

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: «Особливості обліку і аналізу доходів та видатків бюджетної
установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади
Великоолександрівського району Херсонської області»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-2з
спеціальності облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві
Т.В. Васюта

Керівник: к.е.н., доцент Гринь В.П.
Рецензент: д.е.н., професор Проскуріна Н. М.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ____ » _____ 2019 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Васюті Тетяні В'ячеславівні

1. Тема роботи: «Особливості обліку і аналізу доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади Великоолександрівського району Херсонської області» керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 року № 1111–с.
2. Строк подання студентом роботи: 2 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково–пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити економічну сутність, організаційні та нормативно – правові основи обліку доходів та видатків; вивчити характеристики основних економічних показників та особливості обліку; сформулювати шляхи вдосконалення обліку доходів та видатків в Борозенській сільській раді
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) 37 рис., 25 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	к.е.н., Гринь В.П.	19.08.2019 р.	19.08.2019 р.
2	к.е.н., Гринь В.П.	16.09.2019 р.	16.09.2019 р.
3	к.е.н., Гринь В.П.	07.10.2019 р.	07.10.2019 р.

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019 року.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	Липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	Липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	Серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	Вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	Жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	Листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	Листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	Грудень 2019	виконано

Студент _____ Т.В.Васюта
(підпис)

Керівник роботи _____ В.П. Гринь
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ Ю.М.Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 118 с., 37 рис., 25 табл., 57 джерел.

Об'єкт дослідження – господарські операції, пов'язані з обліком і аналізом доходів та видатків бюджетних установ, що підлягають бухгалтерському відображенню та контролю.

Предметом дослідження є сукупність організаційних, теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком і аналізом доходів та видатків в Борозенській об'єднаній територіальній громаді Великоолександрівського району Херсонської області.

Мета дослідження полягає у розробці методичних підходів щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та контролю доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської ОТГ.

Методи дослідження: сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання і моменти в даній роботі. До них можна віднести: документацію (при вивченні методики і організації обліку), аналіз (при здійсненні критичної оцінки діючої практики обліку і нормативного його регулювання), вибірка при розгляді структури видатків установи та порядку розрахунків розмірів заробітної плати різних категорій працівників), порівняння, групування тощо. У процесі дослідження застосовуються прийоми групування, порівнянь, спостереження та узагальнення даних.

За результатами дослідження запропоновано напрями удосконалення організації, забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах та визначено шляхи їх реалізації. Надані рекомендації створюють основу для вирішення проблем обліку.

**БЮДЖЕТНА УСТАНОВА, ОБЛІК, ДОХОДИ, ВИДАТКИ, АНАЛІЗ,
КОШТОРИС, БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ**

SUMMARY

Qualification work: 118pp., 37 fig., 25 tab., 57 references.

The object of study – business transactions related to accounting and analysis of revenues and expenditures of budgetary institutions, which are subject to accounting and control.

The article of research is totality of the organizational, theoretical, methodical and practical questions related to the account and analysis of acuestss and charges inBorozenska United Territorial Communityof Gr.Alexander district of the Kherson area.

The purpose of the study is to develop methodological approaches to improve accounting and control of revenues and expenditures of a budgetary institution, using the example of the Borozenska United Territorial Community.

Methods of research: The set of methods and techniques by which the main questions and points in this paper are revealed. These include: documentation (in studying the methodology and organization of accounting), analysis (in carrying out a critical assessment of current accounting practices and regulatory regulation), sampling when considering the structure of expenditures of the institution and the procedure for calculating the salaries of different categories of employees), comparison, grouping. In the course of the research methods of grouping, comparisons, as well as synthesis, observation and generalization of data are used.

According to the results of the research, the directions of improvement of organization, maintenance and development of accounting in budgetary institutions are suggested and the ways of their realization are determined. The recommendations provided form the basis for accounting issues.

BUDGETARY INSTITUTE, ACCOUNTING, REVENUE, EXPENDITURE,
ANALYSIS, ESTIMATES, BUDGETARY REPORTING

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу

Реферат

Summary

Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів

Вступ..... 9

1 Концептуальні засади обліку і аналізу доходів та видатків бюджетної установи

1.1 Економічна сутність доходів та видатків бюджетних установ

1.2 Організаційні основи обліку доходів та видатків бюджетних установ..

1.3 Нормативно – правові основи обліку доходів та видатків бюджетної установи

2 Організація та методика обліку доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади Великоолександрівського району Херсонської області

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

2.2 Особливості аналітичного та синтетичного обліку доходів та видатків бюджетної установи

2.3 Шляхи вдосконалення обліку доходів та видатків бюджетної установи.....

3 Організаційно-методичні підходи до аналізу доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади Великоолександрівського району Херсонської області

3.1 Організаційні аспекти аналізу доходів та видатків бюджетної установи.....

3.2 Методичні підходи аналізу доходів та видатків бюджетної установи...

3.3 Шляхи оптимізації доходів та видатків бюджетної установи.....

Висновки.....

Перелік посилань.....

Додаток

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ОТГ – Об'єднана територіальна громада

БК – Бюджетний кодекс

НП(С)БОДС – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі

ЗУ – Закон України

ДКСУ – Державна казначейська служба України

ТКВКБМС – Типова програмна класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів

КФК – Код функціональної класифікації

КЕКВ – Код економічної класифікації видатків

МО – Меморіальний ордер

п. – Пункт

ПП – Приватне підприємство

СВК – Сільськогосподарський виробничий кооператив

ст. –Стаття

тис.грн. – Тисяч гривень

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

р. – Рік

рр. – Роки

і т.д. – І так далі

в т.ч. – В том числі

ін. – Інші

%–Відсотки

ВСТУП

Інтеграція України в Європейський союз потребує реформування бюджетної сфери, установи якої покликані забезпечувати виконання важливих соціально-економічних функцій державного значення для населення. Як наслідок виникає нагальна потреба у забезпеченні безперервного та повного наповнення бюджетних фондів, резервів, своєчасного асигнування заходів (видатків), запланованих у певному бюджетному періоді, цільового напрямку та ефективного використання бюджетних коштів, потрібна раціональна організація та методика бухгалтерського обліку й аналізу результатів виконання бюджету і кошторису доходів та витрат бюджетних установ. Адже бухгалтерський облік є найважливішою системою контролю за рухом бюджетних коштів (доходи та видатки).

Тому на сьогоднішній день, питання вдосконалення обліку доходів та видатків, виконання кошторису в бюджетних установах державного сектору є актуальним питанням і потребує поглибленого вивчення, опрацювання та вдосконалення. Актуальність теми пов'язана з необхідністю вдосконалення діючої системи обліку і аналізу доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади.

Проблематика обліку і аналізу доходів та видатків бюджетної установи займає важливе місце в працях – дослідженнях вітчизняних науковців. Зокрема, М.А. Болюх [26], Е.П. Дедков, О.М. Денисюк [27], М.П. Крупко, С.О. Левицька, К.О. Назарова [28], І.П. Отенко [29], С.В. Свірко, Н.І. Сушко, О.В. Юрченко. Методику та організацію бухгалтерського обліку та складання звітності у бюджетних установах відображено в працях таких учених, як М.І. Бондар, Р.Т. Джога, Є.В. Калюга, О.О. Канцуров, Л.М. Кіндрацька, Т.Д. Косова, Л.Г. Ловінська, Т.Г. Мельник, М.Г. Михайлов, В.І. Стоян, М.І. Телегунь, Є.А. Фещенко, Є.Ю. Шара, В.Г. Швець та ін.

Проте ряд питань обліку та аналізу доходів та видатків бюджетних

установ за сучасних економічних умов потребують подальшого дослідження, що й обумовило актуальність зазначеної теми.

Мета дослідження полягає у розробці методичних підходів щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та контролю доходів та видатків бюджетної установи на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні завдання:

- поглибити методичні засади бухгалтерського обліку в бюджетних установах через уточнення його категорійно-понятійного апарату основний тлумачень: «доходи бюджетної установи» та «видатки бюджетної установи»;
- з'ясувати особливості облікового забезпечення реалізації повноважень органів місцевого самоврядування в контексті фінансової децентралізації на прикладі Борозенської об'єднаної територіальної громади Великоолександрівського району Херсонської області;
- сформувані ключові особливості аналітичного та синтетичного обліку доходів та видатків об'єднаної територіальної громади як адміністративної одиниці органу самоврядування;
- дослідити напрями удосконалення організації забезпечення та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах та визначити шляхи їх реалізації;
- висвітити значення, завдання, методи та джерела даних аналізу діяльності органу місцевого самоврядування;
- здійснити аналіз надходження та використання коштів загального та спеціального фондів Борозенської ОТГ;
- охарактеризувати систему фінансового контролю на місцевому рівні та його актуальні проблеми;
- розкрити практику нецільового використання бюджетних коштів і відповідальності за порушення бюджетного законодавства.

Об'єкт дослідження - господарські операції, пов'язані з обліком і

аналізом доходів та видатків бюджетних установ, що підлягають бухгалтерському відображенню та контролю.

Предметом дослідження є сукупність організаційних, теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком і аналізом доходів та видатків в Борозенській об'єднаній територіальній громаді Великоолександрівського району Херсонської області.

Методами дослідження даної теми є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких розкриваються основні питання і моменти в даній роботі. До них можна віднести: документацію (при вивченні методики і організації обліку), аналіз (при здійсненні критичної оцінки діючої практики обліку і нормативного його регулювання), вибірка при розгляді структури видатків установи та порядку розрахунків розмірів заробітної плати різних категорій працівників), порівняння, групування тощо. У процесі дослідження застосовуються прийоми групування, статистичних порівнянь, а також синтезу, спостереження, узагальнення та графічного зображення даних.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико–методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням методичних підходів до проведення аналізу.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- запропоновано до використання облікову політику бюджетної установи в новій редакції;
- розроблено Робочий план рахунків який затверджено Розпорядженням про облікову політику №738 від 17.09.2019р.
- сформовано оптимальну модель делегування контрольних функцій окремому працівнику ОТГ, що є ефективним варіантом розподілу контрольних повноважень та забезпечить реалізацію дієвого механізму постійного контролю та можливості оперативного коригування.

Практичне значення полягає в тому, що основні положення роботи можуть бути використані для вдосконалення системи обліку і контролю в

органах місцевого самоврядування, зокрема сільських радах.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності даних обліку, можуть впроваджуватися в практику роботи бюджетних установ, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з обліку та аналізу.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом оприлюднення на науково – практичних семінарах: «Аудиторська діяльність: стан та сучасні тенденції розвитку професійної етики» (м.Запоріжжя, 24 січня 2019 р.) з тезами «Особливості аудиту на сільськогосподарському підприємстві, як основного платника податків об'єднаної територіальної громади»; науково – практичний семінар «Теоретико-методичні засади судово – економічної експертизи» (м.Запоріжжя, 3 квітня 2019р.) з тезами «Теоретичні засади здійснення судово – економічної експертизи виконання бюджету об'єднаної територіальної громади»; VII Міжнародна науково-практична конференція «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції» з тезами (м.Харків, 23 травня 2019р.) з тезами «Організація системи бюджетування на підприємстві»; V Міжнародна студентська науково-практична інтернет-конференція «Напрями розвитку обліку, контролю та економічного аналізу в умовах глобалізації» (м.Одеса, 18 квітня 2019р.) з тезами «Проблеми обліку витрат і доходів на підприємстві». Крім того питання обліку у бюджетних установах було розглянуто в статті: «Особливості формування облікової політики на бюджетних організаціях» у Збірнику статей молодих вчених «Обліково – аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (м.Запоріжжя, листопад 2019р.).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і переліку посилань. Основний зміст викладено на 122 сторінках друкованого тексту, всього сформовано 27 таблиць, 17 рисунків і 1 додаток.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1 Економічна сутність доходів та видатків бюджетних установ

Реформи, які проводяться останнім часом в нашій країні, зокрема, реформування економіки, її нормативно – законодавчої бази шляхом перегляду сформованих підходів до визначення цілей призвело до необхідності систематизації та вдосконалення методів управління бюджетними установами. Бюджетні організації задовольняють адміністративні, соціально – культурні та інші потреби громади, шляхом фінансування їх діяльності за рахунок місцевих бюджетів та трансфертів з державного, що надаються на безповоротних умовах, внаслідок чого виникає необхідність ефективного управління рухом бюджетних коштів та майна, придбаного за їх рахунок.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю і рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих в міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, також має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку є доходи, витрати і результати виконання кошторису.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і витрат є складним і відповідальним завданням, вимагає докладної розробки та обробки. Про це також свідчить і друга назва системи - бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і витрат.

Сучасні наукові дослідження головним чином спрямовані на вивчення питань організації обліку, проведення контролю і аналізу діяльності бюджетних установ. Так, проблеми обліку, контролю і аналізу

функціонування установ знайшли відображення в наукових працях українських вчених: П.І. Атамас, Р.Т. Джоги, Ф.Ф. Бутинця, С.О. Левицької, С.В.Свірко та ін.

Сутність поняття доходи для бюджетних організацій, у порівнянні з доходами підприємств має дещо інше значення. Це обумовлено особливостями відносно умов їх функціонування. Аналіз праць вітчизняних і закордонних вчених свідчить про вагомість та практичну цінність отриманих наукових результатів.

Так, Свірко С.В. вважає, що доходи бюджетних установ – це надходження грошових коштів, отримуваних установами за рахунок державних коштів, для виконання кошторису доходів і видатків [2]. Левицька С.О. трактує доходи бюджетних установ як отримані з державного та місцевого бюджетів та генеровані бюджетними організаціями асигнування [3]. В свою чергу, Лемішовський В.І. стверджує, що діяльність цих установ фінансується за рахунок коштів державного та/або місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно [4].

Поняття «доходи» згідно національних та міжнародних стандартів наведено на рис 1.1.

З наведених понять слідує, що підходи до визначень ідентичні: дохід – збільшення економічної вигоди впродовж облікового періоду у вигляді надходження (збільшення) активів, та як наслідок, зростання власного капіталу.

Бюджетним кодексом України визначено, що доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ).

Отже, на нашу думку, найбільш повним визначенням економічної категорії «Доходи бюджетних організацій» - є збільшення економічних вигод за рахунок надходжень бюджетної установи у вигляді податкових,

неподаткових та інших надходжень на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи дарунки, гранти, трансферти), які виконують функцію бюджетних асигнувань протягом звітного (облікового) періоду, необхідних для фінансових відносин бюджетної установи, виконання програм, заходів та своїх основних функцій передбачених відповідним бюджетом. При визначенні цього поняття враховано принцип нарахування, а також поняття адаптовано до особливостей діяльності органів місцевого самоврядування.



Рис. 1.1 Визначення поняття «Доходи»

Для правильного відображення доходів в системі обліку та управління ключовим є правильно організована система класифікації доходів.

Найбільш повна класифікація доходів, з врахуванням різних джерел надходжень надана на рис. 1.2.

Доходи від операцій з капіталом – це доходи від продажу капітальних активів (основних фондів, державних запасів і резервів, землі).

Склад доходів державного бюджету визначено ст. 29 БК України.



Рис. 1.2 Класифікаційне групування доходів бюджету

Трансферти (ст. 96, 97 БК) – кошти, одержані від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

Окремі особливості справляння та зарахування певних видів доходів також можуть визначатися законом про Державний бюджет на відповідний рік.

Склад доходів різних рівнів місцевих бюджетів та нормативи зарахування доходів до відповідних бюджетів визначаються Бюджетним кодексом:

- стаття 64 – доходи загального фонду бюджету міста Києва, бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад;
- стаття 66 – доходи загального фонду обласних бюджетів;
- стаття 69 – доходи загального фонду бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів;
- стаття 69/1 – надходження спеціального фонду місцевих бюджетів;
- стаття 71 – бюджет розвитку місцевих бюджетів.

Згідно з Бюджетним кодексом України Державний бюджет складається з двох фондів: загального та спеціального.

До загального фонду відносять кошти, що призначені для реалізації загальних функцій, а до спеціального - кошти, що мають конкретне призначення, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

Розподіл бюджету на загальний та спеціальний фонди, їх складові частини визначаються виключно Бюджетним кодексом та законом про Державний бюджет України

Розподіл бюджету визначається законом про Державний бюджет України, джерела формування спеціального фонду – виключно законами України. Склад фондів наведено на рис. 1.3 [8].

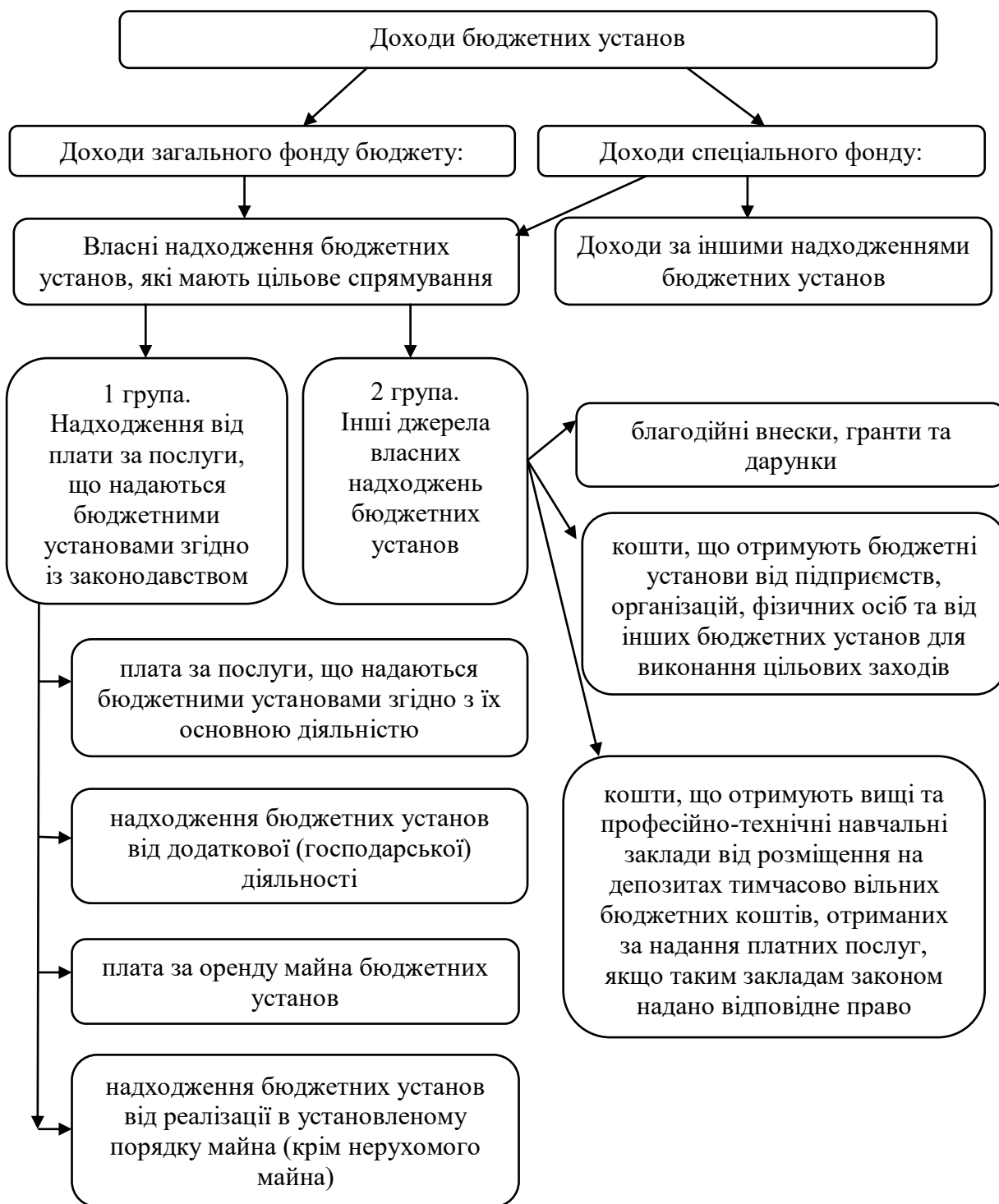


Рис. 1.3 Складові частини загального та спеціального фондів бюджету

Нормативи зарахування доходів до місцевих бюджетів наведено в додаток А. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному

секторі (НП(с)БОДС) 124 «Доходи» затверджене Наказом МФУ від 24.12.2010 року №1629.

Порядок визначення доходів, порядок оцінки доходів, розкриття інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій розкриває НП(С)БОДС 124 «Доходи». Класифікація доходів суб'єкта державного сектора згідно НП(с)БОДС 124 «Доходи» наведена на рис.1.4.



Рис. 1.4 Класифікація доходів суб'єкта державного сектора [10]

Починаючи з 2017 року діє класифікація доходів СДС за ознакою

порядку отримання доходів: як результат обмінних чи необмінних операцій. При цьому, національним законодавством надано таке тлумачення даних операцій:

- необмінна операція - це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов;

- обмінна операція - це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

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

З наведеного рис. видно, що, підходи до оцінки доходів будуть відрізнятися в залежності від того, у результаті якої операції вони були отримані. Видатки з державного бюджету України — це економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використання за цільовим призначенням.

Значна кількість певних видів бюджетних видатків обумовлена низкою факторів: природою і функціями держави, рівнем соціально-економічного розвитку країни, адміністративно-територіальним устроєм держави, формами надання бюджетних коштів тощо. Поєднання цих факторів породжує систему видатків державного бюджету України.

Видатки місцевого бюджету відображають ті самі соціально-економічні відносини, що й видатки Державного бюджету, але на місцевому рівні й з урахуванням регіональних особливостей.

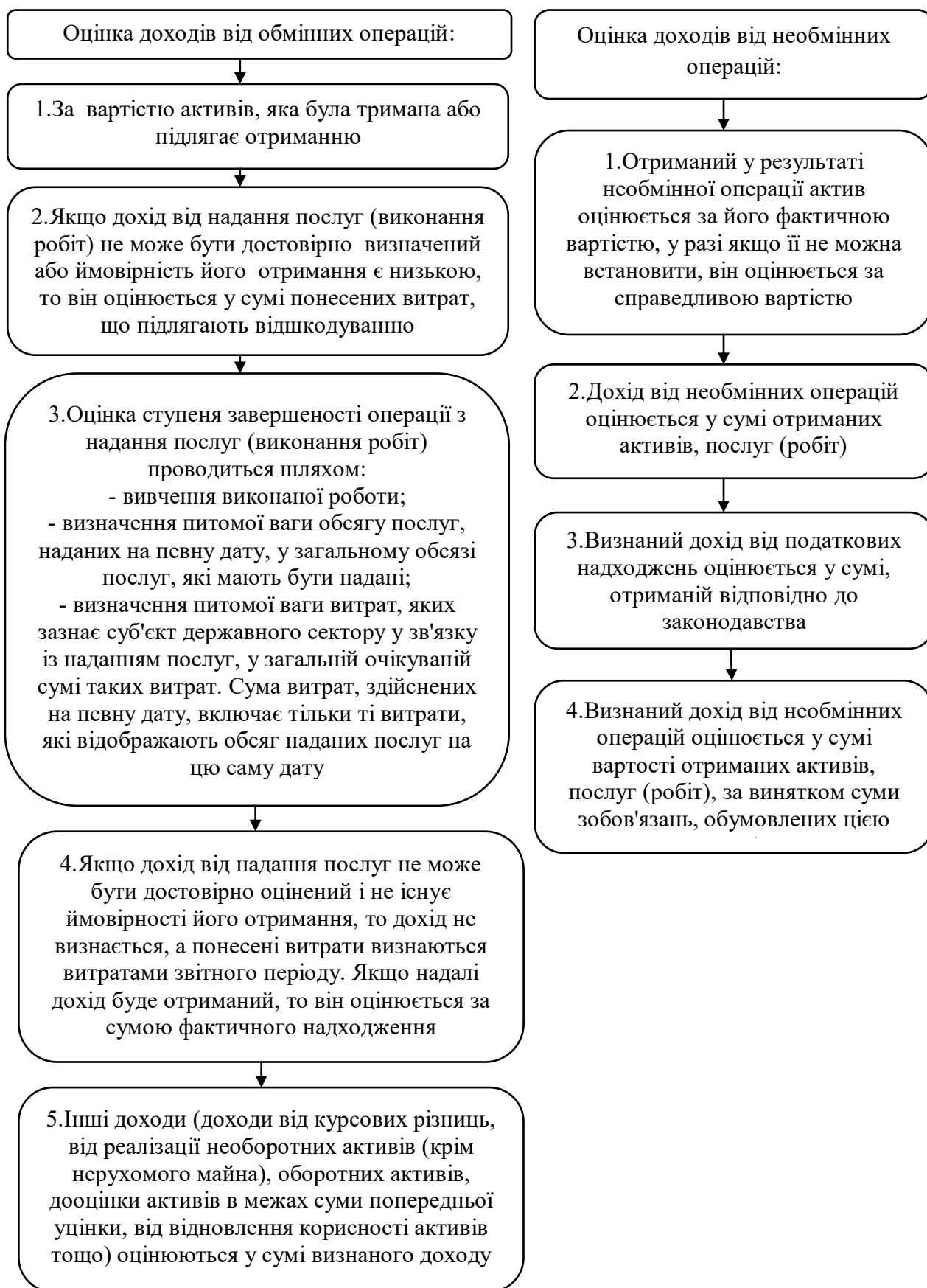


Рис. 1.5 Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій

Визначення терміну витрати в бюджетних установах містить НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»: 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) [12] .

Видатки місцевих бюджетів базуються на тих самих законодавчих актах, що і доходи місцевих бюджетів.

Згідно Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» ст. 64, передбачає поділ видатків місцевих бюджетів на дві частини — видатки, пов'язані з виконанням власних повноважень органами місцевого самоврядування, і видатки, пов'язані з виконанням делегованих законом повноважень органів виконавчої влади.

Видатки - 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 резервів зниження видатків. Підходи до тлумачення сутності видатків різних дослідників наведено в таблиці 1.1.

Відповідно до Бюджетного кодексу України, видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу; надання кредитів з бюджету; розміщення бюджетних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування [17].

Отже найбільш повним визначенням терміну видатки вважаємо – прями цільові витрати державної установи в процесі господарської діяльності, спрямовані на здійснення програм та заходів передбачених бюджетом, які не підлягають поверненню, в межах сум встановлених кошторисом. Що враховує діяльність різних бюджетних установ в процесі господарської діяльності, витрати трудових і грошових ресурсів на утримання установи, що

забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини в бюджетній системі.

Таблиця 1.1

«Тлумачення сутності поняття «Видатки»

№ п/п	Автор	Визначення терміну
1.	Александров В.Т.	Видатки - 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 [13].
2.	Лондаренко О.О.	Видатки бюджетних установ - централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті [14].
3.	Котова С.С.	Видатки бюджетних установ – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом [15].
4.	Тополенко Н.М.	Видатки бюджетних установ – це суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, встановлених кошторисом [16].
5.	Джога Р.Т.	Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансові вимоги і поділяються на відплатні (обмінюються на товари чи послуги) і невідплатні (односторонні). До видатків не належать платежі в рахунок погашення державного боргу (класифікація як фінансування). Витрати бюджетних установ включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [17].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку державних установ інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БОДС 135 «Витрати». Згідно нього витрати суб'єктів державного сектору класифікуються за групами (рис. 1.6).

Бюджетні видатки мають достатньо різногрупову структуру, тому представлені у вигляді бюджетної класифікації [19].

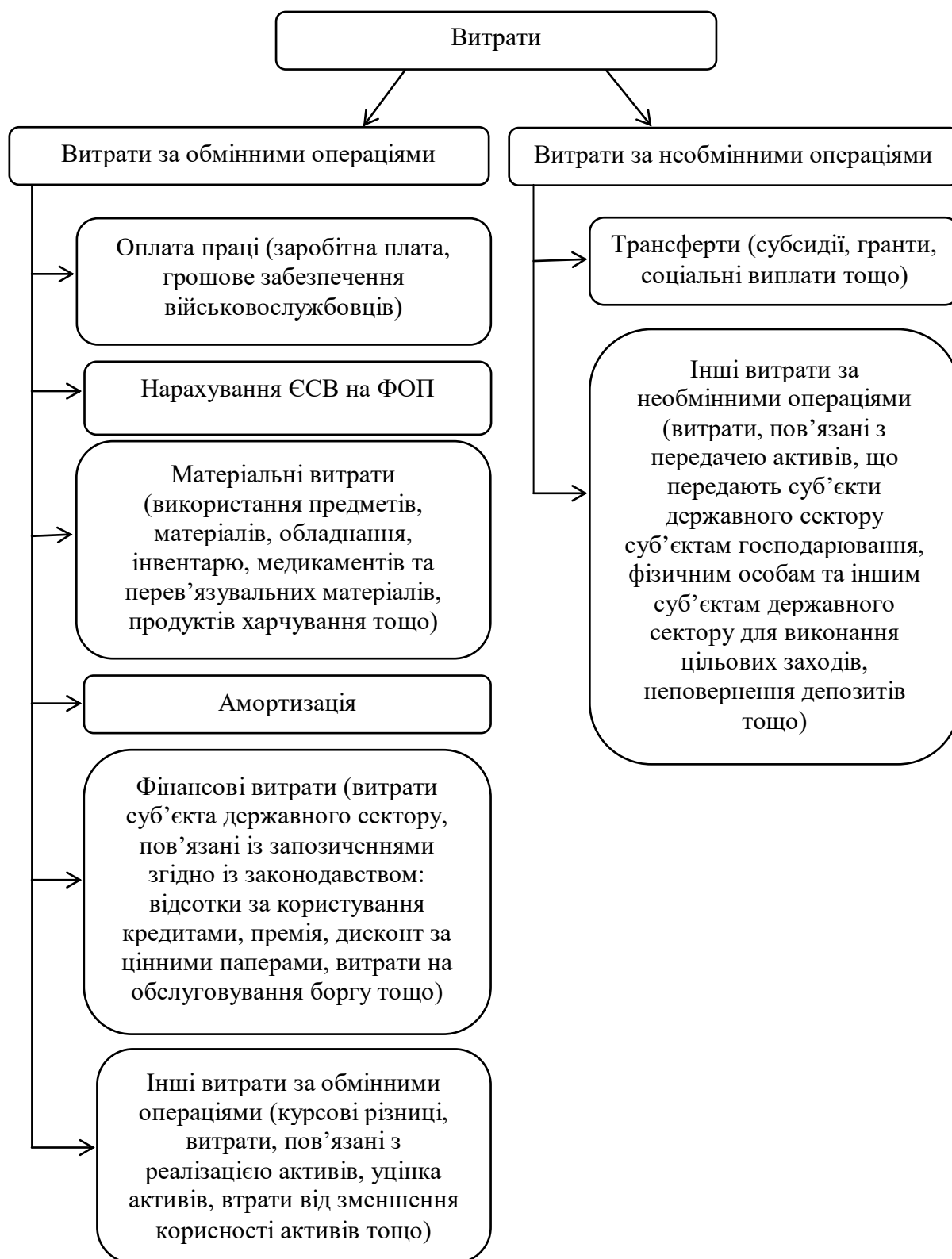


Рис. 1.6 Групи витрат[11].

Згідно з нормами БК України, бюджетна класифікація видатків місцевих бюджетів використовується для складання і виконання бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів

місцевого самоврядування та інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників. Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу на місцевому рівні в межах відповідних бюджетних повноважень [20]

Однією із складових частини бюджетної класифікації є класифікація, згідно з якою, видатки класифікують за ознаками (рис. 1.7).



Рис. 1.7 Видатки бюджетної установи класифіковані за ознаками

Видатки, здійснювані за рахунок бюджетних коштів, називаються видатками загального фонду, а за рахунок позабюджетних коштів — видатками спеціального фонду.

Обидва видивидатків суворо плануються в кошторисі видатків, який є основним документом, що визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і поквартальний розподіл коштів установи.

Функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету

Затверджена наказом Мініну від 14.01.2011р. №11 та здійснюється відповідно до основних функцій держави, які викладені у вигляді розділів видатків, з низкою підрозділів. Функціональна класифікація характеризує напрямки використання бюджетних коштів для виконання державою покладених на неї функцій. Вона використовується для формування показників зведеного бюджету та здійснення міжнародних порівнянь видатків за функціями та здійснення макроекономічного аналізу та формування державної політики в галузях економіки.

У розділах систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування, а в підрозділах і групах конкретизуються ці видатки та кредитування бюджету. Три рівні функціональної класифікації зображені на рис. 1.8.



Рис. 1.8 Видатки бюджетної установи класифіковані за функціями

Економічна класифікація видатків бюджету визначає групування видатків бюджетів усіх рівнів за їх економічним змістом. Вона забезпечує чітке розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, всі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансферти населенню, тощо). Такий розподіл видатків дає можливість виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів бюджетних коштів.

Економічна класифікація використовується для ведення бухгалтерського обліку та звітності. Вона є також дієвим інструментом адміністративного контролю за використанням коштів. Поділяються за багаторівневими кодами (рис. 1.9).

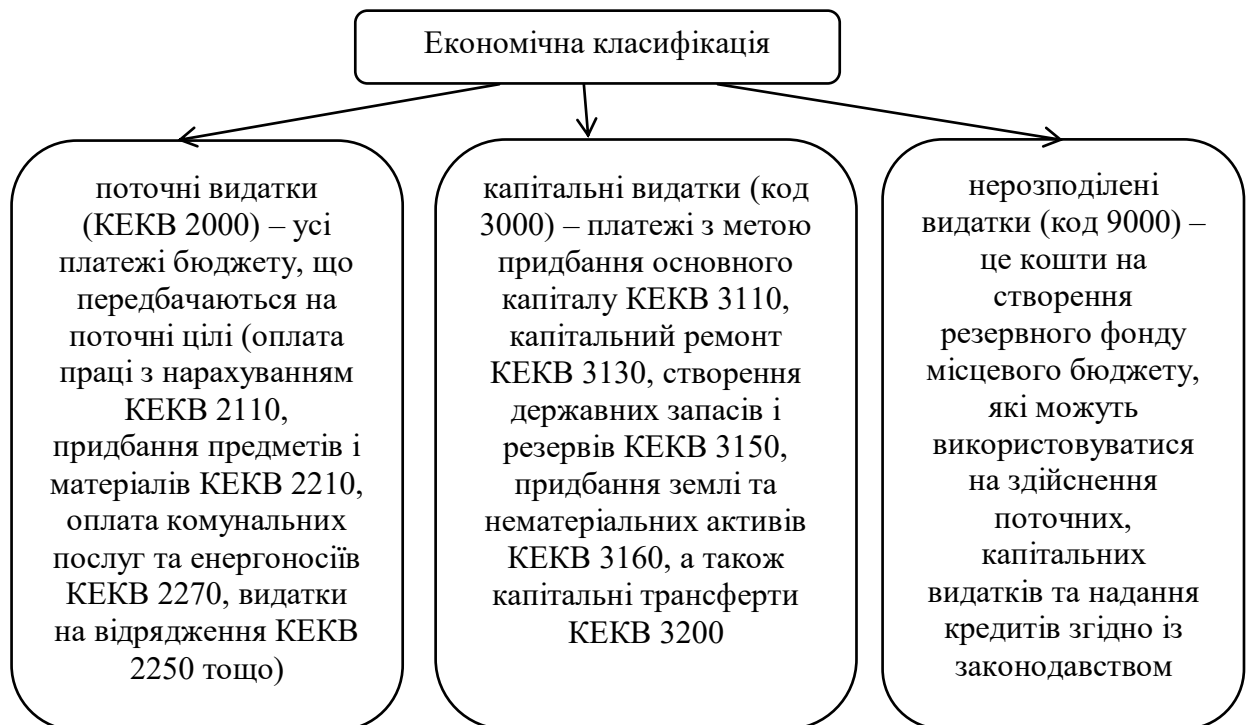


Рис. 1.9 Видатки бюджетної установи за економічною класифікацією [21]

Відомча класифікація видатків та кредитування бюджету дає можливість здійснювати повний економічний аналіз і контроль за витрачанням бюджетних коштів. Вона засвідчує, якому міністерству, відомству спрямовуються кошти, тобто містить перелік головних розпорядників

бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів визначають мережу розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням вимог щодо формування єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і одержувачів бюджетних коштів та даних такого реєстру.

Відомча класифікація видатків бюджетів затверджується:

- для Державного бюджету України – Міністерством фінансів України, відповідно закону про Державний бюджет (ч.2 ст.22 БК України).
- для бюджетів самоврядування – міністром фінансів Автономної Республіки Крим, керівником місцевого фінансового органу і визначається відповідно до рішення про місцевий бюджет (ч.3 ст.22 БК України) [1].

Програмна класифікація видатків бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України відповідно до вимог ч.3 ст.38 БК України. Класифікація будується на розподілі бюджетних призначень за бюджетними програмами. Відповідно до ст. 2 Кодексу бюджетна програма є сукупністю заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Розроблення, аналіз та відбір програм на стадії планування, складання проекту проводить головний розпорядник коштів, який обґрунтовує свої пропозиції. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі має за мету встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням коштів та результатами їх використання.

Якщо функціональна класифікація бюджетних видатків лише визначає загальний тип видатків з бюджету, то кожна програма має чітку цільову прив'язку, що відображається у структурі кодування програмної класифікації видатків Державного бюджету. Код програмної класифікації містить сім

знаків, якими кодується інформація про головного розпорядника, бюджетну програму, інституційні та інвестиційні проекти, резервний фонд, капітальні вкладення, напрями діяльності бюджетної програми. Код визначається цифрами від «1» до «9»: ТКВКБМС 0100 – Державне управління,

ТКВКБМС 1000 – Освіта,

ТКВКБМС 2000 – Охорона здоров'я,

ТКВКБМС 3000 - Соціальний захист та соціальне забезпечення,

ТКВКБМС 4000 - Культура і мистецтво,

ТКВКБМС 5000 - Фізична культура і спорт,

ТКВКБМС 6000 - Житлово-комунальне господарство,

ТКВКБМС 7000 - Економічна діяльність,

ТКВКБМС 8000 - Інша діяльність,

ТКВКБМС 9000 - Міжбюджетні трансферти.

1.2 Організаційні основи обліку доходів та видатків бюджетних установ

Діяльність бюджетних установ передусім спрямована на задоволення соціальних та культурних потреб суспільства та держави. Більшість бюджетних організацій (установ) мають неприбутковий характер, тобто основна мета їх діяльності полягає у наданні безоплатних послуг населенню, пов'язаних з різними сферами діяльності людини.

Бухгалтерський облік у сфері державного фінансування є однією з найбільш важливих складових в державному секторі України, так як він:

- здійснює контроль за наявністю та рухом бюджетних коштів, систематичний облік виконання кошторисів;
- виконує управлінську, інформаційну, контрольну функції;
- ґрунтується на відповідних принципах: достовірність, повнота бухгалтерського обліку, незалежність, законність, та інші;

– має свій відповідний предмет та методики ведення, що досить сильно відрізняє його від бухгалтерського обліку в сферах підприємницької діяльності [30].

Організацію бухгалтерського обліку можна поділити на три рівня (рис. 1.10).

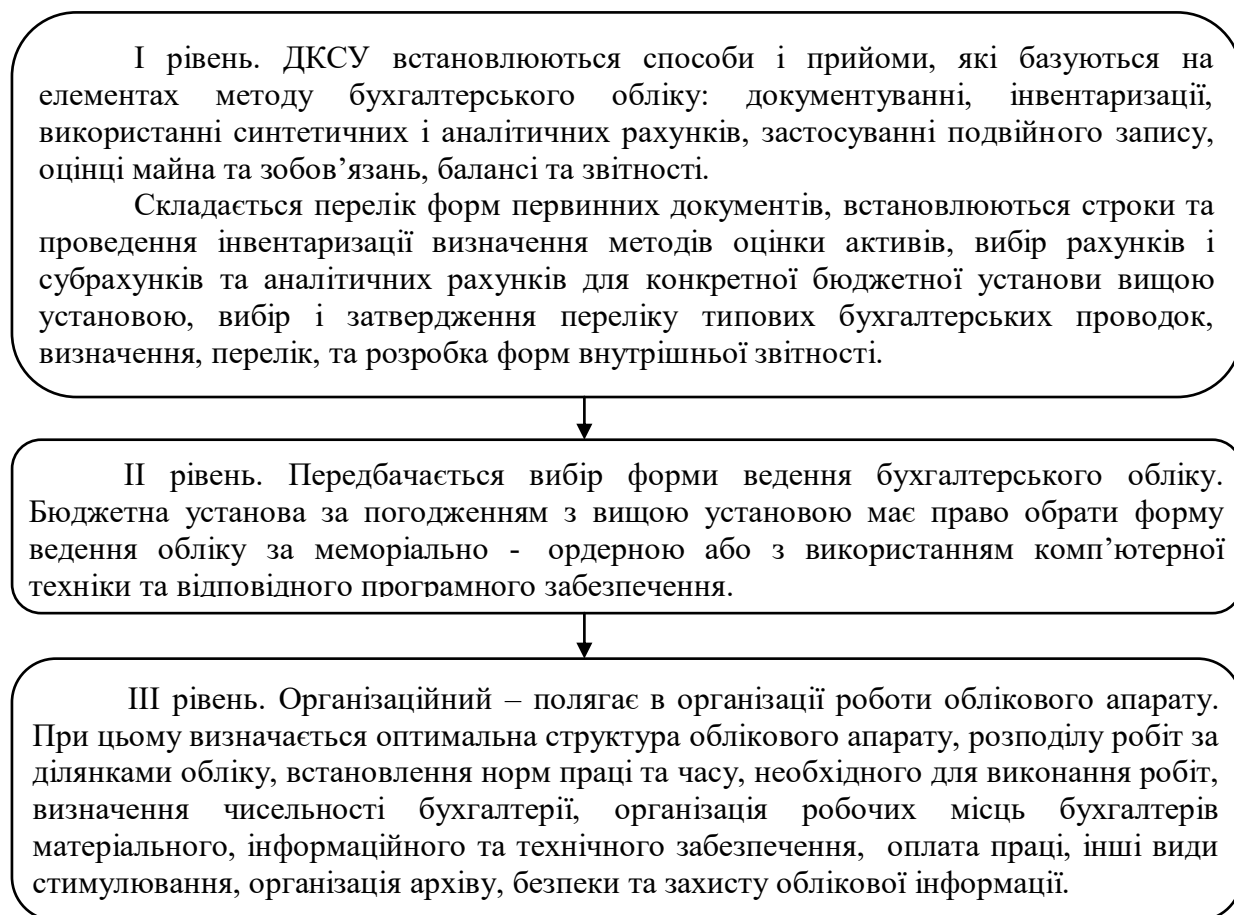


Рис. 1.10 Організація бухгалтерського обліку

Інформація про фінансово-господарські операції бюджетних установ має обліковуватися та узагальнюватися в системі бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 29.12.2015р. №1219.

План рахунків бухгалтерського обліку який застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (крім банків

і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 р. №291.

В таблиці 1.2 наведена різниця між класами рахунків для бюджетних установ та підприємств.

Таблиця 1.2

Класи рахунків для бюджетних установ та підприємств

№	Бюджетна установа	Підприємство
1.	Клас 1	
	Нефінансові активи	Необоротні активи
2.	Клас 2	
	Фінансові активи	Запаси
3.	Клас 3	
	Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів	Кошти, розрахунки та інші активи
4.	Клас 4	
	Розрахунки	Власний капітал та забезпечення зобов'язань
5.	Клас 5	
	Капітал та фінансовий результат	Довгострокові зобов'язання
6.	Клас 6	
	Зобов'язання	Поточні зобов'язання
7.	Клас 7	
	Доходи	Доходи і результати діяльності
8.	Клас 8	
	Витрати	Витрати за елементами
9.	Клас 9	
	Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів	Витрати діяльності
10.	Клас 0	
	Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів	Позабалансові рахунки

Для обліку доходів призначені рахунки 7 класу. Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо).

Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними

національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» (рис.1.11) призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством:

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

Рис. 1.11 Рахунок 70«Доходи за бюджетними асигнуваннями»

Рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями» має такі субрахунки (табл. 1.3):

- 7011 «Бюджетні асигнування»;
- 7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату» [31].

Таблиця 1.3

Субрахунки 70 рахунку «Доходи за бюджетними асигнуваннями»

Субрахунок	Назва субрахунку
7011	«Бюджетні асигнування» - ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру,

	які обліковуються у складі цільового фінансування)
7021	«Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату» - ведеться облік установами державних цільових фондів доходів, виділених з бюджету державних цільових фондів на утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування)
5411	«Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» (5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів») ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання відповідних коштів із визнанням на відповідну суму доходів, або включення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів

Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством:

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

Рис. 1.12 Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»

Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» має такі субрахунки (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Субрахунок 71 рахунку «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»

Субрахунок	Назва субрахунку
7111	«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» ведеться облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядником бюджетних коштів та державними цільовими фондами
7131	«Доходи державного бюджету від наданих послуг» (7141 «Доходи місцевого бюджету від наданих послуг») ведеться облік доходів державного (місцевого) бюджету, які надходять як плата за надання послуг. За кредитом субрахунків відображається зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 2333 (2343), за дебетом - повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету у кореспонденції з рахунком 2333 (2343). У кінці року проводиться віднесення доходів державного (місцевого) бюджету від надання послуг на результат виконання бюджету у кореспонденції з рахунком 5531 (5541).

Рахунок 72 «Доходи від продажу активів» призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації активів:

Дт	Кт
списання у порядку закриття субрахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету (місцевих бюджетів) тощо	відображається отримання доходу суб'єктом державного сектору або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету

Рис. 1.13 Рахунок 72 «Доходи від продажу активів»

Субрахунок, які відносяться до рахунку 72 «Доходи від продажу активів» відображено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Субрахунки 72 рахунку «Доходи від продажу активів»

Субрахунок	Назва субрахунку
7211	«Дохід від реалізації активів» ведеться облік доходів від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету)
7231	«Доходи державного бюджету від продажу майна» (7241 «Доходи місцевого бюджету від продажу майна») ведеться облік доходів державного (місцевого) бюджету від продажу майна

Рахунок 74 «Інші доходи за обмінними операціями» призначено для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу.

Дт	Кт
списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету	відображається збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів, операцій з відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями

Рис. 1.14 Рахунок 74 «Інші доходи за обмінними операціями»

Особливість організації бухгалтерського обліку бюджетних установ полягає у забезпеченні контролю за виконанням кошторису доходів і видатків, що вимагає чіткого і правильного ведення обліку фактичних видатків та зобов'язань.

Рахунок 74 «Інші доходи за обмінними операціями» має такі субрахунки (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Субрахунок 74 рахунку «Інші доходи за обмінними операціями»

Субрахунок	Назва субрахунку
7411	«Інші доходи за обмінними операціями» ведеться облік доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів.
7431	«Інші доходи за обмінними операціями» ведеться облік інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями

Рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями» (рис. 1.15) призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), тощо.

Дт	Кт
списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного бюджету (місцевих бюджетів)	відображається збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, в тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного бюджету (місцевих бюджетів)

Рис. 1.15 Рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями»

Субрахунки 75 рахунку «Доходи за необмінними операціями» відображені в таблиці 1.7 [32]

Таблиця 1.7

Субрахунки 75 рахунку «Доходи за необмінними операціями»

Субрахунок	Назва субрахунку
7511	«Доходи за необмінними операціями» ведеться облік доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт). Також на цьому субрахунку обліковуються суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню, зокрема відображається збільшення доходу на суму оприбуткування активів, які не були враховані в балансі раніше, а також відображається отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо
7521	«Надходження від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» ведеться облік коштів, які надходять від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
7522 7523	«Трансферти» «Інші надходження» ведеться облік державними цільовими фондами доходів за необмінними операціями
7531 (7541)	«Податкові надходження» ведеться облік податкових надходжень державного (місцевого) бюджету. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів
7532 (7542)	«Неподаткові надходження» ведеться облік неподаткових надходжень державного (місцевого) бюджету. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів
7533 (7543)	«Трансферти» ведеться облік коштів державного (місцевого) бюджету за офіційними трансфертами від органів державного управління і урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів
7534 (7544)	«Інші доходи за необмінними операціями» ведеться облік інших доходів державного (місцевого) бюджету за необмінними операціями

Основним завданням бухгалтерського обліку у процесі діяльності бюджетної установи є:

- своєчасне повне, достовірне безперервне відображення всіх операцій, які були здійснені бюджетною установою;
- обробка даних за допомогою встановлених процедур, прийомів і

способів;

- складання на основі масиву оброблених даних фінансової звітності та подання її зацікавленим користувачам;
- забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Від рівня вирішення цих завдань залежить структура та якість бухгалтерського обліку, врахування запитів, управлінського персоналу та структура інформаційної системи бюджетної установи.

Організація бухгалтерського обліку передбачає вирішення наступних принципово важливих питань:

- розробка концепції облікової політики підприємства;
- встановлення межі застосування фінансового та управлінського обліку.

Від вирішення цих питань залежить структура та якість обліку і врахування запитів управлінської системи і функціонування інформаційної системи підприємства.

Основними об'єктами організації бухгалтерського обліку є: обліковий процес (номенклатура, носії, документообіг, документопотоки); праця виконавців (працівників бухгалтерії, лінійного апарату); забезпечення обліку (організаційне, інформаційне, правове, технічне, умов праці); розвиток системи бухгалтерського обліку.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форму його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку

централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

– самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Організація бухгалтерського обліку включає наявність таких елементів:

- положення про бухгалтерську службу;
- положення про головного бухгалтера;
- схеми документообігу;
- посадові інструкції виконавців;
- організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби;
- технічне забезпечення обліку;
- наукова організація праці;
- інші види робіт з організації обліку.

План організації бухгалтерського обліку можна подати наступними блоками:

а) план документообігу – графік руху документів з моменту їх виписки до передачі в архів;

б) план проведення інвентаризації – терміни проведення річних та внутрішньорічних інвентаризацій;

в) графік виконання облікових робіт:

- 1) індивідуальний – перелік робіт, які покладаються на кожного виконавця, терміни їх виконання;
- 2) структурний – перелік і терміни облікових робіт у підрозділах господарства;

г) план проведення ревізій та перевірок – характер перевірки (повна, часткова), час, терміни, виконавці та дати розглядання результатів.

Організація бухгалтерського обліку підприємства залежить від обсягу облікових робіт, наявності комп'ютерної техніки, інших умов, а також від тієї

облікової політики, яку веде підприємство. При цьому свою облікову політику підприємства розробляють самостійно на основі встановлених загальних правил бухгалтерського обліку [21].

Облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності підприємства. Метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майнове і фінансове становище підприємства та регулювання його діяльності [22].

Зміст політики оформлюється окремим розпорядженням (Додаток Г), що затверджується Головою сільської ради. Він несе відповідальність за його зміст.

Положення містить так розділи:

- Загальна інформація.
- Методологія бухгалтерського обліку.
- Надавати первинну документацію для проведення господарських операцій по Борозенській сільській раді.
- Виправлення помилок та внесення змін в облікову політику.
- Додатки.

Облікова політика повинна дати відповіді на питання:

- Хто веде облік (чисельність і структура облікового апарату).
- Як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, документів, форм обліку, яких реєстрів, техніка ведення обліку).
- В які строки та як здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації [23].

Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку (далі - Положення) визначає методи оцінки, обліку, процедури та основні принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №996-XIV.

1.3 Нормативно – правові основи обліку доходів та видатків бюджетної установи

Бюджетні установи, хоч і є неприбутковими організаціями, однак водночас залишаються суб'єктами господарювання і проводять свою діяльність в загальному правовому полі. Нажаль, законодавче поле, в якому працюють бюджетні установи, недостатньо структуроване відповідно до специфіки діяльності таких установ. Бюджетні установи є одними з учасників бюджетного процесу країни, в ході якого відбувається складання, розгляд, затвердження, виконання і контроль за виконанням бюджетів різних рівнів. Такі установи беруть участь у перерозподілі фінансових ресурсів держави, виступаючи водночас і як отримувачі, і як постачальники ресурсів.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів, затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України тощо.

Тому існує певна специфіка під часу опису нормативно-правової бази, що здійснює регулювання обліку будь-якої установи державного сектору. Таким чином, основним органом, що здійснює розроблення нормативно-забезпечення для бюджетних установ, є ДКСУ, до основних функцій якої належить встановлення єдиних вимог щодо порядку ведення бюджетного бухгалтерського обліку, а також розроблення відповідних нормативних актів.

У статті 95 Конституції України визначено загальні основи формування бюджетної системи, відповідно до яких процес розподілу спільного багатства між населенням та регіонами має здійснюватися шляхом застосування таких принципів, як справедливість та неупередженість.

Тому, регулювання бухгалтерського (фінансового) обліку можна відобразити на чотирьох рівнях:

- Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, які регулюють питання ведення бухгалтерського обліку у всіх суб'єктів господарської діяльності;

- Нормативні документи Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації, Національного банку України та інших органів управління. Ці документи реєструються в Міністерстві юстиції України, є обов'язковими для виконання, але вони не повинні суперечити документам першого рівня;

- Нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств, що виконують роль, головним чином, роз'яснень або деталізації суті нормативних документів вищих рівнів;

- На підприємстві формують облікову політику, враховуючи вимоги вищих рівнів управління та конкретні умови діяльності.

Зазначені нормативно-правові акти як прямо, так і опосередковано впливають на обліковий процес доходів та видатків бюджетних установ. Зокрема, вони стосуються порядку організації облікового процесу, складання, внесення змін, затвердження та виконання кошторису установи, проведення інвентаризації, документального оформлення операцій та складання фінансової, бюджетної та іншої звітності установи (рис 1.16.). Основним законодавчим актом, що регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання є Бюджетний кодекс України, основні положення якого набули чинності з 01.01.2011 року. З метою забезпечення єдиних методологічних основ організації ведення бухгалтерського обліку та звітності на всій території України в умовах різних форм власності та розвитку ринкових відносин Верховна Рада України прийняла Закон України № 996 –XIV від 16.07.1999 «Про бух. облік та фінансову звітність в Україні».

Закон України:

- «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХІ (визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [33])

Постанови Кабінету Міністрів України:

- «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002р. №228 (затверджує порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ [35])

Накази Міністерства фінансів України:

- «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011р. №11 [34];
- «Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010р. №1629 [10];
- «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013р. №1203 [36];
- «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» від 29.12.2015 №1219 [37];
- «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» від 02.04.2014р. №372 [38];
- «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88 [39];
- «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017р. № 755 [40];
- «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014р. №879 [41];
- «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 29.06.2017 №604 [42];
- «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» від 28.02.2017р. №307 [43];
- «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 24.01.2012р. №44 [44];
- «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015р. №11 [45];

Рис. 1.16 Нормативно – правові акти забезпечення обліку й контролю доходів

Закон України:

- «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-ХІ (визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [33])

Постанови Кабінету Міністрів України:

- «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002р. №228 [35];
- «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» від 04.04.2001р. №332 [46];
- «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності» від 08.11.2007р. №1

Накази Міністерства фінансів України:

- «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013р. №1203 [36];
- «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» від 29.12.2015 №1219 [37];
- «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [11];
- «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» від 12.03.2012р. №333 [48];
- «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» від 02.04.2014р. №372 [38];
- «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88 [39];
- «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 08.09.2017р. № 755 [40];
- «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014р. №879 [41];
- «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» від 29.06.2017 №604 [42];
- «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015р. №11 [45];
- «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» від 28.02.2017р. №307 [43].

Рис. 1.17 Нормативно – правові акти забезпечення обліку й контролю

видатків

Перелік національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та методичних рекомендацій, відповідно до яких ведеться бухгалтерський облік та складається фінансова звітність:

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. №1541.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. №1202.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів», затверджене

наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.10 р. №1629.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 р. №1798.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.05.2012 р. №568.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. №568.

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. №568.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11.

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. №11.

Нормативно - правові акти, які регулюють процедурні питання місцевих

бюджетів на кожній стадії бюджетного процесу відображено в Додатку А.

Доходи та видатки ЦБ ДНЗ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ розглядаються у взаємозв'язку, оскільки зв'язок між ними має причинно-наслідковий характер. Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України є НП(С)БОВДС, план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, інструкція з формування звітності бюджетних установ та багато інших спеціалізованих нормативних документів. У них викладено методичку обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИНА ПРИКЛАДІ БОРОЗЕНСЬКОЇ ОБ'ЄДНАНОЇ ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ ГРОМАДИ ВЕЛИКООЛЕКСАНДРІВСЬКОГО РАЙОНУ ХЕРСОНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

2.1 Організаційно – економічна характеристика підприємства

Об'єднана територіальна громада (ОТГ) – нова одиниця адміністративно-територіального устрою України, яким він має стати після завершення децентралізації. Ця громада може включати у себе одне чи кілька сіл або містечок. Саме громадам держава передає свої повноваження на місцях.

Перехід від вертикальної системи до держави з сильними місцевими громадами і є децентралізацією. ОТГ – це об'єднання, що зможуть ефективно і самостійно керувати своїми справами на місцях [24].

Процес створення ОТГ викладено в профільному Законі України «Про добровільне об'єднання територіальних громад». Основна вимога полягає в тому, аби сформована громада була фінансово та кадрово спроможною, тобто мала якісних управлінців, спеціалістів, фахівців для роботи в апараті ради, освітян та медиків для надання послуг населенню, тощо.

Розуміючи неготовність громад одразу взяти на себе усі зобов'язання, зараз держава підтримує тих, хто вже встиг повноцінно об'єднатися. Ця підтримка надходить у вигляді субвенцій та дотацій з державного бюджету місцевим бюджетам [25].

Об'єктом дослідження є Борозенська ОТГ, створена відповідно до Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» згідно рішення сесії Борозенської сільської ради від 14.11.2017р №2. Організаційна структура управління наведена на рис. 2.1.

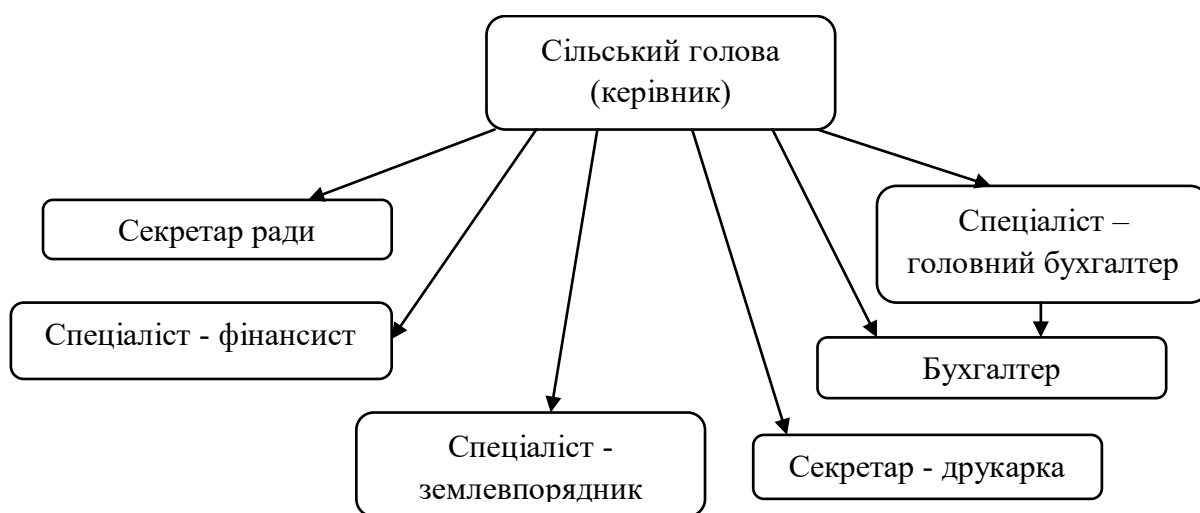


Рис.2.1 Організаційна структура управління Борозенської ОТГ

Територія громади згідно з адміністративно-територіальним устроєм України входить до складу Великоолександрівського району Херсонської області. Адміністративним центром територіальної громади є село Борозенське, в якому розміщені її органи місцевого самоврядування. До складу увійшли наступні населені пункти: село Борозенське, село Кучерське, село Садок, село П'ятихатки, село Нова Кубань, село Стариця, село Чарівне, село Красносільське та село Дмитренка. Станом на 01.01.2019р загальна кількість мешканців складає 3847 осіб.

Села ОТГ розташовані в північній частині степів Херсонщини, загальна площа території ОТГ становить 325,8 кв. км, що складає 1,15% від території Херсонської області. Земельний фонд становить 32579,7 га. Відстань від адміністративного центру територіальної громади до обласного центру – 121 км, до районного центру (сmt. Велика Олександрівка) – 24 км.

Борозенська сільська рада (ОТГ) знаходиться за адресою: 74152, Херсонська область, Великоолександрівський район, село Борозенське, провулок Мічуріна, буд. 1. Код ЄДРПОУ – 26348982. Межує з Новорайською та Милівською ОТГ Бериславського району.

За рахунок бюджетних коштів Борозенської ОТГ утримуються наступні заклади:

Освітні потреби населення задовольняють –три заклади загальної середньої освіти I-III ступенів (загальна кількість учнів - 395). Мережа дошкільних навчальних закладів -три ДНЗ(відвідує близько 140 малюків).

Заклади охорони здоров'я – Борозенська амбулаторія загальної практики сімейної медицини КЗ «Центр ПМСД» Великоолександрівської районної ради Херсонської області, Терапевтичне відділення №3 Великоолександрівської районної лікарні с.Борозенське, станція екстреної медичної допомоги та медицини катастроф, та 5 фельдшерських пунктів.

Бібліотеки (налічується 5 установ) – Борозенська сільська бібліотека, Кучерська, Новокубанська, Садківська, Чарівненська.

Заклади культури - налічується 7 сільських будинків культури.

Головним розпорядником коштів бюджету Борозенської об'єднаної територіальної громади є Борозенська сільська рада.

Природно-географічні та кліматичні умови:Площа сільгоспугідь – 32,6 тис. га; з яких 660 га пасовищ. Територія громади являє собою плоску рівнину. Ґрунти – чорноземи південні середньо гумусні, глинисті і важкоглинисті, слабо еродовані.

Кількість закладів за галузями зображено на рис. 2.2.

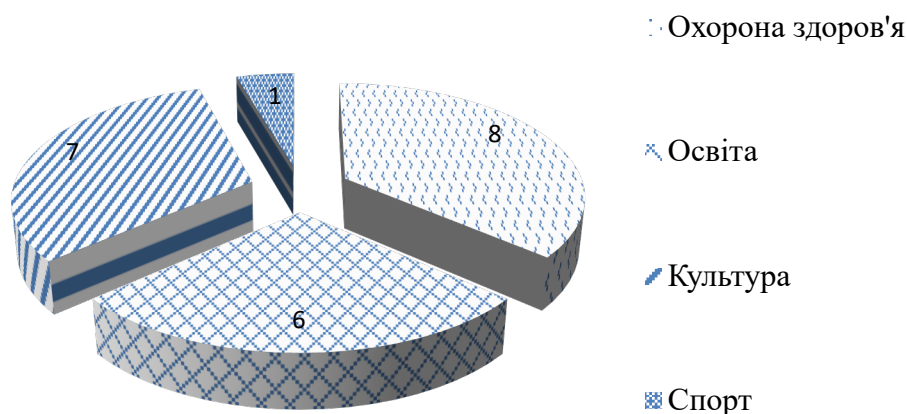


Рис. 2.2. Галузеве спрямування закладів, шт.

Зайнятість населення за видами діяльності в Борозенській об'єднаній територіальній громаді зображено на рис. 2.3.

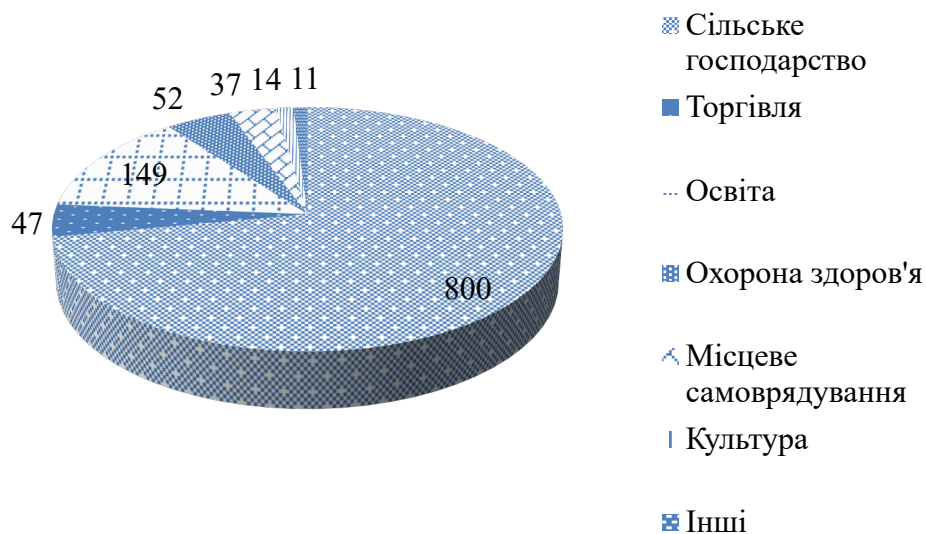


Рис. 2.3. Зайнятість населення за видами діяльності, кількість

Структура економіки. Переважною в економіці громади є галузь сільського господарства. Функціонують:

- 1 сільськогосподарський кооператив,
- 8 селянських фермерських господарств,
- 350 одноосібників.

Основні галузі – рослинництво (вирощування зернових та технічних культур) та тваринництво (вирощування ВРХ та свиней).

До економіко – визначальних підприємств агропромислового комплексу відносять:

- СВК «Борозенське»,
- ТОВ «ЮТС – Агропродукт»,
- ПП «Красносільська агрокомпанія»,
- ФГ «Фруктове»,
- ТОВ «Пріма – 2015».

Основні платники податків наведені на рис. 2.4.

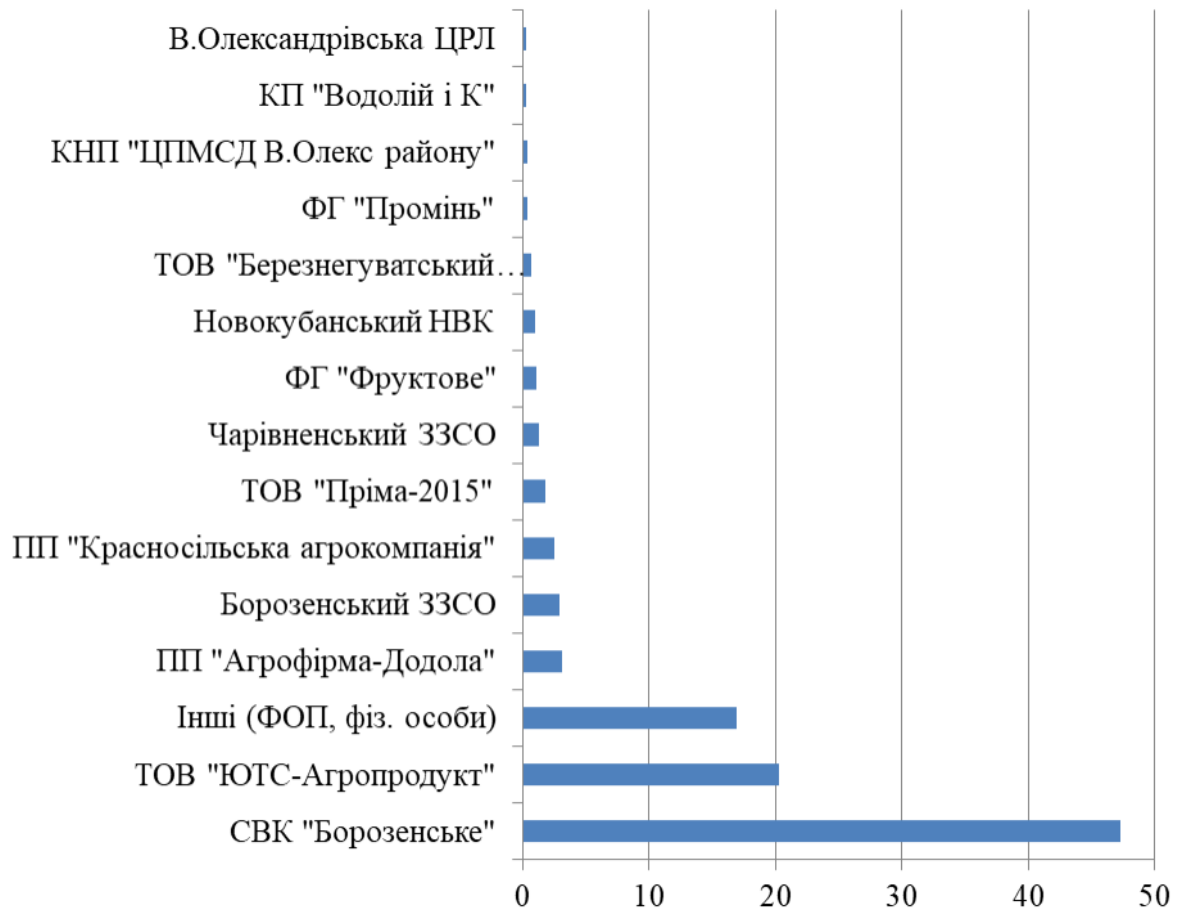


Рис. 2.4 Основні платники податків Борозенської ОТГ

Також є переробка с/г продукції (олійниця, млин, молочна лінія), овочівництво та бджолярство. Більш детально зображено на рис. 2.4.

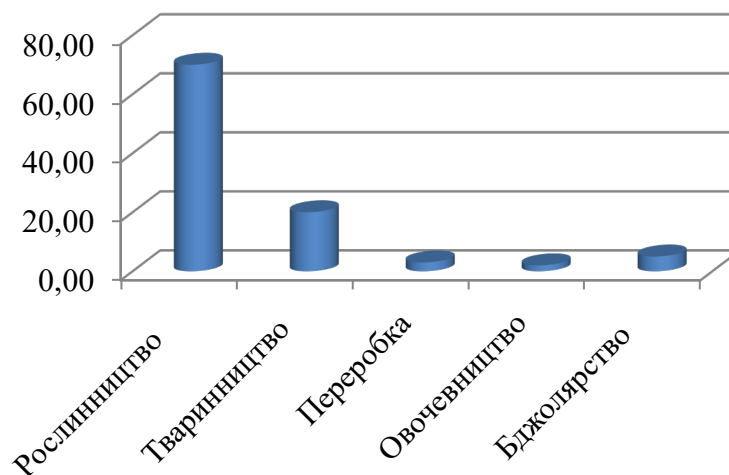


Рис. 2.4 Галузева структура сільського господарства, %

Діяльність Борозенської ОТГ здійснюється на основі Регламенту, затвердженого рішенням I сесії сьомого скликання Борозенської сільської ради від 17.11.2017 року №12.

Сільська рада захищає права і законні інтереси населення територіальної громади, забезпечує комплексний, повноцінний соціально-економічний розвиток регіону та реалізацію політики ради у визначених законодавством сферах управління.

Структура та загальна чисельність Борозенської сільської ради та її виконавчого комітету затверджена рішенням XIV сесії VII скликання від 14.09.2018р №311 (див. Додаток Б). Посадові особи органів місцевого самоврядування призначаються на посади та звільняються з посад Розпорядженням Голови сільської ради Кузьміної Галини Луківни, відповідно до норм діючого законодавства України.

У своїй роботі Голова, секретар, виконавчий комітет та посадові особи органів місцевого самоврядування керуються Конституцією України, Законом України «Про службу в органах місцевого самоврядування», Законом України «Про місцеве самоврядування»; Указами та Розпорядженнями Президента України, Постановами Верховної Ради України, Постановами та Розпорядженнями Кабінету Міністрів України, Бюджетним Кодексом, Податковим Кодексом, та іншим чинним законодавством з питань організації та діяльності органів місцевого самоврядування.

Відповідно до облікової політики установи, ведення бухгалтерського обліку в Борозенській ОТГ здійснюється відділом бухгалтерського обліку та фінансової звітності на чолі з головним бухгалтером. Розпорядження головного бухгалтера, що стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку у Борозенській ОТГ є обов'язковими до виконання всіма його працівниками.

Установа застосовує меморіально-ордерну форму обліку. Звітність Борозенська сільська рада складає відповідно до законодавства. Форми фінансової та бюджетної звітності закладу наведено на рис. 2.5.

Форми фінансової звітності установи:

- Форма №1-дс «Баланс»
- Форма №2-дс «Звіт про фінансові результати»
- Форма №3-дс «Звіт про рух грошових коштів»
- Форма №4-дс «Звіт про власний капітал»
- Форма №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»

Форми бюджетної звітності установи:

- Форма №2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду»
- Форма №4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги»
- Форма №4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень»
- Форма №4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду»
- Форма №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»

Рис. 2.5 Форми звітності Борозенської ОТГ

Рівень фінансової забезпеченості об'єднаних громад і надалі залишається одним із головних аспектів у питаннях визначення їх спроможності забезпечувати виконання тих завдань і функцій, якими вони наділені. Безумовно, спроможність громади вимірюється багатьма чинниками та параметрами, однак фундаментальним компонентом її життєдіяльності є фінансові ресурси. Ефективність виконання місцевими органами влади децентралізованих функцій, серед іншого, залежить від обсягів отримуваних на відповідній території доходів або від суми коштів, що надається центральною владою на виконання делегованих повноважень. Аналіз об'єкту дослідження свідчить про високі досягнення Борозенської ОТГ за не повних два роки існування. Згідно українського рейтингу громад за 9 місяців 2019

року за окремими 4 показниками виконання місцевих бюджетів маємо наступний результат (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Рейтинг Борозенської ОТГ серед громад 4 групи

Показник 1		Показник 2		Показник 3		Показник 4	
Доходи загального фонду (без трансфертів) на 1-го мешканця, (грн)	Рейтинг	Рівень дотаційності бюджетів (питома вага базової/реверсної дотації у доходах), (%)	Рейтинг	Питома вага видатків на утримання апарату управління у доходах загального фонду (без трансфертів), (%)	Рейтинг	Питома вага суми заробітної плати з нарахуваннями у видатках загального фонду, (%)	Рейтинг
3814,9	73	0,8	62	27,2	70	72,3	74

Матеріал підготовлено за підсумками виконання місцевих бюджетів ОТГ 4 групи (до якої входять 292 ОТГ з чисельністю населення до 5 тисяч осіб) за січень-вересень 2019 року на підставі даних Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України, Державної статистичної служби України, сайту <https://openbudget.gov.ua>, експертами Програми «U-LEAD з Європою» та проекту SKL International.

2.2 Особливості аналітичного та синтетичного обліку доходів та видатків ОТГ

Бухгалтерський облік у бюджетних установах усіх операцій здійснюють органи Казначейства України у порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших

нормативно – правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України[18].

Бухгалтерський облік ведеться за певною формою, що охоплює систему реєстрів обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 установа сама обирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології оброблення облікових даних.

Основною формою бухгалтерського обліку в бюджетних установах є форма «Журнал-Головна» — різновид і спрощений варіант меморіально-ордерної форми. Форму «Журнал-Головна» розроблено Державним казначейством України на основі меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка застосовувалась у бюджетних установах раніше, з урахуванням вимог сьогодення. Ця форма застосовується в централізованих бухгалтеріях, які обслуговують установи освіти, охорони здоров'я, культури, у вузах, профтехучилищах, органах законодавчої та виконавчої влади, тощо [17].

Схема побудови обліку за формою «Журнал-Головна» відображена на рис. 2.6.

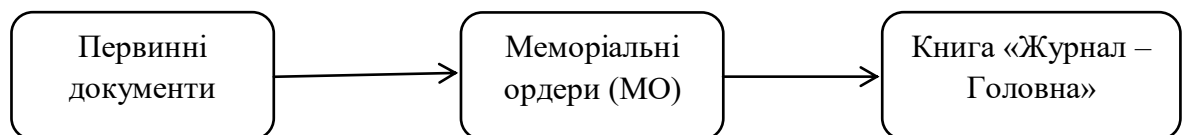


Рис. 2.6 Схема побудови обліку за формою «Журнал-Головна»

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення відділом бухгалтерського обліку та фінансової звітності Борозенської сільської

ради. Завдання та функції відділу бухгалтерського обліку відображено на рис. 2.7.

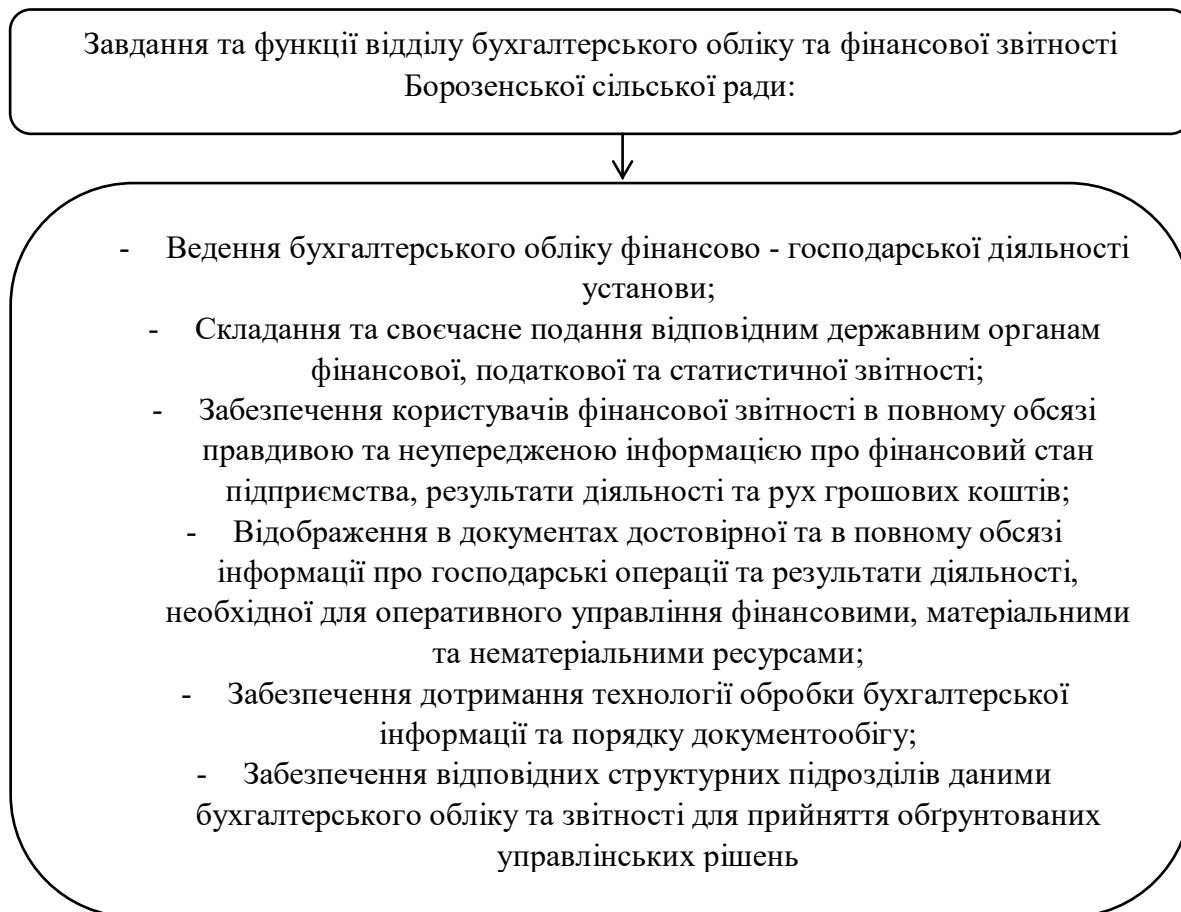


Рис. 2.7 Завдання та функції відділу бухгалтерського обліку

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця. Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Основні нормативні документи, якими керується головний бухгалтер, визначаючи відповідний субрахунок, вид операції та бухгалтерські проведення:

- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.2013 р. № 1203,
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну України від 29.12.2015 р. № 1219,
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну України від 29.12.2015 р. № 1219.

Форма «Журнал-Головна» ґрунтується на широкому застосуванні системи місячних накопичувальних відомостей — меморіальних ордерів. Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою Наказом Державного казначейства України від 27.07.00 № 68 передбачено 15 меморіальних ордерів. Кожний меморіальний ордер (МО) має постійний номер і призначений для відображення певних операцій з одним чи групою взаємозв'язаних рахунків/субрахунків. Далі розглянуто які саме меморіальні ордери використовує відділ бухгалтерського обліку та звітності Борозенської ОТГ.

Для бухгалтерського обліку доходів загального фонду - відкритих асигнувань, - використовують пасивний рахунок 70 «Доходи загального фонду», до якого відкриваються субрахунки:

701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи»;

702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи». Це пасивні рахунки призначені для обліку джерел фінансування.

По кредиту цих рахунків відображають:

- суми бюджетних коштів, що отримані для здійснення видатків,

передбачених в кошторисі по загальному фонду бюджету.

По дебету цих рахунків відображають:

- суми відізованих коштів вищим розпорядником;
- суми невикористаних коштів в кінці бюджетного року;
- суми переведених коштів нижчим розпорядникам; суми фактично використаних коштів загального фонду, що списуються в кінці року в порядку закриття рахунків на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

Облік грошових коштів по Борозенській сільській раді ведеться відповідно до Інструкції з обліку коштів. Первинними документами щодо отримання коштів загального фонду є виписки з реєстраційних рахунків з органу ДКСУ.

Для обліку руху грошових коштів загального фонду на реєстраційних рахунках, відкритих в казначействі використовується рахунок 2313.

Синтетичний облік надходження грошових коштів загального фонду ведеться в бухгалтерському реєстрі – меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» (див Додаток В МО2) затвердженому Наказом МФУ від 08.09.2017р. №755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [49].

В Борозенській сільській раді відкрито 15 особових рахунків, 21 реєстраційний рахунок та 8 спеціальних реєстраційних.

Аналітичний облік асигнувань організується за кожною бюджетною програмою чи кодом функціональної класифікації (КФК) видатків, а в середині їх - за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ). Для цього використовують «Картку аналітичного обліку отриманих асигнувань» встановленої форми. Порядок відображення операцій щодо бюджетних асигнувань наведено табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Таблиця – Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства України за грудень 2018 року по апарату сільської ради КФК 0150

№ з/п	Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	2111 Заробітна плата	2313	7011	457625,30
2.	2120 Нарахування на оплату праці	2313	7011	107995,98
3.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2313	7011	60491,68
4.	2240 Оплата послуг (крім комунальних)	2313	7011	30560,98
5.	2272 Оплата водопостачання та водовідведення	2313	7011	2240,00
6.	2275 Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2313	7011	6300,00
7.	2273 Оплата електроенергії	2313	7011	1,40
8.	2274 Оплата природного газу	2313	7011	1198,45
9.	2250 Видатки на відрядження	2313	7011	300,00
	Разом:			666713,79
10.	Сплата податків (військовий збір)	6311	2313	6864,38
11.	Сплата прибуткового податку	6311	2313	81893,81
12.	Сплата єдиного соціального внеску	6313	2313	107995,98
13.	Видано заробітну плату	6514	2313	369167,11
14.	Сплата профсоюзних внесків	6516	2313	0,00
15.	Розрахунки з постачальниками та підприємцями	6211	2313	100792,51
	Разом:			666713,79

Картка відкривається на бюджетний рік. По рядку «Затверджено кошторисом на рік» проставляється річна сума асигнувань в розрізі КЕКВ. В процесі виконання кошторису в ній на підставі виписок держказначейства з реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунків записуються суми фактично виділених асигнувань. Відізовані суми записуються зі знаком «-», або чорнилами червоного кольору.

Щомісячно в Картці підраховується підсумок асигнувань, отриманих за місяць та наростаючим підсумком з початку року (за вирахуванням відізованих сум), та визначається сума залишку річних бюджетних призначень.

«Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань» відкривається

окремо по кожному коду програмної класифікації видатків чи функціональної класифікації видатків. Крім того, окремо ведеться облік асигнувань отриманих установою із загального та окремо із спеціального фонду бюджету. Для цього відкриваються окремі картки. Картка підписується виконавцем та особою, що її перевірила.

Доходи загального фонду відображаються в таких формах річної звітності:

– Форма №1-дс «Баланс» - обсяг надходжень вказується в I розділі Пасиву «Власний капітал та фінансовий результат» в графі «Внесений капітал (код рядка 1400) – на кінець звітного періоду». Так, наприклад, доходи загального фонду Борозенської сільської ради за 2018 рік склали 5577998,00 грн. Додаток Д

– Форма №2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду» - доходи відображаються в графі «Надійшло коштів за звітний період» (код рядка 010). Надходження показуються загальною сумою та за кожним кодом економічної класифікації видатків. Так, наприклад, доходи загального фонду Борозенської сільської ради за 2018 рік склали 30863330,03 грн. Додаток Е

– Форма №2-дс «Звіт про фінансові результати» - сума доходів загального фонду відображається в розділі I «Фінансовий результат діяльності» в рядку 2010 «Бюджетні асигнування». Усього доходів (від обмінних та необмінних операцій) в рядку 2200. Так, наприклад, доходи загального фонду Борозенської сільської ради за 2018 рік склали 16953048,00 грн. Додаток Ж

Доходи спеціального фонду відображаються в таких формах річної звітності:

– Форма №4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги» бюджетні установи відображають надходження коштів спеціального фонду в частині коштів які отримані як плата за послуги, які надаються бюджетною установою. Надходження

вказують загальною сумою в рядку 010 графи 9 «Надійшло коштів за звітний період (рік)», та в розрізі класифікації в рядках 020 – 050. (додаток И звіт 4-1м)

– Форма №4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» призначена для відображення коштів триманих за іншими джерелами власних надходжень. . Надходження вказують загальною сумою в рядку 010 графи 8 «Надійшло коштів за звітний період (рік)», та в розрізі класифікації в рядках 020 – 050. (додаток К звіт 4-2м);

– Форма №4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду» призначена для інших надходжень спеціальних коштів. Надходження вказують загальною сумою в рядку 010 графи 9 «Надійшло коштів за звітний період (рік)» (додаток Л звіт 4-3м).

Синтетичний облік доходів спеціального фонду Борозенська сільська рада веде на рахнку 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»;
- 7131 «Доходи державного бюджету від наданих послуг» (7141 «Доходи місцевого бюджету від наданих послуг»);
- 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів» (надходження від реалізації майна);
- 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями» (плата за оренду майна бюджетних установ).

Операції з руху коштів спеціального фонду на поточних (спеціальних реєстраційних) рахунках відображають в Меморіальному ордері №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)», які відкривають окремо для кожного виду коштів спеціального фонду (див.Додаток М - МОЗ). Порядок відображення операцій щодо бюджетних асигнувань наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Таблиця – Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства України за грудень 2018 року по Борозенській сільській раді

№ з/п	Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	3110 Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	2313	7111	1830299,90
2.	3132 Капітальний ремонт інших об'єктів	2313	7111	155375,10
3.	2281 Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	2313	7111	294258,19
	Разом:			2279933,19
4.	Розрахунки з постачальниками підприємцями	6211	2313	2279933,19
	Разом:			2279933,19

«Доходи за іншими джерелами власних надходжень установ» обліковуються на рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями» (благодійні внески, цілові заходи). Аналітичний облік оходів ведеться в карточці аналітичного обліку доходів від реалізації (робіт, послуг). Картка ведеться за окремими видами власних надходжень які відповідно до ч.4 ст 13 БКУ відносять до першої групи таких надходжень. А саме до таких надходжень належить плата за послуги ,що надаються бюджетними установами згідно із законодавством . Картка заповнюється у розрізі таких доходів як:

- плата за послуги ,що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю(підгрупа 1);
- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності(підгрупа 2);
- плата за оренду майна бюджетних установ (підгрупа 3); - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку

майна, крім нерухомого майна. Картку відкривають на рік. Спочатку за рядком «Затверджено кошторисом на рік» вказують річну суму планових надходжень за видами доходів від власних надходжень. Протягом року цей показник коригують на підставі змін, внесених до кошторису.

Облікові реєстри, в яких фіксується інформація щодо власних доходів:

Меморіальний ордер №6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами» - у накопичувальній відомості за розрахунками з кредиторами ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами суб'єкта державного сектору. Відомість складається окремо за субрахунками 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ). Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства. (Додаток Н - МО6)

Операції за розрахунками з кредиторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами по спеціальному фонду за грудень 2018 року по Борозенській сільській раді

№ з/п	Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	3110 Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	6211	2313/0	1488300,00
2.	3132 Капітальний ремонт інших об'єктів	6211	2313/0	155375,10
	Разом:			1643675,10
3.	3110 Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	1015	6211	1488300,00
4.	3132 Капітальний ремонт інших об'єктів	8013	6211	155375,10
	Разом:			1643675,10

Порядок відображення операцій за розрахунками з іншими кредиторами по загальному фонду відображено в табл 2.5.

Таблиця 2.5

Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами по загальному фонду за грудень 2018 року по Борозенській сільській раді

№ з/п	Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	6211	2313/0	73034,78
2.	2230 Продукти харчування	6211	2313/1	9814,21
3.	2230 Продукти харчування	6211	2313/0	73640,16
4.	2240 Оплата послуг (крім комунальних)	6211	2313/0	79654,39
5.	2272 Оплата водопостачання та водовідведення	6211	2313/0	3780,00
6.	2273 Оплата електроенергії	6211	2313/0	142546,50
7.	2274 Оплата природного газу	6211	2313/0	36945,44
8.	2275 Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	6211	2313/0	41960,00
9.	2281 Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	6211	2313/0	294258,19
	Разом:			755633,67
10.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1812	6211	40242,10
11.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1518	6211	5514,00
12.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	1515	6211	685,00
13.	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	8013	6211	10307,00
14.	2230 Продукти харчування	1511	6211	83454,37
15.	2240 Оплата послуг (крім комунальних)	8013	6211	79654,39
16.	2272 Оплата водопостачання та водовідведення	8013	6211	3780,00
17.	2273 Оплата електроенергії	8013	6211	142546,50
18.	2274 Оплата природного газу	8013	6211	36945,44
19.	2275 Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	1514	6211	50950,00
20.	2281 Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	8013	6211	294258,19
	Разом:			755633,67

«Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду» обліковується на рахунку 7011/3 «Бюджетні асигнування» та на рахунку 5411/3 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів».

Синтетичний облік нарахування доходів спеціального фонду відображається у меморіальному ордері №14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ».

Аналітичний облік касових видатків у ведеться у «Картці аналітичного обліку касових видатків» типової форми, затвердженої наказом Міністерства фінансів від 29.06.2017 р.№604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»[50]. Картка ведеться у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Картка відкривається на місяць і заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписок Державної казначейської служби з рахунків. Записи здійснюються у хронологічному порядку наростаючим підсумком. Суми відшкодованих касових видатків записують в окрему графу і при визначенні здійснених касових видатків за місяць віднімаються. В картці визначають загальну суму здійснених касових витрат з початку року у розрізі КЕКВ (до здійснених витрат на початок місяця додати проведенні касові видатки за місяць). Картка аналітичного обліку касових видатків є підставою для подальшого відображення в обліку касових видатків – записи в облікові реєстри та складання звітності про касове виконання кошторису.

Аналітичний облік фактичних видатків бюджетних установ ведеться у спеціальній «Картці аналітичного обліку фактичних видатків» типової форми, затвердженої наказом Міністерства фінансів від 29.06.2017 р.№604. Картка фактичних видатків ведеться щомісячно у розрізі кодів економічної класифікації видатків. При цьому для кожного коду функціональної класифікації видатків, для загального і спеціального фондів, для кожного виду коштів спеціального фонду складають окремі картки. Записи в картки про суми фактичних видатків

здійснюють на підставі даних первинних документів - накладних,актів виконаних робіт,звітів про використання коштів наданих під звіт або на відрядження,актів на списання та інших первинних та зведених документів. Суми відшкодованих фактичних видатків записують в окремій графі. Порядок заповнення картки аналітичного обліку фактичних видатків аналогічний картці аналітичного обліку касових видатків. Записи про суми фактичних видатків бюджетної установи здійснюють на підставі даних меморіальних ордерів (№5, 6, 8, 11 додаток П, 12 Дод Р, 13 Дод С, 15 Дод Т).У рядку «Усього» визначають суму фактичних видатків за місяць.У окремих рядках указують суми фактичних видатків за місяць та з початку року за вирахуванням сум відшкодованих фактичних видатків,при цьому суми відновлених фактичних видатків, що надійшли на рахунок бюджетної установи ,записують на зворотному боці картки;

«Картка аналітичного обліку капітальних видатків» – ця картка призначена для відображення придбання необоротних активів ,будівництва,модернізації, реставрації та капітального ремонту будівель та споруди. В цій карточці показують капітальні видатки щомісяця та в розрізі КЕКВ.

Для обліку видатків загального фонду в бюджетних установах Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений активний рахунок80 «Витрати на виконання бюджетних програм»,який призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

Рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»має такі субрахунки:

- 8011 (8021) «Витрати на оплату праці»;
- 8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи»;
- 8013 (8023) «Матеріальні витрати»;
- 8014 (8024) «Амортизація»;

- 8031 (8041) «Витрати на оплату праці»;
- 8032 (8042) «Відрахування на соціальні заходи»;
- 8033 (8043) «Матеріальні витрати».

Для обліку видатків спеціального фонду в бюджетних установах призначений рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

Рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» має такі субрахунки:

- 8111 (8121) «Витрати на оплату праці»;
- 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи»;
- 8113 (8123) «Матеріальні витрати»;
- 8114 (8124) «Амортизація»;
- 8115 (8125) «Інші витрати».

В Борозенській сільській раді облік розрахунків з підзвітними особами ведеться на субрахунку 2116. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків ведеться у Меморіальному ордері №8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами». На ньому ведеться облік розрахунків з підзвітними особами в розрізі кодів економічної класифікації видатків (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами за
червень 2019 року

№ з/п	Код економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	2250 Видатки на відрядження	2115	2225	920,48
2.	2250 Видатки на відрядження	8013	2115	920,48

Накопичувальна відомість за субрахунком 2115 (2125) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» складається щомісяця

за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.

Для обліку розрахунків за податками та зборами до бюджету в сільській раді призначено рахунок 6311, синтетичний облік ро

зрахунків за платежами і податками до бюджету відображається в різних меморіальних ордерах, а саме:

- Меморіальний ордер №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»,

- Меморіальний ордер №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;

- Меморіальний ордер №5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»Додаток У;

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним видом податків і зборів, а саме:

- на рахунку 6313 - сплата єдиного соціального внеску 22% та 8,41%;
- на рахунку 6311 прибутковий податок;
- на рахунку 6311/1 військовий збір.

На підставі аналітичного обліку складають стан розрахунків за платежами в бюджет.

Для обліку розрахунків з оплати праці в сільській раді є рахунок 6511, синтетичний облік ведеться в Меморіальному ордері №5«Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій», а аналітичний облік ведеться по кожному працівникові в розрахункових відомостях нарахування заробітної плати (табл. 2.7).

Меморіальний ордер №6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторками»;

Меморіальний ордер №8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами» Додаток Ф.

Таблиця 2.7

Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій за грудень 2018 року

№ з/п	Показник	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511	773271,07
2.	Нарахована допомога по тимчасовій непрацездатності (соц. страх)	2114	6511	0,00
3.	Нараховано Пенсійний фонд	8012	6313	161911,20
4.	Нараховано лікарняні	8012	6313	0,00
5.	Профспілкові внески	6511	6516	2486,50
6.	Утримано прибутковий податок	6511	6311	137917,15
7.	Перераховано на вклади	6511	6514	618312,56
8.	Нараховано Пенсійний фонд, 8,41%	8012	6313	2749,47
9.	Утримано військовий збір	6511	6311	11599,09
	Разом:			934975,97

В кінці звітнього періоду всі видатки відображаються в таких формах звітності:

– Форма №1-дс «Баланс». Витрати показують сумарно по загальному та спеціальному фондах в III розділі активу «Витрати майбутніх періодів» рядок 1200.

– Форма №2-дс «Звіт про фінансові результати». Видатки установи показують окремо в розрізі КЕКВ, КФК, та окремо за загальним та спеціальним фондами.

– Форма №2м «Звіт про надходження та використання коштів загального фонду». Відображаються планові показники витрат та касові видатки здійснені за рахунок коштів загального фонду в розрізі КЕКВ.

– Форма №4-1м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги». Відображаються витрати за рахунок коштів

отриманих як плата за послуги. Вказуються окремо поточні та капітальні видатки в розрізі КЕКВ, планових показників та касових видатків.

– Форма №4-2м «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень». Вказують витрати, здійснені за рахунок коштів отриманих за іншими джерелами власних надходжень. Вказуються окремо поточні та капітальні видатки в розрізі КЕКВ, планових показників та касових видатків.

– Форма №4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду». Вказують витрати, здійснені за рахунок інших надходжень спеціального фонду (субвенцій, трансфертів). Вказуються окремо поточні та капітальні видатки в розрізі КЕКВ, планових показників та касових видатків.

2.3 Шляхи вдосконалення обліку доходів та видатків бюджетної установи

Вивчивши порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Борозенській сільській раді можна визначити, що облік не в повній мірі досягає своєї основної мети: надання користувачам повної правдивої та достовірної інформації, щодо фінансового стану установи для прийняття ефективних управлінських рішень.

Починаючи з 01.01.2015 р. бюджетні установи зобов'язані вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність на підставі принципів і методів обліку, зафіксованих в обліковій політиці.

Для забезпечення відображення усіх фінансово-господарських операцій, розпорядник бюджетних коштів повинен, передусім, побудувати систему, яка забезпечує дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку для своєї установи. Основним документом, що визначає такий порядок, є облікова політика, формування якої передбачене Методичними

рекомендаціями з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [7] та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» 125 [8]. Крім того, керуються іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі: закони України, Постанови Кабінетів Міністрів України, накази Міністерства фінансів України. Зазначені нормативно-правові акти як прямо, так і опосередковано впливають на обліковий процес доходів та видатків бюджетних установ. Зокрема, вони стосуються порядку організації облікового процесу, складання, внесення змін, затвердження та виконання кошторису установи, проведення інвентаризації, документального оформлення операцій та складання фінансової, бюджетної та іншої звітності установи

Під обліковою політикою розуміється сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються бюджетною установою при складанні та поданні фінансової звітності.

Облікова політика координує роботу облікових працівників, надає їм обраний єдиний правильний підхід щодо відображення в обліку та звітності операцій бухгалтерського обліку, а також є одним із основних джерел інформації при перевірці порядку організації обліку сільської ради. Адже, чітка та злагоджена робота бухгалтерської служби є запорукою успішної діяльності бюджетної установи.

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

Аналіз діючої облікової політики Борозенської сільської ради вказав на наявність у ній ряду недоліків, зокрема:

- відсутність чіткої структури наказу – відсутні чіткі розділи облікової

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

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

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

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

Вказані недоліки облікової політики установи негативно впливають на загальну організацію обліку та зменшують її ефективність. Зважаючи на вищезазначене, вважаємо за необхідне викласти облікову політику установи в новій редакції (оскільки положення, що стосуватимуться й інших об'єктів обліку зумовлять суттєві її зміни) та щодо досліджуваного об'єкту пропонуємо застосувати розроблений нами алгоритм положення в розрізі організаційних і методичних блоків. На основі логіки побудови облікового процесу та процесу організації бухгалтерського обліку, доведено взаємопов'язаність і логічну послідовність основних структурних його частин, а також доцільність та чіткість запропонованих етапів його укладання.

Роботу з опрацювання проекту наказу про облікову політику пропонуємо розпочати з наступних етапів:

- Вивчення НП(С)БО [8] та методичних рекомендацій [6] до них.
- Вивчення розпорядчих документів головного розпорядника бюджетних коштів, галузевих методичних рекомендацій (за їх наявності) з визначенням установлених єдиних підходів усередині відомства.
- За наявності раніше діючого наказу (Положення) про облікову політику після проведеного аналізу (пп. 1 і 2) оцінити відповідність змісту цього документа встановленим нормативним і розпорядчим документам та наявність підстав для внесення змін до облікової політики.
- Визначення об'єктів обліку бюджетної установи, за якими немає рішення розпорядчого органу головного розпорядника бюджетних коштів стосовно облікових оцінок і за якими установа може сама зробити вибір оцінки відповідно до своєї специфіки.
- Подання керівникові проекту наказу (Положення табл.2.8) на розгляд і затвердження. При відображенні в обліковій політиці облікових оцінок, для встановлення яких відсутні галузеві методичні рекомендації і єдині підходи головного розпорядника бюджетних коштів, керівник повинен отримати від головного бухгалтера професійний висновок про законність встановлення й обґрунтованість застосування таких облікових оцінок.
- Затвердження керівником проекту наказу. Після цього такий наказ буде вважатись офіційним документом, одже його буде доведено під розпис до відома всіх керівників структурних підрозділів, працівників бухгалтерської (фінансово-економічної) служби, матеріально-відповідальних осіб.

За результатами своєї роботи орган місцевого самоврядування складає фінансову та статистичну звітність відповідно до Порядку складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Зміни в законодавстві, зокрема в економічній класифікації видатків бюджетних установ, плані рахунків бухгалтерського обліку, порядку складання і змісту форм фінансової звітності, потребують постійного

вдосконалення існуючої методики обліку поточних і капітальних видатків бюджету шляхом розроблення науково - практичних рекомендацій як з обліку видатків, так і з їх відображення у бюджетній звітності, що обумовлює актуальність нових наукових досліджень.

Таблиця 2.8

Положення наказу про облікову політику

Положення наказу про облікову політику бюджетних установ	
Організація бухгалтерського обліку	Методичні основи бухгалтерського обліку
1	2
<ul style="list-style-type: none"> - Форма організації бухгалтерського обліку - Форма організаційної побудови бухгалтерської служби - Форма організації структури апарату бухгалтерії - Права і обов'язки головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерії - Нормативна база бухгалтерського обліку бюджетної установи - Форма бухгалтерського обліку - Робочий план рахунків - Облікові номенклатури - Форми первинних документів - Графік документообігу по установі - Форми звітності - Графік складання та подання звітності - Порядок ведення архіву установи - Перелік працівників, що мають право підпису на носіях облікової інформації - Перелік працівників, що мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей 	<ul style="list-style-type: none"> - Облік доходів загального фонду та спеціального фондів (перелік джерел в розрізі яких здійснюється отримання коштів до загального та спеціального фонду, перелік субрахунків за джерелами надходження, порядок надходження фінансового забезпечення до заг. фонду) - Облік грошових коштів на рахунках (перелік грошових рахунків в установах банків чи/та органах казначейства з вказівкою їх номерів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку, визначення кількості меморіальних ордерів за рухом безготівкових грошових потоків) - Облік касових операцій (порядок обліку готівкових коштів в розрізі загального та спеціального фондів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку, терміни звітування підзвітних осіб в межах встановлених норм часу та адмін відповідальність за порушення цих норм) - Облік видатків (механізм здійснення видатків, адміністративні та нормативні обмеження, забезпечення реалізації принципу цільового призначення фінансового забезпечення інструментами бухгалтерського обліку, порядок розподілу видатків відповідно до джерел їх покриття, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) - Облік розрахунків по заробітній платі та стипендіях (схема посадових окладів, схема визначення розміру стипендій з урахування надбавок даної бюджетної установи, порядок та терміни нарахування заробітної плати та стипендій, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) - Облік розрахунків з іншими кредиторами та дебіторами (порядок обліку розрахунків в порядку планових платежів та їх термінів, порядок проведення тендерів, методика відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій по забезпеченню проведення тендерних торгів, визначення обмеження на видатків через підзвітних осіб, визначення умов звітування осіб, перелік субрахунків, що використовуються для обліку)

Продовження табл. 2.8

1	2
<ul style="list-style-type: none"> - План заходів проведення інвентаризації - Перелік осіб, відповідальних за організацію технічного, інформаційного, методичного забезпечення облікового процесу - Перелік осіб, відповідальних за ергономічне і соціальне забезпечення бухгалтерської служби - План заходів щодо організації соціального та ергономічного забезпечення бухгалтерської служби - План заходів щодо підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби 	<ul style="list-style-type: none"> - Облік необоротних активів (ідентифікація видів необоротних активів, види оцінок необоротних активів, перелік витрат що входять до первісної вартості необоротних активів, порядок переоцінки необоротних активів, порядок обліку витрат на утримання необоротних активів, порядок та умови списання необоротних активів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) - Облік запасів (ідентифікація запасів, види оцінок запасів що застосовуються установою, метод відпуску запасів у використання, виробництво, порядок переоцінки запасів, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) - Облік витрат (перелік і склад статей калькулювання послуг, виготовлення продукції, порядок розподілу прямих і накладних витрат, перелік субрахунків, що використовуються для обліку) - Облік результатів діяльності бюджетної установи (методика визначення результату господарської діяльності установи та її оцінки, перелік субрахунків, що використовуються для обліку)

Зважаючи на специфіку діяльності установи та універсальність Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для бюджетних установ, державних цільових фондів та Державної казначейської служби України, вважаємо за необхідне висвітлити застосовувані установою рахунки бухгалтерського обліку із визначеною аналітикою в додатку до облікової політики у вигляді Робочого плану рахунків. Оскільки затверджений План рахунків не має окремих синтетичних рахунків для обліку операцій з коштами загального та спеціального фондів, а складання фінансової та бюджетної звітності установи передбачається саме у такому розрізі та із застосуванням кодів класифікації бюджету, вважаємо за необхідне ввести до існуючих субрахунків аналітику у розрізі кодів економічної класифікації та видів коштів. Тому нами розроблено Робочий план рахунків Борозенської ОТГ Великоалександрівського району Херсонської області, який затверджено Розпорядженням про облікову політику №738 від 17.09.2019р.

Вдосконалення внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетної установи

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

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

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

Вказані недоліки в організації внутрішнього контролю є досить поширеними серед бюджетних установ. Об'єкт дослідження Борозенська ОТГ також не є виключенням. Аналіз свідчить, що в досліджуваному об'єкті контрольні функції повністю делегуються безпосередньо виконавцям облікових структурних підрозділів, що абсолютно нівелює об'єктивність отриманих результатів контролю. Найчастіше в таких установах внутрішній контроль зводиться до перевірки правильності відображення господарських операцій в обліку і складання звітності, дотримання фінансової дисципліни.

Однак, незважаючи на часте ігнорування бюджетними установами ефективної організації внутрішнього контролю доходів і витрат, її практичне застосування є вкрай важливим і таким, що сприяє більш результативному управлінню ресурсами та результатами діяльності установ.

Комплексний підхід до організації внутрішнього контролю доходів і витрат бюджетних установ полягає у його взаємодії із системою бухгалтерського обліку та бюджетування. Для ефективної організації

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

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

На нашу думку, зважаючи на обсяги діяльності установи, у ній доцільно створити окремий підрозділ внутрішнього контролю, або делегувати виключно контрольні функції окремому працівнику ОТГ, що є оптимальним варіантом розподілу контрольних повноважень та забезпечить ефективний та дієвий постійний, поточний та кінцевий контроль.

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

- Інформаційне забезпечення: нормативно-правова база; бухгалтерська документація; робоча документація; дані інших бюджетних установ ідентичного профілю; результати зовнішнього контролю.

- Розробка організаційного забезпечення: розробка методичних рекомендацій до реалізації внутрішнього контролю доходів і витрат в установі; розробка ефективної системи документообігу.

- Складання плану та розробка процедур контролю.

- Застосування процедур та інструментів контролю.

- Формування вихідної інформації.

На сьогодні бюджетні установи реалізують внутрішній контроль фрагментарно, не підходячи до цього питання цілісно, з точки зору планування, організації, діагностики, формування висновків за роботою.

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

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

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

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

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

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

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

Вдосконалення обліку доходів і видатків в умовах використання інформаційних технологій.

Інтеграція з ЄС, реформи, нові економічні відносини проникають у всі сфери господарської діяльності бюджетних установ України, суб'єкти господарювання інтенсивно переходять на ринкові механізми. У таких умовах першочерговими завданнями є підвищення ефективності роботи персоналу, створенні оптимальної структури управління. При цьому однією з важливих проблем залишається удосконалення бухгалтерського обліку, звітності та контролю, основним напрямком якої є їх автоматизація із застосуванням різних засобів матеріально – технічного оснащення та автоматизованих інформаційних систем обліку.

Застосування комп'ютерних технологій у бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів, підвищує оперативність обробки даних і вірогідність ділової інформації, сприяє прийняттю більш об'єктивних фінансових й управлінських рішень. Автоматизація процесу обліку дає можливість економити установі свій час і кошти. Саме це і зумовлює актуальність автоматизації обліку, оскільки організація бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації залежить у першу чергу від реалізованого на відповідних технічних засобах програмного забезпечення, вибір якого є найважливішим моментом у створення комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, оскільки відповідає вибору форми обліку на підприємстві.

Вагомий внесок у дослідження питань автоматизації обліку на українських підприємствах зробили такі вітчизняні вчені як: С. Івахненко, В. Шквира, А. Загородній, О. Височана, В. Муравський, А. Олійник, Джога Р. Т., Бутинець Ф.Ф., Свірко С. В., Івахненко С.В., Завгородній П.В., Сушко Н. І., Рудницький В.С. та інші.

Проаналізувавши ринок інформаційних технологій визначено, що

лідером на ринку програмного забезпечення для автоматизації обліку в бюджетних організаціях на сьогодні є російські програмні продукти «1С: Бухгалтерія для бюджетних установ», «Парус-Бюджет». Модуль «Парус-Бюджет» призначений для автоматизації ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах будь-якого рівня.

Парус-Бюджет є системою, яка забезпечує спільну роботу великої кількості користувачів в обчислювальній мережі. Кожний користувач може скористатися будь-якою інформацією, до якої він має право доступу для виконання своїх службових обов'язків незалежно від того де, коли і ким дана інформація була внесена в мережу.

В Україні до недавнього часу широкого розповсюдження серед бюджетних установ набула програма "1С: Підприємство 7.7 Бухгалтерія для бюджетних установ" та нова версія цієї програми "1С: Підприємство 8.0 Бухгалтерія для бюджетних установ" завдяки своїм новим додатковим можливостям.

«1С:Підприємство8. Бухгалтерія для бюджетних установ України» розроблена згідно всіх вимог та нормативних актів щодо ведення обліку в бюджетних установах. При розробці рішень основний акцент зроблено на доступності і ергономіці програмних продуктів.

Отже, питання забезпеченості бюджетних установ сучасним програмним продуктом залишається відкритим та дискусійним, оскільки існують жорсткі вимоги до країни – виробника. Особливо сьогодні, коли створено нову структурну одиницю органу місцевого самоврядування – об'єднану територіальну громаду, працівники бюджетних організацій чекають на нового універсального розробника.

3 ОРГАНІЗАЦІЙНО – МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ НА ПРИКЛАДІ БОРОЗЕНСЬКОЇ ОБ'ЄДНАНОЇ ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ ГРОМАДИ ВЕЛИКООЛЕКСАНДРІВСЬКОГО РАЙОНУ ХЕРСОНСЬКОЇ ОБЛАСТІ

3.1 Організаційні аспекти аналізу доходів та видатків Борозенської ОТГ

Однією з найважливіших функцій управління поряд з плануванням, організацією, обліком та контролем є аналіз. Зміст ринкових вимог, які висуваються до діяльності бюджетних установ, постійно зростаюча роль їхньої діяльності у вирішенні завдань соціально-економічного розвитку країни, збільшення витрат держави на забезпечення умов функціонування установ, орієнтування оцінки їх діяльності на кінцеві результати зумовлюють необхідність підвищення ефективності управління господарською діяльністю установ. Створення ефективної обліково-аналітичної системи бюджетних установ є одним з ключових завдань відповідно до затверджених нормативно-правових документів на рівні центральної виконавчої влади, таких як Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі [51], Стратегія реформування системи управління державними фінансами [52].

Бухгалтерський облік і бухгалтерська звітність є основним джерелом інформаційної бази для проведення аналізу господарської діяльності організації. Використання бухгалтерського обліку і звітності надає аналітичним висновкам обґрунтованості. Адже через аналіз господарської діяльності повною мірою реалізується і контрольна функція бухгалтерського обліку.

Збір інформації проведено шляхом одержання кошторисів, первинних

документів з обліку доходів і видатків, документів аналітичного та синтетичного обліку, фінансових звітів, рішень сесії сільської ради та інших розпорядчих та нормативно-правових документів від відділу бухгалтерського обліку та фінансової звітності Борозенської сільської ради.

Для аналізу використовують різноманітні джерела інформації.

- Первинні документи: розрахунково-платіжні відомості, таблиці обліку робочого часу, накладні, акти наданих послуг, квитанції, рахунки-фактури, платіжні доручення, виписки з реєстраційного рахунку.

- Реєстри: меморіальні ордери № 2, 3, 5, 6, 8, 11, 12, 13, 15; книга «Журнал-головна».

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

- Інші документи: кошториси, плани асигнувань, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки змін до кошторису та плану асигнувань, штатний розпис, розпорядження: про преміювання, про прийом на роботу, про надання відпустки, договори про матеріальну відповідальність.

Безпосередньо сам аналіз доходів та видатків проводить відділ фінансово – економічного та інвестиційного розвитку Борозенської ОТГ. Завдання та функції відділу відображено на рис. 3.1.

Склад, зміст та якість інформації, яка залучається до аналізу, мають визначальну роль у забезпеченні його дієвості. Аналіз не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу

інформацію. Та потреба в конкретних матеріалах залежить від періоду, що аналізується, цілей та завдань аналізу.

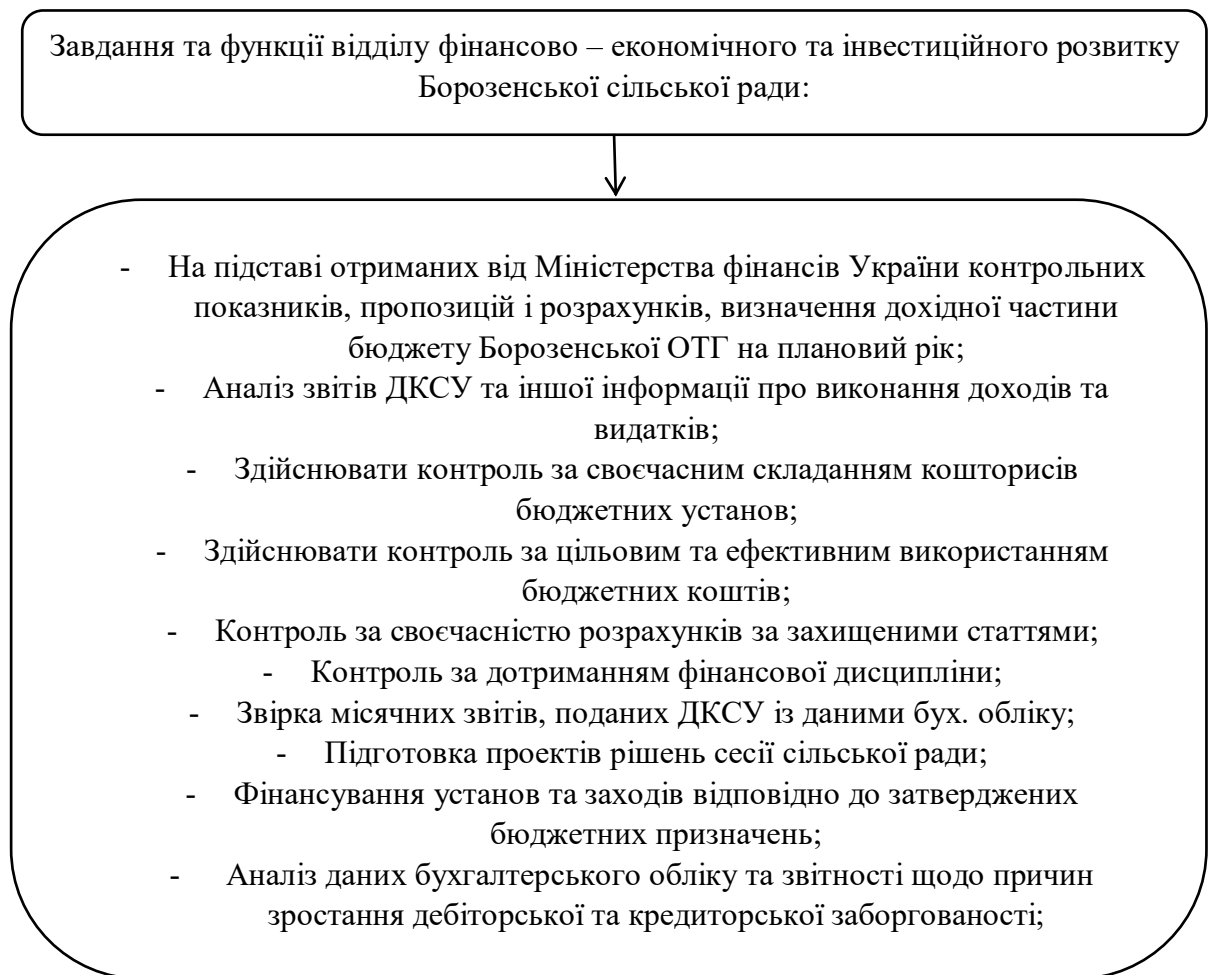


Рис. 3.1 Завдання та функції відділу фінансово – економічного та інвестиційного розвитку

Основним плановим документом бюджетних установ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання нею своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень, є кошторис, який складають перед початком нового бюджетного року усі бюджетні установи на наступний бюджетний період, на який планують видатки.

Кошторис бюджетної установи – це основний плановий фінансовий документ, відповідно до якого бюджетна установа отримує доходи та здійснює

видатки бюджетних коштів на затверджений період (календарний рік). Саме через кошторис доходів та видатків пов'язується обліково-аналітична система Казначейства, головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Бюджетні установи мають право здійснювати видатки лише у відповідності до затверджених у кошторисі сум за відповідними напрямками використання. Таким чином реалізується принцип цільового використання бюджетних коштів. Складання кошторису здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2002р. №228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [53] зі змінами та доповненнями.

Розробка кошторису бюджетної установи спрямована на розв'язання двох основних завдань:

- по-перше, визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю установи чи її окремих структурних одиниць, підрозділів,
- по-друге, забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел.

Як правило, аналіз доходів і видатків здійснюється наприкінці бюджетного року для визначення залишку коштів або можливого недофінансування.

Значення аналізу надходжень та використання коштів за загальним і спеціальним фондами визначається тим, що за його допомогою здійснюється контроль за правильністю їхнього утворення, а також визначаються резерви із зміцнення матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів.

За сучасних умов роль аналізу зазнала змін в зв'язку з тим, що:

- головним методом оцінки суб'єкта господарювання став аналіз фінансової звітності, за допомогою якого приймаються результативні управлінські рішення;
- аналіз позиціонує себе як один із видів послуг аудиторських послуг.

В свою чергу, це викликало необхідність здійснювати фінансовий аналіз за методичними прийомами, властивими ринковій економіці.

Аналіз є однією з найважливіших функцій управління поряд з плануванням, організацією, обліком та контролем.

Фінансовий стан бюджетної організації – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин бюджетної організації, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають надходження, наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів спеціального і загального фондів.

Метою аналізу є виявлення й вивчення причин і факторів, які вплинули на відхилення показників від даних кошторису та виявлення слабких місць у роботі для запобігання їх у подальшому.

Предметом фінансового аналізу установи державного сектору економіки є фінансові ресурси, їх формування та використання. При формуванні системи показників варто враховувати особливості звітності бюджетних установ. В цілому аналіз діяльності бюджетних установ – це процес з'ясування причинно-наслідкових зв'язків розвитку та зміни діяльності бюджетних установ, який включає в себе аналіз виконання кошторису та аналіз фінансового стану. Для аналізу діяльності бюджетної установи необхідно використовувати спеціальну методичку, засновану на класичному аналізі фінансово-господарської діяльності враховуючи особливості українських бюджетних організацій.

3.2 Методичні підходи аналізу доходів та видатків Борозенської ОТГ

Загальний обсяг надходжень Борозенської ОТГ за III квартали 2018 та 2019 років з урахуванням трансфертів склав (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Доходи Борозенської ОТГ з урахуванням трансфертів

Доходи, тис. грн.							
2018 рік				2019 рік			
I квартал	II квартал	III квартал	Разом	I квартал	II квартал	III квартал	Разом
6454,72	10808,78	11264,33	28527,84	7107,43	10178,35	13249,84	30535,63
3	3	7	3	4	0	9	3

Розмір здійснених видатків представлений в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Видатки Борозенської ОТГ з урахуванням трансфертів

Видатки, тис. грн.							
2018 рік				2019 рік			
I квартал	II квартал	III квартал	Разом	I квартал	II квартал	III квартал	Разом
6686,55	9543,47	9114,65	25344,68	7796,18	10332,09	10214,22	28342,50
1	6	5	2	1	4	7	2

Доходи головного розпорядника бюджетних коштів можна аналізувати в розрізі джерел отримання: загальний та спеціальний фонд.

Доходи місцевого бюджету Борозенської ОТГ на 2019 рік (план) викладено в Додатку П.

Основними бюджетоутворюючими надходженнями до бюджету Борозенської ОТГ є податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (54,29%, ККД 11000000), та місцеві податки (44,13%, ККД 18000000).

В структурі видатків найбільшу питому вагу займають видатки на функціонування сфери «освіта» - 59,11%, «державне управління» - 13,58%, «соціальна сфера» - 1,52%.

Аналіз динаміки і структури доходів Борозенської ОТГ проведено на підставі даних програмного продукту АІС «Місцеві бюджети» і наведено в таблиці 3.3:

Таблиця 3.3

Аналіз структури власних доходів Борозенської ОТГ в розрізі джерел отримання

Код доходу	Показники	Значення, грн.		Питома вага, %	
		2018 рік I-III кварт (факт)	2019 рік I-III кварт (факт)	2018 рік I-III кварт (факт)	2019 рік I-III кварт (факт)
	Загальний фонд	12836340,72	15089569,20	98,16	97,51
	Спеціальний фонд:	240669,61	385424,96	1,84	2,49
10000000	Податкові надходження:	11887,28	16117,22	0,1	0,1
19010000	- екологічний податок	11887,28	16117,22	0,1	0,1
20000000	Неподаткові надходження:	228782,33	369307,74	1,74	2,39
24000000	інші неподаткові надходження		37676,50	0	0,24
25010000	надходження від плати за послуги	207738,60	329394,65	1,59	2,14
25020000	інші джерела власних надходжень	21043,73	2236,59	0,15	0,01
	Разом:	13077010,33	15474994,16	100	100

Доходи Борозенської ОТГ сформовано за рахунок загального та спеціального фондів місцевого фонду. З таблиці бачимо, що розмір власних доходів загального фонду за III квартали 2018 року склав 12836340,72 грн., а доходи того ж періоду 2019 року склали 15089569,20 грн., що на 17,55% більше. Це сталось за рахунок збільшення податку на доходи з фізичних осіб, 60% від якого згідно Бюджетного кодексу зараховуються до бюджету ОТГ.

Фактичні доходи спеціального фонду за III квартали 2018 року склали 240669,61 грн., що на 37,55% менше ніж аналогічний період 2019 року, у зв'язку із збільшенням батьківської плати за харчування дітей в навчальних закладах.

Питома вага доходів спеціального фонду склала: в 2018р. 1,84%, в 2019 році 2,49% відносно загальної суми. Подібна структура доходів є звичною для бюджетної установи, тому що основним джерелом доходів є податкові надходження, які зараховуються на загальний фонд (рис. 3.2).

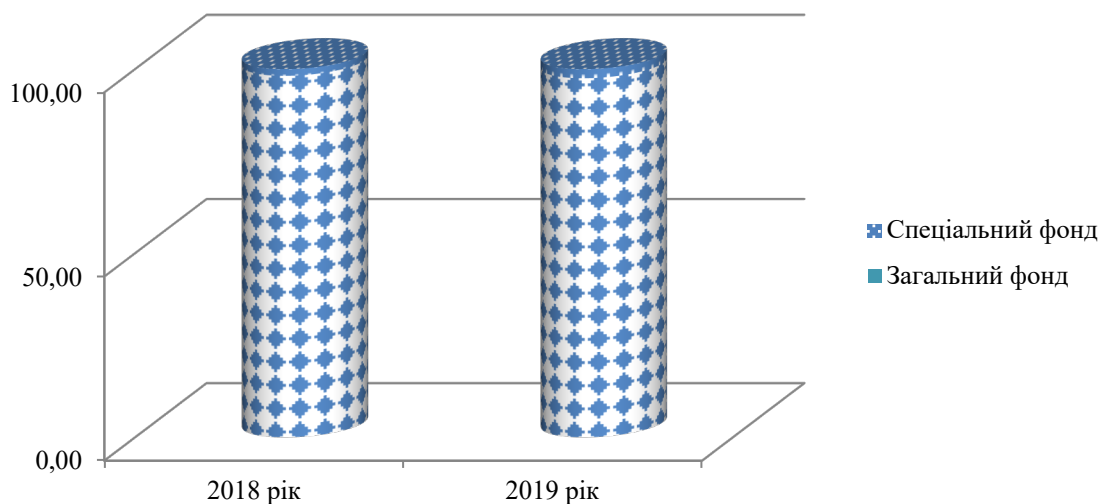


Рис. 3.2 Структура доходів Борзенської ОТГ в розрізі фондів

Аналіз структури доходів в розрізі податків за III квартали 2018 року та III квартали 2019 року наведено на рис. 3.3 та рис. 3.4 відповідно.

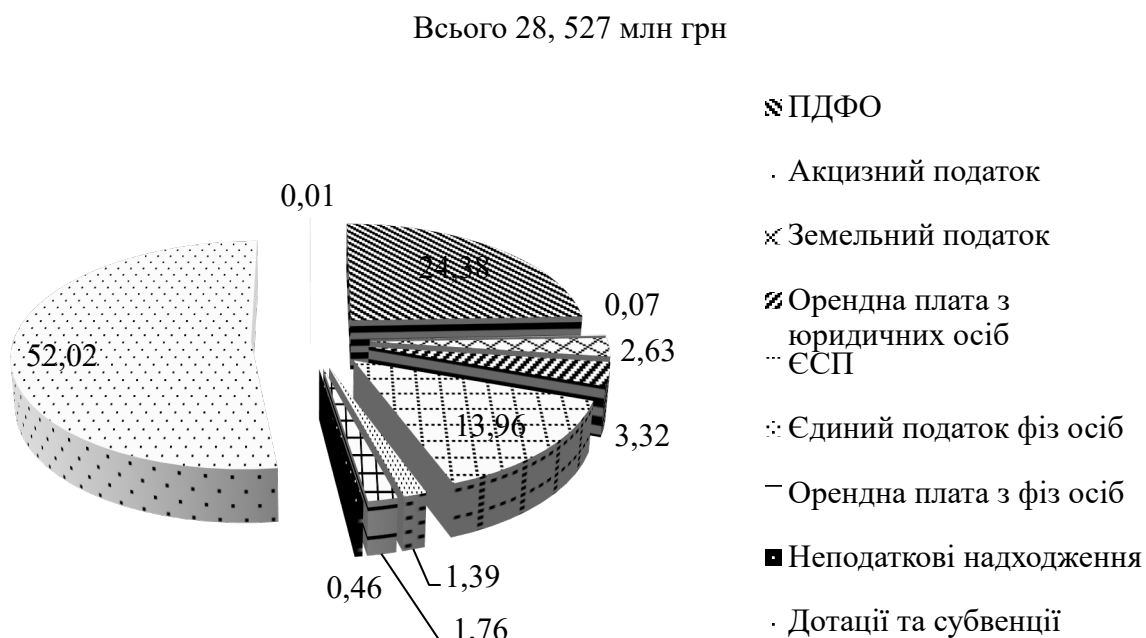


Рис. 3.3 Структура доходів загального фонду за видами податків за III квартали 2018 року, %

Всього 30, 535 млн грн

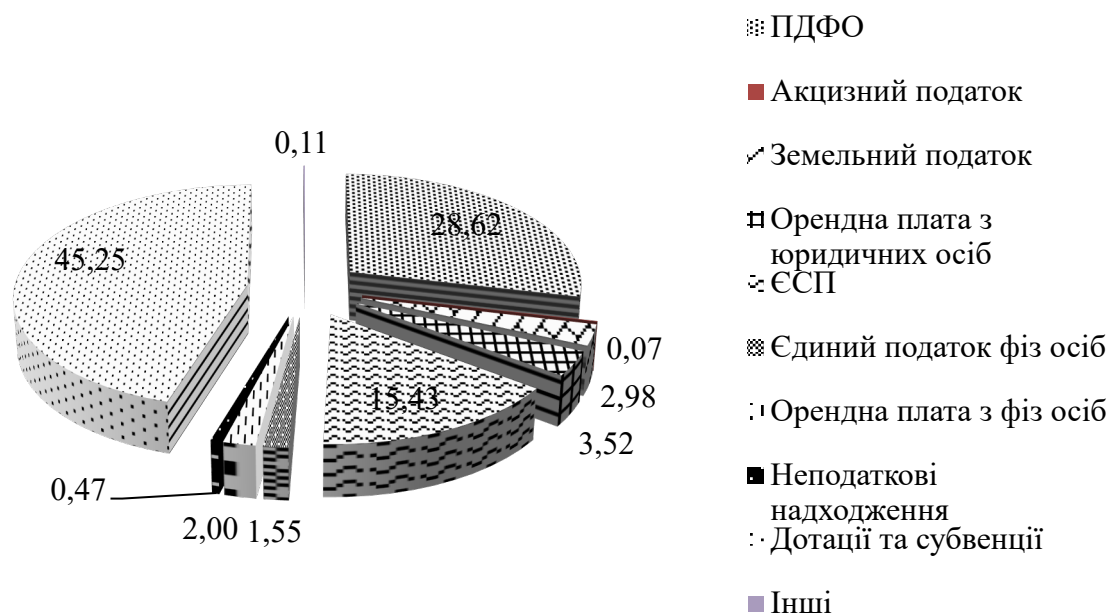


Рис. 3.4 Структура доходів загального фонду за видами податків за III кварталі 2019 року, %

Від стану наповнення місцевого бюджету доходами, на пряму залежить ефективність виконання функцій органом місцевого самоврядування (ОМС), направлених на надання соціально – економічних благ населенню ОТГ. Тобто, доходи місцевого бюджету повинні задовольняти потреби та завдання покладені на ОМС. Однак, протягом дослідженого періоду дохідна частина бюджету була недостатньою, а значить – дотаційною, частка офіційних трансфертів склала в 2018 році – 52,02%, в 2019 році – 50,58%. Але, навіть міжбюджетні трансферти не дозволили забезпечити на належному рівні потребу соціальних галузей ОТГ в капітальних видатках, що не дозволило населенню громади отримати відповідні соціальні гарантії.

Розрахунок планових надходжень податку з доходів фізичних осіб (ПДФО) на відповідний рік: визначають плановий фонд заробітної плати працівників усіх установ та підприємств, враховуючи показники минулих років. Також враховують підвищення мінімальної заробітної плати, тощо.

Розрахунок надходжень податку з доходів громадян, які здійснюють

підприємницьку діяльність: визначають опираючись на тенденцію, яка склалася в минулі періоди.

Для розрахунку планових надходжень земельного податку враховують зміни факторів, що впливають на його величину: дані державного земельного кадастру, реєстрацію права власності, договори на оренду землі, облік кількості земель, нормативно - грошову оцінку земель тощо.

Сума земельного податку для кожного землекористувача обчислюється способом множення площі земельної ділянки, земельних часток (паїв), на ставки земельного податку окремо для різних категорій земель.

Податком на нерухомість оподатковується житлова нерухомість (квартира, будинок), і нежитлова нерухомість, серед них також господарські будівлі (сараї, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, тощо). Отже, база оподаткування – це загальна площа об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

Аналіз динаміки доходів наведено на рис. 3.5 2016 та 2017 роки – це сума доходів трьох сільських рад (Борозенської, Новокубанської та Чарівненської) до об'єднання в ОТГ, 2018 та 2019 роки – доходи ОТГ. Сума доходів в 2016 році склала 5804500,00 грн., в 2017 році відбулося зростання на 24,46%. Після об'єднання в територіальну громаду зростання власних доходів відбулося майже в 2,5 рази.

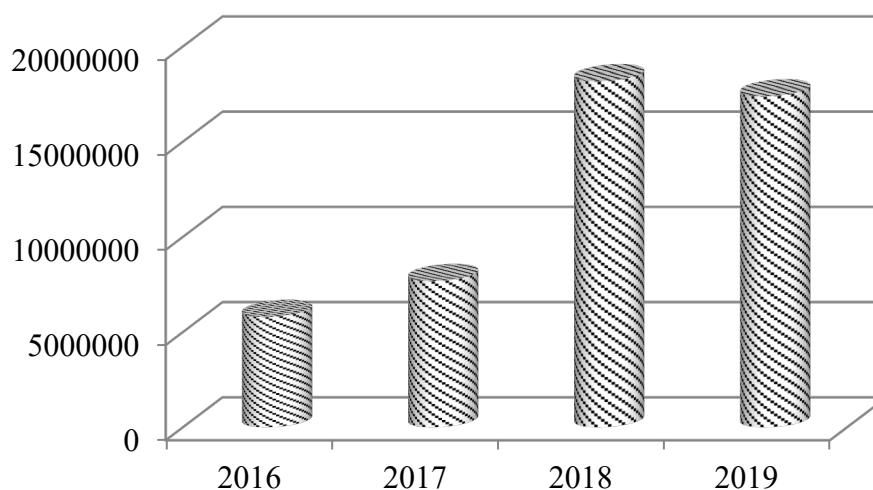


Рис. 3.5 Аналіз динаміки доходів, грн.

Аналіз виконання плану по доходах за 2018 рік проведено на підставі програмного продукту АІС «Місцеві бюджети рівня міста, району» та викладено в таблиці 3.4:

Таблиця 3.4

Аналіз виконання плану дохідної частини за 2018 рік, тис. грн.

Фонд	Початковий річний план	Уточнений річний план	Факт	% виконання
Загальний	30680,560	36192,885	37886,875	104,68
Спеціальний	219,00	1280,924	1481,232	115,64

Також, для внутрішнього контролю планових податкових надходжень в ОТГ пропонуємо розробити таблицю в форматі програми Excel в розрізі податків та платників . Вона дасть можливість вести контроль за кожним платником та контролювати виконання дохідної частини, що допоможе при плануванні бюджету на наступний бюджетний період. Наприклад:

Таблиця 3.5

Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати

№ п/п	Платник	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	Разом за рік
1.	СВК «Борозенське»													
2.	ТОВ «ЮТС – Агропродукт»													
3.	ПП «Агрофірма – Додола»													

І так далі по кожному з видів податку.

Аналіз дохідної частини 2018 року платників податків Борозенської ОТГ

в відсотковому відношенні до річного бюджету відображено на рис. 3.6.

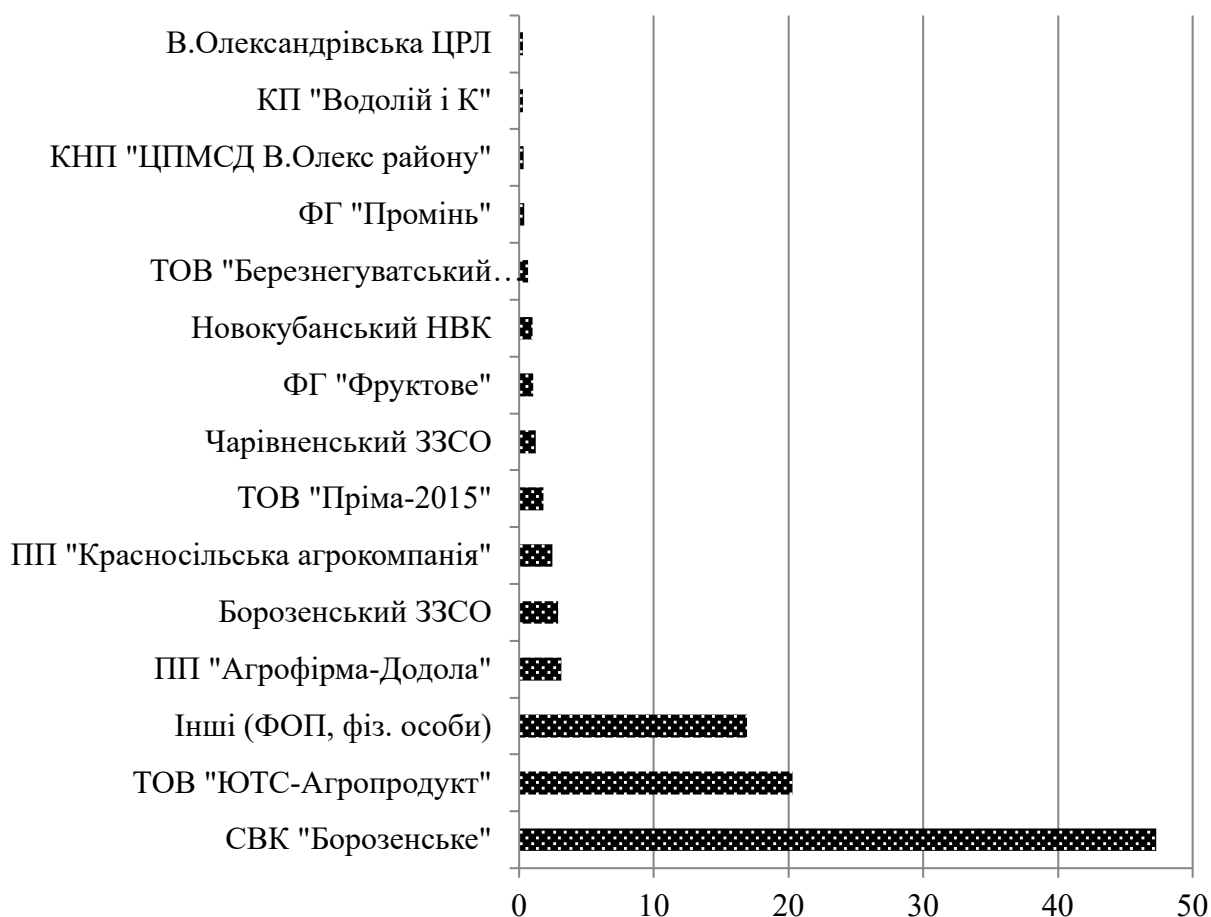


Рис. 3.6 Доля сплати податку, %

Аналіз видатків Борозенської ОТГ

Видатки місцевого бюджету відображають ті самі соціально-економічні відносини, що й видатки Державного бюджету, але на місцевому рівні й з урахуванням регіональних особливостей.

Кошторис – це основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

Граничні розміри фінансування із бюджету на рік з розбивкою по кварталах передбачаються в річному розписі доходів і видатків відповідного

бюджету, в кошторисах доходів і видатків бюджетних установ і називаються бюджетними асигнуваннями.

В бюджетних установах видатки можуть бути двох видів: касові та фактичні (зареєстровані фінансові зобов'язання). Нараховані і оплачені видатки обліковуються як касові, а нараховані, але не виплачені – вважаються фактичними (зареєстровані, але не використані) [5].

В ході проведення аналізу виконання кошторису використовується один з головних прийомів аналізу – порівняння.

Порівняння – найпоширеніший метод економічного аналізу, який полягає у порівнянні явищ, процесів та показників, що їх характеризують для виявлення спільних рис або розбіжностей між ними. Наприклад, порівняння фактичних показників із показниками попередніх періодів та з плановими показниками.

Важливим етапом аналізу видатків є вивчення співвідношення між касовими видатками та річним планом. Може характеризуватись рівністю показників між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж навпаки – фактичних видатків над касовими. Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли у процесі виконання кошторису бюджетної установи. Такий аналіз відображено в табл. 3.6:

Таблиця 3.6

Аналіз кошторису (фінансування установ) загального фонду
Борозенської ОТГ за 2018 рік, тис. грн.

Затверджений план на рік	План на рік з урахуванням змін	Всього профінансовано	Касові видатки за вказаний період	Зареєстровані фінансові зобов'язання	Залишки асигнувань на вказаний період	% виконання на вказаний період
29,981	31,687	30,853	30,853	0,00	0,834	97,37

З наведеного аналізу основного фінансового документу бюджетної установи, видно, що з урахуванням змін кошторис виконан майже на 100%,

тобто, видатки проведені майже по всім запланованим бюджетним програмам та заходам.

На рис. 3.7 відображено аналіз видатків за загальним фондом протягом 2018 року.

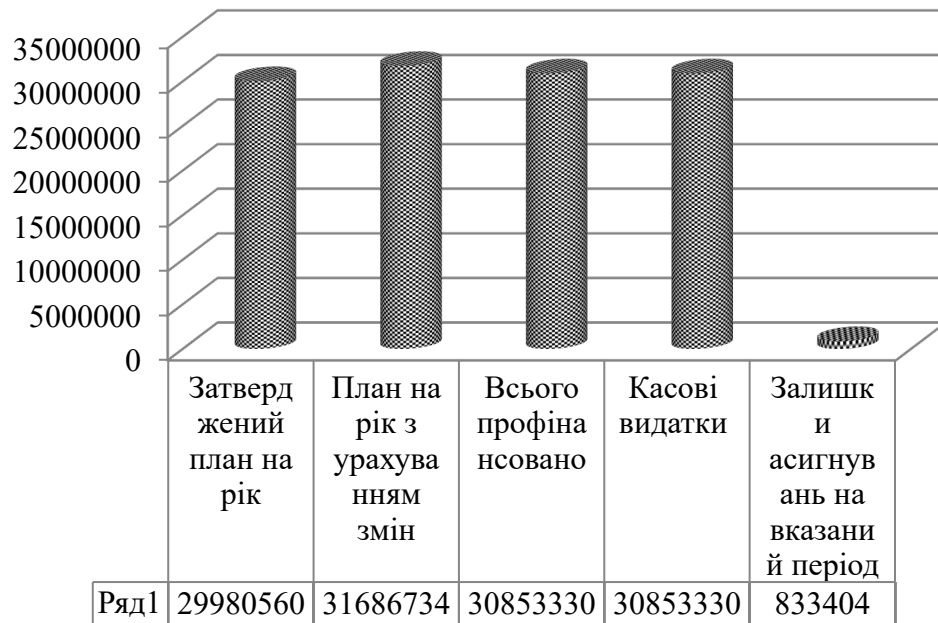


Рис. 3.7 Аналіз фінансування установ загального фонду Борзенської ОТГ за 2018 рік, грн.

З наведеного аналізу видно, що планові показники видатків змінювались протягом бюджетного року – збільшилися на 1706174,00. Планові показники змінюють з кількох причин:

- за рахунок уточнення (тобто збільшення) дохідної частини власного податкового / неподаткового надходження;
- за рахунок субвенції / дотації від органів державного управління, яка не була врахована при плануванні наступного за звітним бюджетного періоду.

Касові видатки за вказаний період співпадають з фінансуванням, тобто, нерозподілені залишки на особових рахунках відсутні. Це свідчить про те, що на кінець бюджетного періоду кредиторська заборгованість (заборгованість бюджетної установи іншим юридичним або фізичним особам) за укладеними

договорами відсутня.

Також потрібно дослідити аналіз фінансування установ в розрізі основних статей видатків загального фонду за 2018 рік. Його відображено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Аналіз фінансування установ в розрізі видатків за 2018 рік, тис. грн.

Показник	Заробітна плата з нарахуванням (КЕКВ 2100)	Придбання предметів, матеріалів (КЕКВ 2210)	Продукти харчування (КЕКВ 2230)	Оплата енергоносії в (КЕКВ 2270)	Інші видатки (оплата послуг, трансферти, виплати населенню) (КЕКВ 2240, 2250, 2620, 2730)
1	2	3	4	5	6
Затверджений план на рік	17752,695	1535,408	380,251	1537,928	8122,278
План на рік з урахуванням змін	18279,766	2081,392	838,600	1934,107	8445,359
Касові видатки за вказаний період (всього профінансовано)	17897,997	2024,488	826,436	1791,927	8312,482
Зареєстровані фінансові зобов'язання	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Залишки асигнувань на вказаний період	381,768	56,904	12,164	142,180	132,879
Виконання кошторису					
План на рік з урахуванням змін, %	102,97	135,56	220,54	125,76	103,98
Касові видатки за вказаний період (всього профінансовано), %	97,91	97,27	98,55	92,65	98,43
Залишки асигнувань на вказаний період, %	2,09	2,73	1,45	7,35	1,57

В 2018 році план на рік з урахуванням змін в статті видатків - продукти харчування, перевищив плановий показник в два рази на суму 458,349 тис.

грн., у зв'язку з тим, що вихованці шкіл харчувались за рахунок бюджетних коштів, а не за кошти батьківської плати. Також збільшилися видатки на енергоносії у зв'язку з підвищенням ціни на газопостачання та проведення тендерної процедури.

Аналіз структури фактичних видатків загального фонду Борозенської ОТГ з I по III квартали 2018 та 2019 років відображено в Додаток табл.3,8.

Найбільшу питому вагу показників займають видатки на заробітну плату з нарахуванням (у III кварталі спостерігається зменшення у зв'язку з тим, що педагоги знаходяться у відпустці). Така ситуація є типовою для бюджетної установи. Оскільки в 2018 році розмір мінімальної заробітної плати складав 3723 грн., а з 01.01.2019 року вона зросла до - 4173 грн. Також збільшення видатків на оплату праці спровокувало підвищення розміру посадових окладів керівних працівників і спеціалістів апарату згідно постанови КМУ від 09.03.2006р. №268.

Структуру фактичних видатків основних категорій захищених статей видатків за I квартал зображено на рис. 3.8.

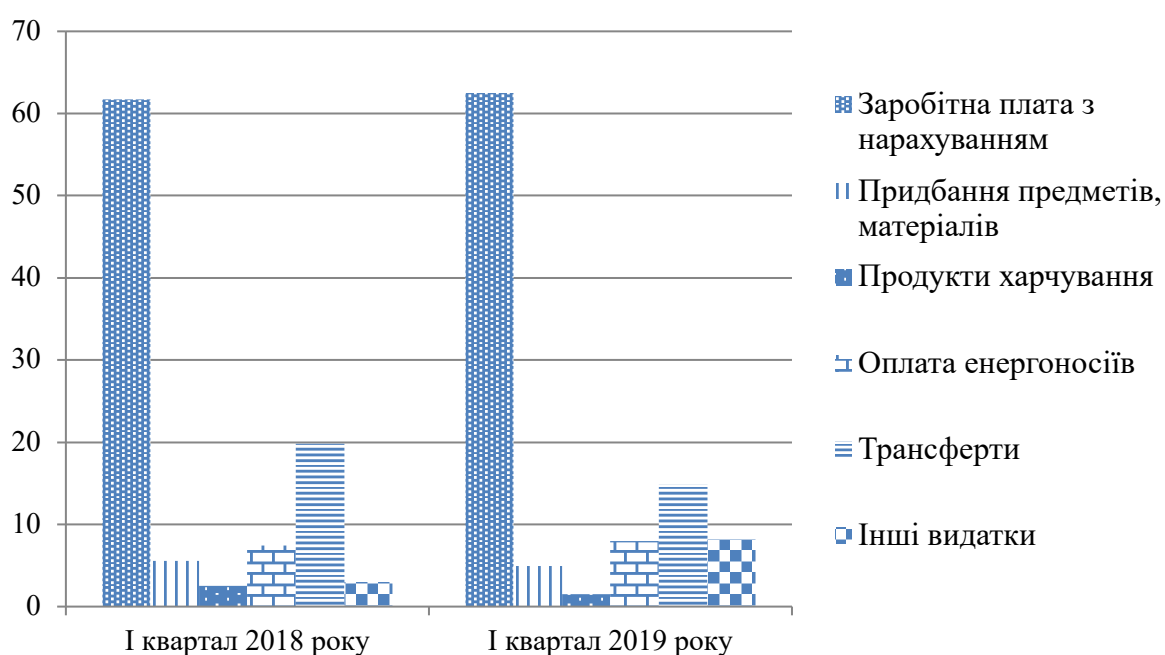


Рис. 3.8 Структура фактичних видатків загального фонду в розрізі основних категорій захищених статей видатків за I квартал 2018 – 2019 років

Структуру фактичних видатків основних категорій захищених статей видатків за II квартал зображено на рис. 3.9.

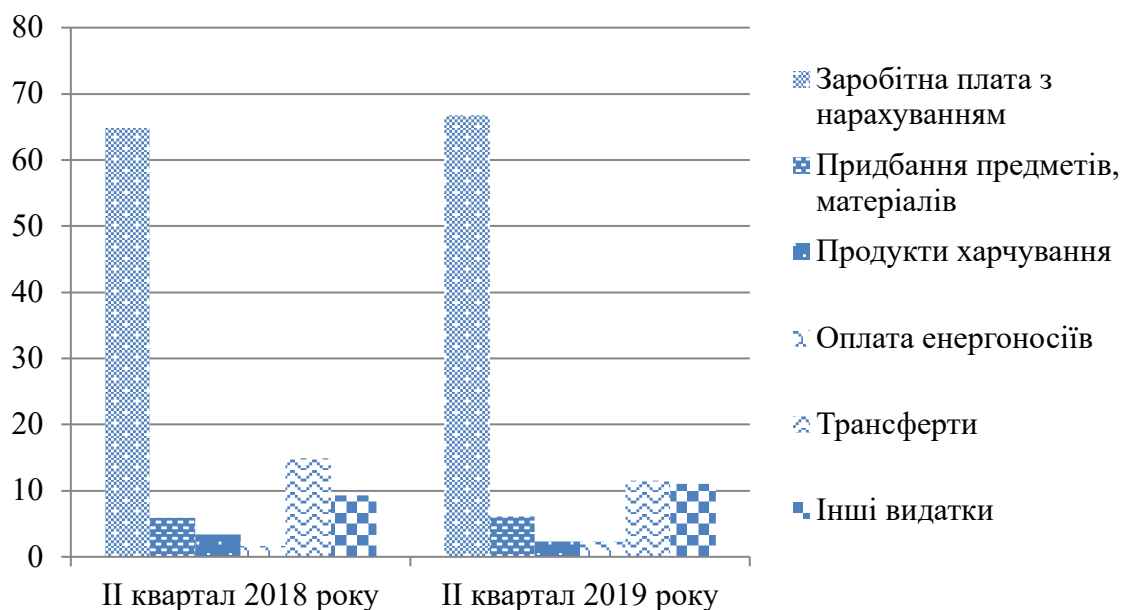


Рис. 3.9 Структура фактичних видатків загального фонду в розрізі основних категорій захищених статей видатків за II квартал 2018 – 2019 років

Структуру фактичних видатків основних категорій захищених статей видатків за III квартал зображено на рис. 3.10.

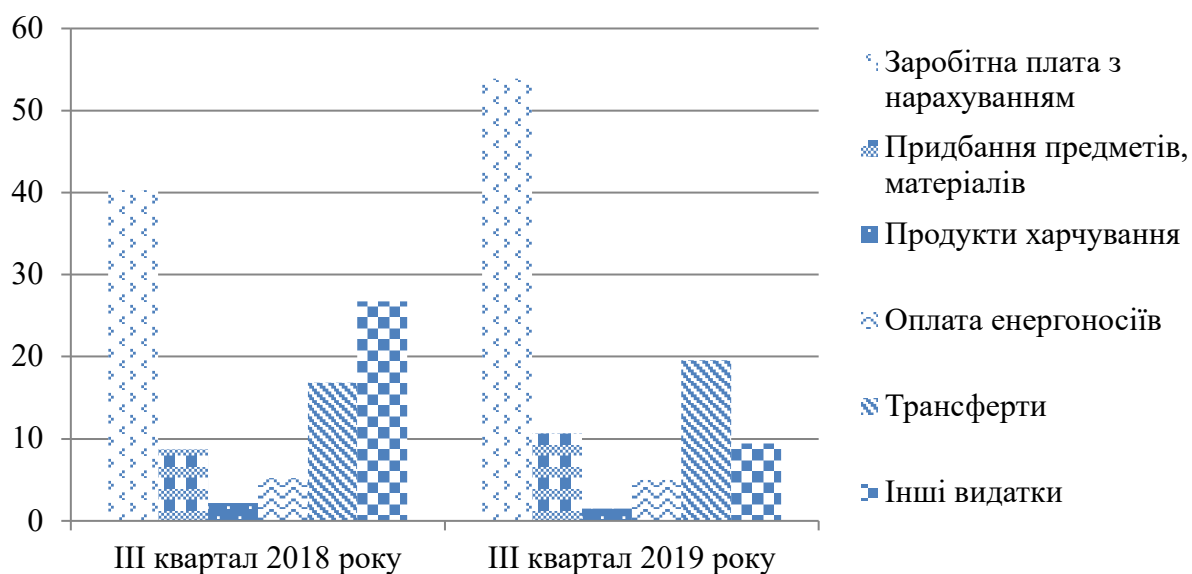


Рис. 3.10 Структура фактичних видатків загального фонду в розрізі основних категорій захищених статей видатків за III квартал 2018 – 2019р.

Видатки на заробітну плату з нарахуванням в Борозенській ОТГ з кожним роком збільшуються, оскільки збільшується розмір мінімальної заробітної плати. Динаміку збільшення відображено на рис 3.11.

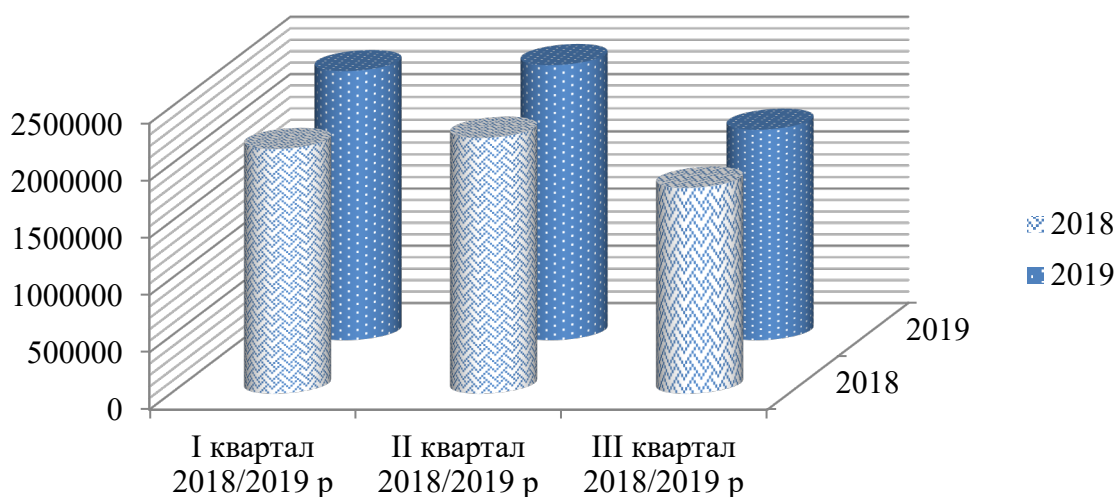


Рис. 3.11 Динаміка збільшення видатків на заробітну плату

З метою визначення причини зростання видатків на оплату праці проведено факторний аналіз. Враховано працівників всіх бюджетних установ Борозенської ОТГ, які отримують заробітну плату за рахунок місцевого бюджету. Аналіз впливу факторів проведено за допомогою програми Excel(Додаток табл. 3.9).

Структуру видатків загального фонду Борозенської ОТГ за галузями відображено на рис. 3.12.

Найбільшу питому вагу видатків загального фонду Борозенської ОТГ в розрізі закладів займають видатки на утримання закладів освіти, апарату, охорони здоров'я та утримання доріг. В розрізі заходів питому вагу видатків займають видатки на оплату праці з нарахуванням, енергоносіїв бо це притаманне для бюджетних установ. Пояснюється це тим, що в першу чергу забезпечуються в повному обсязі видатки захищених статей. Також значну частину видатків займають трансферти до Великоолександрівського районного бюджету, для надання послуг населенню Борозенської ОТГ

(районна лікарня, Управління соціального захисту населення районної державної адміністрації та інші).

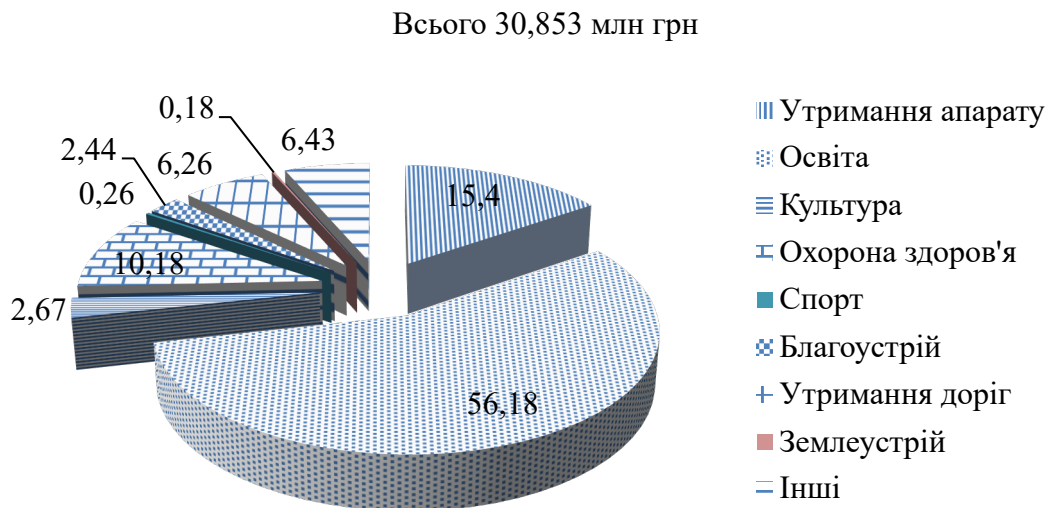


Рис. 3.12 Структура видатків загального фонду за 2018 рік, %

Структуру видатків спеціального фонду бюджету Борозенської ОТГ за 2018 рік за галузями відображено на рис. 3.13:

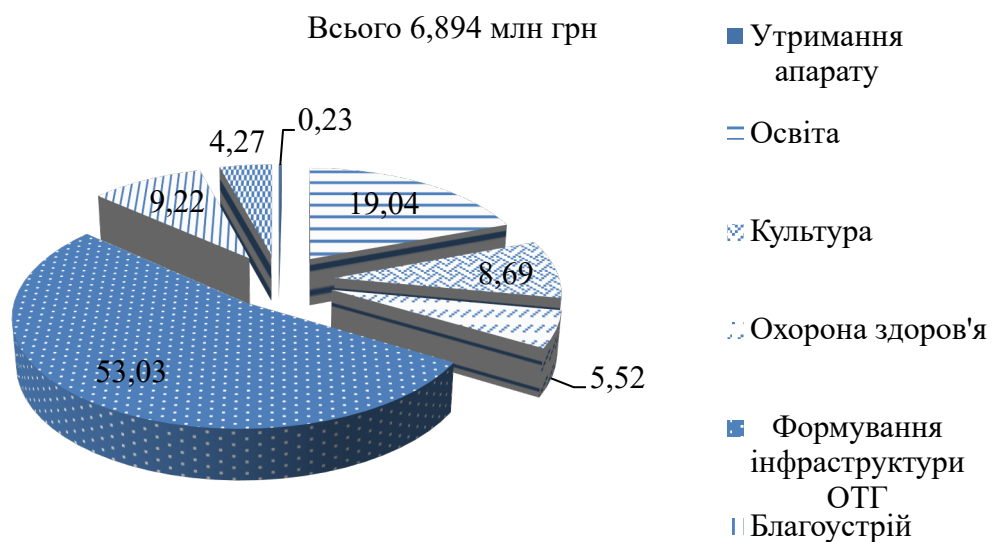


Рис. 3.13 Структура видатків спеціального фонду за 2018 рік, %

Отже, виходячи з цих показників прослідковується тенденція до низьких показників видатків спеціального фонду, що призводить до скорочення фінансування цільових програм та стримує економічний розвиток громади. Видатки загального фонду бюджету збільшуються, що свідчить про соціальний вектор бюджетної політики громади.

Проаналізувавши напрями витрачання бюджетних коштів, можна чітко стверджувати, що пріоритетним напрямом у сфері видатків місцевих бюджетів є соціальний. Саме видатки на освіту, соціальний захист та соціальне забезпечення, охорону здоров'я становлять найбільшу частку особливо в бюджетах найвищих рівнів, де відбувається безпосереднє надання послуг громадянам. Як негативний аспект можна відзначити досить значну частку видатків на управління. В цьому напрямку потрібно проводити зміни у структурі його апарату, які дали б можливість скорочення витрат на персонал та спрямовувати фінансові ресурси на розвиток інфраструктури та місцевого економічного розвитку.

Досліджуючи динаміку структури видатків за економічною класифікацією, слід зазначити, що протягом усього періоду основну частку їх обіймали видатки на оплату праці з нарахуваннями. Крім того, наступним показником у структурі з постійним приростом є поточні трансферти населенню на соціальне забезпечення. Тоді як капітальні видатки, хоч і зросли протягом аналізованого періоду, проте не займали належної частини бюджетних видатків. Тож, є привід говорити про місцеві бюджети як про бюджети «проїдання». При цьому недостатньо чіткий розподіл функцій та повноважень, спрямування переважної частини фінансових ресурсів місцевих бюджетів на виконання делегованих повноважень обмежували фінансову самостійність органів місцевого самоврядування.

Фінансова стійкість та платоспроможність територіальних громад визначається розміром базової дотації, яку вони отримують з державного бюджету.

Базова дотація – це трансферт, що надається з державного бюджету

місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя.

Горизонтальне вирівнювання податкоспроможності здійснюється з урахуванням параметрів:

- кількість населення;
- надходження податку на доходи фізичних осіб, визначеного пунктом 1 частини першої ст. 64 БК, за останній звітний бюджетний період;
- індекс податкоспроможності відповідного бюджету.

Індекс податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності зведеного бюджету об'єднаної територіальної громади, порівняно з аналогічним середнім показником по всіх зведених бюджетах об'єднаних територіальних громад, в Україні у розрахунку на одну людину.

При здійсненні вирівнювання враховується значення індексу податкоспроможності відповідного бюджету. Якщо значення індексу:

- в межах 0,9-1,1 - вирівнювання не здійснюється;
- менше 0,9 - надається базова дотація відповідному бюджету в обсязі 80 відсотків суми, необхідної для досягнення значення такого індексу забезпеченості відповідного бюджету 0,9;
- більше 1,1 - передається реверсна дотація з відповідного бюджету в обсязі 50 відсотків суми, що перевищує значення такого індексу 1,1.

Реверсна дотація – це кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Розрахунок реверсної та базової дотацій за надходженням податку на доходи фізичних осіб на 2019/ 2020 роки наведено в таблиці 3.8.

Отже, базову дотацію отримують бюджети, у яких індекс податкоспроможності $< 0,9$, Реверсна дотація передбачена для бюджетів, у яких індекс податкоспроможності $> 1,1$. Значення індексу податкоспроможності змінюється кожного бюджетного року.

Таблиця 3.8

Розрахунок реверсної та базової дотацій

Показник	2019 рік	2020 рік
Чисельність наявного населення станом на 01.01.2017/2018, (тис. чол.)	3,8	3,8
Населення з урах. кількості ВПО, (тис. чол.)	3,9	3,9
Надходження ПДФО за 2017/ 2018 рік (відрахування - 60%) (тис. грн.)	6932,8	9238,3
Надходження ПДФО грн./на 1 жителя	1800,7	2368,8
Індекс податкоспроможності відповідного бюджету	0,9	1,0
Базова дотація (індекс до 0,9 – компенсація 80%),(тис. грн.), індекс >0,9<1,1 компенсація 0	155,500	0,00
Реверсна дотація (50% більше індексу 1,1), (тис. грн.)	0,00	0,00

Податок на доходи фізичних осіб, необхідний для розрахунку індексу наведений в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Значення індексу податкоспроможності

Рік	Індекс податкоспроможності < 0,9, або ПДФО на 1 жителя менше, грн:	Індекс податкоспроможності >1,1, або надходження на 1 жителя більше, грн:
2019	1851,22	2262,60
2020	2335,89	2854,98

Рівень дотаційності бюджету Борозенської ОТГ (співвідношення обсягу базової дотації до загальної суми доходів ОТГ, без врахування інших трансфертів з державного бюджету) в 2018 році становив 4,36%, що менше середнього показника по Україні в три рази (14,6%).

В 2019 році даний показник становив 0,88% (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10

Розрахунок дотаційності бюджету Борозенської ОТГ за 2018-2019 роки
(тис.грн.)

Рік	Доходи загального фонду (без трансфертів)	Доходи спеціального фонду (без трансфертів)	Всього доходів (без трансфертів)	Базова дотація	Дотаційність бюджету (питома вага базова дотації у доходах)
2018 (факт)	18179,008	419,308	18598,316	810,900	4,36
2019 (уточнений план)	17385,800	299,200	17685,00	155,800	0,88

Отже, проведений аналіз свідчить, що в 2020 році надходження ПДФО на одного жителя збільшеться по Борозенській ОТГ, що дозволяє зробити припущення про появу реверсної дотації в бюджеті Борозенської ОТГ.

3.2 Шляхи оптимізації доходів та видатків бюджетної установи

Одним із показників ефективного управління комунальним майном є отримання певних економічних вигод, які можливо спрямувати для фінансування соціально-економічного розвитку об'єднаної територіальної громади. Статтею 60 Закону України від 21.05.1997 №280/97 «Про місцеве самоврядування в Україні» визначено, що органи місцевого самоврядування від імені та в інтересах територіальних громад відповідно до закону здійснюють правомочності щодо володіння, користування та розпорядження об'єктами права комунальної власності. Проте, на сьогодні є факти неналежного контролю за дотриманням договорів оренди комунального майна. Нами пропонується:

– Зробити аналіз приміщень, що знаходяться на балансі сільської ради, які не використовуються та можуть бути передані в оренду.

– По існуючим договорам оренди з підприємцями перевірити надходження платисвоєчасно і в повному обсязі.

– Провести обстеження орендованих приміщень на предмет відповідності фактичних площ приміщень наданих в оренду площам зазначеними в договорах оренди.

– Своєчасно виставляти рахунки на оплату за оренду та акти виконаних робіт орендарям.

На сьогодні є факти незапланованих збільшень надходжень до бюджету за рахунок розміщення тимчасово вільних коштів на депозитних рахунках банків, тому рекомендуємо щомісячно проводити аналіз залишків коштів по загальному та спеціальному фонду Борозенської сільської ради, та в разі наявних тимчасово вільних коштів бюджету громади, які не використовуються (без врахування коштів субвенцій, дотацій, цільових фондів тощо), розмістити їх на вкладних (депозитних) рахунках у банках, що дозволить збільшувати власні надходження.

Порядок розміщення тимчасово вільних коштів місцевих бюджетів на вкладних (депозитних) рахунках у банках затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2011 року №6.

Моніторинг використання земельних ресурсів. В управлінні та розпорядженні земельним фондом, яке здійснюють місцеві органи самоврядування існує ряд проблем, що негативно позначається на ефективності використання земель та призводить до недоотримання місцевими бюджетами фінансових ресурсів. Тому пропонується наступний ряд заходів:

– Надавати право оренди земельної ділянки державної власності сільськогосподарського призначення лише за умовами проведення аукціону.

– Здійснювати оперативний облік орендарів земельних ділянок в межах та за межами населених пунктів, який би відображав нараховану орендну плату, її сплату та заборгованість в розрізі користувачів.

– Переглядати умови договорів оренди земельних ділянок після зміни нормативно грошової оцінки землі.

– Не допустити самовільне зайняття земельних ділянок запроектованих під сільськогосподарськими дорогами, які можуть фактично використовуватись підприємствами як рілля.

Подолання проблем, які перешкоджають надходженню податкових доходів до місцевого бюджету у достатній кількості запропоновано такі шляхи:

– одним з найвагоміших податків є акцизний, тому необхідно підвищувати ставки акцизу, адже в будь-якому разі купуватимуться алкоголь, цигарки та пальне, що призведе до збільшення надходжень до бюджету;

– необхідно збільшувати оподаткування великих платників податків, адже саме у їх руках зосереджена найбільша кількість фінансових ресурсів та їхнє число зростає. Це дозволить отримувати більше доходів у бюджет від підприємств, які мають на це можливості і злегка звільнити від податкового тягаря малих компаній, що сприятиме зменшенню фактів приховування доходів та оборотів діяльності;

– зменшити кількість наданих податкових пільг, створити та законодавчо затвердити перелік напрямів, на які вони надаються;

– збільшити кількість платних послуг у бюджетних установах.

Оптимізація видаткової частини бюджету за рахунок:

– Передбачити в договорах оренди приміщень комунальної власності, або їх частини відшкодування спожитих комунальних послуг (електроенергія, теплоенергія тощо).

– Провести аналіз стану використання потужностей навчальних закладів (тобто наповнюваність класів), прогноз мережі учнів на наступні навчальні роки. Так як, одним із основних показників розподілу освітньої субвенції та ефективності використання бюджетних коштів, спрямованих на фінансування загальноосвітніх навчальних закладів є показник фінансового нормативу бюджетної забезпеченості 1 учня. У випадку, якщо видатки бюджету на утримання 1 учня є найвищими в порівнянні з іншими школами

громади та значно перевищують фінансовий норматив бюджетної забезпечуваності 1 учня, здійснюється підвезення дітей до інших навчальних закладів громади.

– Упорядкувати мережу штатів навчальних закладів що утримуються з сільського бюджету відповідно до Типових штатних нормативів загальноосвітніх навчальних закладів, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 06.12.2010 №1205.

– Здійснити оптимізацію штатної чисельності закладів охорони здоров'я громади відповідно до наказу МОЗ від 11.05.2016р. «Про штатні нормативи та типові штати закладів охорони здоров'я».

– Додаткові угоди до договорів заключених внаслідок проведення тендерної процедури на зміну закупівельних цін укладати із врахуванням актуальних тенденцій змін цін на вказані товари на ринку.

– Для здійснення ефективно управління бюджетними коштами зокрема та діяльності Борозенської ОТГ в цілому, необхідною умовою є створення належної системи внутрішнього контролю та його дотримання у процесі діяльності. Внутрішній контроль має бути системою правил і процедур, що склалися в середині сільської ради для забезпечення найбільш ефективного використання наявних бюджетних ресурсів з метою досягнення максимально можливого результату, а також уникнення можливих помилок, втрат і зловживань.

– Провести інвентаризацію діючих бюджетних програм, що реалізуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, та за результатами аналізу ефективності їх виконання і повноти забезпечення бюджетними коштами подати пропозиції щодо припинення з наступного року фінансування програм, які втратили актуальність або виконуються на неналежному рівні.

– У разі необхідності фінансування у наступному році видатків, що здійснюються відповідно до регіональних програм, термін дії яких закінчується у поточному році вжити заходів щодо внесення відповідних змін

для продовження їх дії у наступному бюджетному році, або розроблення проектів відповідних програм на наступні періоди.

- Здійснити оптимізацію витрат шляхом виключення неперіоритетних та неефективних витрат, насамперед тих, що не забезпечують виконання основних функцій і завдань відповідного розпорядника.

- Забезпечення безпосереднього зв'язку між обсягом видатків і результатами виконання програми (застосування програмно-цільового методу в умовах розширення горизонту бюджетного планування, що передбачає надання можливості головним розпорядникам переносити невикористані в поточному році асигнування загального фонду на наступні роки).

- На всіх стадіях бюджетного процесу здійснювати постійний моніторинг результативності, ефективності, прозорості використання бюджетних коштів.

- Забезпечити жорсткий режим економного споживання енергоносіїв у бюджетних установах, а також спрямування видатків бюджету на вирішення питань енергоефективності та енергозбереження, насамперед з метою заощадливого витрачання енергетичних ресурсів у бюджетній сфері, шляхом утеплення горищ, фасадів та проведення поточних / капітальних ремонтів установ, виходячи із наявності проектно – кошторисної документації, ступеню будівельної готовності об'єктів, кількості наявного обладнання і предметів довгострокового користування та ступеню їх фізичного і морального зношення.

Неефективне використання бюджетних коштів є загальнодержавною проблемою. Обсяги виявлених фактів і масштаби негативних наслідків витрат потребують негайного втручання державних органів влади з метою вирішення цих проблем. Забезпечення раціонального використання бюджетних коштів сприятиме стабільності фінансової системи країни, стане запорукою розширеного відтворення, позитивного впливу на кількісні та якісні показники економічного життя. Тенденції суспільного розвитку свідчать, що сьогодні

вимагає від усіх учасників бюджетного процесу нових підходів до форм і методів роботи. Передусім треба навчитись ефективно управляти фінансовими ресурсами держави, щоб досягати цілей у найбільш економний, ефективний та результативний спосіб і максимально задовольняти соціально-економічні потреби й прагнення громадян. Це трудомісткий процес, що триватиме не один рік. Перелічені заходи й рекомендації сприятимуть оптимізації видатків державного бюджету, розробленню й упровадженню виваженої фіскальної політики, в якій буде враховано досвід провідних країн світу. У результаті це дасть можливість сформувавши в бюджеті пріоритетні статті видатків держави. Таким чином, розглянуті в статті питання та поставлені завдання є надзвичайно актуальними в контексті процвітання й добробуту країни, адже ефективне використання бюджетних коштів сприятиме насамперед стабільності фінансової системи держави, стане запорукою якісного економічного розвитку.

ВИСНОВОК

Діяльність державних підприємств, організацій і установ здійснюється у таких сферах, де неможливе або недоцільне використання приватного капіталу. Бюджетними установами та організаціями є такі, що повністю або частково фінансуються за рахунок коштів бюджету (державного чи місцевого) і здійснюють свої видатки відповідно до кошторису як головного планового і фінансового документа. Принциповою особливістю бюджетних установ є те, що відшкодування ресурсів, затрачених таким суб'єктом господарювання, здійснюється не з метою одержання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків установи, визначених установчими документами. При цьому затрати ресурсів не є передумовою генерування доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності. Система бухгалтерського обліку та фінансової звітності державних установ є важливим елементом інфраструктури економіки України. Оскільки функціонування бюджетних установ принципово відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання, що в свою, чергу впливає на особливість організації і методику обліку.

Поглиблення методичних засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах дозволили уточнити його категорійно-понятійного апарату основний тлумачень: «доходи бюджетної установи» та «видатки бюджетної установи», що враховує діяльність різних бюджетних установ в процесі господарської діяльності, витрати трудових і грошових ресурсів на утримання установи, що забезпечують її безперервне функціонування і відображають економічні відносини в бюджетній системі.

Принциповою особливістю бюджетних установ є те, що відшкодування ресурсів, затрачених таким суб'єктом господарювання, здійснюється не з метою одержання прибутку, а з метою їх відновлення задля здійснення функціональних обов'язків установи, визначених установчими документами.

При цьому затрати ресурсів не є передумовою генерування доходу, а засобом здійснення фінансово-господарської діяльності. Видатки бюджетних установ здійснюються за спеціальною їх економічною класифікацією, яка передбачає поділ видатків бюджетів на поточні, капітальні та нерозподілені видатки. Економічна класифікація видатків бюджетних установ покладена в основу видаткової частини кошторисів та бюджетної звітності. Чимало елементів поточних видатків бюджетних установ є захищеними статтями бюджету. Загальний бюджет видатків державної установи складається з двох фондів: загального та спеціального.

Оскільки об'єктом нашого дипломного дослідження є орган місцевого самоврядування, а саме Борозенська сільська рада, яка діє на підставі Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», належить до бюджетних установ і складає фінансову звітність відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі «Подання фінансової звітності», бюджетну та інші звітності як розпорядник бюджетних коштів, то це і зумовило особливості висвітлення методики аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів на підприємствах державного сектору. Аналіз об'єкту дослідження свідчить про високі досягнення Борозенської ОТГ за не повних два роки існування. Згідно українського рейтингу громад за 9 місяців 2019 року за окремими 4 показниками виконання місцевих бюджетів ОТГ займає 70 місце з 292 ОТГ чисельністю населення до 5 тисяч осіб.

Інформація про фінансово-господарські операції бюджетних установ узагальнюється в системі бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом МФУ від 29.12.2015р. №1219. Для обліку доходів призначені рахунки 7 класу. Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові

надходження, трансферти тощо). Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Для обліку видатків загального фонду в бюджетних установах Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі призначений активний рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», який призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством.

Вважаємо за необхідне викласти облікову політику установи в новій редакції (оскільки положення, що стосуватимуться й інших об'єктів обліку зумовлять суттєві її зміни) та щодо досліджуваного об'єкту пропонуємо застосувати розроблений нами алгоритм положення в розрізі організаційних і методичних блоків. На основі логіки побудови облікового процесу та процесу організації бухгалтерського обліку, доведено взаємопов'язаність і логічну послідовність основних структурних його частин, а також доцільність та чіткість запропонованих етапів його укладання. На підставі Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України в установі розроблено Робочий план рахунків Борозенської ОТГ Великоалександрівського району Херсонської області, який затверджено Розпорядженням про облікову політику №738 від 17.09.2019р.

Аналіз діяльності бюджетної установи загалом, і використання бюджетних коштів зокрема, передбачає дослідження основних показників діяльності закладу, насамперед доходної та витратної частини загального і спеціального фондів; виявлення їх обсягу, динаміки та структури; визначення відхилень від запланованих значень; з'ясування потенційних можливостей збільшення доходної частини бюджетів органів самоврядування та розроблення пропозицій щодо подальшого збільшення надходжень та ефективного витрачання бюджетних коштів. З метою забезпечення результативності аналізу фінансування та цільового використання бюджетних коштів може бути запропонована модель його проведення. Структурними

елементами такої моделі є: об'єкт аналізу; суб'єкти аналізу; методичний інструментарій проведення аналізу; інформаційне забезпечення аналітичних досліджень. Предметом фінансового аналізу установи державного сектору економіки є фінансові ресурси, їх формування та використання. При формуванні системи показників варто враховувати особливості звітності бюджетних установ. В цілому аналіз діяльності бюджетних установ – це процес з'ясування причинно-наслідкових зв'язків розвитку та зміни діяльності бюджетних установ, який включає в себе аналіз виконання кошторису та аналіз фінансового стану.

У ході проведеного аналізу надходжень та використання коштів загального фонду нами з'ясовано, що показники фактичних видатків у цілому та в розрізі окремих елементів не перевищували затверджених бюджетом органу місцевого самоврядування значень, тобто мала місце певна економія у використанні коштів. Основними бюджетоутворюючими надходженнями до бюджету Борозенської ОТГ є податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (54,29%, ККД 11000000), та місцеві податки (44,13%, ККД 18000000). В структурі видатків найбільшу питому вагу займають видатки на функціонування сфери «освіта» - 59,11%, «державне управління» - 13,58%, «соціальна сфера» - 1,52%.

Аналіз надходження та використання інших надходжень спеціального фонду показав: - зближення абсолютних значень підсумків затверджених бюджетами спеціального фонду надходжень і видатків за відповідні роки з їх фактичними величинами, що можна розцінити як позитивне явище щодо обґрунтованості відповідних бюджетних показників і прогнозованості фінансового забезпечення виконання органами місцевого самоврядування своїх повноважень. Отже, проведений аналіз свідчить, що в 2020 році надходження ПДФО на одного жителя збільшиться по Борозенській ОТГ, що дозволяє зробити припущення про появу реверсної дотації в бюджеті Борозенської ОТГ.

Характеризуючи у цілому рівень фінансового контролю органів державного управління, можна дійти висновку, що значна кількість суб'єктів контролю ще не забезпечує належну фінансову дисципліну. Основними недоліками фінансового контролю на місцевому рівні є те, що: більшість контрольних процедур має фіскальний характер при цьому переважають заходи подальшого (наступного) контролю, а процедури попереднього та поточного контролю у межах діючої системи фінансового контролю є досить слабкими та неврегульованими; недооцінюється важливість внутрішнього фінансового контролю; низький рівень дієвості механізму адміністративних стягнень; зростає кількість і обсяги фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів; неврегульованість діяльності та перетин функцій суб'єктів фінансового контролю.

Найбільшою проблемою в системі державного фінансового контролю на місцевому рівні є корупція, особлива шкода якої полягає в її системності. Нецільовим використанням бюджетних коштів відповідно є їх витрачання на потреби, що не відповідають бюджетному призначенню, напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми. За нецільове використання бюджетних коштів можуть застосовуватися заходи впливу: призупинення операцій з бюджетними коштами; зупинення бюджетних асигнувань; скорочення бюджетних асигнувань; повернення коштів до відповідного бюджету, а посадові особи можуть притягуватися до цивільної, дисциплінарної, адміністративної або навіть кримінальної відповідальності.