. вид. ДФСУ. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/document/100006479-schodo-vidobrazhennya-v-bukhgalterskomu-obliku-okremikh-operatsiy-list-minfinuukrayini-vid-17-11-2017-no-35220-06-5-31577>.

54. Юрченко О. Б. Організація обліку видатків бюджетних установ за новою економічною класифікацією та їх відображення у звітності // Національний лісотехнічний університет України : збірник науково-технічних праць. 2013. вип. 23.15. URL: http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2013/23_15/283_Jur.pdf.

ДОДАТКИ

Додаток А

SUMMARY

Shaparenko A.V. Features of accounting and control of income and expenditure in public sector institutions. – Masters-level Qualification Thesis. Sumy State University, Sumy, 2018.

The master's thesis focuses on the organization of accounting and control of income and expenditure in public sector institution. The main aim of this research is to recommendations to improve the theoretical, methodological and practical issues of accounting and control of income and expenditure in public sector institutions.

Keywords: income, expenditure, public sector institution, accounting, control.

АНОТАЦІЯ

Шапаренко А. В. Особливості обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ. – Кваліфікаційна магістерська робота. Сумський державний університет, Суми, 2018 р.

У роботі досліджені організація обліку і контролю доходів і витрат бюджетної установи. Основною метою дослідження є розробка шляхів вдосконалення теоретичних, методичних та практичних питань організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ.

Ключові слова: доходи, витрати, бюджетна установа, облік, контроль.

Додаток Б

Порядок визнання доходу

Таблиця Б.1 – Порядок визнання доходу від обмінних та необмінних операцій відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [16]

Порядок визнання доходу	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
1. Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження: - суми ПДВ, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; - сума авансу в рахунок оплати товарів, робіт, послуг; - сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; - надходження, що належать іншим особам.	1. Дохід від податкових надходжень визнається на дату настання податкової події. 2. Авансові платежі, отримані відповідно до законодавства, не визнаються доходом. 3. Ресурс, отриманий унаслідок необмінної операції, визнається активом у разі, якщо: - існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності; - достовірно можна оцінити його вартість.
2. Дохід визнається у разі, якщо існує ймовірність надходження СДС економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.	4. Дохід від необмінних операцій визнається одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).
3. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням СДС своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.	5. Дохід від трансфертів у разі цільового призначення визнається в міру виконання умов його отримання з одночасним зменшенням зобов'язання, обумовленого отриманням ресурсу у сумі понесених витрат, пов'язаних з його виконанням.
4. Дохід, пов'язаний з наданням послуг (виконанням робіт), визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	6. Суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, включаються до складу доходів звітного періоду за датою фактичного їх надходження.

Продовження таблиці Б.1

Порядок визнання доходу	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
<p>5. Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> - СДС передав споживачеві суттєві ризики, пов'язані з контролем над активом; - СДС не здійснює надалі управління та контроль за проданим активом; - суму доходу можна достовірно визначити; - існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності; - витрати, пов'язані з продажем, можна достовірно визначити. 	<p>7. Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі суб'єкт державного сектору може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані.</p> <p>8. Суми зовнішньої безоплатної допомоги визнаються активом (дебіторською заборгованістю) та доходом на момент набрання чинності договором.</p> <p>9. Суми внутрішньої безоплатної допомоги визнаються активом та доходом того звітного періоду, коли вони були отримані.</p>
<p>6. Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.</p>	<p>10. Доходом звітного періоду визнається сума зобов'язання бюджету, що не підлягає погашенню, списаного у цьому звітному періоді (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув).</p>
<p>7. Дохід у вигляді відсотків, роялті та дивідендів визнається, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - існує ймовірність надходження до СДС економічних вигід або потенціалу корисності; - сума доходу може бути достовірно оцінена. 	
<p>8. Доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції.</p>	

Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Розрахунок ефективності встановлення блочно-модульної газової котельні в ДПТНЗ «Хотінський ПАЛ» (на основі середнього темпу зростання за весь попередній період)

№	Показник	Рік									
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1.	Фактичні витрати на природний газ, грн	646261,02	464825,79	512498,74	674387,43	785927,02	825223,37	866484,54 363923,51*	909808,77	955299,21	1003064,17
2.	Ціна на природний газ, грн за м ³	4,71	4,71	3,39	7,72	7,82	9,49	10,49	11,99	13,70	15,66
3.	Обсяг споживання природного газу, м ³ (ряд.1:ряд.2)	137210	98689	151180	87356	100502	86957	34692**	75881	69730	64052
4.	Плановий обсяг споживання після встановлення блочно-модульної системи, м ³ (ряд.3:3,07)	-	-	-	-	-	-	11300	24717	22713	20864
5.	Планові витрати на природний газ після встановлення блочно-модульної системи, грн. (ряд.4×ряд.2)	-	-	-	-	-	-	118537,00	296356,83	311168,10	326730,24

Продовження таблиці Ж.1

№	Показник	Рік									
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
6.	Сума економії на витратах на природний газ після встановлення блочно-модульної системи, грн. (ряд.1-ряд.5)	-	-	-	-	-	-	245386,51***	613451,94	644131,11	676333,93
7.	Мінімальна заробітна плата, грн.	1073,00	1147,00	1218,00	1218,00	1378,00	3200,00	3723,00	4579,29	5632,53	6928,01
8.	Сума економії на витратах на заробітній платі працівників котельні, грн.	-	-	-	-	-	-	89352,00	109902,96	135180,72	166272,24
9.	Ставка ЄСВ,%	36,3	36,3	36,3	36,3	22,0	22,0	22,0	20,3	18,7	17,2
10.	Сума економії на витратах на нарахування на заробітну плату працівників котельні, грн. (ряд.8×ряд.9)	-	-	-	-	-	-	19657,44	22310,30	25278,80	28598,83
11.	Сума економії на заробітній платі та нарахуванні на заробітну плату працівників котельні, грн. (ряд.8+ряд.10)	-	-	-	-	-	-	109009,44	132213,26	160459,52	194871,07

Продовження таблиці Ж.1

№	Показник	Рік									
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
12	Загальна сума економії від встановлення блочно-модульної котельні, грн. (ряд.6+ряд.11)	-	-	-	-	-	-	354395,95	745665,20	804590,63	871205,00

* Планові витрати на природний газ до встановлення блочно-модульної котельні упродовж опалювального періоду з 15.10.18 р. до 31.12.18 р.

**Плановий обсяг споживання природного газу до встановлення блочно-модульної котельні упродовж опалювального періоду з 15.10.18 р. до 31.12.18 р.

***Сума економії витрат на природний газ упродовж опалювального періоду з 15.10.18 р. до 31.12.18 р. внаслідок

