

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

КВАЛІФІКАЦІЙНА ВИПУСКНА РОБОТА  
на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»  
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ В  
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ»

Виконала студентка 2 курсу, групи ОП.мз-71а

Івашина М.А.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 р.

Керівник дипломної роботи

Кравченко О.В.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 р.

Суми -2018

## РЕФЕРАТ

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

студентки Івашини Марини Андріївни

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 поглиблення й розширення теоретичних і практичних аспектів щодо організації обліку і контролю доходів і видатків в бюджетних установах та розробка конкретних шляхів їх вдосконалення.

Предметом дослідження є організація обліку і контролю доходів і видатків бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації обліку та контролю доходів і витрат КЗ СОР ОЦПО та РТМ.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані такі методи дослідження як системний аналіз, синтез; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом; аналітичні розрахунки; порівняння; групування, вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних; обчислення абсолютних та відносних величин, узагальнення.

Інформаційно-правовою базою роботи були законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік, контроль доходів і витрат, методичні матеріали, дані мережі Інтернет, статті вітчизняних і зарубіжних учених з

теми дослідження, матеріали первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, а також фінансова звітність 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 необхідними операціями;
- запропонована методика формування аналітичних рахунків доходів і витрат;
- 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 роботи розглядалися через публікацію тез на Науково-практичній інтернет-конференції (5 листопада 2018; м. Київ).

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

Основний зміст кваліфікаційної магістерської роботи викладено на 67 сторінках, у тому числі список використаних джерел з 53 найменувань, який розміщено на 7 сторінках. Робота містить 7 таблиць, 3 рисунки, 8 додатків.

Рік виконання кваліфікаційної магістерської роботи – 2018 рік

Рік захисту роботи – 2018 рік .

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ.....	9
1.1 Основні поняття і нормативна база щодо обліку доходів і видатків .....	9
1.2 Порядок визнання та оцінка доходів і витрат.....	13
1.3 Методика контролю доходів і видатків.....	18
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У КЗ СОР ОЦПО ТА РТМ.....	23
2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика установи...	23
2.2 Організація обліку доходів.....	27
2.3 Організація обліку витрат.....	31
2.4 Методика проведення контролю доходів і витрат.....	35
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ.....	39
3.1 Вдосконалення організації обліку доходів і витрат.....	39
3.2. Вдосконалення організації внутрішнього контролю доходів і витрат.....	43

ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ.....	59

## ВСТУП

В бюджетних установах ведення бухгалтерського обліку передусім спрямоване на контролювання наявності та руху бюджетних і позабюджетних коштів, на облік їх найважливіших об'єктів доходів і витрат. Виконуючи різноманітні функції щодо надання послуг нематеріального характеру, установи отримують доходи у вигляді бюджетних асигнувань та здійснюють певні видатки згідно з кошторисом.

Співвіднесення доходних операцій від основної діяльності з видатками звітного періоду через списання в порядку закриття рахунків на фінансовий результат дозволяє визначити результат виконання кошторису, встановити точність та прозорість відображення операцій з використання бюджетних коштів. Саме тому дієвим напрямом ефективного управління є вдосконалення організаційних засад та методичних підходів до обліку доходів і витрат бюджетних установ.

Дослідження основних питань організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах присвячено праці таких науковців, як: С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, В.М. Метелиця, С. В. Свірко та ін. Однак, процеси модернізації, які відбуваються у сфері обліку державного сектору, все ж мають дискусійний характер і потребують подальших досліджень. Все це зумовлює актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи.

Метою написання роботи є поглиблення й розширення теоретичних і практичних аспектів щодо організації обліку і контролю доходів і видатків в бюджетних установах та розробка конкретних шляхів їх вдосконалення. До основних завдань роботи можна віднести:

- висвітлити теоретичні питання організації обліку і контролю доходів і видатків в бюджетних установах;
- проаналізувати стан основних показників функціонування установи;
- розглянути стан організації первинного, аналітичного і

синтетичного обліку доходів і видатків в досліджуваній установі;

– запропонувати конкретні шляхи вдосконалення організації обліку і контролю доходів і видатків в бюджетній сфері.

Предметом дослідження є організація обліку і контролю доходів і видатків бюджетних установ.

Об'єктом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів організації обліку та контролю доходів і витрат Комунального закладу Сумської обласної ради – обласний центр позашкільної освіти та роботи з талановитою молоддю (КЗ СОР ОЦПО та РТМ).

Під час написання роботи були використані такі методи дослідження як системний аналіз, синтез; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом; аналітичні розрахунки; порівняння; групування, вимірювання господарських засобів і процесів; реєстрації та класифікації даних; обчислення абсолютних та відносних величин, узагальнення.

Інформаційно-правовою базою, яку використовували під час дослідження, є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік, контроль доходів і витрат, методичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є статті вітчизняних і зарубіжних учених з теми дослідження, матеріали первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, а також фінансова звітність установи.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

### 1.1 Основні поняття і нормативна база щодо обліку доходів і видатків

Суб'єкти державного сектору не наділені бюджетними повноваженнями для здійснення комерційної діяльності, їх дохід утворюється через зарахування з бюджету на регулярній основі для досягнення соціального ефекту. Фінансова діяльність полягає в отриманні, організації руху і використання фінансових ресурсів. Відшкодування ресурсів відбувається з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків суб'єкта, визначених у його установчих документах. Доходи (прирівнювали до бюджетних асигнувань) і витрати (видатки) бюджетних установ наводяться у кошторисі на відповідний фінансовий рік, що затверджується в порядку, встановленому чинним законодавством.

БКУ визначено, що бюджетні асигнування - повноваження розпорядникам бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [5]. Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, а тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і не відплатні (односторонні).

Поняття доходи бюджетних установ Свірко С. В. розуміє як надходження грошових коштів, отримуваних за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [44]. Левицька С. О. визначає доходи бюджетних установ як отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані ними асигнування [15]. Александров В. Т. вважає, що видатки є



один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів [1]. Лондаренко О. О. характеризує видатки бюджету як прямі цільові витрати держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті країни [17].

Дослідженням теоретико-методологічні основ обліку доходів і видатків в державному секторі приділялось чимало уваги, проте з веденням в НП(С)БОДС вони зазнали суттєвих змін.

З набуттям чинності НП(С)БОДС суттєвих змін зазнали методологічні засади обліку виконання кошторисів доходів і витрат бюджетних установ, інших господарських операцій, враховуючи специфіку їх діяльності, з метою наближення до міжнародних стандартів.

Нової сутності набули й основні поняття, так у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визначено, що доходи - збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника); в свою чергу, 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) [21]. Це відповідає наведеним визначенням в МСБОДС 1.

Більш детально поняття доходів розкриває НП(С)БОДС 124 «Доходи». Це стосується: основної інформації щодо порядку обліку доходів бюджетних установ з врахуванням їх нової класифікації від обмінних та необмінних операцій.

Новацією в методології обліку є розподіл операцій бюджетних установ на: обмінні - операції щодо придбання активів в обмін на грошові кошти,

послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань та необмінні – операції, що не передбачають передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

До доходів за обмінними НП(С)БОДС 124 «Доходи» віднесено: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг; доходи від продажу; доходи від відсотків, роялті, дивідендів та інші доходи від обмінних операцій (доходи від курсових різниць та від реалізації необоротних активів) [22].

До необмінних, в свою чергу, включають: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню.

В міжнародній практиці дані питання регулюються окремими стандартами МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» та МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій». У МСБОДС 9 вказано, що доходи можуть виникати від таких операцій та подій обміну: надання послуг; реалізації товарів; використання іншими сторонами активів суб'єкта господарювання, які приносять відсотки, роялті та дивіденди [20]. До необмінних за МСБОДС 23 віднесено такі види: податки, трансферти (грошові та негрошові), включаючи гранти, штрафи, списання боргів, подарунки, товари та послуги в натуральній формі.

Основну інформацію щодо порядку обліку витрат бюджетних установ, які також розділено за обмінними та необмінними операціями, наведено в НП(С)БОДС 135 «Витрати». У структурі витрат за елементами виділяють:

- за обмінними операціями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; амортизація; фінансові витрати (витрати СДС, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством); інші витрати за обмінними операціями (курскові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів та ін.);

- за необмінними: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо); інші витрати (витрати, пов'язані з передачею активів, неповернення депозитів тощо) [23].

Правильність ведення обліку доходів і видатків забезпечується застосуванням єдиної системи бюджетного обліку, заснованої на бюджетній класифікації. БКУ встановлює обов'язковість використання єдиної класифікації доходів і видатків: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків бюджету. Кодекс поділяє доходи бюджетних установ на доходи загального і спеціального фонду. В першому випадку, це кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій. До доходів спеціального належать власні надходження бюджетних установ, отримані від надання послуг, виконання робіт, реалізації продукції чи здійснення іншої діяльності, з виконання окремих доручень, а також як гранти та дарунки (благодійні внески).

Характерною особливістю для бюджетних установ є поділ витрат на касові та фактичні. Касові – включають всі виплати, які здійснюються з поточних або реєстраційних рахунків як готівковим так і безготівковим шляхом перерахувань. Фактичні - це постійні кінцеві витрати установ, що оформлюються відповідними документами разом з витратами по неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою.

Касові і фактичні видатки розмежовані за економічною суттю платежу за кодами економічної класифікації видатків бюджету:

- поточні КЕКВ 2000 - це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів.
- капітальні КЕКВ 3000 - це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів

довгострокового користування), необоротних активів, на капітальні інвестиції, капітальний ремонт та ін. [48].

Таке розмежування дозволяє виділити захищені статті бюджету і забезпечує єдиний підхід до планування і обліку видатків всіма бюджетними установами.

Якщо бюджетна установа здійснює виробничу діяльність, то перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції визначається за погодженням із міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади у межах компетенції з урахуванням їх особливостей.

Таким чином, на сьогодні введено нові поняття доходів і витрат, поділ операцій на обмінні та необмінні, вони мають специфічний характер: Класифікація доходів і витрат в бухгалтерському обліку за НП(С)БОДС також відрізняється від діючої бюджетної класифікації. Все це необхідно враховувати для організації обліку при ідентифікації установою видів доходів і витрат у складі відповідних груп.

## 1.2 Порядок визнання та оцінка доходів і витрат

Важливим аспектом бухгалтерського обліку і основою його побудови є процес оцінки об'єктів обліку. Правильність оцінки елементів фінансових звітів впливає на їх визнання і відображення у формах фінансовій звітності.

Відповідно до БКУ бухгалтерський облік бюджетів ведеться за касовим методом із застосуванням методу нарахування за окремими операціями (зобов'язань розпорядників бюджетних коштів), тобто операції за доходами та видатками відображаються в обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу [1].

Сьогодні бюджетні установи можуть використовувати різні підходи до визнання доходу залежно від операції від якої його було отримано. НП(С)БОДС 124 визначає, які надходження визнаються доходами та яким чином це відбувається, залежно від джерела їх надходження та виду доходу

Безпосередньо дохід має визнаватися, якщо існує імовірність надходження економічних вигід та можлива його достовірна оцінка.

Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню. У випадку якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не можна достовірно визначити або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Це відповідає принципу нарахування і відповідності [10].

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться через: вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які будуть надані; визначення питомої ваги понесених витрат у загальній очікуваній сумі.

У разі якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

Інші види доходів: від курсових різниць, від реалізації необоротних активів, оборотних активів оцінюються у сумі визнаного доходу.

Дохід, отриманий у результаті необмінних операцій, має оцінюватися за фактичною вартістю. Якщо її визначити неможливо, застосовується справедлива.

Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг, робіт. Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманій відповідно до законодавства [22].

Отже, визнання доходів передбачає, що фінансування з бюджету визнається доходом в періоді отримання. За операціями від госпрозрахункової діяльності дохід визнається як валове надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, якщо чисті активи чи власний капітал зростають у результаті цього

надходження.

Витрати бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів, витраченими ними в процесі господарської діяльності в межах сум установлених кошторисом.

НП(С)БОДС 135 передбачає визнання витрат одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, за умови, що їх можна достовірно оцінити, або у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності. 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.

Витрати, пов'язані із виконанням бюджетною установою своїх повноважень, визначених законодавством, або передачею активу, послуг заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання.

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 можна достовірно оцінити результат даної операції.

Фінансові витрати бюджетною установою визнаються в тому звітному періоді, за який були нараховані.

Визнання інших витрат за обмінними операціями здійснюється у порядку, визначеному відповідними НП(С)БОДС.

Стосовно витрат за необмінними операціями, то їх визнання відбувається одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

В міжнародній практиці використовуються такі методи обліку у державному секторі:

- касовий - реєстрація всіх подій в обліку за рухом грошових коштів, використовується в обліку надходжень і вибуття грошових коштів на рахунках.
- модифікований касовий – реєстрація крім операцій за рухом грошових коштів, а й додаткових активів і зобов'язань
- метод нарахування – визнання всіх операцій у момент їх виникнення і списання активів на витрати пропорційно протягом усього терміну корисної служби;
- модифікований метод нарахування – нарахування та визнання доходів і витрат як активів і зобов'язань під час операції.

Оскільки в Україні витрати бюджетних установ поділено на касові та фактичні, тому і для їх обліку використовують різні методи: для касових – це касовий метод (ведеться облік виконання державного і місцевих бюджетів, визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів), для фактичних видатків – це метод нарахувань, який використовується розпорядниками бюджетних коштів по виконанню їх кошторисів. За ним установою визнаються операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Метод нарахувань дозволяє отримати повну й достовірну інформацію про активи та зобов'язання; займатись довгостроковим плануванням та прогнозуванням бюджетних програм; порівнювати звітні дані [3].

Отже, операції за доходами та видатками відображаються в обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент зарахування коштів з одночасним відображенням заборгованості (Додаток Б)

Також установи повинні надати детальну інформацію про доходи і витрати в примітках до фінансової звітності. Так, щодо доходів, отриманих у результаті обмінних операцій, установа має відобразити прийняту облікову

політику щодо визнання доходу з наданих послуг, окремо суми отриманих доходів за їх видами, розшифровку інших отриманих доходів, суму визнаних, але не отриманих раніше доходів. Щодо доходів, отриманих у результаті необмінних операцій, установа має відобразити у примітках відповідну облікову політику, суми отриманих доходів від необмінних операцій за їх видами та доходи за операціями зі специфічними видами активів, робіт, послуг (заповідальне майно, пожертви, дарунки) [10].

Слід також навести інформацію про склад і суми інших витрат за обмінними операціями та інших витрат за необмінними операціями; про суми, що не були визнані витратами у складі звіту про фінансові результати, а знайшли своє відображення у складі власного капіталу.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» інформація відносно доходів та витрат СДС узагальнюється та відображається у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати». Перший розділ «Фінансовий результат діяльності» наводить відомості про доходи і витрати бюджетної установи, виходячи з їх класифікації на результати від обмінних та необмінних операцій.

Розділ «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету» висвітлює інформацію за видатками на оборону, безпеку, освіту, охорону здоров'я і т.д.

Третій розділ «Виконання бюджету (кошторису)» наводить відомості про доходи і витрати бюджетної установи за загальним і спеціальним фондом.

Також детально можна розкрити інформацію про понесені установою витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію та ін. у розділі «Елементи витрат за обмінними операціями». СДС також розкривають інформацію про доходи і витрати у різних формах бюджетної звітності.

Основною складовою відображення фактів діяльності в бюджетній установі є правильна кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Для



відображення інформації про доходи і витрати бюджетних установ передбачено рахунки 7 та 8 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі у розрізі визначених видів доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями [3].

Таким чином, на порядок оцінки доходів і витрат бюджетних установ впливає їх класифікація. Правильна оцінка та дотримання умов визнання доходів і витрат дозволяють сформуванню достовірної облікової інформації, забезпечують належну оцінку фінансового результату діяльності установи.

### 1.3 Методика контролю доходів і видатків

Діяльність бюджетних установ передбачає розпорядження державними коштами, що призводить до застосування підвищеного рівня контролю з боку державної влади в напрямку забезпечення інтересів держави і суспільства щодо надходження доходів і витрачання державних коштів та обумовлює процес постійного контролю за їх діяльністю (розрізняють казначейський контроль, відомчий, централізований та ін.)

Процес фінансового контролю за доходами і видатками поділяється на:

– внутрішній - відбувається на всіх стадіях процесу використання коштів та забезпечує постійну оцінку фінансової діяльності; перевірку досягнення результатів; інформування про результати перевірки. БКУ передбачено, що це комплекс заходів задля забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ.

– зовнішній – згідно БКУ він здійснюється Рахунковою палатою (РП) та Державною аудиторською службою України (ДАСУ), а ГКУ встановлено, що ці органи проводять державний фінансовий аудит, який полягає у перевірці законного та ефективного використання державних коштів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку і

достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Він проводиться через фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [8].

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 [42]. Під час проведення фінансового аудиту вивчаються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Основними об'єктами аудиту є управлінські рішення керівництва з питань фінансово-господарської діяльності установи, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансово-статистична звітність і внутрішньогосподарський фінансовий контроль [41].

Головним завданням є допомога бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності й ефективності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, формування достовірної фінансової звітності та організації дієвого внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Процедура проведення передбачає попереднє повідомлення установи про її проведення. Результати аудиту оформлюються звітом, через узагальнення стосовно дотримання законодавства, забезпечення ефективності діяльності, використання бюджетних коштів та вносяться пропозиції щодо підвищення ефективності їх використання.

Фінансовий аудит включає перевірку, аналіз, оцінку правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні

операцій з бюджетними коштами. Дозволяє визначити порушення законодавства у діяльності установи та визначити шляхи їх усунення. Здійснюється регулярно кожного року, перевіряють фінансові документи і звітність.

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. Його основною метою є визначення причин виникнення проблем в установі або недосягнення мети, а також їх усунення. Передбачає проведення тривалих тематичних досліджень щодо витрачання державних коштів.

За результатами здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту складають акт, із зазначенням фактичного стану справ, в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків їх вказують з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків, факти неефективного використання коштів державного бюджету. Акт, висновки та рекомендації є складовими звіту [13].

Проведення фінансових експертиз спрямоване на дослідження й оцінку нормативно-законодавчих актів, фінансових та економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків і пропозиції для прийняття рішень щодо об'єкта експертного дослідження.

ДАСУ проводить державний фінансовий контроль шляхом державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування (ревізії), моніторинг закупівель (Додаток В). За результатами своєї роботи ДАСУ звітує у формі аналітичних, статистичних та аудиторських звітів на офіційному сайті.

ДАСУ здійснює є інспектування у формі ревізій:

- планових - здійснюються відповідно до заздалегідь розроблених і затверджених планів, при цьому про її початок обов'язково повідомляють за 10 календарних днів;

- позапланових - проводяться в строки, не передбачені затвердженим планом, про початок проведення ревізії об'єкт контролю не повідомляється.

Результати планової та позапланової ревізії оформляються актом ревізії. В першому випадку керівнику об'єкта контролю надається обов'язкова до виконання вимога про усунення виявлених ревізією порушень. Керівник об'єкта контролю у встановлений у вимозі строк повинен забезпечити усунення виявлених у ході ревізії порушень, про що повідомляє.

Відповідно до законодавства ревізія проводиться шляхом документальної і фактичної перевірки. Документальна - полягає у перевірці установчих, фінансових, бухгалтерських документів, статистичної, фінансової та бюджетної звітності, господарських договорів, розпорядчих та інших документів. Фактична - передбачає перевірку наявності грошових сум, цінних паперів, бланків суворої звітності, оборотних і необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних цінностей.

За діючим законодавством моніторинг закупівель передбачає аналіз дотримання замовником законодавства у сфері публічних закупівель на всіх стадіях процедури закупівлі шляхом систематичного спостереження та аналізу інформації за допомогою електронної системи закупівель [41].

Загальна методика здійснення контролю доходів і витрат бюджетних установ передбачає перевірку дотримання ряду нормативно-правових актів та достовірності, правильності основних складових обліку – облікових реєстрів. Джерелами контролю є нормативні та облікові документи установ. Здійснення контролю передбачає використання різних методів, прийомів та способів його здійснення: прийоми документального контролю; прийоми фактичного контролю; розрахунково-аналітичні методи контролю.

Процес контролю розпочинається з організації і планування майбутніх контрольних процедур. Контрольні процедури відбуваються у два етапи. На першому - перевіряють законність формування кошторису установи через

встановлення доцільності та правильності розрахунку суми запланованих витрат та їх віднесення до відповідних кодів. Також перевіряється відповідність зазначених витрат потребам установ, визначається правильність проведення розрахунків. Також вказаний етап передбачає перевірку правильності дотримання порядку оформлення, законності затвердження, відповідності даних.

На другому - перевіряють дотримання виконання затвердженого кошторису шляхом перевірки затверджених і одержаних асигнувань з проведеними витратами в розрізі кожної складової таких витрат. Перевірці підлягає документальне оформлення всіх операцій і відображення їх на рахунках [13]. Також передбачена: перевірка забезпечення керівництвом установи виконання чинних нормативно-законодавчих актів, які стосуються підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів, оплати праці працівників окремих галузей бюджетної сфери, посилення фінансово-бюджетної дисципліни; правильність та обґрунтованість розрахунків кошторисних призначень, виконання кошторисів витрат і основних виробничих показників, використання коштів за цільовим призначенням, забезпечення ощадливого витрачання та збереження коштів і цінностей, дотримання фінансової дисципліни, правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Таким чином, проведення контролю дозволяє встановити правильність використання установами коштів бюджетів за цільовим призначенням, підтвердити правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, виявити резерви зростання обсягу фінансування, розробити заходи щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ У КЗ СОР ОЦПО ТА РТМ

### 2.1 Загальна організаційно-економічна характеристика установи

Комунальний заклад Сумської обласної ради – обласний центр позашкільної освіти та роботи з талановитою молоддю створено у 1997 році для реалізації прав дітей та учнівської молоді на здобуття якісної позашкільної освіти. Він є комплексним, багатoproфільним позашкільним навчальним закладом. Метою діяльності закладу є формування в регіоні ефективного позашкільного освітньо-виховного середовища, спрямованого на реалізацію культурологічної, виховної, соціально-реабілітаційної функцій позашкільної освіти; забезпечення права кожної дитини на здобуття позашкільної освіти.

Заклад самостійно приймає рішення і здійснює діяльність в межах компетенції, передбаченої чинним законодавством, положенням та статутом.

Майно закладу складають основні фонди та оборотні засоби, а також інші цінності, вартість яких відображається у балансі. Майно є комунальною власністю територіальної громади.

Навчальний заклад здійснює свою діяльність відповідно до річного плану. Робота планується на навчальний рік. Безпосереднє керівництво роботою центру здійснює директор. Постійно діючий колегіальний орган - педагогічна рада. Центр підпорядковується Департаменту освіти і науки Сумської ОДА.

Порядок ведення діловодства і бухгалтерського обліку в КЗ СОР ОЦПО РТМ визначається нормативно-правовими актами Міністерства освіти і науки України та інших центральних органів виконавчої влади.

Бухгалтерський облік здійснюється закладом бухгалтерською службою самостійно відповідно до правил, встановлених ДКСУ. Організація бухгалтерського обліку та звітності в установі здійснюється відповідно до

чинного законодавства, а також Положення про облікову політику. Даним документом безпосередньо визначені методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності ОЦПО та РТМ.

За дотримання правил бюджетної дисципліни і правильну організацію бухгалтерського обліку відповідальність несуть директор і головний бухгалтер. Кошти закладу обліковуються на реєстраційних рахунках в ДКСУ.

Бухгалтерський облік ведеться відповідно до НП(С)БОДС, а також інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку, форма ведення обліку за меморіально-ордерна. Для відображення господарських операцій заклад використовує План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. В центрі складають оборотні відомості, а також форми бюджетної та фінансової звітності.

Зміст, форми та періодичність контролю, не пов'язаного з навчально-виховним процесом, проводиться відповідно до законодавства України.

Фінансування центру здійснюється за рахунок коштів обласного бюджету та додаткових джерел фінансування не заборонених законодавством: кошти, одержані від громадян за надання платних послуг у галузі освіти, згідно з законодавством України; доходи від надання в оренду приміщень, обладнання та іншого майна; добровільні пожертвування та цільові грошові внески підприємств, установ, організацій та окремих громадян, юридичних і фізичних осіб; інші надходження. Все це визначає необхідність застосування спеціальної методики обліку і аналізу використання бюджетних коштів.

Аналіз кошторису центру є основним фактором для перевірки ефективності витрачання бюджетних коштів, для виявлення ризиків порушення розрахункової дисципліни. В процесі аналізу досліджують виконання статей кошторису доходів та видатків та звітів про їх виконання в динаміці та структурі.

Відповідно до діючого законодавства комунальний заклад складає кошторис своїх доходів і витрат на звітний рік, враховуючи нагальні потреби та норми видатків на утримання закладу. Показники доходів визначають надходження коштів залежно від джерел, витрат, враховуючи обсяги та структуру ресурсів, які виділені для виконання функцій.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники виконання загального фонду кошторису доходів і витрат КЗ СОР ОЦПО та РТМ, грн.

Показники	Роки					
	2015		2016		2017	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%
Доходи загального фонду	10829891	100	13071321	100	18327489	100
Видатки загального фонду у т.ч. :	10829891	100	13071321	100	18327489	100
Оплата праці працівників	5638785	52,0	6744908	51,6	12402479	67,7
Нарахування на заробітну плату	2016283	18,6	2448402	18,7	2728547	14,8
Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки	3163723	29,2	3866911	29,6	3191663	17,4
Інші видатки	12100	0,2	11100	0,1	4800	0,1

З наведених даних можна спостерігати постійне зростання обсягів фінансування центру, зокрема в 2017 р. порівняно з базисним 2015 р. на 7497598 грн. або на 40,9 в. п., що оцінюється позитивно. Такі зміни обумовлені розширенням обсягів діяльності установи, зростанням цін та вартості тарифів, збільшенням розміру мінімальної зарплати.

Сама структура фінансування фактично стабільна. Основною статтею видатків для даної установи, як і для більшості бюджетних закладів, є КЕКВ 2110 «Оплата праці працівників» – в середньому вона складає майже 57,1% всіх видатків і протягом досліджуваного періоду збільшилась на 6763694 грн. На це вплинуло збільшення посадових окладів і зростання рівня мінімальної зарплати, виплата премій, надбавок. Цілком закономірним є зростання величини нарахувань на фонд оплати праці. За останні три роки її абсолютна величина збільшилась на 712264 грн.

За цей же період відбулося зменшення обсягів витрат на придбання предметів постачання і матеріалів, оплату послуг та інші видатки – 11,8 в.п.,



на інші видатки – на 0,1 в.п. В грошовому еквіваленті дані статті збільшились, враховуючи збільшення цін та тарифів на оплату комунальних послуг.

Отже, в цілому аналіз показників виконання кошторису доходів і видатків центру засвідчив, що фінансування здійснюється у повному обсязі, при цьому спостерігається динаміка до збільшення обсягів фінансування. Варто відзначити, що установа протягом періоду за рахунок загального фонду здійснювала тільки поточні витрати. Тільки у 2015 р. центр мав надходження у структурі спеціального фонду у розмірі 85306,65 грн., які було витрачено на фінансування капітальних витрат на придбання основного капіталу в повному обсязі.

Фінансовий стан бюджетної установи характеризує її спроможність фінансувати свою діяльність, використовуючи при цьому ефективно засоби та примножуючи свій економічний потенціал. Для закладу на стан фінансової стійкості буде впливати своєчасність та повнота отримання асигнувань, ефективність використання коштів загального та спеціального фондів. Основні показники, розраховані за даними балансу, наведено в табл.2.2.

Таблиця 2.2 – Основні показники фінансової стійкості КЗ СОР ОЦПО та РТМ

	Показники	Роки		
		2015	2016	2017
1	Коефіцієнт автономії	0,87	0,67	0,98
2	Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	1,21	1,55	1,03
3	Коефіцієнт фінансової стійкості	5,38	1,87	72,3
4	Коефіцієнт маневреності	0,50	0,53	0,42
5	Коефіцієнт загальної заборгованості	0,18	0,37	0,02
6	Коефіцієнт реальної власності основних засобів	0,61	0,69	0,58

Аналіз наведених показників засвідчив, що в 2016 році заклад практично не мав поточних зобов'язань (бюджетне фінансування було в повному обсязі). Це позначилося на покращенні загального фінансового

стану - значення коефіцієнту автономії закладу збільшилось на 0,11 в.п., а значення коефіцієнту загальної заборгованості зменшилось на 0,16 в.п. За аналізований період збільшився розмір власного капіталу на 942328 грн., що обумовило відповідне зростання коефіцієнту фінансової стійкості в 13 разів у 2017 р. порівняно 2015 р. Значення коефіцієнту маневреності зменшилося у 2016 р. порівняно з 2014 р за рахунок збільшення частки оборотних активів на 262295 грн.

Таким чином, можна зробити висновок, що досліджувана установа повністю фінансується за рахунок коштів обласного бюджету, надає послуги населенню з позашкільної освіти, виконує в повній мірі показники кошторису за загальним фондом, основні показники фінансової стійкості підтверджують ефективність використання бюджетних коштів.

## 2.2 Організація обліку доходів

Для виконання визначених статутом видів діяльності заклад отримує кошти з обласного бюджету, а також кошти з інших джерел.

В Положенні про облікову політику центру зазначено, що доходи та витрати в бухгалтерському обліку класифікуються на від обмінних та необмінних операцій. Вони підлягають відображенню в обліку в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Для визначення фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду порівнюються з витратами, що були проведені для отримання цих доходів. В додатку до цього документу наведено перелік нормативних актів, відповідно до яких ведеться бухгалтерський облік та складається фінансова звітність, основним документом з обліку доходів є НП(С)БОДС 124.

Фінансування центру здійснюється через органи ДКС шляхом зарахування коштів на реєстраційні рахунки. Реєстраційні рахунки відкриваються у розрізі розділів бюджетної класифікації на один бюджетний рік і щорічно поновлюються.

Перед цим КЗ СОР ОЦПО та РТМ здійснює процедури, пов'язані з планування доходів і видатків майбутньої діяльності на підставі показників лімітної довідки про бюджетні асигнування. При цьому проводять аналіз фактичних показників минулого року, планують заходи на майбутній рік, враховуючи об'єктивну потребу в коштах. Основним плановим фінансовим документом, в якому на бюджетний період визначено повноваження щодо отримання та розподілу бюджетних асигнувань для виконання центром своїх функцій і досягнення цілей, є лімітна довідка і кошторис доходів і видатків. Затвердені форми цих документів є підставою для фінансування центру. Також щомісячно детально розподіл бюджетних асигнувань відображається у Плані асигнувань по загальному фонду.

Основним видом доходу для даного закладу є бюджетні асигнування, які за новою класифікацією відносяться до доходів від обмінних операцій. Ці доходи відносяться до загального фонду. Вони оцінюються за вартістю активів (в даному випадку коштів), які надходять на рахунок центру враховуючі затвердені показники кошторису. Ведення обліку виконання загального фонду кошторису дозволяє точно та прозоро відображати операції з використання коштів бюджету.

Крім того центр здійснював операції з продажу активів, отримував благодійну допомогу, надавав платні послуг. Вказані операції дозволили отримати кошти понад бюджетних асигнувань і створити спеціальний фонд, за сутністю вони також відносяться до доходів від обмінних операцій. Доходи від операцій з реалізації активів оцінюються у сумі визнаного доходу, дохід від надання послуг оцінюють з урахуванням ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться через вивчення виконаної роботи; визначення питомої ваги послуг. Ці кошти зберігаються на окремих рахунках, використовуються за окремим кошторисом, виконують додаткову функцію.

Основним джерелом інформації для контролю та відображення господарських операцій щодо доходів є первинні документи. Такими

документами є: договори, угоди, акти приймання виконаних робіт (послуг), акти про приймання матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, накладні (вимоги), рахунки-фактури, виписки з рахунків, прибуткові касові ордери. Для закриття рахунків доходів в бухгалтерії складають бухгалтерську довідку.

Ведення аналітичного обліку передбачає складання Карток аналітичного обліку отриманих асигнувань у розрізі надходжень за кожним кодом класифікації доходів окремо за загальним та спеціальним фондами. Картка відкривається на бюджетний рік, із зазначенням загальної річної суми асигнувань в розрізі КЕКВ, протягом періоду в процесі виконання кошторису записуються суми фактично отриманих асигнувань на підставі виписок з рахунків. В кінці кожного місяця підсумовують отримані асигнування та наростаючим підсумком з початку року, визначають суму залишку коштів. Це дозволяє контролювати виконання кошторису за доходами, правильність зарахування коштів на рахунки.

Для обліку доходів з 2017 року в установі використовують наступні рахунки:

Таблиця 2.3 – Рахунки для відображення операцій з обліку доходів

7011 Бюджетні асигнування - призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань. За кредитом відображається отримання асигнувань, за дебетом - зменшення доходу на суму цільового фінансування; списання невитрачених залишків коштів; закриття на фінансовий результат	7011/1 Бюджетні асигнування (за рахунок загального фонду 1013160) 7011/2 Бюджетні асигнування (за рахунок спеціального фонду 1011090)
7211 Доходи від продажу активів - призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації активів. За кредитом рахунку відображається отримання доходу, за дебетом - закриття на фінансовий результат	7211/1 Доходи від продажу активів 25010400
7511 Доходи за необмінними операціями – призначено для обліку доходів від безоплатно отриманих активів, робіт, послуг, спонсорські, благодійні внески та інші гуманітарної допомоги. За кредитом - одержання таких доходів, за дебетом – закриття на фінансовий результат.	7511/1 Доходи за необмінними операціями 25020100

Всі операції щодо відображення в обліку доходів з різних джерел, які було отримано у 2017 р. КЗ СОР ОЦПО та РТМ, наведено в таблиці 2.4.

В кінці місяця інформацію про суми бюджетних асигнувань, отриманої благодійної допомоги відображають в МО №2 Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду окремо за кожним рахунком, МО № 3 Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду, а також МО №14 Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку доходів КЗ СОР ОЦПО та РТМ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Отримання доходів у вигляді асигнувань	2313/1	7011/1	14991184
2	Вилучення з доходу асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011/1	5411/1	13400
3.	Отримання спонсорських, благодійних внесків	2313/3	7511	7481
4	Нараховано доходи від реалізації активів	2117/1	7211	56
5	Закриття рахунків доходів	7011/1	5511	14977784
6	Закриття рахунків доходів	7211, 7511	5511	56 7481

Дані з меморіальних ордерів заносять до книги «Журнал-Головна» в графу «Сума оборотів за меморіальним ордером», а також у дебет і кредит відповідних субрахунків.

Також інформацію про отримані доходи розкривають у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): стаття «**Бюджетні асигнування**» (рядок **2010**), «Доходи від продажу активів» (рядок **2030**), «Інші доходи від необмінних операцій» (рядок **2130**). Заклад розкриває інформацію про отримані доходи і у формах бюджетної звітності.

Таким чином, КЗ СОР ОЦПО та РТМ здійснює планування своїх доходів на майбутній період у кошторисі з урахуванням попередніх показників діяльності, отримує доходи як від обмінних та необмінних операцій, серед них основним видом доходу є бюджетні асигнування. Для ведення обліку складають необхідні первинні документи, облікові регістри,

використовують типову кореспонденцію рахунків. Узагальнену інформацію щодо доходів розкривають у Звіті про фінансові результати, формах бюджетної звітності.

### 2.3 Організація обліку витрат

За рахунок отриманих доходів для виконання своїх функцій заклад здійснює певні витрати. Вони є економічно-обґрунтованими та затверджені в кошторисі відповідно до кодів економічної класифікації видатків. Основним нормативним документом є НП(С)БОДС 135. Витрати закладу передбачають зменшення економічних вигід через вибуття активів або збільшення зобов'язань, що обумовлюють зменшення власного капіталу. В установі за період 2015-2017 рр. мали місце поточні витрати як від обмінних, так і необмінних операцій. Також витрати закладу поділяються на:

- касові - кошти, які вона витратила на оплату за спожиті послуги, отримані матеріальні цінності, виплати заробітної плати, допомоги; ведення їх обліку дозволяє забезпечити контроль за цільовим використанням коштів відповідно до затвердженого кошторису. Первинними документами є виписки з рахунків з органів ДКУ.
- фактичні - кінцеві видатки у вигляді нарахування на заробітну плату, прийняття до оплати рахунків кредиторів, витрачання запасів; вони повинні бути підтверджені відповідними первинними документами (рахунки, рахунки-фактури, накладні, договори на виконання робіт, акти виконаних робіт) та відповідати сумах плановим показникам асигнувань за кошторисом за звітний період, фактичні видатки і доходи визнаються одночасно.

В цілому показники видатків кошторису обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним КЕКВ. Основними для установи є витрати на оплату праці (близько 60% всіх витрат). Для них використовуються такі документи: штатний розпис, накази, розпорядження, таблиць обліку

використання робочого часу, відомості нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжні відомості. Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань в особових картках. З урахуванням сум нарахованої зарплати відбувається нарахування ЄСВ за ставкою 22%.

Вагомими для бюджетного сектору є матеріальні витрати. Первинними документами є акт списання, накладні, платіжне доручення, виписка банку, Аналітичний облік матеріальних витрат ведеться у розрізі джерел фінансування в картках аналітичного обліку касових та фактичних видатків. Ведуться щомісяця в розрізі КЕКВ заповнюються на підставі даних меморіальних ордерів.

Для обліку витрат з 2017 року в установі використовують наступні рахунки:

Таблиця 2.5 – Рахунки для відображення операцій з обліку витрат

801 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм - призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати установи, пов'язані із виконанням своїх повноважень, визначених законодавством. За дебетом відображаються суми визнаних витрат, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, закриття на фінансовий результат	8011 Витрати на оплату праці 8012 Відрахування на соціальні заходи 8013/1 Матеріальні витрати (за рахунок загального фонду 1013160) 8014 Амортизація
811 Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) - призначено для обліку й узагальнення інформації про понесені витрати під час надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт. За дебетом - відображають суми визнаних витрат, за кредитом - закриття на фінансовий результат	8111 Витрати на оплату праці 8112 Відрахування на соціальні заходи 8113/1 Матеріальні витрати (за рахунок спеціального фонду) 8114 Амортизація
821 Витрати з продажу активів призначено для обліку виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. За дебетом – відображають собівартість проданої продукції (робіт, послуг), за кредитом - закриття на фінансовий результат	8211 Собівартість проданих активів 8212 Витрати, пов'язані з реалізацією майна
841 Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів. За дебетом відображають визнання суми інших витрат за обмінними операціями, за кредитом - закриття на фінансовий результат	8411/1 Інші витрати за обмінними операціями (за рахунок спеціального фонду)
851 Витрати за необмінними операціями. За дебетом - суми визнаних витрат, за кредитом - закриття на фінансовий результат виконання	8511/1 Витрати за необмінними операціями

Під час надання послуг в установі відбувається нарахування амортизації на об'єкти необоротних активів. Основним первинним документом в даному випадку є Відомість нарахування амортизації, метод нарахування – прямолінійний.

Всі інші витрати можуть бути оформлені різними первинними документами залежно від сутності таких витрат.

Для закриття рахунків витрат в бухгалтерії складають бухгалтерську довідку, їх списання відбувається в останній день звітного кварталу. Вкінці звітного періоду всі витрати центру порівнюються з його доходами, що дозволяє визначити результат виконання кошторису бюджетної установи за рік. Для КЗ за 2017 рік це дефіцит на суму 165833 грн., тобто доходи були менші за витрати і сальдо на рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису» звітного періоду від'ємне.

Всі операції щодо відображення в обліку витрат з різних джерел, які було отримано у 2017 р. КЗ СОР ОЦПО та РТМ, наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення в обліку витрат КЗ СОР ОЦПО та РТМ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1.	Нарахована заробітна плата робітникам	8011 8111	6511	9948470
2	Нараховано ЄСВ на зарплату	8012 8112	6313	2201219
3.	Нарахована амортизація на основні засоби	8014 8114	1411	197536
4.	Відображено матеріальні витрати	8013 8113	1812, 1518, 6211	2705767
5.	Відображено інші витрати	8411 8511	1411, 6211 6414	105008 6554
6	Закриття рахунків витрат	5511	801, 8411, 8511	15158000

Для синтетичного обліку зазначених витрат використовують меморіальні ордери: №5 Зведення розрахункових відомостей по заробітній платі; №6 Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами; №8 Накопичувальна відомість по розрахунках з підзвітними особами; №13



Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів, №15 Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей та ін. Дані реєстри складають в хронологічному порядку на підставі первинних документів. В кінці кожного місяця дані з цих реєстрів переносяться до книги «Журнал-головна».

Суми понесених витрат знаходять своє відображення і у формах фінансової звітності: у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс): 1 розділ «Фінансовий результат діяльності» – у розрізі видів витрат: рядок 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм», рядок 2230 «Витрати з продажу активів», рядок 2250 «Інші витрати за обмінними операціями», рядок 2310 «Інші витрати за необмінними операціями», 3 розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - більш детально розкривають інформацію у розрізі статей витрат сумарно за загальним і спеціальним фондами : рядки 2820 Витрати на оплату праці, 2830 відрахування на соціальні заходи, 2840 Матеріальні витрати, 2850 Амортизація, 2860 Інші витрати, у Балансі (ф. № 1-дс): 1 розділ Нефінансові активи – в частині нарахованої амортизації; у Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3-дс): зазначають касові доходи і витрати. Також розкриттю підлягає інформація про понесені витрати у формах бюджетної звітності (Додаток)

Отже, видатки КЗ СОР ОЦПО та РТМ в основному покриваються за рахунок коштів загального фонду, поділяються на витрати від обмінних та необмінних операцій, касові та фактичні. Облік витрат відбувається за статтями витрати у розрізі КЕКВ, складаються необхідні первинні документи, облікові реєстри, використовують типову кореспонденцію рахунків. Узагальнену інформацію розкривають формах фінансової та бюджетної звітності.

#### 2.4 Методика проведення контролю доходів і витрат

Діяльність даного центру передбачає протягом звітного періоду витрачання державних коштів, тому чинна влада застосовує заходи контролю для забезпечення законності щодо використання бюджетних коштів, державного майна. Основним методом перевірки правильності і законності функціонування є ревізія їх фінансово-господарської діяльності: використання бюджетних ресурсів, достовірністю бухгалтерського обліку і звітності.

Безпосередньо контрольний процес передбачає безперервне спостереження за фінансовим станом, якістю наданих послуг, ефективністю використання та законністю витрачання бюджетних коштів, контроль відбувається також на етапі складання кошторису і закінчується аналізом його виконання.

За дотримання правил бюджетної дисципліни, витрачання коштів, правильну організацію бухгалтерського обліку та контролю відповідальність несе керівник – директор КЗ СОР ОЦПО та РТМ. Поточний контроль виконує головний бухгалтер закладу за дотриманням бюджетного законодавства, здійсненням платежів; веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової та бюджетної звітності. Інші бухгалтери згідно зі своїми посадовими обов'язками перевіряють первинні документи, відповідність операцій чинному законодавству.

Важливим інструментом внутрішнього контролю в КЗ СОР ОЦПО та РТМ є щорічне (за три місяця до дати балансу) проведення інвентаризації згідно з наказом директора, що дозволяє забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Під час інвентаризації встановлюється фактична наявність активів інвентаризації, перевіряється й документально підтверджується наявність доходів і витрат, їх стан, відповідність критеріям визнання та оцінка. Водночас забезпечується перевірка повноти відображення доходів і витрат. Оформлені матеріали інвентаризації передають для перевірки до бухгалтерії закладу, де визначають її результати. Слід зазначити, що у 2017 році за результатами

проведеної інвентаризації розбіжностей між фактичними даними та даними бухгалтерського обліку не було виявлено.

Органи ДКСУ здійснюють попередній контроль на етапі реєстрації фінансових зобов'язань центру, а також поточний контроль у процесі оплати рахунків (наприклад, надавання у постачальників матеріалів). З цією метою ДКС перевіряють поданий КЗ Реєстр та підтвердні документи, після цього здійснюють їх реєстрацію та в подальшому оплату.

Діяльність КЗ СОР ОЦПО та РТМ була предметом фінансового контролю з боку ДАСУ. Це була документальна планова візна, перед її початком було надіслано відповідне повідомлення із зазначенням строку та відповідальних за проведення не пізніше ніж за 10 календарних днів до терміну проведення. Основною метою ревізії була перевірка дотримання законодавства щодо витрачання бюджетних коштів, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності. Для здійснення контрольних процедур було складено програму перевірки та визначено такі завдання:

- надати об'єктивну оцінку стану виконання кошторису;
- виявити порушення, допущені в процесі діяльності установи;
- підготувати заходи для усунення виявлених порушень і недоліків.

Джерелами інформації для контролю виступали: кошториси, Положення про облікову політику, первинні документи, облікові регістри; фінансова звітність, акти попередніх ревізій і перевірок.

Методи перевірки:

- документальна - перевірка документів за формальними ознаками; перевірка документів за змістом; арифметична перевірка документів; нормативна перевірка документів;
- фактична - контроль за наявністю готівки, оборотних і необоротних активів шляхом проведення інвентаризації, застосування норм витрат сировини і матеріалів та ін.

Безпосередньо методика проведення контролю виконання кошторису передбачала визначення права відповідного органу влади затвердження

кошторису закладу, відповідності суми надходжень зазначеній в кошторисі показникам лімітної довідки про бюджетні асигнування. Також перевіряли правильність і обґрунтованість формування кошторису, складання і затвердження разом з ним плану асигнувань і штатного розкладу. З метою встановлення узгодженості їх даних проводиться їх зустрічна перевірка.

На другому етапі перевіряли дотримання законодавчих вимог щодо виконання кошторису: як проводить установа свою діяльність в межах затверджених в кошторисі асигнувань, а саме правильність списання на витрати коштів і матеріальних цінностей за кожною статтю кошторису у розрізі КЕКВ, наявність належно оформлених бухгалтерських документів, їх достовірність. Цільове використання коштів контролюється через порівняння, аналіз, логічну перевірку на відповідність кошторисному призначенню. Детально перевіряли витрачання коштів на заробітну плату, правильність встановлення і застосування посадових окладів (ставок, виплат на заміщення і сумісництво) та премій, надання матеріальної допомоги і встановлення надбавок до посадових окладів, правельність визначення фонду оплати праці відповідно до штатного розпису. Перевіряли утримання податків із зарплати працівників та перерахування їх до бюджету, а також відрахування до державних цільових фондів.

Перевіряється стан бухобліку розрахунків по оплаті праці та достовірність звітності, а також дотримання законодавства при нарахуванні та виплаті відпускних. Досліджувались питання витрачання коштів на придбання об'єктів необоротних активів з метою визначення чи забезпечено в центрі їх економне витрачання та збереження, чи не було витрат на придбання зайвого і непотрібного інвентарю. Перевірка матеріальних витрат проводилася шляхом перевірки правильності застосування діючих норм, цін і тарифів на опалення, освітлення, водопостачання, каналізацію. Зверталася увага на правильність їх списання, документальне оформлення і своєчасність сплати коштів. Витрати на поточний ремонт вивчали через визначення правильності складання кошторисів на ремонт, обґрунтованості застосування

розцінок, відповідності списання матеріалів до обсягу виконаних ремонтних робіт. Витрати на відрядження перевірялись на предмет їх доцільності, дотримання порядку оформлення та оплати.

На третьому етапі перевіряли правильність внесення змін до кошторису і плану асигнувань закладу. З цією метою встановлювали наявність об'єктивної потреби у перерозподілі асигнувань центру, аналізували чи внесено належні зміни до річного розпису асигнувань бюджету з урахуванням особливостей спеціального фонду; також перевіряли відповідність уточнений обсяг спеціальних видатків сумі уточненого обсягу доходів і залишків коштів на початок року.

Останній етап передбачав перевірку достовірності звіту про виконання кошторису. Задля цього встановлювали правильність використання спеціальних коштів, стан розрахункової дисципліни, дебіторської і кредиторської заборгованості, правильність і вчасність розрахунків з бюджетом та державними фондами, стан достовірності бухгалтерського обліку і звітності. Перевіряли дотримання центром термінів подання фінансової звітності, відповідності даних звітності показникам обліку.

За результатами контрольних заходів і в процесі проведення контролю склалися відповідні робочі, офіційні, додаткові документи. В робочих відображена отримана в процесі перевірки інформація, яка потім використовується для складання офіційних. Офіційна документація включала акт, довідки та протоколи. В якості додаткової документації виступали додатки (розрахунки, пояснення тощо), якими підтверджувалися підсумки дослідження за окремими напрямками контролю, які зафіксовано в акті, довідці чи протоколі.

В результаті ДАСУ надало акт ревізії, в якому виявилось, що протягом 2016 року при внесенні змін до кошторису за окремими КЕКВ не було зроблено обґрунтованих розрахунків, деталізованих за видами та кількістю.

Отже, проведення ревізії доходів і витрат КЗ СОР ОЦПО та РТМ дозволило визначити правомірність витрат коштів, проконтролювати стан і

достовірність даних бухгалтерського обліку доходів і витрат, виявити  
недоліки і порушення.

## РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ

### 3.1 Вдосконалення організації обліку доходів і витрат

Забезпечення достовірності облікової інформації і складання якісної звітності бюджетної установи передбачає формування належної облікової політики, враховуючи особливості її функціонування. Вона є основою внутрішнього регулювання обліку.

Дослідивши зміст діючого на сьогодні Наказу про облікову політику КЗ СОР ОЦПО та РТМ, слід відмітити, що він має такі недоліки: неструктурованість наказу (не виділені розділи, не має систематизованого опису основних положень обліку); неповне відображення інформації щодо елементів облікової політики; відсутність необхідних додатків (графік документообігу). Так, інформація про доходи і витрати розкрита лише в одному абзаці і стосується лише загальних аспектів. Все це не сприяє ефективності організації обліку і потребує усунення. Реалізація формування облікової політики відбувається на таких етапах:

- підготовчому – аналізують умови функціонування закладу, організаційну структуру, фактичний стан системи обліку та внутрішнього контролю, формулюють мету та основні завдання облікової політики;

- поточному – встановлення напрямів облікової політики, розробка необхідної робочої документації, підготовка проекту, з урахуванням найефективніших методів бухгалтерського обліку задля забезпечення належного планування кошторису та складання фінансової звітності;

- контрольному – вирішення проблем, що утворилися в процесі впровадження облікової політики, внесення змін за необхідності, контроль за процесом дотримання.

Основні завдання та процес облікової політики наведено в Додатку . Варто відмітити, що обов'язковою умовою є узгодження наказу про облікову

політику центру із головним розпорядником коштів – Департаментом освіти і науки Сумської ОДА. Також всі зміни до наказу про облікову політику повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Враховуючи це, вважаємо за необхідне викласти облікову політику КЗ СОР ОЦПО та РТМ в новій редакції. Так, на нашу думку, в Наказі про облікову політику необхідно виділити:

Розділ 1 - Загальні положення – основна інформація щодо установи, особливості фінансування, регламентації порядку організації роботи облікового апарату, форми організації бухгалтерського обліку.

Розділ 2. - Методика бухгалтерського обліку – передбачає вибір певних способів та прийомів облікових об'єктів;

Розділ 3. – Організаційно-технічний - взаємодія з іншими підрозділами, розробка переліку і форм облікових реєстрів; розробка робочого плану рахунків, графіку документообігу, плану проведення інвентаризацій, терміни подання звітності.

Розглянемо більш детально методологію бухгалтерського обліку доходів і витрат для даного закладу. Основні елементи за даними об'єктами, які необхідно розкрити в наказі, наведено на рис. 3.1.

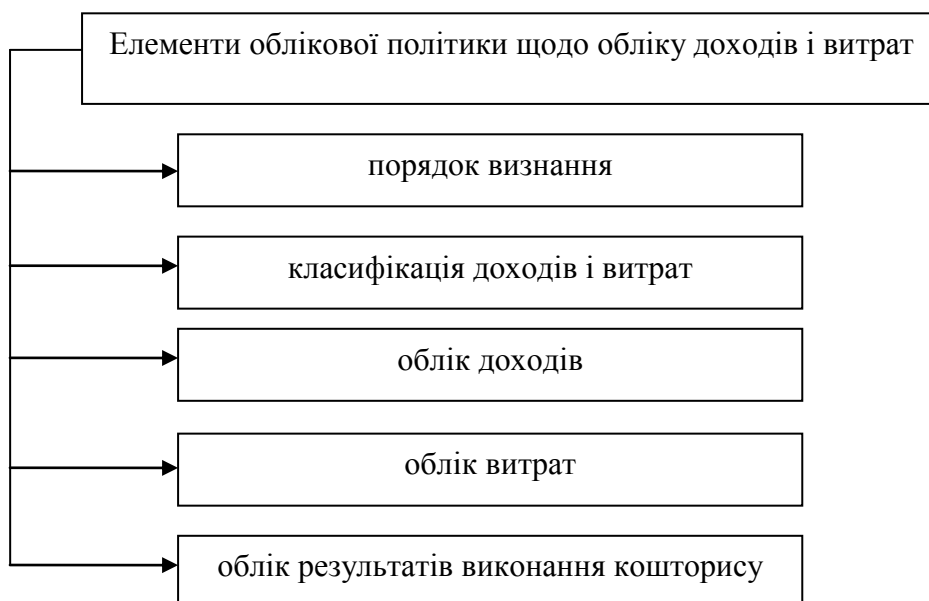


Рисунок 3.1 - Елементи облікової політики з обліку доходів і витратів



З цією метою визначимо принципи, методи, які слід використовувати при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності даних об'єктів. За загальним правилом облікова політика використовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення.

Основними нормативними документами є НП(С)БОДС 124 «Доходи» і НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Зупинимось більш детально на цих аспектах:

- порядок визнання - дохід визнається, якщо існує імовірність надходження економічних вигід та можлива його достовірна оцінка, в свою чергу витрати визнаються за умови їх достовірної оцінки, а також у разі зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- класифікація доходів і витрат – необхідно навести перелік доходів і витрат від обмінних та необмінних операцій;
- облік доходів - навести перелік джерел, визначити субрахунки відповідно до джерел надходження, порядок надходження фінансового забезпечення, розкриття інформації про доходи у звітності;
- облік витрат - механізм здійснення видатків, обмеження, забезпечення виконання принципу цільового призначення, порядок розподілу відповідно до джерел покриття; розкриття інформації про витрати у звітності;
- облік результатів виконання кошторису - навести методичку визначення результату діяльності установи.

Більш детально всі ці нюанси розкрито у витягу з Наказу про облікову політику – Додатки В, Г, Д. Розкриття детальної методички обліку доходів і витрат в даному документі дозволить забезпечити економічною інформацією управлінський персонал, скоординувати обліковий процес та спрямувати на досягнення визначеної мети.

Додатком (елементом) до Наказу про облікову політику є робочий план рахунків, який розроблено на підставі типового та доповнено і деталізовано з урахуванням вимог, специфіки діяльності центру. План рахунків, яким користуються в КЗ СОР ОЦПО та РТМ для відображення господарських операцій, не має окремих синтетичних рахунків для обліку операцій з коштами загального та спеціального фондів, що ускладнює складання звітності. З метою усунення даних недоліків, на нашу думку, до робочого плану необхідно включити синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку. Це також дозволить використовувати відображені дані для управлінських потреб центру. вважаємо за необхідне ввести до існуючих субрахунків аналітику у розрізі кодів економічної класифікації та видів коштів.

В процесі розробки робочого плану рахунків використовують принципи: відповідності; оптимізації критеріїв; однорідності; системності; раціональності; адаптивності; багатозначного кодування, застосування яких дозволить визначити перелік субрахунків, які потрібні установі для відображення здійснюваних господарських операцій.

Аналітичні ознаки об'єктів обліку визначають через кодування аналітичного рахунку наступним чином (використовувати за необхідності):

7011 – перші чотири знаки – код субрахунку;

7011/1 – п'ятий знак ідентифікує фонд: загальний – 1, спеціальний – 2;

7511/21 – шостий знак ідентифікує групу власних надходжень спеціального фонду (відповідає номеру групи);

7511/211 – сьомий знак визначає підгрупу групи власних надходжень (відповідає номеру підгрупи);

7511/2112800 – 8-11 знаки ідентифікують КЕКВ, за яким проводять операцію.

Порівняння діючих та запропонованих аналітичних рахунків плану рахунків центру наведено в Додатку Е. Застосування такої аналітики дозволить більш точно відображати господарські операції з урахуванням

особливостей установи, законодавчих вимог, правильно формувати інформацію для складання звітності. за необхідності впродовж року до робочого плану рахунків можна вносити зміни.

Таким чином, на основі правильно сформованої облікової політики є можливість виявляти незаконні витрати, забезпечити прозорість облікових процесів, складання фінансової звітності та отримання об'єктивної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

### 3.2 Вдосконалення організації внутрішнього контролю доходів і витрат

В сучасних умовах важливим фактором, що впливає на ефективність системи державного управління через досягнення поставлених завдань та усунення проблемних питань у діяльності бюджетних установ, є застосування надійної системи внутрішнього контролю. Процес внутрішнього контролю передбачає реалізацію комплексу заходів з метою досягнення поставлених завдань за умов забезпечення дотримання законності та ефективності використання коштів бюджету. Якість організації та здійснення процедур внутрішнього контролю впливає і на ефективність проведення зовнішнього контролю.

Проведене дослідження стану організації внутрішнього контролю доходів і витрат КЗ СОР ОЦПО та РТМ дозволяє зробити висновок, що в основному він передбачає перевірку правильності відображення господарських операцій, складання звітності, проведення інвентаризації, дотримання фінансової дисципліни. При цьому особи, відповідальні за його реалізацію, не визначені, не має плану проведення контрольних дій, не визначені конкретні форми внутрішнього контролю доходів і витрат. Перелічені недоліки є досить поширеними серед бюджетних установ.

Все це вказує на необхідність застосування належного аналітичного інструментарію, формування дієвої моделі, а також вирішення методичних і організаційних проблем. Система внутрішнього контролю передбачає тісну

взаємодію суб'єкта, об'єкта і засобів контролю Основні елементи системи включають: середовище контролю; облікову систему; процедури контролю.

Суб'єктами контролю може виступати персонал центру (адміністративно-управлінській), інвентаризаційні комісії, спостережні ради та ін., хоча БКУ передбачено, що зобов'язання здійснювати внутрішній контроль покладено на керівника установи. Об'єктами є: діяльність установи; активи і пасиви; результати діяльності. Засобами контролю є різні методи, прийоми і процедури, за допомогою яких можна визначити і попередити виникнення в стані та діяльності об'єктів контролю невідповідності чинній нормативно-правовій базі й визначеним цілям. До них можна віднести: перевірку результатів діяльності; перевірку санкціонування і дозволів, моніторинг, обробку інформації персоналом; фізичний контроль; розмежування обов'язків працівників та ін.

Задля забезпечення ефективності внутрішнього контролю також необхідно:

- сформулювати завдання та показники їх визначення стосовно кожного контрольного процесу;
- створити модель організації контрольного процесу;
- конкретизувати заходи задля зменшення ризику відхилення від поставленої мети.

Загальні завдання внутрішнього контролю включають забезпечення: ефективного управління бюджетною установою, повноти формування фінансових ресурсів та їх ефективного використання, дотримання фінансової дисципліни, правильності відображення в обліку результатів функціонування – рис. 3.2.

На якість контрольного середовища впливають зовнішні та внутрішні фактори. До перших слід віднести: нормативно-законодавче забезпечення, стан фінансового забезпечення, рівень ефективності та дієвості механізму фінансового управління вищестоящих розпорядників коштів, до других: організаційну структуру, основні принципи управління, кадрова політика,

організація та ведення обліку, складання звітності, оцінка ризиків діяльності. Ефективність системи внутрішнього контролю перебуває в залежності від правильної організації системи інформаційних потоків.

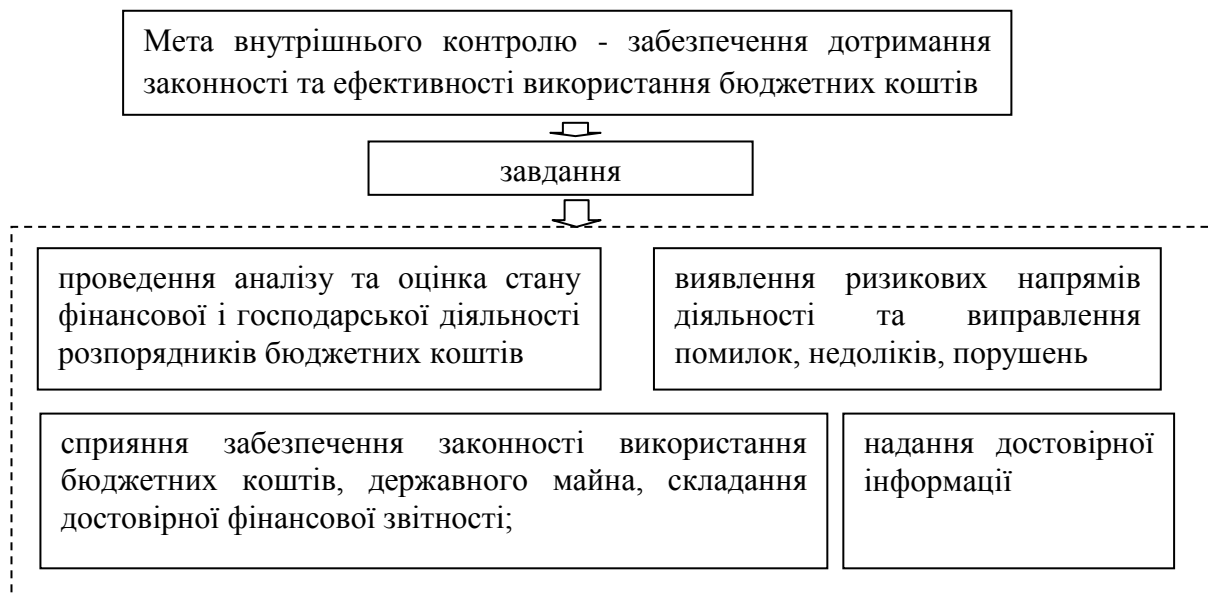


Рисунок 3.2. – Мета та завдання внутрішнього контролю

Загальну модель організації внутрішнього контролю в даній установі наведено в Додатку И.

В системі внутрішнього контролю бюджетних установ, враховуючи їх специфіку, необхідно виділити центри відповідальності. Для КЗ СОР ОЦПО та РТМ центрами доходів будуть підрозділи, які є відповідальним за реалізацію послуг (методичний відділ); центрами видатків - відділи основної діяльності: [гуманітарно-оздоровчий](#), [художньо-естетичний](#), [науково-технічний](#), [соціально-реабілітаційний](#), [туристсько-краєзнавчий](#), [фізкультурно-спортивний](#), [еколого-натуралістичний](#), бухгалтерія та ін. і. Проведення внутрішнього контролю за визначеними попередньо з урахуванням особливостей показниками (напрямами діяльності) центрів відповідальності того чи іншого підрозділу дозволить підвищити позитивний вплив внутрішніх факторів контрольного середовища на основі впорядкування інформаційних потоків всередині центру. Також це дозволить здійснювати

вертикальний контроль доходів і витрат у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Горизонтальний контроль буде здійснюватися у розрізі видів доходів і витрат, фінансових результатів на рівні установи в цілому.

Більш детально визначимо питання проведення внутрішнього контролю для основних облікових об'єктів - доходів і витрат – рис. 3.3.

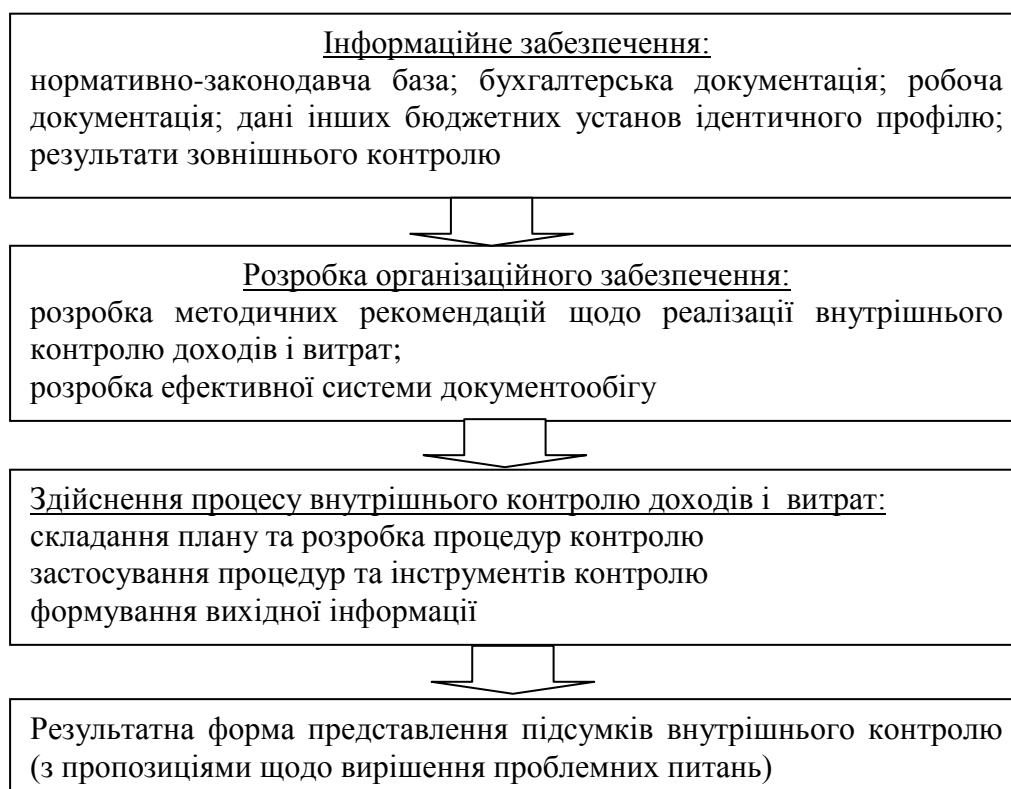


Рисунок 3.2. – Процес внутрішнього контролю доходів і витрат

Організація внутрішнього контролю доходів і витрат реалізується через планування; виконання контрольних заходів; визначення результатів та подальший контроль за ходом виконання рекомендацій за результатами здійсненої перевірки.

Джерелами інформаційного забезпечення для контролю є нормативно-законодавчі акти, внутрішні розпорядчі документи, первинні та облікові документи, результати перевірок зовнішнього контролю та ін. Задля внутрішнього закріплення розроблених вимог та рекомендацій стосовно

проведення контролю в центрі має бути затверджений відповідний внутрішній документ з урахуванням вимог викладених у відповідних Методичних рекомендаціях.

Здійснення контролю потребує розроблення певної стратегії перевірки, з метою уникнення повторних перевірок, мінімізації витрат часу та високої якості роботи мають бути розроблені й супутні внутрішні документи з організації обліку (робочий план рахунків, кореспонденція обліку субрахунків, графік документообігу та ін.). Так для підвищення ефективності реалізації контрольних процедур можна використовувати розроблену Відомість результатів зустрічної перевірки для співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів закладу з метою документального підтвердження - табл. 3.1.

Таблиця 3.1. Відомість результатів зустрічної перевірки кошторису по загальному фонду КЗ СОР ОЦПО та РТМ на 2017 рік

Документ для перевірки	Показник для перевірки	Значення грн.	Документ зустрічної перевірки	Показник	Значення, грн.	Відхилення
Кошторис на 2017 рік по загальному фонду	Надходження коштів із загального фонду бюджету	18327489	Лімітна довідка про бюджетні асигнування та кредитування	Усього видатків загального фонду бюджету	18327489	-
	Видатки та надання кредитів із загального фонду	18327489	План асигнувань (за винятком надання кредитів з бюджету) загального фонду на 2017 рік	Разом видатків на рік	18327489	-

В даному випадку контроль формування кошторису центру передбачає перевірку відповідності суми асигнувань, зазначеної в кошторисі, показникам лімітної довідки про бюджетні асигнування, доведеної обласним фінансовим органом, а також плану асигнувань установи. В даному випадку

відхилень не має.

Здійснення процесу планування передбачає формування переліку завдань та цілей контрольних процедур. Контрольні процедури можуть передбачати збір фактичних даних, аналіз виконання кошторису за витратами у розрізі КЕКВ, аналіз напрямів цільового використання коштів тощо. Після цього можна переходити до реалізації запланованих процедур із застосуванням інструментів контролю (документальні і фактичні перевірки, інвентаризація, технічні прийоми). Все це дозволяє сформувати масиви якісної вихідної інформації за результатами проведених контрольних дій суб'єкта. Вихідна інформація щодо проведених контрольних процедур повинна містити не лише констатацію фактів виявлених порушень, а й рекомендації щодо усунення таких

Визначений управлінський персонал закладу повинен забезпечувати моніторинг заходів контролю шляхом постійної діяльності, окремих оцінок або через їх поєднання.

Отже, здійснення процесу внутрішнього контролю за розглянутими аспектами дозволить сформувати належне інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом, своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки. Правильна організація процесу внутрішнього контролю доходів і витрат сприятиме чіткому документуванню операцій, своєчасній та повній реєстрації даних обліку в регістрах, правдивому відображенню інформації у звітності, а також забезпечить дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів.



## ВИСНОВКИ

Особливості діяльності бюджетних установ передбачають наявність зовнішнього фінансування у вигляді асигнувань з бюджету, за рахунком яких вони здійснюють певні видатки згідно з кошторисом. Співвіднесення доходних операцій від основної діяльності з видатками звітного періоду через списання в порядку закриття рахунків на фінансовий результат дозволяє визначити результат виконання кошторису, встановити точність та прозорість відображення операцій з використання бюджетних коштів. Тобто доходи і витрати бюджетних установ є основними об'єктами їх обліку.

З набуттям чинності НП(С)БОДС суттєвих змін зазнали методологічні засади обліку виконання кошторисів доходів і витрат бюджетних установ, інших господарських операцій, враховуючи специфіку їх діяльності, з метою наближення до міжнародних стандартів. Аналізуючи підходи до визначення поняття доходів і витрат бюджетних установ було встановлено їх відповідність як міжнародному, так і національному законодавству. Зазначимо, що вказані джерела ототожнюють поняття доходів суб'єктів державного сектору та інших суб'єктів господарювання. З урахуванням законодавчих змін доходи і витрати бюджетних установ поділено виходячи із сутності операції, у результаті якої вони були отримані, на доходи і витрати за обмінними та необмінними операціями, поряд з цим використовують бюджетну класифікацію. Все це необхідно враховувати при ідентифікації установою видів доходів і витрат у складі відповідних груп.

Основні положення щодо порядку класифікації, визнання та оцінки доходів і витрат бюджетних установ закріплено в НП(С)БОДС 124 «Доходи» та 135 «Витрати». До сфери регулювання питань організації обліку і контролю доходів і витрат бюджетних установ також відносяться Закони України, Постанови КМУ, Накази МФУ, Накази ДКСУ.

Специфіка діяльності бюджетних установ щодо надходження доходів і витрачання державних коштів обумовлює процес постійного контролю за їх

діяльністю. Зовнішній контроль за порядком організації обліку доходів і витрат бюджетних установ здійснюють РПУ та ДАСУ через проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу, державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування (ревізії). Все це дозволяє встановити правильність використання установами коштів бюджетів за цільовим призначенням, підтвердити правильність і достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

Об'єктом дослідження є Комунальний заклад Сумської обласної ради – обласний центр позашкільної освіти та роботи з талановитою молоддю. Цей заклад забезпечує формування в регіоні ефективного позашкільного освітньо-виховного середовища, спрямованого на реалізацію культурологічної, виховної, соціально-реабілітаційної функцій позашкільної освіти; забезпечення права кожної дитини на здобуття позашкільної 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.

Для виконання визначених статутом видів діяльності заклад отримує кошти з обласного бюджету, а також кошти з інших джерел. КЗ СОР ОЦПО та РТМ здійснює планування своїх доходів на майбутній період у кошторисі з урахуванням попередніх показників діяльності, отримує доходи як від обмінних та необмінних операцій, серед них основним видом доходу є бюджетні асигнування. Для ведення обліку складають необхідні первинні документи, облікові реєстри, використовують типову кореспонденцію рахунків. За рахунок отриманих доходів для виконання своїх функцій заклад здійснює певні витрати. Вони є економічно-обґрунтованими та затверджені в кошторисі відповідно до КЕКВ. Облік витрат відбувається за статтями

витрати у розрізі КЕКВ, складаються необхідні первинні документи, облікові реєстри, використовують типову кореспонденцію рахунків. Узагальнену інформацію щодо доходів і витрат розкривають у формах фінансової та бюджетної звітності.

Основним методом перевірки правильності і законності функціонування закладу є ревізія їх фінансово-господарської діяльності: використання бюджетних ресурсів, достовірністю бухгалтерського обліку і звітності. Її проведення у 2017 році дозволило визначити правомірність витрат коштів, проконтролювати стан і достовірність двних бухгалтерського обліку доходів і витрат, виявити недоліки і порушення.

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 доходів і витрат. Вказані недоліки стосувались відсутності чіткої структури наказу, наявності невластивої для розпорядчого документу інформації, відсутності ряду положень. У зв'язку з цим були запропоновані напрями вдосконалення облікової політики центру в цілому, а також в частині доходів і витрат, запропонована методика формування аналітичних рахунків доходів і витрат. З метою підвищення ефективності організації внутрішнього контролю доходів і витрат установи нами запропонована загальну модель, розроблена схема організації процесу внутрішнього контролю доходів і витрат установи, виділено центри відповідальності. Також для підвищення ефективності реалізації контрольних процедур запропоновано використовувати розроблену Відомість результатів зустрічної перевірки для співставлення даних первинних та інших документів закладу з метою документального підтвердження. Все це дозволить сформувати належне інформаційне підґрунтя для прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом, своєчасно виявляти ризики, які можуть мати негативні фінансові й матеріальні наслідки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артеменко Н.В. Облікова політика установ державного сектора: сучасні підходи, порядок та умови зміни / Н.В. Артеменко // *Глобальні та національні проблеми економіки*. – Миколаїв. - 2016. - № 17 (червень) – С. 792-798
2. Артюх О.В. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / О.В. Артюх, В.Ф. Максимова, Т.В. Черкашина. – Одеса : ОНЕУ ; Ротапринт, 2013. – 264 с.
3. 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](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/119.pdf).
4. Бубенко П.Т., Козир О.Ф. Димченко О.В., Димченко В.В. Фінансове планування діяльності бюджетних установ : Навчальний посібник. – Харків: ХНАМГ, 2015. - 187 с.
5. 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>
6. Гевлич Л. Л. Застосування облікової політики як засобу підвищення ефективності бюджетного обліку / Л. Л. Гевлич // *Фінанси, учет, банки*. - 2012. - Вып. 1 (18). – С. 42– 49.
7. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К: «Центр учбової літератури». – 2014. – 496 с.
8. Господарський кодекс України: 16.01.2003 № 436-4 р // База даних «Законодавство України» / ВР України // Законодавство України. [Електронний ресурс] – Режим доступу URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
9. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання // *Бізнес Інформ: міжнар. наук. економ.*

[http://www.businessinform.net/pdf/2013/10\\_0/296\\_301.pdf](http://www.businessinform.net/pdf/2013/10_0/296_301.pdf).

10. Івашина М.А. Сучасні підходи до обліку доходів та витрат бюджетних установ// *Збірник матеріалів «Розвиток національних фінансово-економічних систем в умовах глобальних викликів»*. - Київ . – 2018. - С.90-92  
URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8\\_ukr/119.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/119.pdf).

11. Канєва Т.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору економіки / Т.В. Канєва, С.О. Шевченко // *Економічний вісник університету*. – 2015. – Випуск 27/1. – С. 77–81.

12. 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>.

13. Контроль у державному секторі економіки. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.

14. Костюкова О.В., Організація обліку фінансових результатів органів державного сектора [Текст] / О.В. Костюкова // *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. - 2009. – Вип. 3 (47). - С.266-272.

15. 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](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe)

16. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / В. І. Лемішовський. – Львів : «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.

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

18. 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-uderzhavnomu-sektori>.

19. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 №995. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12>

20. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору МФБ 2003 р. URL : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=80967&cat\\_id=80024](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024)

21. 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>.

22. 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>.

23. 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>

24. Облік у бюджетних установах : [навч.-метод. посіб.] / Верига Ю. А., Гладких Т. В., Ар- ISSN 2409-6873. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2014. № 6 (68).: РВВ ПУЕТ, 2010. – 317 с.

25. Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко [та ін.]. – Київ : Центр учбової л-ри, 2009. – 368 с.

26. Олексенко М.В. Поліпшення формування облікової політики як удосконалення обліку у бюджетних установах / М.В. Олексенко // *Вісник*

*менеджменту і бізнесу.* – 2016. – № 4(8). – С.126-129.

27. Основні причини виникнення проблеми формування облікової політики бюджетних установ та методика її розв'язання / І.З. Адамова, М.С. Грінчук, Д.Г. Бринзила. URL : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchtei/2009\\_1/NV-2009-V1\\_35.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2009_1/NV-2009-V1_35.pdf).

28. [.Податковий кодекс України](#) : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

29. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України : наказ МФУ від 02.03.2012 № 309 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>

30. 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>.

31. 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://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

32. 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>.

33. Про бюджетну класифікацію доходів : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 URL : [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=407261&cat\\_id=407260&ctime=1421918041310](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=407261&cat_id=407260&ctime=1421918041310).

34. 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 95 «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>.

35. 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>.

36. 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>.

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

38. 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>

39. 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>.

40. 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>

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

42. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. [Електронний ресурс] - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>.

43. Свірко С.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору: позиції міжнародної теорії та практики / С.В. Свірко // *Збірник наукових праць ЛДТУ*. – Луцьк, 2013. – Вип. 6 (24). Ч. 1. – С. 65-77.

44. Свірко С.В., Фірер Д.О. Застосування НП(С)БОДС. Практичний посібник. – К.: ТОВ "Всеукраїнський інститут права і оцінки", 2012. – 314 с.

45. Стоян В.І. Казначейська система виконання бюджету / В.І. Стоян, В.М. Русін. – Тернопіль : Астон, 2015. – 372 с

46. 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>

47. Фінансове планування діяльності бюджетних установ : навч. посібник / Т. Д. Таукешева ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 405 с

48. Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету: наказ МФУ від 14.01.2011 р. № 11 // Законодавство України. URL : [http://buhgalter911.com/Res/Spravochniki/funkc\\_vidat\\_kredit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Spravochniki/funkc_vidat_kredit.aspx).

49. Хміль І.Р. Особливості формування облікової політики бюджетних установ / І.Р. Хміль, В.Є. Швець. URL : [http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnlntu/21\\_9/277\\_Chm.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_9/277_Chm.pdf).

50. Чечуліна О., Облікова політика: розробка та практичне застосування /Чечуліна О.// *Баланс-бюджет*- № 24 (540), 15.06.2015 р.

51. Черкашина Т.В. Організація облікової політики у бюджетних установах за новими стандартами державного сектору / Т.В. Черкашина // *Економічні науки: Зб. наук. пр. Серія: Облік і фінанси.* – Луцьк, 2015. Вип. 12 (45), Ч. 2. – С. 261 – 270.

52. Щербаченко Л.В. Фінансове планування доходів та витрат у діяльності бюджетних медичних закладів / Л.В. Щербаченко // *Вісник ЖДТУ.* – 2015. - №1 (51). – С. 34-39.

53. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. URL : [http://www.rusnauka.com/10\\_DN\\_2012/Economics/7\\_106692.doc.htm](http://www.rusnauka.com/10_DN_2012/Economics/7_106692.doc.htm)