

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг**

**Скоциляс Дарія Олександрівна**

**Обліково-аналітичне забезпечення виконання  
кошторисів бюджетних установ / Accounting  
and analytical support of Public Sector Entities  
budget process**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

магістерська програма – Інформаційні технології обліку, оподаткування та  
контролю в державному секторі економіки

**Магістерська робота**

Виконала студентка групи  
ОДСм-21 Скоциляс Д.О.

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Яцишин С.Р.

Магістерську роботу допущено до захисту:  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_  
д.е.н., професор М.Р. Лучко

**ТЕРНОПІЛЬ - 2018**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	6
1.1. Загальна характеристика об’єкта дослідження та відображення її особливостей у системі обліку .....	6
1.2. Видатки бюджету: поняття, класифікація та організація обліку .....	12
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ.....	26
Висновки до розділу 1.....	33
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ .....	35
2.1. Кошторис як основний фінансовий документ бюджетної установи: його структура та порядок формування.....	35
2.2. Облік доходів бюджетної установи.....	49
2.3. Облік касових та фактичних видатків бюджетних установ .....	55
2.4. Облік результатів виконання кошторису .....	63
Висновки до розділу 2 .....	73
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ.....	75
3.1. Основи аналізу фінансово-господарської діяльності установи .....	75
3.2. Аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи	85
Висновки до розділу 3 .....	95
ВИСНОВКИ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	101

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Бюджетні установи є первинною ланкою галузей невиробничої сфери, де щоденно відбуваються численні господарські операції, що вносять зміни до складу та розміщення господарських засобів і джерел їх утворення, використання яких потребує ретельної обліково-аналітичної роботи.

Бюджетні установи є складовою бюджетної системи України і беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету, виконуючи кошторис доходів і видатків – плановий документ, що підтверджує повноваження кожної установи стосовно отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрямки витрачання коштів.

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

Особливості та недостатня урегульованість правових аспектів діяльності бюджетних установ та організацій, їх бухгалтерського обліку й аналізу зумовили актуальність та вибір теми магістерської роботи.

**Мета і завдання дослідження.** Виходячи з актуальності теми роботи, її метою є узагальнення нормативно-правових, організаційних та методичних аспектів здійснення обліково-аналітичної роботи щодо процесу виконання кошторису доходів та видатків бюджетних установ, а також розробка системи пропозицій по вдосконаленню даної ділянки обліку.

Поставлена мета досягається при вирішенні наступних завдань:

– дослідження об'єкта дослідження та відображення особливостей його діяльності у системі обліку;

- зробити загальну характеристику видатків бюджетних установ та здійснити їх класифікацію та вивчити організацію обліку;
- розглянути та узагальнити нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ;
- висвітлити структуру та порядок формування основного фінансового документу бюджетної установи;
- надати критичну оцінку організації обліку доходів та видатків бюджетних установ;
- висвітлити основи організації та методики здійснення обліку результатів виконання кошторису;
- дослідити методичні підходи до аналізу виконання кошторису бюджетними установами;
- на основі структури балансу установи провести аналіз її фінансового стану
- проаналізувати виконання кошторису доходів і видатків досліджуваної бюджетної установи

**Об’єктом** дослідження є показники фінансово-господарської діяльності Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів управління освіти та науки Тернопільської міської ради.

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

**Методи дослідження.** Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використовувались такі методи: порівняння при виявленні проблемних аспектів вітчизняного законодавства з питань організації обліку; аналіз – при проведенні аналізу кошторису доходів і видатків бюджетної установи; узагальнення з метою оцінки динаміки коштів; середні величини при визначенні оптимальних значень величини видатків, необхідних для забезпечення ефективної діяльності установ та інші.

**Інформаційну основу** дипломної роботи складають законодавчі акти України та нормативні документи з питань організації та методики

бухгалтерського обліку бюджетних установ; дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених та практиків з проблем обліку й аналізу діяльності установ невиробничої сфери; дані всесвітньої мережі Internet; звітна інформація досліджуваної установи, відомості її первинного, аналітичного та синтетичного обліку.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в розробці науково обґрунтованих методичних рекомендацій з удосконалення організації обліку та аналізу загалом та окремих їх ділянок.

**Практичне значення одержаних результатів.** Практичне значення здійсненого дослідження полягає у систематизації методичних розробок і практичних рекомендацій у практичну діяльність досліджуваної установи та бюджетних установ загалом з метою підвищення оперативності, аналітичності та дієвості бухгалтерського обліку.

**Публікації.** За результатами дослідження підготовлено статтю, яку опубліковано у Збірнику матеріалів міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, яка відбулася у м. Тернопіль 30 червня. 2017 р. Бібліографічний опис статті: Сахненко, Д. Особливості діяльності та фінансування вищих навчальних закладів [Текст] / Д. Сахненко // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 62-65.

**Обсяг та структура роботи.** Структура магістерської роботи відповідає її цільовій спрямованості та складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи складає 110 сторінок. Дипломна робота проілюстрована 31 рисунком, доповнена 18 таблицями та 23 додатками. Список використаних джерел викладений на 10 аркушах та становить понад 70 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

#### 1.1. Загальна характеристика об'єкта дослідження та відображення її особливостей у системі обліку

Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів (далі – ЦБ ДНЗ) належить до комунальної власності управління освіти і науки Тернопільської міської ради та є її структурним підрозділом, а отже, підпорядкована, підзвітна і підконтрольна йому. Дана установа фінансується за рахунок коштів місцевого бюджету та функціонує на основі затвердженого «Положення про Централізовану бухгалтерію дошкільних навчальних закладів комунальної власності управління освіти і науки Тернопільської міської ради» (додаток А) та належить до неприбуткових установ.

Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів складається з окремих відділів та груп (рис. 1.1).

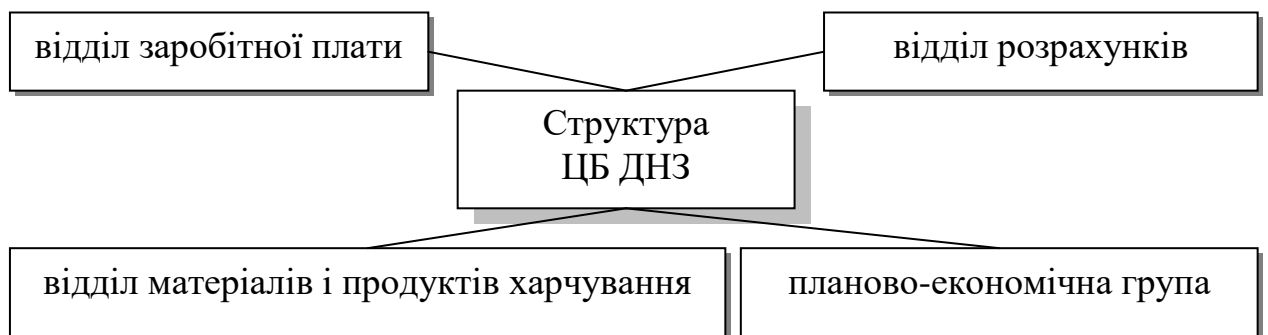


Рис. 1.1. Структура Централізованої бухгалтерії  
дошкільних навчальних закладів

Слід зазначити, що регламентація функціональних повноважень та обов'язків окремих відділів ЦБ ДНЗ носить певною мірою умовний характер, оскільки діяльність відділів тісно переплітається і здійснюється практично

одночасно. Повноваження та функції кожного структурного підрозділу мають бути регламентовані таким чином, щоб діяльність підрозділу не залежала від особистості виконавця і плинності кадрів.

Права, функціональні обов'язки, кваліфікаційні вимоги та відповідальність посадових осіб конкретизуються у посадових інструкціях. Разом з тим професійна етика вимагає від працівників Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів виконання не тільки своїх прямих посадових обов'язків, а й дотримання твердих етичних норм, правильної та коректної поведінки у нестандартних ситуаціях, узгодження своїх дій з іншими учасниками бюджетного процесу. Лише за умови узгодження дій та координації зусиль, дотримання працівниками виконавської дисципліни можна забезпечити ефективне функціонування окремої організаційної структури.

Призначаються та звільняються працівники ЦБ ДНЗ з займаних посад начальником управління освіти і науки за поданням головного бухгалтера. Працівники преміюються згідно Положення про преміювання, колективного договору та зведених даних показників якості праці, встановлених головним бухгалтером.

Централізовану бухгалтерію дошкільних навчальних закладів комунальної власності управління освіти і науки Тернопільської міської ради очолює головний бухгалтер, який призначається на посаду і звільняється з посади начальником управління освіти і науки. У додатку Б відображено обов'язки головного бухгалтера ЦБ ДНЗ.

Крім того, головний бухгалтер несе відповідальність за належне дотримання Правил внутрішнього трудового розпорядку, а також за якість і своєчасність виконання обов'язків передбачених Посадовою інструкцією головного бухгалтера (додаток В) та чинним законодавством

Основні завдання та функції Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів відображені на рисунках 1.2 та 1.3 відповідно.

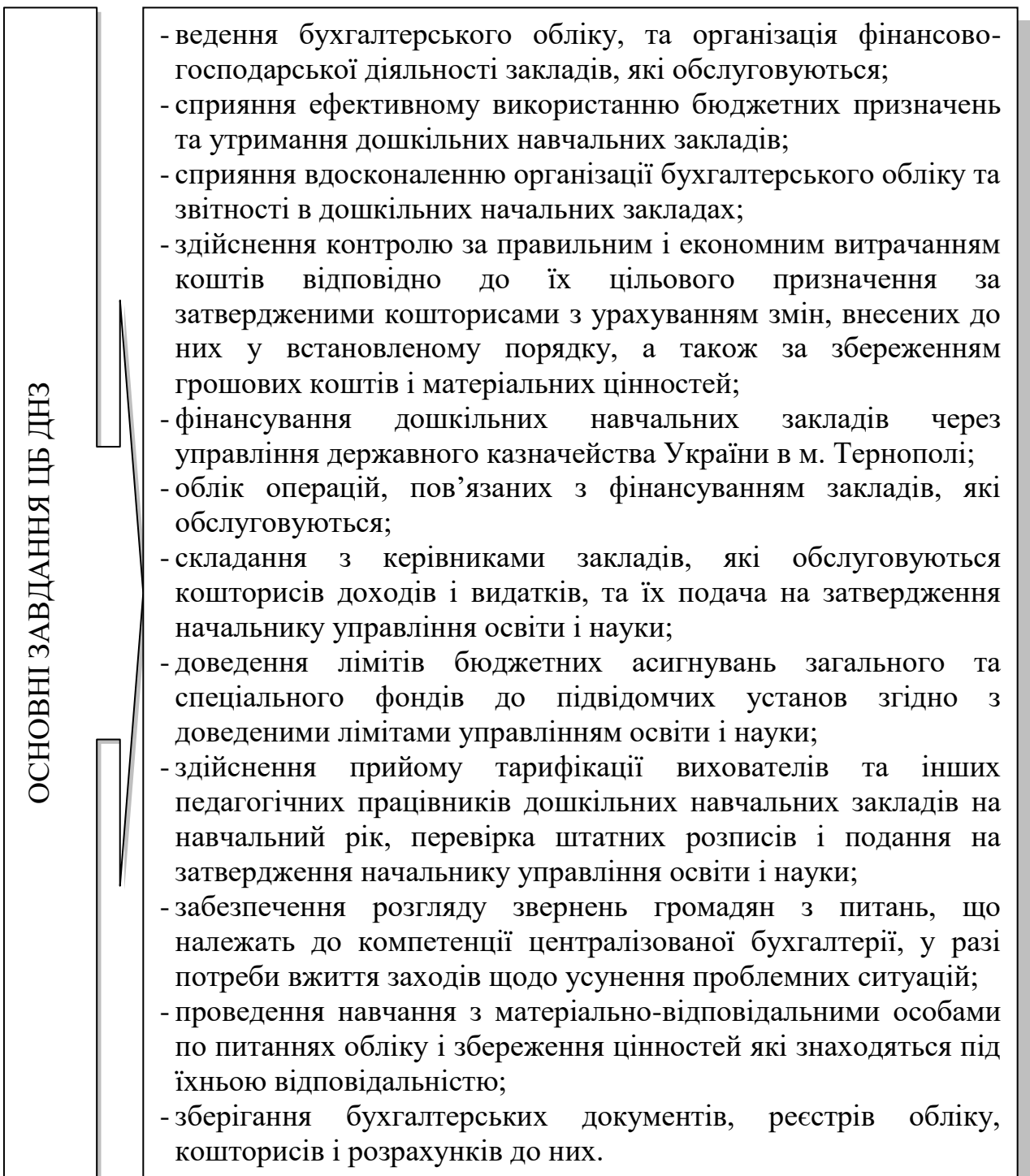


Рис. 1.2. Основні завдання Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів

Згідно з затвердженою обліковою політикою (додаток Г) в ЦБ ДНЗ застосовується меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку для обліку запасів господарських операцій в облікових регістрах із забезпеченням їх збереження на електронних носіях інформації та в паперовому вигляді. Форми меморіальних ордерів застосовувати згідно з



Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затвердженою наказом Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755 [44]. Усі меморіальні ордери ЦБ ДНЗ підлягають реєстрації у книзі «Журнал - головна», облік у якій ведеться по субрахунках.

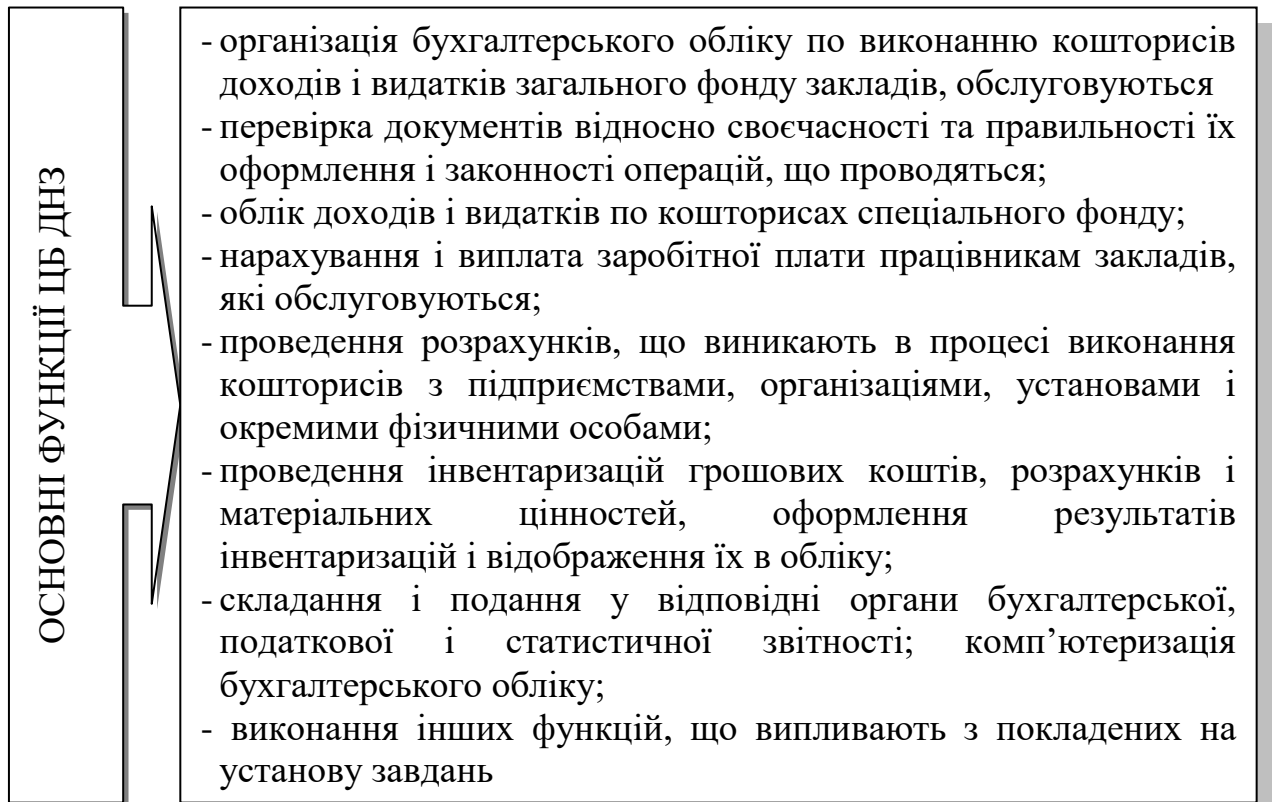


Рис. 1.3. Основні завдання Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів

Підставою для відображення операцій в бухгалтерському обліку ЦБ ДНЗ є первинний документ, який фіксує факт здійснення операції. Оформлення та подання первинних документів в ЦБ ДНЗ здійснюється відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 [37], у строки, які визначені Графіком документообігу (додаток Д). Строки опрацювання, контролю та здавання документів, які визначені у цьому графіку документообігу є обов'язковими для усіх посадових осіб ЦБ ДНЗ.

Первинні документи складаються в момент здійснення операції по ЦБ ДНЗ, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, накопичується і систематизується на рахунках бухгалтерського обліку та в меморіальних ордерах.

У первинних документах і меморіальних ордерах виправлення помилок повинно бути підтвержене підписами посадових осіб, у касових і банківських документах виправлення не допускаються. Первинні документи після здавання річних звітів зберігаються відповідно встановлених термінів.

Для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави, застосовують економічну класифікацію видатків бюджету. Застосування кодів економічної класифікації видатків здійснюється згідно з Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженою наказом Мініфіну від 12.03.2012 р. № 333 [10].

Принципи цільового та ефективного використання бюджетних коштів є одними з найважливіших принципів, на яких побудована бюджетна система України. Кошти повинні використовуватися тільки на цілі, передбачені бюджетними призначеннями по напрямках, визначених у паспорті бюджетної програми.

Інвентаризація активів і зобов'язань ЦБ ДНЗ проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетної установи. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх фактична наявність, стан, відповідність критеріям, повнота відображення зобов'язань, виявляються лишки або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку [68].

У ході проведення інвентаризації ЦБ ДНЗ виявляються активи, які

частково втратили свою первісну якість, а також матеріальні і нематеріальні активи, що не використовуються.

Інвентаризація ЦБ ДНЗ проводиться у випадках та у терміни, які визначені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879 [38], та на підставі наказу керівника установи, в якому зазначаються терміни її проведення та склад комісії.

Центральна бухгалтерія дошкільних навчальних закладів перебуває в реєстрі неприбуткових установ та організацій за ознакою 0004 (додаток Е)

Перелік доходів, звільнених від оподаткування, наведено у п. 157.2 ст. 157 Податкового кодексу України та відображено на рисунку 1.4.

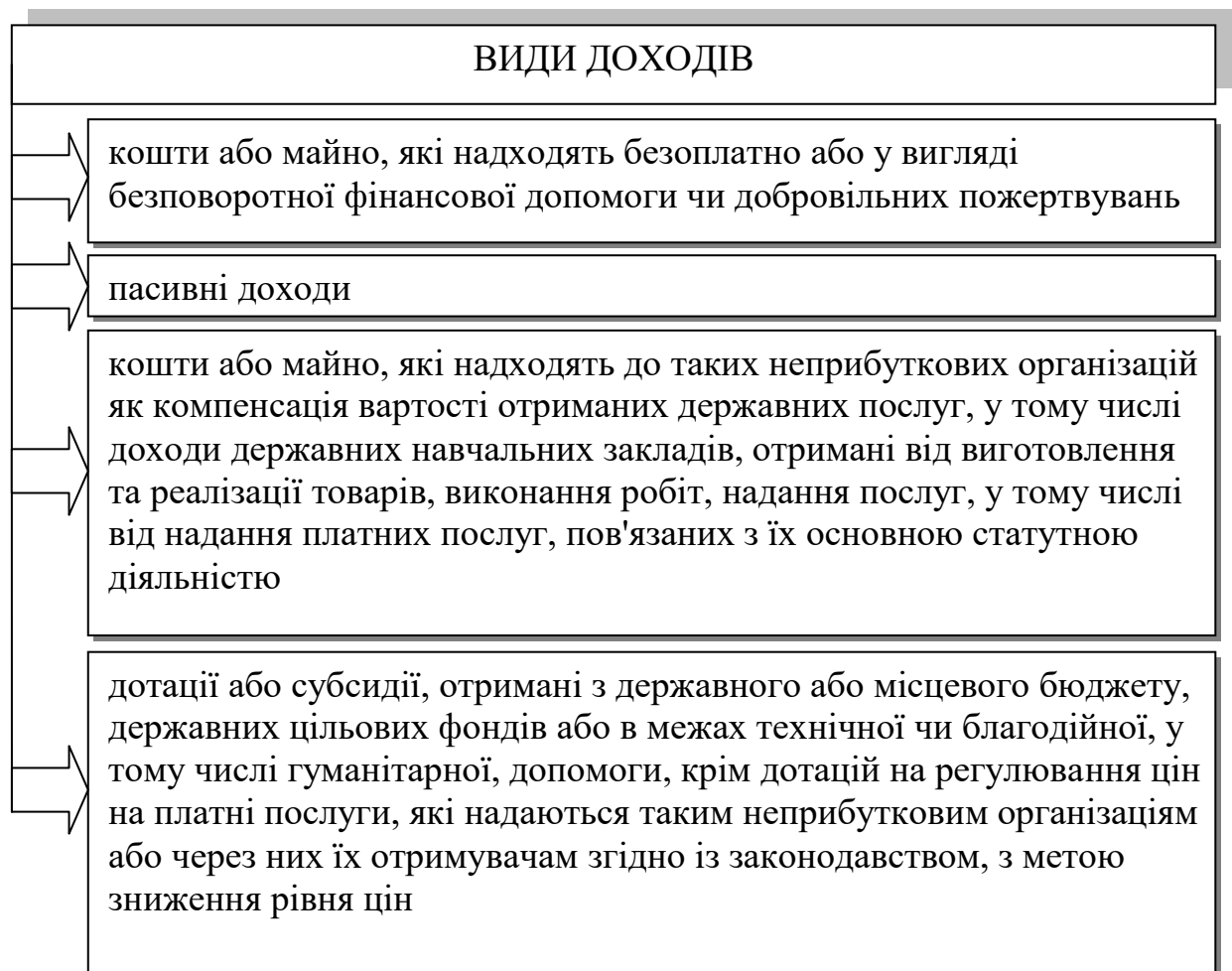


Рис. 1.4. Доходи, звільнені від оподаткування

## **1.2. Видатки бюджету: поняття, класифікація та організація обліку**

Видатки бюджету уособлюють економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використанням за цільовим призначенням. Формою прояву цих відносин є конкретні види видатків, різноманітність яких обумовлюється дією низки факторів:

- адміністративно-територіальним устроєм держави,
- рівнем її соціально-економічного розвитку
- виконуваними функціями.

Саме вплив таких факторів й визначає систему видатків бюджету на певному етапі суспільного розвитку та напрями їх використання.

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

Сучасні умови господарювання вимагають окремого коригування напрямків спрямування бюджетних коштів. При цьому важливого значення набувають державні інвестиції у прогресивні галузі економіки для забезпечення стратегічних напрямів її розвитку, створення необхідної виробничої інфраструктури. Видатки бюджету на розвиток економіки повинні спрямовуватися, передусім, на стабілізацію економіки, створення необхідних умов для зростання економічного потенціалу держави в цілому.

Соціально орієнтована бюджетна політика держави передбачає спрямування видатків бюджету у соціальне русло. При цьому важливими та пріоритетними завданнями держави має бути забезпечення соціальних гарантій та соціального захисту власних громадян.

Враховуючи роль та значення видатків бюджету у соціально-економічному житті, а також раціоналізацію бюджетного процесу у державі

потрібно з'ясувати економічну суть видатків, а також розглянути їх склад та їх структуру.

Трактування економічної категорії «видатки бюджету» наведено у Бюджетному кодексі України (далі – БКУ), де зазначено, що: «видатки бюджету – це кошти, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом, за винятком коштів на погашення основної суми боргу та повернення надміру сплачених до бюджету сум».

Також БКУ наводить термін «витрати бюджету», що означає «видатки бюджету та кошти на погашення основної суми боргу» [2].

Слід також розрізняти такі поняття як «касові видатки» і «фактичні видатки». Такий поділ визначається двоїтим характером видатків бюджетних установ, зокрема: грошові кошти, перераховані суб'єктам господарювання, за поставлені розпорядникам бюджетних коштів матеріали, складають суму видатків бюджету; а для бюджетної установи (ЦБ ДНЗ) – це зміна складу активів (наприклад, грошові кошти (на рахунках) на матеріали (на складі)) без здійснення реальних видатків коштів.

Тому, касовими видатками ЦБ ДНЗ необхідно вважати виплати, які здійснені з реєстраційних чи спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників бюджетних коштів підприємствам, організаціям, установам або та, що перераховані за їх дорученням на видатки, які передбачені бюджетом. Прикладом касових видатків є отримання ЦБ ДНЗ готівки з реєстраційних рахунків, відкритих в органі Державної казначейської служби для виплати заробітної плати, перераховані кошти з рахунка установи постачальнику за медикаменти, електроенергію тощо.

А той же час, фактичні видатки представляють собою дійсні кінцеві видатки ЦБ ДНЗ, які оформлені відповідними документами. Сюди включають також видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою. Наприклад, сума нарахованої заробітної плати, вартість продуктів харчування, витрачених на потреби даної установи тощо.

Фактичні видатки, як правило, не збігаються з касовими видатками. Однак, якщо отримані кошти витрачені відповідно до кошторису за прямим призначенням (наприклад, видатки на електроенергію, газ, телефон, поточний ремонт тощо), то фактичні видатки збігаються з касовими. Фактичні видатки на здійснення планового обсягу робіт ЦБ ДНЗ будуть перевищувати касові, якщо установа має у своєму розпорядженні запаси матеріалів і їх витрачання не призводить до зменшення суми коштів на рахунках.

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

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

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

2) видатки, які визначаються функціями держави та можуть бути передані на виконання місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності;

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

Останні два зазначені види видатків здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів, у тому числі трансфертів з державного бюджету.

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

Слід зазначити, що класифікація видатків бюджету розроблена на основі класифікації функцій управління (далі – КФУ), опублікованої статистичним відділом Організації об'єднаних націй. Таким чином, вона приведена у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів з метою забезпечення міжнародної порівнянності показників бюджету різних країн.

Отож, відповідно до вимог міжнародного співставлення видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками (рис. 1.5):

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

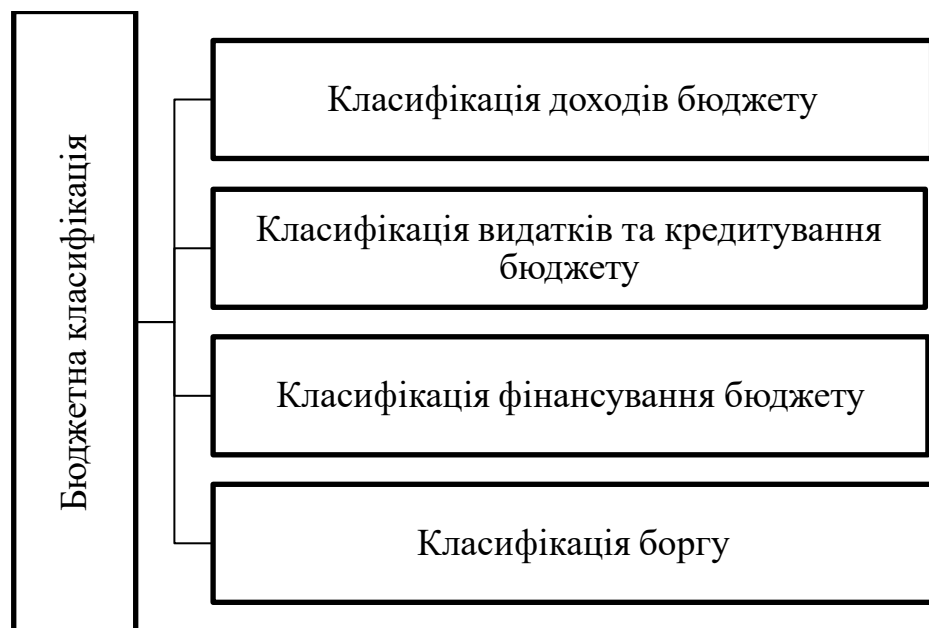


Рис. 1.5. Схема бюджетної класифікації

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

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

- а) представлення бюджету на розгляд ради відповідного рівня (у перспективі цю роль виконуватиме програмна класифікація видатків);
- б) формування показників зведеного бюджету та здійснення міжнародних порівнянь видатків за функціями;
- в) здійснення макроекономічного аналізу та формування державної політики в різних галузях економіки.

ФКВ має такі рівні деталізації:

– перший рівень – категорії (розділи), в яких визначаються видатки бюджетів на здійснення загальних функцій держави, місцевого самоврядування. Наприклад, 0100 – загальнодержавні функції, 0200 – оборона, 0300 – громадський порядок, безпека та судова влада, 0400 – економічна діяльність 0500 – охорона навколишнього природного середовища тощо (додаток Є);

– другий рівень – групи (підрозділи), в яких конкретизуються напрями спрямування бюджетних коштів на здійснення відповідно функцій держави, місцевого самоврядування в межах розділів. Наприклад, розділ «Економічна діяльність» – 0400, підрозділ «Паливно-енергетичний комплекс» – 0430; розділ «Охорона здоров'я» – 0700, підрозділ «Лікарні та санаторно-курортні заклади» – 0730;

– третій рівень – класи спрямування бюджетних коштів на конкретні цілі в межах груп. Наприклад, розділ «Духовний та фізичний розвиток» – 0800; підрозділ «Культура та мистецтво» – 0820; конкретні напрями діяльності головних розпорядників коштів: художні колективи, концертні та



циркві організації – 0822; творчі спілки – 0824, заповідники – 0827 тощо.

ЕКВ бюджету показує групування видатків бюджетів усіх рівнів по їх економічному змісту. Вона забезпечує чітке розмежування видатків по їх предметним ознаках (наприклад, заробітна плата, нарахування, види господарської діяльності, виплати населенню (як трансферти) тощо). Це дає можливість виділяти захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до усіх отримувачів бюджетних коштів (додаток Ж).

Така класифікація використовується для проведення бухгалтерського обліку та формування звітності. Вона є дієвим інструментом адміністративного контролю за використанням бюджетних коштів.

ЕКВ встановлено БКУ [2], а порядок її застосування регламентується Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету [10]. Вона призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави чи органів місцевого самоврядування. З точки зору виконання бюджету, ЕКВ забезпечує єдиний підхід до усіх учасників бюджетного процесу.

Іншою класифікаційною ознакою групування видатків бюджету є їх поділ залежно від економічного змісту. Вони поділяються на поточні та видатки розвитку. Таке їх групування здійснюється за економічною класифікацією видатків бюджету (рис. 1.6).

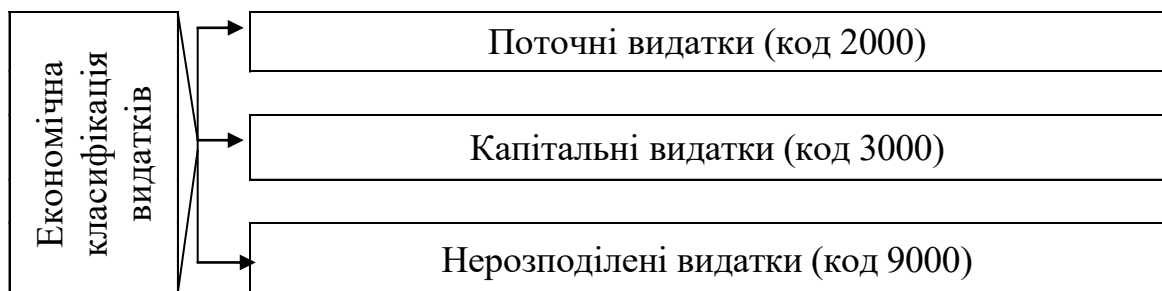


Рис. 1.6. Схема економічної класифікації видатків

Отже, за ЕКВ, видатки бюджету поділяються на:

- 1) поточні видатки (код 2000) – платежі з бюджету, які направляються на поточне фінансування органів влади та бюджетних установ;
- 2) капітальні видатки (код 3000) – платежі, призначені для придбання основного капіталу, створення державних запасів і резервів, землі і нематеріальних активів, а також капітальні трансферти;
- 3) нерозподілені видатки (код 9000) – це видатки з резервних фондів Кабінету Міністрів України та фондів непередбачених видатків обласних та місцевих адміністрацій, виконавчих комітетів місцевих рад тощо.

До поточних видатків бюджетів належать видатки, що забезпечують відповідно поточне функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, а також бюджетних установ і організацій (зокрема, ЦБ ДНЗ). Це, наприклад, видатки на товари і послуги, виплата процентів (доходу) за зобов'язаннями, субсидії та поточні трансферти підприємствам та населенню.

Видатки розвитку (або капітальні видатки) – це видатки, які спрямовані на реалізацію програм соціально-економічного розвитку, що пов'язані із здійсненням інвестиційної та інноваційної діяльності, а також направлені на фінансування субвенцій та інших видатків, які пов'язані із розширеним відтворенням. Сюди відносять:

- а) фінансування капітальних вкладень виробничого та невиробничого призначення;
- б) фінансування структурної перебудови народного господарства;
- в) кошти, які надаються як бюджетні позички на інвестиційні цілі юридичним особам;
- г) видатки, при здійсненні яких створюється або збільшується майно, що знаходиться у власності держави або органів місцевого самоврядування тощо.

Слід наголосити, що кожен напрямок видатків має цільове призначення. Так, поточні видатки (код 2000) за цільовим призначенням спрямовуються на:

- оплату праці і нарахування на заробітну плату – 2100;
- використання товарів і послуг – 2200;
- обслуговування боргових зобов'язань – 2400;
- поточні трансферти – 2600;
- соціальне забезпечення – 2700;
- Інші поточні видатки – 2800.

В свою чергу, капітальні видатки (код 3000) спрямовують на:

- придбання основного капіталу – 2100;
- створення державних запасів і резервів – 2200.

Стаття «Внутрішнє кредитування» (код 4100) включає:

- надання внутрішніх кредитів (код 4110)
- повернення внутрішніх кредитів (код 4120) тощо.

Видатки досліджуваної установи у 2016 р. відповідно до затвердженого кошторису (додаток 3.1) склали 2 225 700,00 грн. Основну частку складають поточні видатки – 2 163 700,00 грн. (за загальним фондом), їх структуру подано на рис. 1.7. Таблиця 1.1 доповнює та аналізує структуру цих видатків.

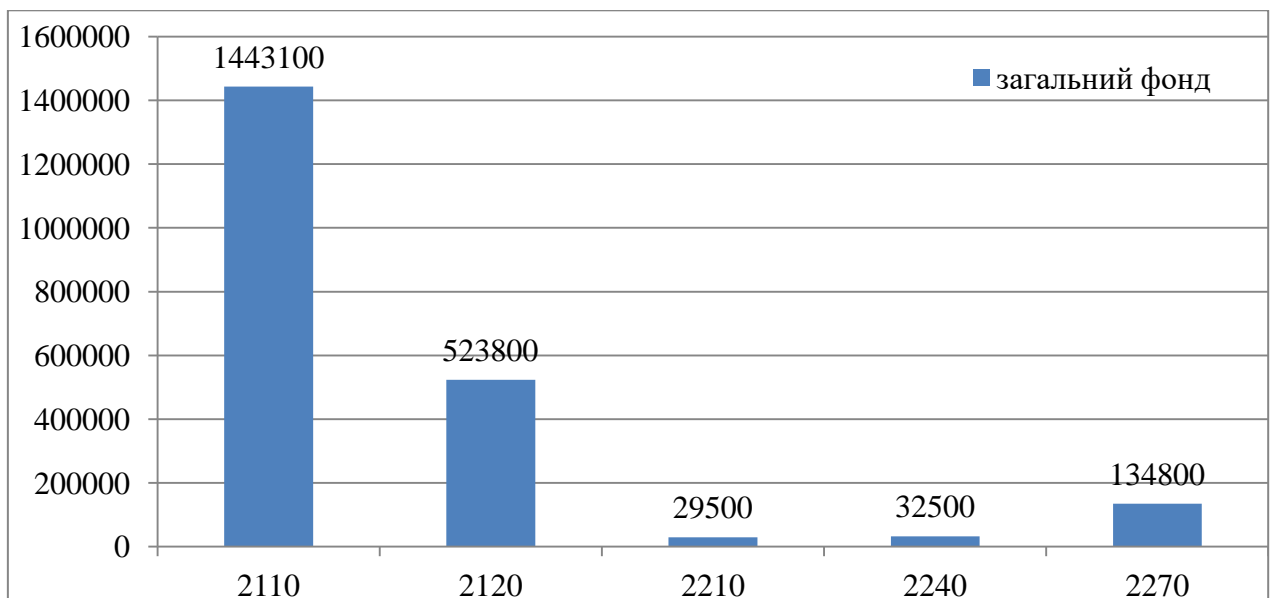


Рис. 1.7. Структура поточних видатків ЦБ ДНЗ у загальному фонді (2016р.)

Таблиця 1.1

## Структура поточних видатків установи у 2016 році

Показник	Сума, грн.	Питома вага, %
Поточні видатки:	2 163 700,00	100,00
- оплата праці (2110)	1443100,00	66,70
- нарахування на заробітну плату (2120)	523800,00	24,21
- предмети, матеріали, обладнання (2210)	29500,00	1,36
- оплата послуг, крім комунальних (2240)	32500,00	1,50
- оплата комунальних послуг (2270)	134800,00	6,23

Як видно з наведених рисунку 1.7 та таблиці 1.1, найбільшу питому вагу у структурі поточних видатків займають видатки на оплату праці 66,70 %. Згідно з планом із загального фонду в основному фінансуються видатки на оплату праці та нарахування, оплату комунальних послуг.

Поточні видатки з спеціального фонду заплановано профінансувати лише на суму 62000,00 грн. З них, на предмети, матеріали, обладнання (код – 2210) на суму 29500,00 грн.; решта (32500,00 грн.) – на оплату послуг (крім комунальних) за кодом 2240.

ВКВ бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів (далі – РБК), яким спрямовують платежі із бюджету. Класифікація видатків бюджету за цією ознакою дає можливість здійснити повний економічний аналіз та контроль за витрачанням бюджетних коштів.

На основі цієї класифікації Державна казначейська служба України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр формування та використання фінансових ресурсів РБК.

Наприклад, код Міністерства освіти і науки України – 220, Міністерства фінансів України – 350, Анти монопольного комітету України – 601, Рахункової палати України – 651, Тернопільської обласної державної адміністрації – 789 тощо.

ВКВ бюджету затверджується відповідно до рівня:

- 1) для державного бюджету – Міністерством фінансів України і

визначається відповідно до закону про Державний бюджет України (ч.2 ст.22 БКУ [2]);

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

Сформована відповідно до вимог БКУ відомча класифікація дає змогу розподілити відповідальність за виконання функцій (програм) РБК.

ПКВ бюджету застосовується при формуванні бюджету за програмно-цільовим методом і щорічно визначається у законі про Державний бюджет України у відповідності до вимог ч. 3 ст. 38 БКУ [2].

Формування ПКВ державного бюджету при складанні проекту закону про державний бюджет проводиться за структурою кодування.

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

У більшості випадків за базу визначення бюджетної програми беруться бюджетні призначення окремого головного РБК за функціональною класифікацією, аналізується його організаційна структура з метою визначення відповідальних виконавців та детально визначається мета бюджетної програми, яку необхідно досягнути, і завдання, які потрібно виконати для досягнення цієї мети за рахунок відповідного бюджетного призначення.

Такий підхід щодо класифікації видатків дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами та відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності у цьому кожного відомства.

З метою поліпшення прозорості та контрольованості використання бюджетних коштів бюджетну програму, обсяг видатків на яку складає більше

1-1,5 відсотка загального обсягу видатків державного бюджету, доцільно розподілити на декілька менших бюджетних програм. Це дозволить детальніше проводити аналіз використання бюджетних коштів та оцінку досягнутих результатів.

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

У відповідності до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [6] усі підприємства, установи та організації незалежно від їхніх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік і представляти фінансову звітність, тому Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів комунальної власності управління освіти і науки Тернопільської міської ради повинна вести бухгалтерський облік у відповідності до вимог чинного законодавства.

Основним напрямком бухгалтерського обліку усіх бюджетних установ, а отже і ЦБ ДНЗ виступає облік видатків. Враховуючи основне завдання бюджетних установ щодо кінцевого результату (звітного періоду) діяльності – виконання кошторису доходів і видатків – яке визначає, по суті, другу назву обліку бюджетних установ, а саме облік виконання кошторису доходів і видатків, це твердження є безсумнівним. З огляду на це організація обліку видатків є пріоритетною у кожній установі.

Організація обліку видатків бюджетних установ охоплює такі напрямки, які відображає рисунок 1.8.

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, що відображає рисунок 1.9.



Рис. 1.8. Складові організації обліку видатків бюджетних установ

Доходи бюджетних установ мають специфічний характер. Вони поділяються на доходи загального і спеціального фондів. Порядок їх формування регулюється окремими нормативними актами щодо кожного виду. Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення – зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку – характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

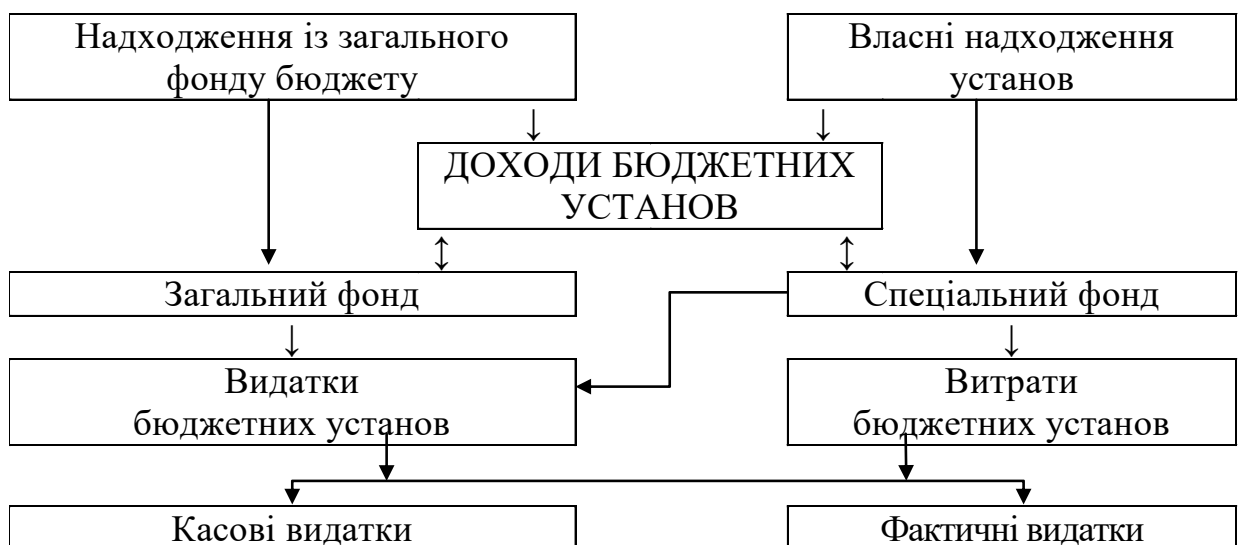


Рис. 1.9. Взаємозв'язок доходів, видатків та витрат бюджетних установ

Зауважимо, що в загальній системі бухгалтерського обліку ЦБ ДНЗ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найбільш відповідальним, про що, до речі, свідчить традиційна друга назва системи – бухгалтерський облік виконання кошторису доходів і видатків. Отже, питання організації обліку зазначених напрямків потребує найдокладнішої розробки й опрацювання. Загальні завдання організації бухгалтерського обліку доходів, видатків та витрат відображає рисунок 1.10.

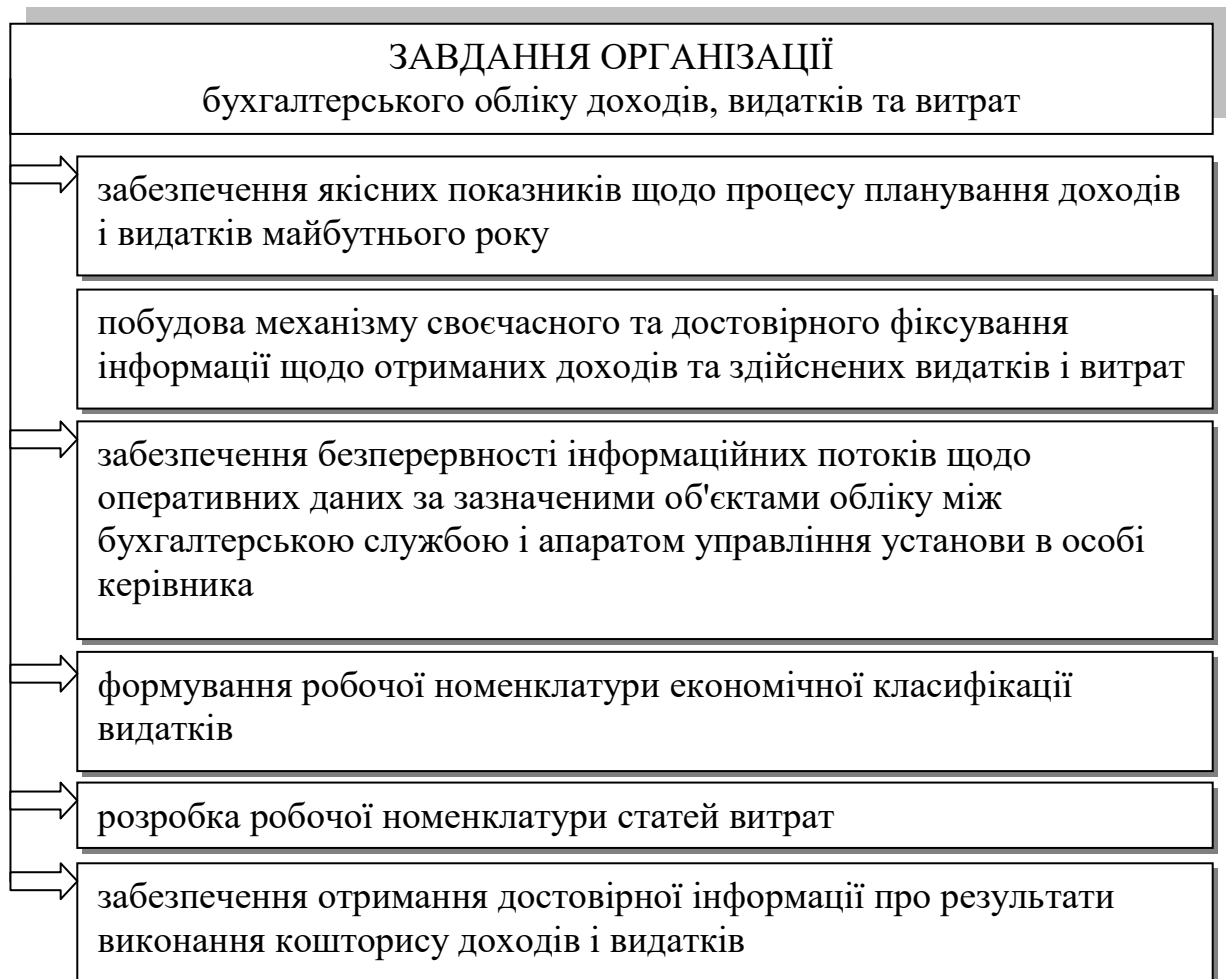


Рис. 1.10. Завдання організації бухгалтерського обліку  
доходів, видатків та витрат

Основними законодавчими та нормативно-правовими документами, на підставі яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку ЦБ ДНЗ на виконання видаткової частини бюджетів є:

- Бюджетний кодекс України [2];



- Закон України «Про Державний бюджет» на відповідний рік;
- рішення про бюджети місцевого самоврядування;
- Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2012 № 1407 [41];
- Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, наказ Міністерства фінансів України 23.08.2012 № 938 [42];
- Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228 [46];
- Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. Наказ Міністерства фінансів України 02.03.2012 № 309 [43].

Організація роботи щодо здійснення видатків розпочинається із внесення в базу даних органів державного казначейства (до початку бюджетного року) інформації про мережу установ та організацій, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів.

Бюджетним установам та організаціям відповідно до поданих заявок в органах казначейства відкриваються реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки для проведення видатків. Рахунки відкриваються за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків і мають чотирнадцять знаків. Перших чотири знаки означають номер балансового рахунку відповідно до Плану рахунків. Всі інші знаки кодуються програмним забезпеченням в автоматичному режимі на основі інформації, внесеної в базу даних органів казначейства за конкретним розпорядником коштів.

Згідно з отриманими річними розписами призначень державного та відповідного місцевого бюджету органи казначейства реєструють в обліку планові показники річних та помісячних розписів за видатками.

Розпорядники коштів відповідно до витягів із річних та помісячних

розписів подають до органів казначейства річні кошторисні призначення та помісячні плани асигнувань.

Відповідно до доведених розписів здійснюється виділення асигнувань загального та спеціального фондів бюджетів (у частині власних надходжень), згідно з затвердженими кошторисами проводяться касові видатки.

Після відображення на реєстраційних та спеціальних реєстраційних рахунках розпорядників коштів планових показників останні можуть здійснювати реєстрацію бюджетних зобов'язань.

Після отримання асигнувань на підставі поданих розпорядниками коштів платіжних та підтверджуючих документів здійснюються видатки по оплаті рахунків за виконані роботи, надані послуги, отримані товарно-матеріальні цінності. Вищезазначені операції відображаються у бухгалтерському обліку як проведені касові видатки.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку виконання кошторису бюджетних установ**

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

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

У зарубіжній практиці обліку на сьогодні склалася чотирирівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності, яка може бути застосована і для вітчизняних реалій (рис. 1.11).



Рис. 1.11. Система регулювання бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ

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

Основними робочими документами конкретної організації є: документи щодо облікової політики установи, затверджені керівником форми первинних облікових документів, графіки документообігу, робочий план рахунків та форми внутрішньої звітності.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна (рис. ): від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько

спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України тощо.

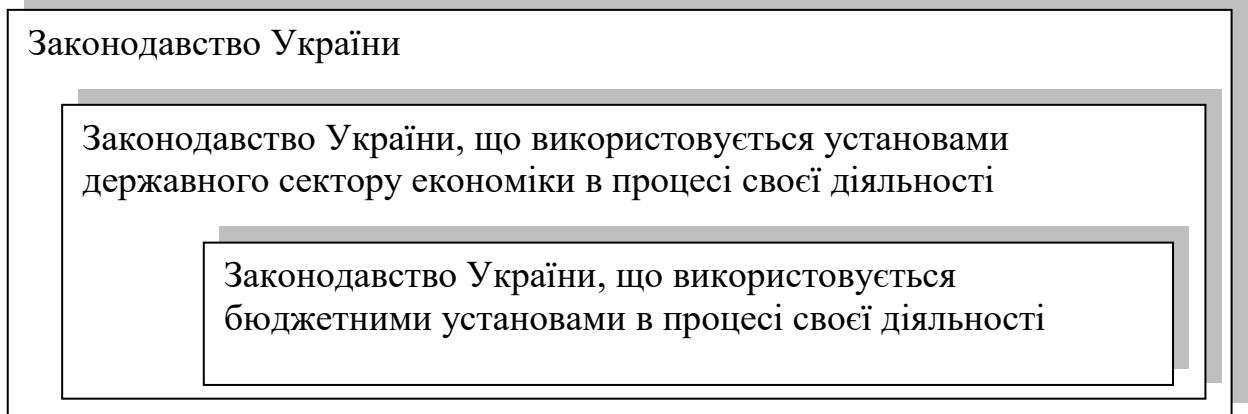


Рис. 1.12. Розташування законодавчої бази діяльності бюджетних установ в загальній системі законодавства України

Схематично структуру законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ, можна зобразити, як показано на рисунку 1.13.

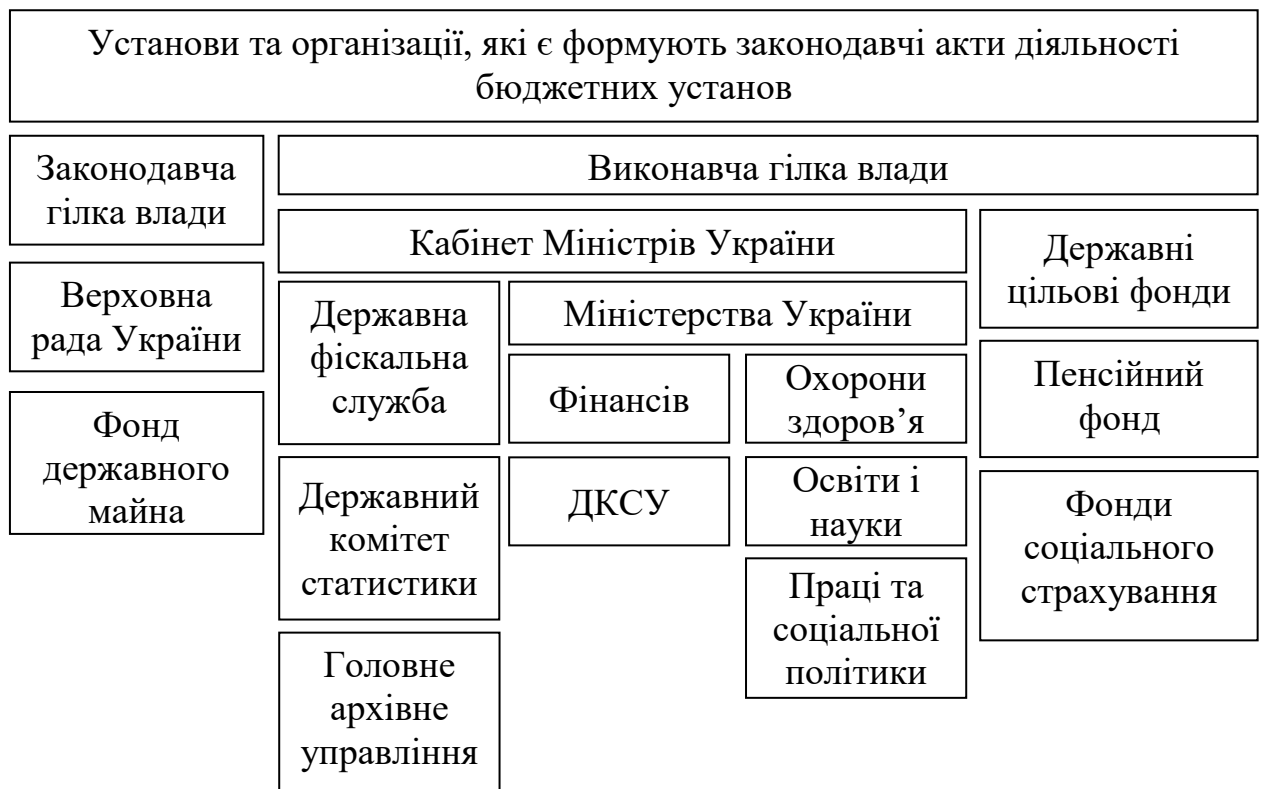


Рис. 1.13. Структура законотворчих органів України, що регламентують діяльність бюджетних установ

На рисунку 1.13 зображені лише основні міністерства і відомства (з виконавчої гілки влади), які створюють законодавче поле діяльності для бюджетних установ закладів освіти, в тому числі дошкільної. В їх складі працюють ряд служб (складових центральних органів виконавчої влади) – комітетів, управлінь, державних цільових фондів, які також є законотворчими органами для названих установ.

Якщо продовжити класифікацію за вище наведеним рисунком, то умовно законодавчу базу, яка безпосередньо стосується організації та методики обліку та оподаткування бюджетних установ, можна поділити на універсальні і спеціалізовані законодавчі акти, як представлено рисунком 1.14.

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

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

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

1. Форма організації обліку (меморіально-ордерна чи журнально-ордерна) регламентуються «Інструкцією про використання єдиної журнально-ордерної форми рахівництва», затвердженою листом від 08.03.1960 р. № 63 Міністерства фінансів СРСР [9], «Інструкцією з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, які стоять на державному бюджеті СРСР», затвердженою наказом Міністерства фінансів СРСР від 10.03.87 р. № 61 [8] та «Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору», наказ

Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755 [44]. Форма організації обліку установи визначається в її обліковій політиці.

2. Посадові інструкції працівників бухгалтерії складаються згідно з «Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників», затвердженим наказом Мінпраці від 29.12.2004 року № 336.

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

Рис. 1.14. Розподіл законодавчої та нормативної бази діяльності бюджетних установ

3. Нормативна база обліку конкретної установи встановлюється згідно з прийнятою обліковою політикою, яка складається на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 966-XIV [6] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору 25[.]

4. Форми облікових реєстрів встановлюються згідно з «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів від 24.05.1995 р. № 88 [37].

5. Робочий план рахунків установи складається відповідно Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219 [40].

6. Форми звітності з 2012 р. складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів від 24.01.2012 за № 44 «Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів» [45].

7. Форми первинних документів складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів України 29.06.2017 № 604 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [50]

8. Проведення інвентаризації регламентується наказом МФУ 02.09.2014 за № 879 «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» [38].

Наказом МФУ від 28 листопада 2016 року № 1038 затверджено План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки [35]. Встановлено, що на бюджетні установи поширюється дія національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [31], зокрема:

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

- НП(С)БОВДС 102 «Консолідована фінансова звітність» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» від 25.01.2012 р. № 52;
- НП(С)БОВДС 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 № 1202;
- НП(С)БОВДС 122 «Нематеріальні активи» від 12.10.2010 № 1202;
- НП(С)БОВДС 123 «Запаси» від 12.10.2010 р. № 1202;
- НП(С)БОВДС 124 «Доходи» від 24.12.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 126 «Оренда» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 127 «Зменшення корисності активів» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 128 «Зобов'язання» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 129 «Інвестиційна нерухомість» від 24.10.2010 р. № 1629;
- НП(С)БОВДС 130 «Вплив змін валютних курсів» від 11.08.2011 р. № 1022;
- НП(С)БОВДС 131 «Будівельні контракти» від 29.12.2011 р. № 1798;
- НП(С)БОВДС 132 «Виплати працівникам» від 29.12.2011 р. № 1798;
- НП(С)БОВДС 133 «Фінансові інвестиції» від 18.05.2012 р. № 568;
- НП(С)БОВДС 134 «Фінансові інструменти» від 18.05.2012 р. № 568;
- НП(С)БОВДС 135 «Витрати» від 18.05.2012 р. № 568.



## Висновки до розділу 1

Об'єктом дослідження є Централізована бухгалтерія дошкільних навчальних закладів, яка має відповідну структуру та проводить свою діяльність на основі нормативно-правових актів України та на базі Положення про цю установу. В ньому визначені основні завдання та функції ЦБ ДНЗ.

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

Класифікація видатків є багатогранною та різноманітною, у залежності від функцій, які на них покладаються. Видатки досліджуваної установи залежно від розподілу функцій між державою й органами самоврядування поділяються на:

- 1) видатки з фінансування державних повноважень;
- 2) фінансування власних повноважень.

В Україні запроваджено класифікацію видатків, яка дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами і відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності кожного відомства. Класифікація видатків бюджету розроблена на основі класифікації функцій управління. Вона приведена у відповідність до міжнародних стандартів статистики державних фінансів та розподілена за чотирма ознаками: за функціями, за економічною характеристикою операцій, за ознакою РБК, за бюджетними програмами.

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

Видатки досліджуваної установи визначені у відповідності до затвердженого кошторису.

Основним напрямком бухгалтерського обліку усіх бюджетних установ, а отже і ЦБ ДНЗ виступає облік видатків. Враховуючи основне завдання

бюджетних установ щодо кінцевого результату (звітний період) діяльності – виконання кошторису доходів і видатків – яке визначає, по суті, другу назву обліку бюджетних установ, а саме облік виконання кошторису доходів і видатків, це твердження є безсумнівним. З огляду на це організація обліку видатків, за відповідними напрямками, є пріоритетною у кожній установі.

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 методика обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ

#### **2.1. Кошторис як основний фінансовий документ бюджетної установи: його структура та порядок формування**

Бюджетну сферу охоплює кошторисне фінансування, сутність якого полягає у виділенні бюджетних асигнувань на основі спеціального розрахункового документа – кошторису. Кошторисно-бюджетне фінансування розглядається як метод безповоротного, безвідплатного відпуску грошових коштів на утримання установ, які перебувають на повному фінансуванні з бюджету, на основі фінансових планів кошторисів витрат.

Кошторис ЦБ ДНЗ має дві важливі складові: загальний та спеціальний фонди (додаток 3.1). Загальний фонд містить в собі обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на виконання ЦБ ДНЗ своїх основних функцій, які наведені на рисунку 1.3. Спеціальний фонд містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою своїх функцій.

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

Формування дохідної частини загального фонду проекту кошторису досліджуваної установи повинно здійснюватись на підставі розрахунків потреби у бюджетних коштах, виходячи з прогнозованої кількості дітей, що

перебуватимуть у закладах за рахунок бюджетних коштів та прогнозованих витрат на утримання однієї дитини. Планування бюджетних видатків ДНЗ здійснюється із використанням нормативного методу, розрізняючи матеріальні, фінансові та бюджетні норми [7].

Зміст нормування полягає в створенні науково обґрунтованої системи нормативів, яка повинна забезпечити якісний рівень планових розрахунків. Визначення обсягів фінансування бюджетної установи ґрунтується на:

- показниках, що характеризують кількісні параметри діяльності бюджетної установи (оперативно-сітьові показники);
- нормативах видатків у розрахунку на певний кількісний показник (бюджетне нормування).

Оперативно-сітьові показники поділяються на дві групи:

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

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

II група – загальні показники, які характеризують структуру бюджетної установи.

Бюджетне нормування полягає у встановленні бюджетних норм та бюджетних нормативів. Норми витрат, при цьому, характеризують обсяг видатків на одну розрахункову одиницю та служать основою для визначення розміру необхідних матеріальних і нематеріальних благ. В той же час, норматив має додаткове призначення, яке полягає в державному регулюванні тих чи інших розподільчих відносин.

Бюджетний норматив, на відміну від бюджетної норми, не пов'язаний безпосередньо з одиницею нормування.

Норми і нормативи використовуються як базовий елемент під час розробки планів діяльності установ освіти, у тому числі дошкільних навчальних закладів, а також для обґрунтування варіантів розвитку освітньої

сфери країни в цілому. Система норм і нормативів включає такі нормативи (рис. 2.1).

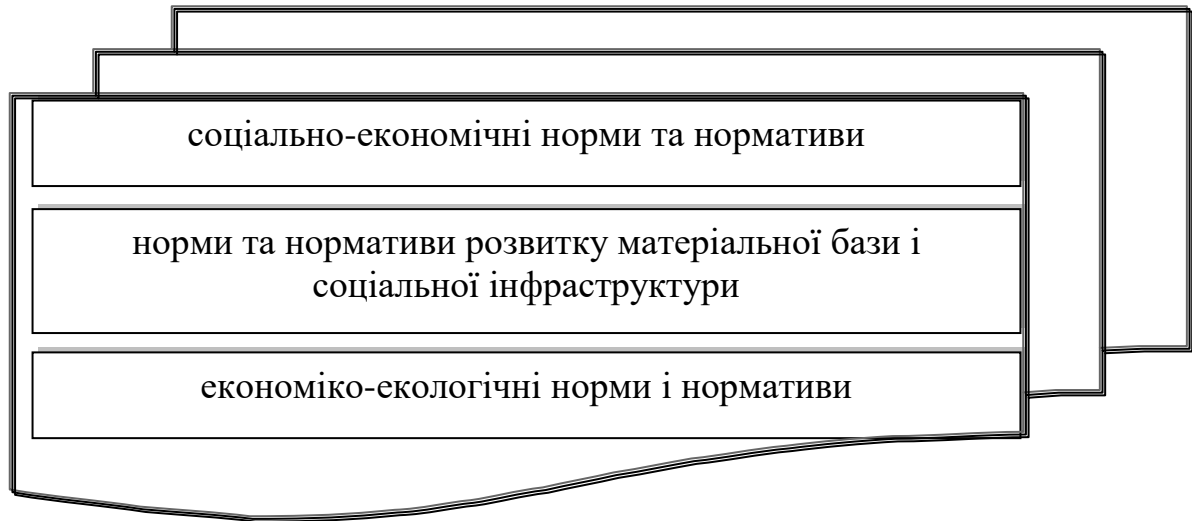


Рис. 2.1. Система норм і нормативів

Дохідна частина спеціального фонду проекту кошторису планується за кожним джерелом доходів спеціального фонду дошкільного навчального закладу. Обов'язково слід брати за основу такий показник, як плановий обсяг надання платних послуг, які можуть надаватись ДНЗ, а також інші розрахункові показники. На нашу думку, це може бути кількість ліжок-місць; площа приміщень і вартість обладнання та іншого майна, яке може здаватися в оренду. Під час формування показників кошторису ДНЗ на наступний рік необхідно враховувати фактичні показники одержаних доходів за кожним джерелом за останній звітний рік, а також очікувані зміни в умовах роботи дошкільного навчального закладу.

На основі зведеного показника доходів кошторису ДНЗ визначається обсяг видатків спеціального фонду кошторису дошкільного навчального закладу. Витрачання коштів дошкільного навчального закладу здійснюється ним самостійно, але відповідно до затвердженого кошторису і суворо за статтями витрат бюджетної класифікації. Під час складання кошторисів ДНЗ особливу увагу слід приділити законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків, правильності їх розподілу відповідно до економічної класифікації видатків.

Видатки ДНЗ формуються згідно з економічною класифікацією видатків, яка застосовується всіма бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками та складаються з поточних видатків та капітальних видатків.

У практичній діяльності бюджетних установ застосовуються чотири види кошторисів витрат: індивідуальні, загальні, зведені, кошториси витрат на централізовані та інші заходи (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Види кошторисів бюджетних установ

Види кошторисів відрізняються між собою різним рівнем узагальнення інформації про видатки. Індивідуальний кошторис відображає вимоги у коштах кожного окремого дошкільного навчального закладу з урахуванням специфіки його функціонування. Загальні кошториси складаються для видатків груп однотипових навчальних закладів. Зведені кошториси вміщують всі видатки на утримання бюджетних установ, що підпорядковані Міністерству освіти і науки України. Такі кошториси об'єднують всі індивідуальні, загальні кошториси та кошториси на централізовані заходи.

Фінансування бюджетних установ здійснюється виключно на підставі затвердженого в установленому порядку кошторису. Кошторис доходів і видатків – це основний документ, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання коштів бюджетних установ [20]. Цей основний плановий документ надає повноваження бюджетним установам для отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг та напрямки використання коштів для виконання функцій та досягнення цілей, які визначені для них на рік відповідно до бюджетних призначень.

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

Очевидно, що через велику кількість КЕКВ та з огляду на різноманітну специфіку діяльності бюджетних установ головний бухгалтер кожної такої установи повинен розробляти робочу скорочену економічну класифікацію видатків. Зазначена робота здійснюється на наступний звітний період до початку планування діяльності, тобто перед складанням проекту кошторису доходів і видатків. Розробці робочої економічної класифікації видатків передуює вивчення складу кожного з кодів економічної класифікації, результати якого доречно оформити у вигляді таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

## Характеристика складу кодів економічної класифікації видатків

КЕКВ	Назва	Складові КЕКВ

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



Рис. 2.3. Схема зв'язку робочої класифікації видатків бюджетних установ із процесом управління бюджетними установами

Склад і детальна структура робочої класифікації видатків береться за основу при плануванні видатків на майбутній звітний період. Планування видатків бюджетних установ здійснюється при складанні проекту кошторису доходів і видатків на наступний бюджетний рік. Порядок планування видатків докладно подано на рисунку 2.4.





Рис. 2.4. Рух інформації у процесі проектування, розгляду та затвердження кошторисів розпорядників бюджетних коштів

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

Крім того, основним документом, що регулює процеси складання, розгляду й затвердження кошторисів бюджетних установ є «Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228 [46].

Процес складання проектів кошторисів починається з того, що Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи повідомляють ГРК дані про граничні обсяги видатків загального фонду проекту відповідного бюджету на наступний рік. Ці дані формуються з огляду на планові доходи державного й місцевих бюджетів на наступний рік. Разом з цими даними

головним розпорядникам коштів бюджету надаються необхідні інструктивні матеріали для формування бюджетних запитів.

Відповідно до Порядку № 228 планування дохідної та видаткової частин кошторису здійснюється з урахуванням таких вимог. У дохідній частині проекту кошторису зазначаються планові обсяги асигнувань із загального фонду бюджету й обсяги надходжень зі спеціального фонду, які передбачається спрямувати на покриття відповідних видатків бюджетної установи.

Формування дохідної частини загального фонду здійснюється на підставі планових обсягів бюджетних асигнувань, що виділяються на утримання цієї установи. Дані про планові обсяги бюджетних асигнувань повідомляються установі безпосередньо вищою організацією.

У дохідній частині спеціального фонду зазначаються планові обсяги надходжень з інших джерел, одержання яких передбачене відповідними законодавчо-нормативними документами. До таких надходжень належать кошти, одержувані бюджетною установою від надання послуг, виконання робіт і реалізації продукції чи іншої діяльності.

Порядком № 228 передбачено, що дохідна частина спеціального фонду формується на підставі розрахунків, які складаються щодо кожного запланованого на наступний рік джерела доходів.

У видатковій частині проекту кошторису визначається загальна сума видатків бюджетної установи за кодами економічної класифікації, а також з розподілом видатків, які планується покрити за рахунок бюджетних асигнувань, і видатків, які планується здійснити за рахунок спеціального фонду.

Асигнування, передбачені у видатковій частині єдиного кошторису доходів і видатків установи, мають забезпечувати повне фінансування витрат цієї установи. Для цього чисельність працівників установи, яка пропонується до затвердження за штатним розписом, повинна бути приведена у

відповідність з фондом зарплати, який планується, а витрати на господарське утримання – з наявними джерелами фінансування.

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

Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідними нормативно-правовими актами, що визначають порядок формування обсягів витрат за їх категоріями, кожна з яких обов'язково обґрунтовується розрахунками. Вони здійснюються зі урахуванням особливостей діяльності установи.

Видатки за рахунок перевищення доходів над видатками спеціальних та інших позабюджетних коштів плануються за категоріями видатків у цілому з виокремленням сум, які спрямовуються на покриття дефіциту бюджетних асигнувань. Зазначені кошти передбачаються насамперед на задоволення потреби в коштах на заробітну плату працівників установ з нарахуваннями на соціальне страхування, на оплату витрат, пов'язаних із господарським утриманням установ, та інших першочергових витрат.

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

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

У тижневий термін після опублікування Закону України «Про Державний бюджет України», відповідного рішення місцевих рад

Міністерство фінансів України, місцеві фінансові органи повідомляють ГРК обсяги затверджених бюджетних асигнувань з їх щомісячним розподілом.

Відповідно до встановлених лімітів бюджетних асигнувань головні розпорядники та розпорядники вищого рівня уточнюють підвідомчим установам річні обсяги бюджетних асигнувань, здійснюють щомісячний розподіл асигнувань із загального фонду (Додаток 3.2) й доводять у відповідні лімітні довідки про бюджетні асигнування (Додаток 3.4).

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

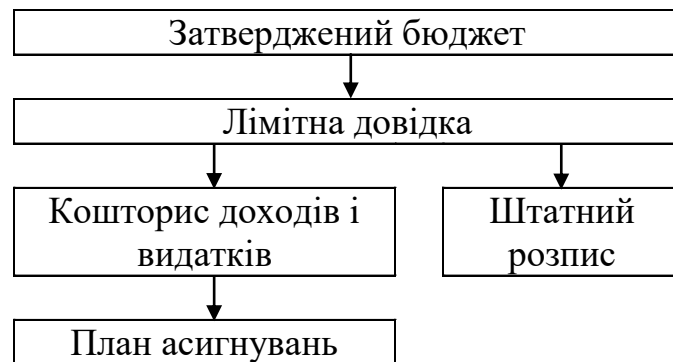


Рис. 2.5. Схема порядку складання кошторису доходів і видатків коштів бюджетних установ

Розпорядники бюджетних коштів відповідно до затверджених для них обсягів бюджетних асигнувань та інших показників, зазначених у лімітній довідці, приводять у відповідність до них свої витрати. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується до затвердження у штатному розписі,

має бути приведено у відповідність до певного фонду оплати праці, а інші витрати – у відповідність до інших установлених асигнувань так, щоб забезпечити виконання функцій, покладених на установу.

Штатний розпис (додаток И), що його подає установа до вищої організації, є документом, який визначає структуру установи, кількість штатних одиниць за кожним структурним підрозділом і в цілому по установі. У штатному розписі зазначаються встановлені штатному персоналу посадові оклади, надбавки, доплати, місячний фонд заробітної плати, а також фонд заробітної плати на рік для цієї установи.

Фінансування установ без затвердженого у визначеному порядку кошторису забороняється. У процесі виконання кошторисів керівники установ мають право в межах затвердженої загальної суми видатків на оплату праці самостійно перерозподіляти кошти між фондом заробітної плати за основними окладом, доплатами і надбавками та фондом на преміювання. Зазначені зміни можуть вноситися лише за наявності відповідних підстав згідно із законодавством з питань оплати праці. У разі внесення таких змін обґрунтування у вигляді пояснювальної записки подаються установою до квартальних та річних звітів про виконання кошторису доходів і видатків.

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

Кошториси і плани асигнувань на проведення централізованих заходів затверджують окремо щодо кожного заходу керівники міністерств, інших

центральных органів виконавчої влади, держадміністрацій та виконавчих органів місцевих рад. Такі кошториси та плани асигнувань можуть бути затверджені на загальний обсяг видатків. При цьому для здійснення кожного конкретного заходу не пізніше ніж за місяць складається окремий кошторис на підставі календарних планів.

Кошториси та плани асигнувань підписують керівник і головний (старший) бухгалтер установи (централізованої бухгалтерії).

Затверджені кошториси, плани асигнувань та штатні розписи бюджетних установ скріплюється гербовою печаткою і підписом керівників установ, уповноважених затверджувати такі документи, із зазначенням дати затвердження. Ці документи затверджуються у двох примірниках, один з яких повертається установі, а другий залишається в установі, яка їх затвердила.

Затверджений кошторис доходів і видатків (Додаток 3.1) є для бюджетної установи основним фінансовим документом, що визначає обсяг коштів, виділених з бюджету на утримання установи, і розподіл їх у напрямках витрачання.

До кошторису подаються плани асигнувань із загального та спеціального фонду бюджету установи (додаток 3.2 та 3.3 відповідно) Це помісячний розподіл видатків, затверджених у кошторисі для загального чи спеціального фонду, за скороченою формою економічної класифікації, який регламентує взяття установою зобов'язань протягом року.

Порядок фінансування бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів бюджетів різних рівнів, здійснюється на основі затверджених кошторисів. Такий порядок наведено на рисунку 2.6.

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

Асигнування досліджувани установи по загальному фонду бюджету отримують однією сумою на свій рахунок у казначействі, тому мають право

самостійно розподіляти їх на власні потреби, хоча за сумою асигнувань затверджується відповідний план використання коштів у головного РБК (наприклад, управління освіти на науки Тернопільської міської ради, яке є головним розпорядником для установи).

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

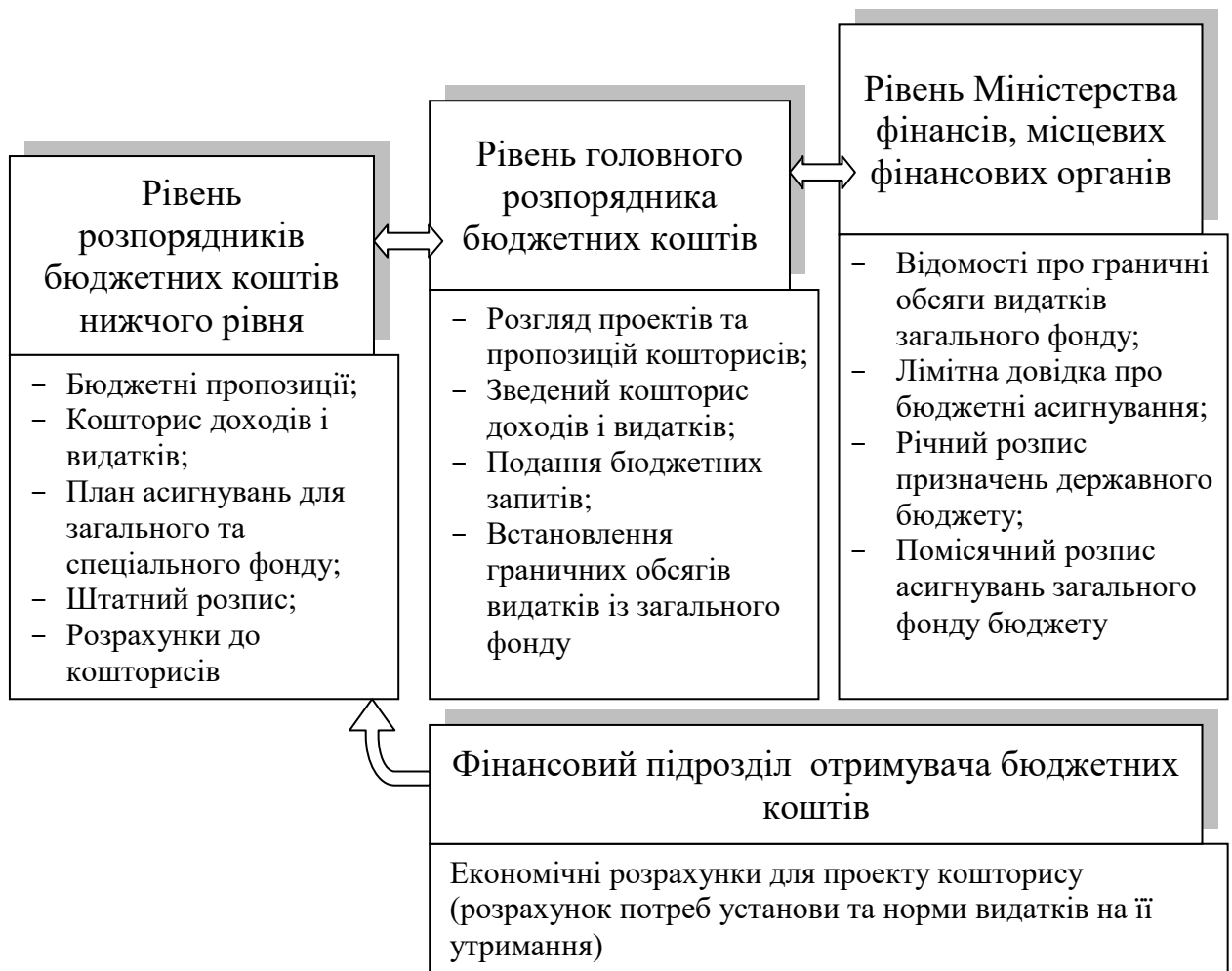


Рис. 2.6. Схема процесу фінансування

На реєстраційні рахунки РБК, які відкриваються в органах ДКСУ, зараховуються кошти, що надходять на їх ім'я. Кожний конкретний

розпорядник коштів у системі казначейства може мати декілька реєстраційних рахунків, що залежить від деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації (КПКВ). У додатку І, на основі Реєстру про залишки коштів загального та спеціального фондів на відповідних рахунках, можна побачити усі номери відкритих реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших та поточних рахунків для досліджуваної установи.

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

Платіжні доручення приймаються до виконання при наявності затверджених кошторисних призначень загального і спеціального фондів, помісячних планів асигнувань загального фонду, зареєстрованих боргових та фінансових зобов'язань та у межах наявності коштів за певним КПКВ відповідного реєстраційного рахунку. Здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів схематично зображено на рисунку 2.7.

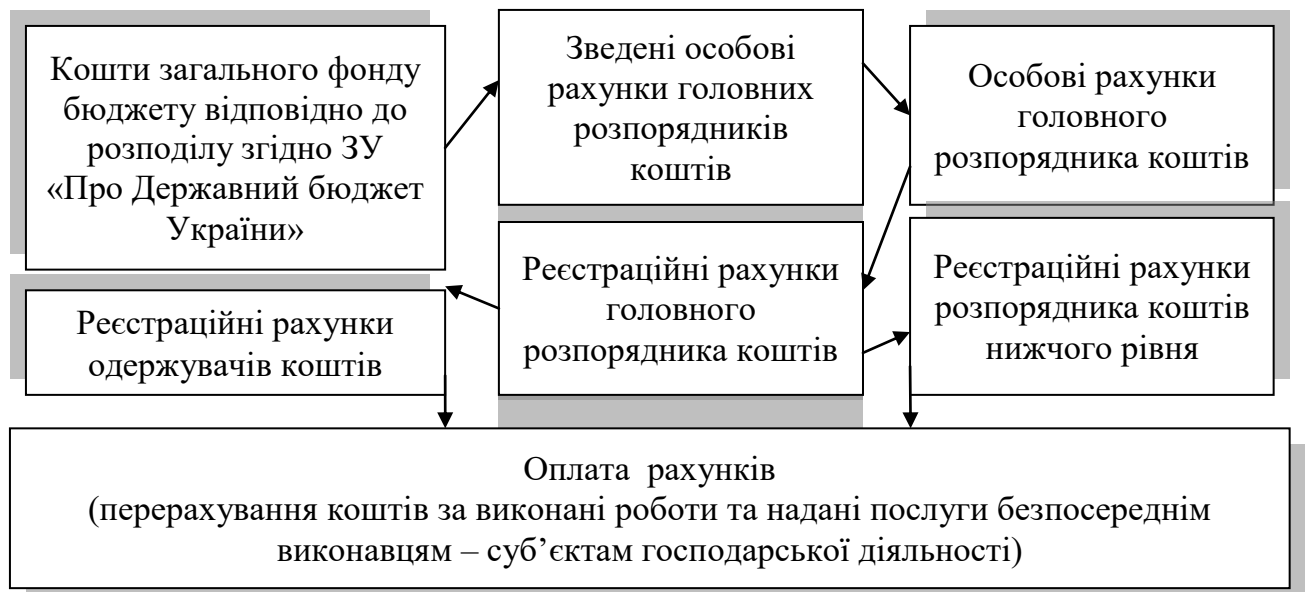


Рис. 2.7. Схема здійснення видатків при казначейському обслуговуванні бюджетів



## 2.2. Облік доходів бюджетної установи

Кожна бюджетна установа незалежно від того, чи веде вона облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією для забезпечення своєї діяльності складає кошторис доходів і видатків, план асигнувань із загального фонду, плани спеціального фонду. Кошти установам виділяються лише при наявності затвердженого кошторису та планів.

Отримуючи фінансування з бюджету та власні доходи, бюджетні установи освоюють ці грошові потоки, в результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами дозволяє визначити результат виконання кошторису установи за рік (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Схема процесу діяльності бюджетних установ

Про відкриті асигнування бюджетним установам надається виписка з їх реєстраційних рахунків обслуговуючими органами Держказначейства.

Із набуттям чинності з 01.01.2017 року нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі постало питання перенесення залишків та правильності складання кореспонденції рахунків при провадженні діяльності. Для перенесення залишків були розроблені та затверджені наказом МФУ «Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків» від 21.12.2016 № 1127 [24], для ведення бухгалтерського обліку було розроблено Типову кореспонденцію рахунків. Відповідно до Методичних рекомендацій № 1127 залишки доходів загального фонду з 70 рахунку переносяться на рахунок 7011 «Бюджетні асигнування», 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»; 711 рахунок переноситься на 7111 «Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів (надходження від реалізації майна (крім нерухомого майна))», 7411(7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»; рахунок 712 переноситься на 7511 «Доходи за необмінними операціями (благодійні внески, цільові заходи)», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів (відсотки)», 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями (плата за оренду майна бюджетних установ)»; з рахунку 713 на рахунок 7011 «Бюджетні асигнування», 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»; з 714 рахунку на 7111 «Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)»; з рахунку 716 переноситься на 6911 (6921) «Доходи майбутніх періодів» [24].

Таким чином, з 2017 року для бухгалтерського обліку доходів – відкритих асигнувань, використовують пасивні рахунки Класу 7 «Доходи».

Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про

доходи за обмінними та необмінними операціями.

До перших названих (тобто обмінних операцій) належать:

- доходи за бюджетними асигнуваннями,
- доходи від реалізації продукції (робіт, послуг),
- доходи від продажу активів,
- фінансові доходи
- тощо.

Необмінними операціями є:

- податкові та неподаткові надходження;
- трансферти;
- тощо.

Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Таким чином, доходи загального фонду бюджетних установ обліковуються на рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», (7011 Бюджетні асигнування), а доходи їх спеціального фонду, відповідно, на рахунках 71 – 75:

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

7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)

72 «Доходи від продажу активів»

7211 Дохід від реалізації активів

73 «Фінансові доходи»

7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів

74 «Інші доходи за обмінними операціями»

7411 Інші доходи за обмінними операціями

75 «Доходи за необмінними операціями»

7511 Доходи за необмінними операціями

За кредитом рахунку 70 відображається отримання бюджетних асигнувань, а за дебетом:

а) зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів;

б) списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році;

в) закриття рахунку обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду.

Детальна характеристика зазначених рахунків та їх субрахунків наведена у додатку К.

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

Надходження та зарахування асигнувань з бюджету в обліку відобразатиметься бухгалтерськими проведенням – Дт 2313 - Кт 7011  
Іншу типову кореспонденцію наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

## Типова кореспонденція обліку доходів бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1.	Отримано бюджетні асигнування для здійснення повноважень визначених законодавством	2313	7011
2.	Нараховано доходи від реалізації продукції, робіт, послуг Відображено податкові зобов'язання з ПДВ (якщо установа платник ПДВ)	2111 7111	7111 6311
3.	Встановлено винних осіб за завдані установі збитки	2115	7111
4.	Оприбутковано запаси від ліквідації необоротних активів	1513, 1515, 1517, 1518, 1812, 1816	7111

5.	Оприбутковано виявлені необоротні активи внаслідок інвентаризації Зараховано виявлені активи до складу капіталу	10, 11, 12, 13, 1711, 1712, 7211	7211 5111
6.	Оприбутковано запаси виявлені під час інвентаризації	15, 18	7211
7.	Нараховано дохід від реалізації активів	2117	7211
8.	Нараховано плату за оренду майна	2117	7411
9.	Включено до складу доходів частку звітного періоду доходів майбутніх періодів	6911	7111, 7411
10.	Проведено дооцінку необоротних активів у межах раніше здійснених уцінок, що були включені до витрат	10, 11, 12, 1711, 1712	7411
11.	Збільшення чистої вартості реалізації запасів у межах попередніх зменшень	15, 18	7411
12.	Переоцінено зобов'язання виражені в іноземній валюті при зменшенні курсу	6211, 6415	7411
13.	Переоцінено залишок валютних коштів при зростанні курсу	2212, 2214, 2216, 2312	7411
14.	Оприбутковано запаси (гроші), отримані як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунки, безповоротна допомога	15, 18, 22, 23	7511
15.	Списано кредиторську заборгованість за якою минув строк позовної давності	6211, 6412, 6415	7511

Бюджетні установи в результаті своєї фінансово-господарської діяльності можуть отримувати в своє розпорядження кошти не тільки з бюджету, але і з інших джерел (рис. 2.9). БКУ передбачено, що «власні надходження бюджетних установ – це кошти, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання

робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності» [2].



Рис. 2.9. Власні надходження бюджетних установ

Власні надходження ЦБ ДНЗ за 2016 рік наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Власні надходження за 2016 р., грн.\*

Вид надходження	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року	Нахатовано за звітний рік	Надійшло за звітний рік	Залишок на кінець звітного року
Надходження всього	120343,27	15762,89	104580,38	104580,38	78459,18
- від оренди майна	104580,38	X	104580,38	104580,38	X
- фінансування	15762,89	X	X	X	X

\* сформовано на основі додатку Т

Отже, доходи досліджуваної установи складаються з доходів по загальному та спеціальному фондах, асигнування відбувається з місцевого бюджету. Також дана бюджетна установа отримує доходи за власними джерелами надходження, зазвичай, як плату за послуги оренди.

### 2.3. Облік касових та фактичних видатків бюджетних установ

Видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.

Видатки за загальним фондом плануються з урахуванням пріоритетності заходів, які виконує ГРК та його підвідомчі установи. Видатки установи за рахунок бюджетних коштів передбачаються відповідно до нормативно-правових актів, що визначають порядок формування, обсяги витрат за їхніми категоріями, кожна з яких обов'язково обґрунтовується відповідними розрахунками.

Загалом видатки в бюджетних установах класифікуються за такою схемою (рис. 2.10).

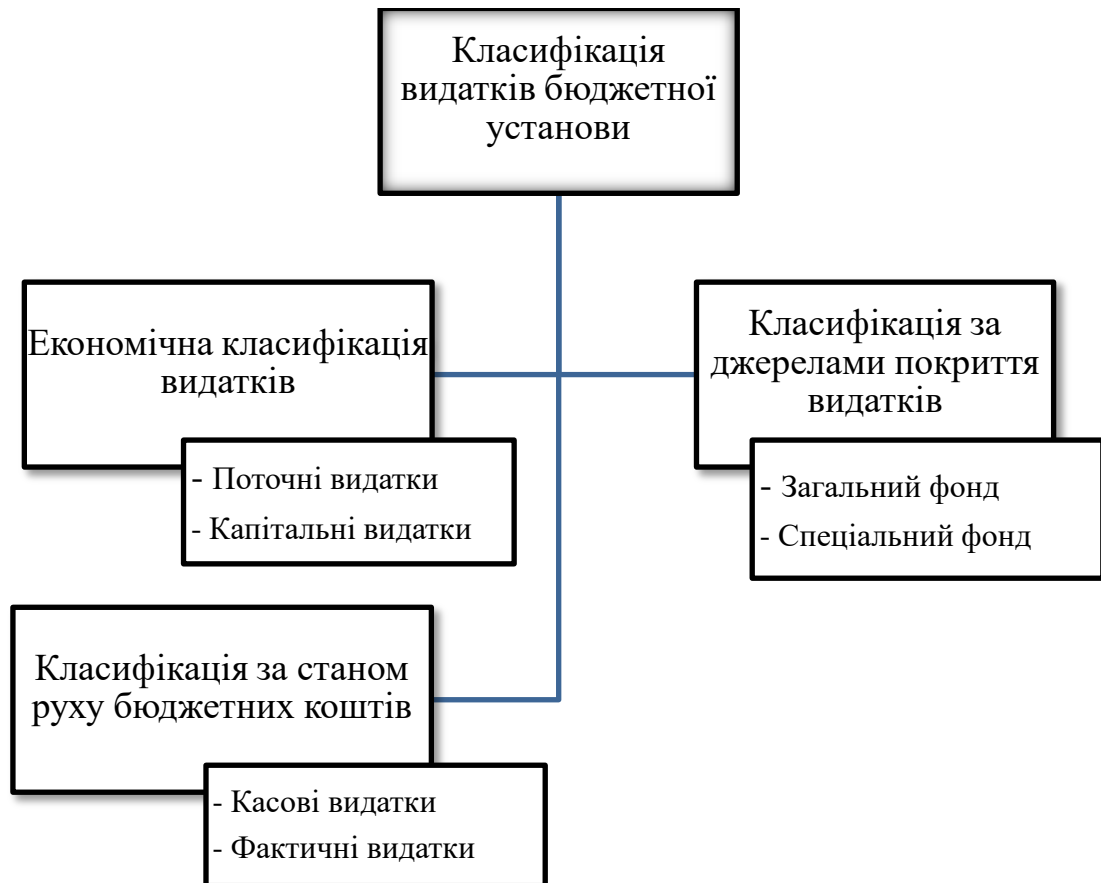


Рис. 2.10. Узагальнена класифікація видатків бюджетних установ

До складу видаткової частини загального фонду бюджету включаються видатки, обсяг яких не може змінюватися при скороченні видатків. Це – захищені видатки. Захищені видатки не підлягають зміні при виконанні бюджету, навіть у разі збільшення дефіциту, яке обов'язково спричинить скорочення видатків, затверджених у державному або місцевому бюджеті.

Кожною бюджетною установою затверджено перелік захищених статей видатків загального фонду за економічною структурою видатків згідно ст. 55 БКУ [2], зокрема:

- оплата праці (2110);
- нарахування на оплату праці (2120);
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв (2270);
- поточні трансфери місцевим бюджетам (2620);



– соціальне забезпечення (2700).

Касовими видатками вважаються всі суми проведені органом Державного казначейства з реєстраційного, спеціального реєстраційного та поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків. Наприклад, оплачено рахунок за матеріальні цінності або ж послуги, отримано в касу за грошовим чеком тощо. Повернення коштів на рахунки відновлює касові видатки. Наприклад, зараховано на реєстраційний рахунок кредиторська заборгованість за неотримані матеріальні цінності чи послуги. До касових видатків відносяться суми грошових коштів, переведених із поточних чи реєстраційних рахунків для подальших розрахунків із постачальниками акредитивами або чеками з лімітованих чекових книжок.

Основним завданням обліку касових видатків є контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків.

Організація облікових номенклатур за напрямом «Облік видатків» здійснюється за касовими видатками в розрізі кодів робочої економічної класифікації видатків.

Порядком застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі не передбачено окремих рахунків для обліку касових видатків. Касові видатки обліковуються на рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках» за відповідними субрахунками (2311 Поточні рахунки в банку; 2312 Інші поточні рахунки в банку; 2313 Реєстраційні рахунки; 2314 Інші рахунки в Казначействі; 2315 Рахунки для обліку депозитних сум). В окремих випадках використовують рахунок 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти», За кредитом цих рахунку відображаються здійснені касові видатки, тобто суми, отримані з рахунків у банку чи казначействі готівкою або перераховані в безготівковому порядку. Одночасно робиться запис до дебету різних субрахунків залежно від напрямку видатків.

Склад первинних носіїв щодо обліку касових видатків є досить різноманітним: платіжні документи на здійснення вибірки грошових коштів з реєстраційного, поточного, особового рахунків.

Бухгалтерські записи щодо збільшення чи відновлення касових видатків робляться на підставі виписок із поточних чи реєстраційних рахунків і доданих до них документів у накопичувальних відомостях — меморіальних ордерах. Синтетичний облік касових видатків ведеться в тих самих регістрах, що й синтетичний облік руху грошових коштів на поточних чи реєстраційних рахунках.

Аналітичний облік касових видатків ведеться за кожним поточним чи реєстраційним рахунком за кодами економічної класифікації. Регістрами аналітичного обліку є картка аналітичного обліку касових видатків.

За кожним кодом функціональної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки. У ЦБ ДНЗ м. Тернополя для установ, які нею обслуговуються, відкривають окремі картки за кожною установою згідно з зазначеними параметрами та загальну картку за всіма обслуговуючими установами. Картки відкриваються щомісячно та заповнюються щоденно на підставі виписок із рахунків. Суми відшкодованих касових видатків повинні бути записані на зворотному боці картки. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків, які були проведені в звітному році, але слід запам'ятати: якщо кошти були перераховані із відповідного фонду бюджету в минулому році, вони зараховуються до доходу цього ж фонду відповідного бюджету.

Схему облікового процесу касових видатків унаочнює рис. 2.11.

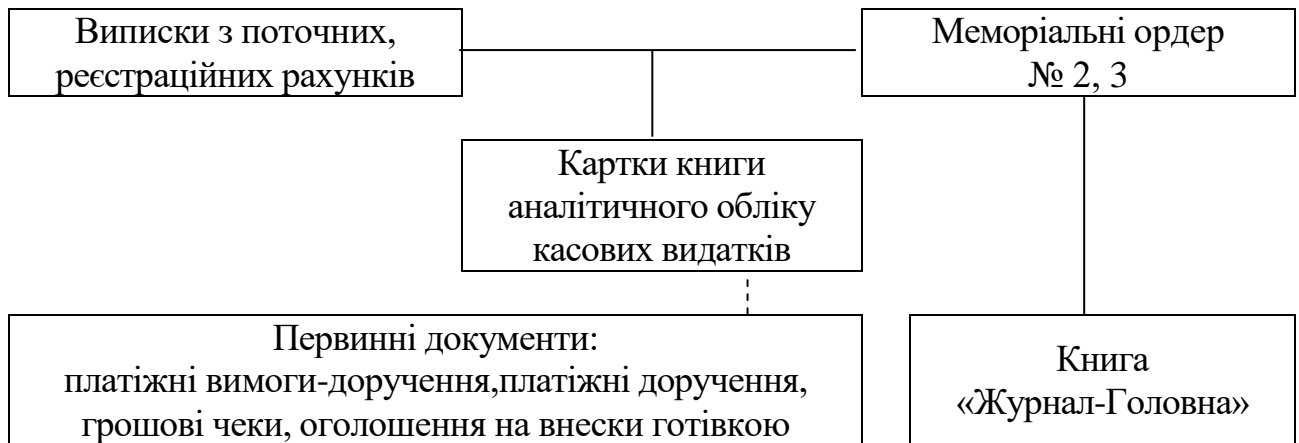


Рис. 2.11. Схема облікового процесу касових видатків

Фактичними видатками вважаються всі дійсні витрати по виконанню кошторису, що підтверджені первинними документами (наприклад, нарахована заробітна плата, списана вартість використаних матеріалів та ін.). Тобто, господарські операції відображаються в бухгалтерському обліку за принципом нарахування: видатки відображаються в тому періоді, коли вони виникають, незалежно від того, коли будуть сплачені кошти.

Для обліку фактичних видатків загального фонду бюджетних установ Планом рахунків передбачено рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»; для спеціального фонду – рахунки 81 – 85.

Зокрема, рахунки Класу 8 «Витрати» призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Відповідно до методичних рекомендацій щодо перенесення залишків на рахунки обліку за Планом рахунків, що набув чинності з 01.01.2017 видатки переносяться:

– 801, 802 рахунок на 8011 (8021) «Витрати на оплату праці», 8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023) «Матеріальні

витрати», 8511 «Втрати за необмінними операціями»;

– 811 рахунок на 111 (8121) «Втрати на оплату праці», 8112 (8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8114 (8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 8211 (8221) «Собівартість проданих активів», 8212 (8222) «Витрати, пов'язані з реалізацією майна», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»;

– 812 рахунок на 8311 «Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8524 «Інші витрати за необмінними операціями»;

– 813 рахунок на 8011 (8021) «Витрати на оплату праці», 8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023) «Матеріальні витрати», 8511 «Втрати за необмінними операціями».

Таким чином, рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету). Цей рахунок 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".

Детальний опис рахунків 81 – 85 наведено у Додатку Л.

За дебетом цих рахунків відображають списання понесених витрат на фактичні видатки, а за кредитом відображають зменшення (поновлення) витрат у разі відшкодування касових видатків відповідно до чинного законодавства або списання видатків на фінансовий результат.

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться на картках аналітичного обліку фактичних видатків. Картка ведеться щомісячно за кодами економічної класифікації, за кожним кодом функціональної класифікації видатків, за загальним і спеціальним фондами відкривається окрема картка.

Схему облікового процесу фактичних видатків ілюструє рис. 2.12.



Рис. 2.12. Схема облікового процесу фактичних видатків

Що ж стосується оплати видатків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів з відповідних рахунків, то вона проводиться як шляхом безготівкового здійснення платежів безпосередньо на користь суб'єктів діяльності, що виконали роботи чи надали послуги, так і шляхом надання дозволу на отримання готівки в установах банків.

Оплата рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

шляхом безготівкового перерахування коштів здійснюється органами ДКСУ на підставі платіжних доручень та документів, які підтверджують цільове використання коштів (рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо).

Видача готівки на потреби, передбачені кошторисами (заробітна плата, відрядження, господарські витрати тощо) здійснюється на основі поданої до органу ДКСУ «Заявки на видачу готівки та перерахування коштів на рахунки в банках», на підставі якої виписуються грошові чеки на отримання готівки з поточних рахунків. Уповноважені особи, зазначені у такій Заявці, на підставі виданих чеків отримують готівку з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів ДКСУ.

Бухгалтерський облік витрат здійснюється у відповідності до НП(С)БОВДС 135 «Витрати» у типовій кореспонденції, зображений у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

## Типова кореспонденція обліку видатків бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано заробітну плату, за перших 5 днів тимчасової непрацездатності (стипендію) працівникам (студентам) за рахунок: - загального фонду - спеціального фонду	8011 8111	6511 (6512)
2	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці	8012, 8112	6313
3	Використано записи у господарській діяльності установи; отримано послуги; здійснено інші витрати	8013, 8113, 8115	15, 18

4	Нараховано знос (амортизація) необоротних активів придбаних за рахунок: - загального фонду - спеціального фонду	8014 8114	14
5	Списано собівартість реалізованих активів	8211, 8212	10, 11, 12, 15, 17, 18, 25, 26
6	Нараховано відсотки за користування кредитом	8311	6415
7	Відображено результати уцінки необоротних активів; списання залишкової вартості активів внаслідок недостачі	8411	10, 11, 12, 15, 17, 18, 25, 26
8	Нараховано курсову різницю (втрати)	8411	2212, 2311, 6211, 6415
9	Списання дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511	21
10	Нараховано субсидії, допомоги, пільги	8511	6414, 6415
11	Списано витрати на фінансовий результат	5511	80, 81, 82, 83, 84, 85

У бюджетних установах тимчасово вільні кошти спеціального фонду можуть бути спрямовані на видатки, які згідно з кошторисом мають фінансуватися за рахунок коштів загального фонду (заробітна плата, стипендії, грошове утримання тощо).

#### **2.4. Облік результатів виконання кошторису**

Починаючи з 1 січня 2017 року, всі установи й організації України, які належать до державного сектору економіки, включаючи ті, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих

бюджетів, працюють за Планом рахунків бухгалтерського обліку, що був розроблений спеціально для таких установ та у відповідності до НП(С)БОВДС і вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора.

У зв'язку із запровадженням цього Плану рахунків, переведенням бухгалтерського обліку на принцип міжнародних стандартів, бухгалтери бюджетних установ стикаються з новою методикою виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік.

Процедура складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ визначено «Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228 [46]. У цьому документі передбачено послідовність дій під час затвердження кошторису як важливого інструмента формування, управління й контролю фінансової політики головного розпорядника бюджетних коштів.

Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками. Це відбувається списанням доходів і видатків на фінансовий результат виконання кошторису. Фінансовий результат у бюджетному обліку складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо, за Порядком, визначеним Державним казначейством України від 02.01.2002 № 07-04/3-5 «Про порядок здійснення річних заключних оборотів» в системі обліку виконання кошторисів.

Одержані протягом року доходи та здійснені видатки загального й спеціального фондів наприкінці року списуються на результати виконання кошторису. Також на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів і матеріалів, а також таких, що одержані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за



результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці, депонентська й кредиторська заборгованості, строки позовної давності яких минули, та безнадійна до стягнення дебіторська заборгованість. Не списуються на результати виконання кошторису витрати (виробничих (навчальних) майстерень, підсобних господарств, за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незавершеними або завершеними, але не зданими роботами.

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

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

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

Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, за роз'ясненнями спеціалістів відділу методології казначейського виконання кошторисів, бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ Державного казначейства України, доцільно розподілити на два етапи:

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

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

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

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

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

Операції із закриття рахунків проводяться для підбиття підсумків після завершення бюджетного кварталу та після закінчення останнього операційного дня в бюджетному році. У кінці бюджетного періоду суми отриманих доходів та здійснених видатків із виконання кошторисів заключними оборотами списуються на результат його виконання за звітний період, що схематично зображено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Схема обліку результатів виконання кошторису  
головного розпорядника бюджетних коштів

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

Проте, визначення фінансового результату звітного періоду за результатами діяльності ГРК із застосуванням виключно субрахунку 5511

«Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду» унеможлиблює отримання інформації щодо зіставлення витрат ГРК із джерелами їх покриття, тому фінансовий результат діяльності головного розпорядника бюджетних коштів потребує деталізованого розшифрування для зіставлення доходів та витрат за їх видами.

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

Аналогічно облік витрат на відрядження на рахунок 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» унеможлиблює розмежування таких витрат за джерелами їх покриття. Для обліку витрат на відрядження за рахунок різних джерел доцільно вести їх облік на рахунках 8013 «Матеріальні витрати» (за рахунок бюджетних асигнувань) та 8113 «Матеріальні витрати» (за рахунок власних надходжень). Для виокремлення витрат на відрядження зі складу витрат достатньо суворо дотримуватися їх обліку за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

Слід також зазначити, що, відповідно до БКУ [2], кошти, які отримують бюджетні установи від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким установам законом надано відповідне право та кошти, які отримують ці установи як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних

рахунках, належать до доходів бюджетних установ, які відносяться до підгрупи 3 групи II Власних надходжень.

Проте, згідно з пунктом 14.1.268 Податкового кодексу України [36], такі доходи належать до складу пасивних доходів і не включаються до складу фінансових доходів. Опираючись на НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності», визначено, що «фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань» [31]. Так, нарахування відсотків на кошти, розміщені на депозитах, не призводить до змін розміру власного капіталу та виникнення зобов'язань, тому ці доходи не вважаються фінансовими доходами. Отже, ведення їх обліку на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» є неправомірним. Оскільки вищезгадані доходи виникають унаслідок використання майна, а не фінансової діяльності, то їх облік слід вести на рахунку 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій» суміщено з платою за оренду майна бюджетних установ та коштами, отриманими від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки, оскільки вони становлять однорідну за економічною сутністю групу доходів.

Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат наведено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат  
бюджетних установ

№	Зміст	Дебет рахунків	Кредит рахунків
1	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

		<p>на утримання апарату)),  7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)),  7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»,  7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»),  7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями»,  7511 «Доходи за необмінними операціями»</p>	<p>(5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)</p>
2	Закриття рахунків витрат	<p>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»  (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)</p>	<p>8011 (8021, 8111, 8121) «Витрати на оплату праці»,  8012 (8022, 8112, 8122) «Відрахування на соціальні заходи»,  8013 (8023, 8113, 8123) «Матеріальні витрати»,  8014 (8024, 8114, 8124) «Амортизація»,  8115 (8125) «Інші витрати»,  82 «Витрати з продажу активів»,  8311 (8321) «Фінансові витрати»,  8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»,  8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521</p>

			«Витрати на утримання апарату фонду»
	Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»), 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	54 «Цільове фінансування»

Другий етап виведення фінансового результату виконання кошторису полягає у відображенні його в звітності. Відповідно до вимог нормативних документів, фінансовий результат бюджетна установа відображає в розділі І Пасиву, річного Балансу (форма № 1) в спеціальних рядках 350 «Результат виконання кошторису за загальним фондом», 360 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом» (додаток М).

Сума за цими рядками повинна відповідає залишку на кінець року в книзі «Журнал-головна» за рахунком 55 «Фінансовий результат» (субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»).

Сума за рядком 350 (або 360) І розділу «Власний капітал» за рік може бути від'ємною. У таблиці 2.7 наведено витяг звітної форми Балансу ЦБ ДНЗ.

Таблиця 2.7

Витяг з Балансу за 2016 рік, грн.

№	Стаття Пасиву І Розділу	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	Результат виконання кошторису	350	3523503,55	4735816,42

	за загальним фондом			
2	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом	360	- 2417063,25	-1486837,37

Записів за рядком розділу III «Доходи» пасиву річного Балансу (крім у графі 4 (інформація на кінець звітного періоду) не повинно бути. Усі отримані доходи підсумковими оборотами повинні бути списані на результат виконання року.

Щодо подання звіту за формою № 9 «Звіт про результати фінансової діяльності», то тут відображаються операції, проведені за доходами або видатками бюджетної установи, або операції, наслідками яких є збільшення або зменшення доходів або видатків бюджетної установи. Так, результат переоцінок (наприклад, курсові різниці) може впливати як на збільшення доходів бюджетної установи, так і на збільшення видатків.

У частині спеціального фонду цього звіту наводиться загальна інформація за всіма видами спеціального фонду (додаток Н).

Щодо пояснювальної записки до річного фінансового звіту, то слід вказати, що зміст її розширено порівняно із квартальним і має включати:

- короткий опис діяльності установи;
- основні фактори, що вплинули на виконання кошторису доходів і видатків установи;
- зміни у фінансовому стані установи за звітний період;
- результати проведення щорічної інвентаризації активів та зобов'язань;
- стан дебіторської та кредиторської заборгованості установи на кінець звітного року, причини проведення попередньої оплати та отримання товарів робіт, послуг без здійснення платежів за них;
- суми списаної протягом звітного року дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув. У разі невиконання вимог цих наказів причини невиконання наводяться у пояснювальній записці окремо;

- стан прийняття бюджетною установою зобов'язань протягом звітнього року і залишок їх на кінець звітнього періоду, у тому числі небюджетних. Не вважаються бюджетними будь-які зобов'язання, узяті фізичними та юридичними особами за коштами Державного бюджету України без відповідних бюджетних асигнувань або ж з перевищенням повноважень, установлених БКУ та Законом України «Про Державний бюджет України»;
- заборгованість з виплат допомоги і компенсацій громадянам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, в попередніх розшифровках дебіторської та кредиторської заборгованості не показується і надається окремою таблицею. Якщо рахунки за чорнобильськими компенсаційними виплатами обслуговуються в органах Державного казначейства, дані таблиці візуються органом Державного казначейства;
- реструктуризовану заборгованість та підстави для неї;
- роз'яснення до поточних рахунків, що перебувають в установах банків (для установ, що згідно з чинним законодавством переведені на казначейське обслуговування); підстави для наявності цих рахунків, вид коштів;
- суму коштів спеціального фонду, що була спрямована на погашення заборгованості із соціальних виплат загального фонду, або на інші цілі;
- надходження гуманітарної допомоги та її використання;
- суми отриманих позик, грантів та інвестицій у національній та іноземній валюті, підстави та мету їх отримання, номер розпорядчого документа, назву юридичної особи та строк погашення;
- розшифровку поточних рахунків, що перебувають в установах банків, підстави для наявності цих рахунків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів (для бюджетних установ, що згідно з чинним законодавством України переведені на казначейське обслуговування кошторисів);



- у разі сплати до бюджету штрафів, накладених на бюджетну установу органами, що контролюють, – суму виплати, підставу, винних осіб.

Крім того, у пояснювальній записці до річного фінансового звіту обов'язково повинні бути викладені роз'яснення про розбіжності між плановими кошторисними призначеннями і фактичним виконанням надходжень, між даними різних форм звітності, а також між звітністю на кінець попереднього і на початок поточного років.

Необхідно також відзначити, що в період реформування економіки України щороку відбуваються якісь зміни щодо складання звітності. Їх слід очікувати і в майбутньому. Ряд причин, які вимагають реформувати бюджетну галузь, впливають на форми і обсяги подачі звітної інформації бюджетними організаціями. ДКСУ регламентовано порядок складання звітів бюджетними установами спеціальною інструкцією.

## **Висновки до розділу 2**

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

Видатки бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення – зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку – характеризують економічну категорію, що визначає специфіку господарської діяльності бюджетних установ.

Важливою особливістю бюджетної класифікації є розмежування видатків за економічними ознаками: видатки зведено в єдині економічні категорії, що відбивають поділ коштів на поточні видатки, капітальні видатки та кредитування за вирахуванням погашення. Кожній категорії присвоєно чотирицифровий код.

Групування видатків за кодами економічної класифікації подається на усіх етапах обліку видатків: планування, виконання, контроль.

Основним плановим документом, що підтверджує повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків є кошторис. Формування кошторису є надзвичайно важливим і регламентованим процесом, який потребує високої кваліфікації від спеціалістів усіх рівнів формування кошторису. Про суворий контроль такого процесу свідчить той факт, що при його формуванні інформація від нижчих розпорядників бюджетних коштів до головних розпорядників бюджетних коштів проходить п'ять разів.

Для бюджетної установи кошторис є основним документом, що визначає об'єм і напрям засобів для виконання своїх функцій і досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень. Відображення в обліку видатків бюджетної установи залежить від впливу такої операції на склад активів і джерел їх формування. Тобто слід розрізняти касові і фактичні видатки. Такий поділ зумовлений двоїстим характером видатків бюджетних установ.

Усі доходи й видатки загального і спеціального фонду списуються завершальними оборотами в кінці року на результати виконання кошторису. Фінансовий результат складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо.

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

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

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

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНИМИ УСТАНОВАМИ

#### 3.1. Основи аналізу фінансово-господарської діяльності установи

На даний час усе більше уваги приділяється методиці розподілу фінансових ресурсів, яка б ураховувала стратегічні програми уряду, пріоритетність напрямків діяльності бюджетних організацій та установ, спроможність їх використовувати отримані бюджетні кошти. Для забезпечення оперативного контролю органами Державного казначейства України за цільовим, повним та раціональним використанням бюджетних коштів необхідна повна інформація, яку отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку.

Фінансування бюджетних установ обумовлює необхідність застосування уніфікованої методики обліку аналізу використання бюджетних коштів. Це, у свою чергу, потребує комплексного вивчення ефективності реалізації бюджетних асигнувань на забезпечення господарської діяльності юридичних осіб – одержувачів бюджетних коштів у рамках затвердженого кошторису. Обсяг передбачуваних витрат згідно з кошторисами закріплюється в бюджетах, які приймаються на відповідних рівнях.

Актуальність обліково-аналітичної роботи визначається тим, що доходи бюджетних установ є основним джерелом для здійснення діяльності, тому раціональна організація обліку доходів, систематичний контроль за їх використанням та їх аналіз сприяють ефективній роботі та діяльності бюджетної установи загалом.

Перехід до ринкової економіки зумовлює потребу бюджетних установ змінити традиційне бачення здійснення нею господарської діяльності. Як і всі інші організації найрізноманітніших форм власності, бюджетна установа має прагнути до максимізації доходів спецфонду, активізації структури

капіталу та забезпечення його фінансової діяльності, побудови ефективного механізму управління бюджетною організацією, а також у перспективі – використання бюджетною організацією ринкових механізмів залучення фінансових коштів. Важливу роль у реалізації цих завдань відводиться саме аналізу господарської діяльності бюджетної установи, загалом, та виконання кошторису, зокрема.

Інформаційними джерелами аналізу виступають дані про усю фінансово-господарську діяльність установи, які узагальнені у різноманітних формах звітності та іншій нормативній документації.

На основі фінансової звітності бюджетної установи можна провести аналіз її фінансового стану.

Основою аналізу фінансового стану бюджетної установи є вивчення її економічного потенціалу за двома головними складовими:

- 1) сукупність майна бюджетної установи;
- 2) сукупність джерел фінансування бюджетної установи.

Відповідно до зазначеного, економічний потенціал бюджетної установи має таку структуру (рис.3.1).

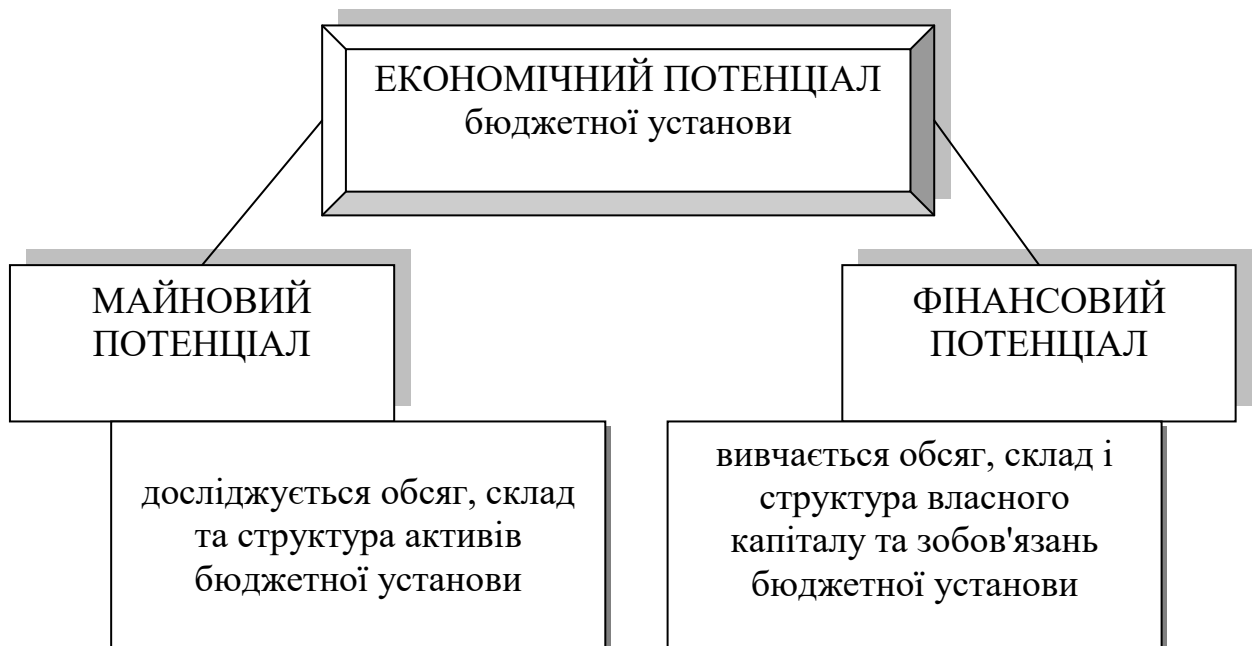


Рис. 3.1. Структура економічного потенціалу бюджетної установи, що вивчається у процесі аналізу її фінансового стану

Оскільки економічний потенціал бюджетної установи складається з сукупності майна та сукупності джерел фінансування бюджетної установи основною звітною формою, яка використовується в даному випадку, є форма № 1, а саме Баланс установи, який складається станом на 1 число наступного місяця за звітним періодом (додаток М).

Інші форми фінансової звітності використовують як доповнення для поглиблення аналізу окремих показників економічного потенціалу.

Таким чином, економічний аспект потенціалу бюджетної установи дозволяє оцінити саме баланс як основна форма звітності, оскільки він відображає результат усієї господарської діяльності будь-якої установи, в тому числі бюджетної установи, за звітний період та дає можливість співставити дані за окремі звітні періоди.

Дослідження економічного потенціалу бюджетної установи здійснюється за майновим і фінансовим аспектами відповідно до методик загального та коефіцієнтного аналізу. Загальний аналіз ґрунтується на застосуванні методичних прийомів вертикального і горизонтального аналізу й спрямований на оцінку динаміки активів, власного капіталу та зобов'язань за абсолютною величиною, складом і структурою. Аналіз економічного потенціалу бюджетної установи містить такі етапи (рис. 3.2).

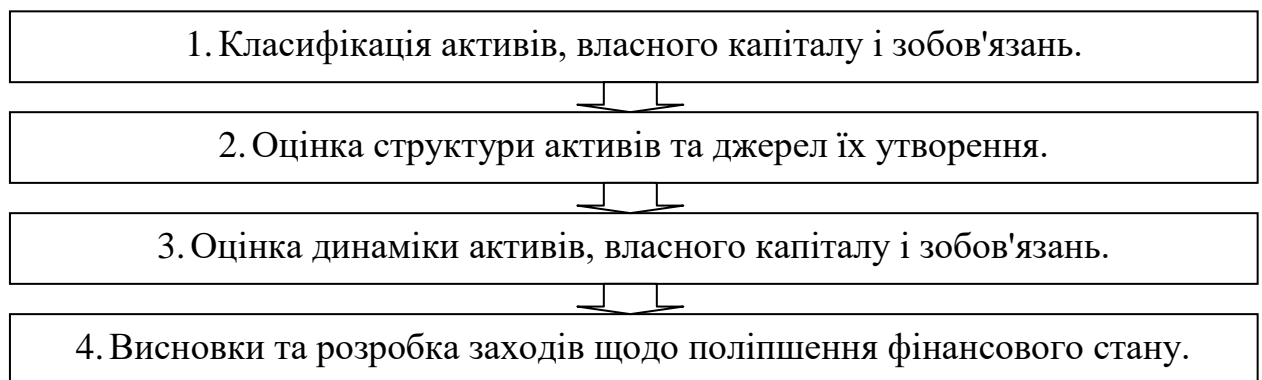


Рис. 3.2. Етапи аналізу економічного потенціалу бюджетної установи

Рівень деталізації та групування облікової інформації у фінансовій звітності бюджетної установи дає можливість провести ретроспективний та перспективний аналіз економічного потенціалу бюджетної установи, визначити ефективність її господарської діяльності, оцінити рух та інтенсивність використання фінансових ресурсів, розміщених в активах, дати загальну оцінку ефективності управління установою.

Структура та зв'язок основних складових елементів балансу бюджетної установи відображено рисунком 3.3.

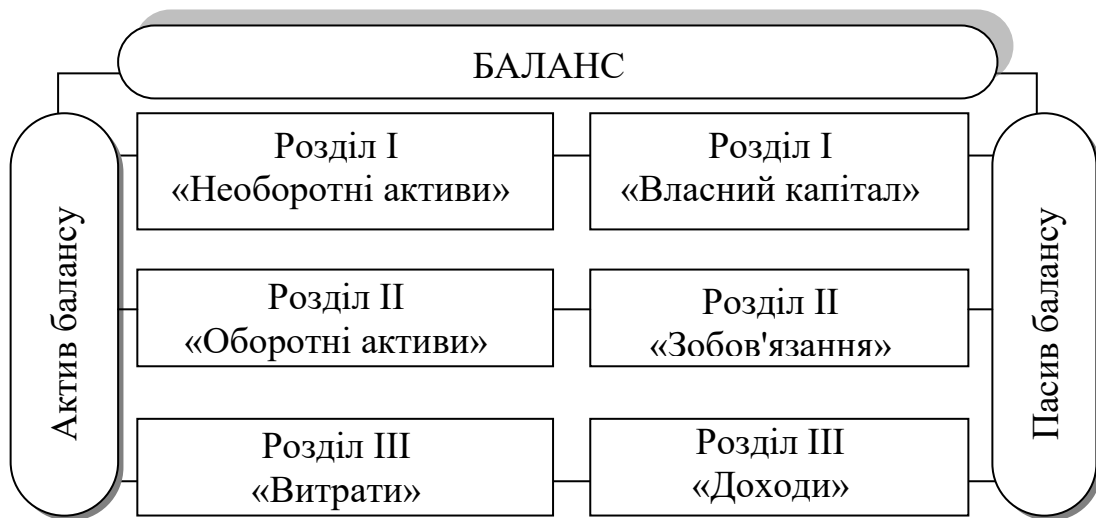


Рис. 3.3. Взаємозв'язок основних елементів балансу

Перша структурна складова балансу бюджетної установи – Актив – побудований на основі деталізації за ознаками цільового використання майна на групи, які відповідають розділам балансу та підгрупи, які відповідають окремим статтям балансу. Він призначений для відображення майнового стану бюджетної установи, а, отже, його можна розглядати одночасно як характеристику складу та цільового використання ресурсів за об'єктами, їх розміщенням та характером участі у господарській діяльності, а також як характеристику витрат (видатків).

За джерелами утворення господарських засобів Пасив балансу бюджетної установи також поділяється на групи, які відповідають розділам балансу, та підгрупи, які відповідають окремим статтям балансу.

У таблиці 3.1 проведено аналіз структури балансу досліджуваної установи за досліджуваний період (2015-2016 рр.).

Таблиця 3.1

## Аналіз структури балансу бюджетної установи\*

Розділи балансу	2015, грн.	Питома вага, %	2016, грн.	Питома вага, %	Відхилення, +/-	
					Абсолютне	Відносне
<b>Актив</b>						
Розділ I «Необоротні активи»	60968288,10	96,64	63575822,52	93,35	+2607534,42	- 3,29
Розділ II «Оборотні активи»	2119366,71	3,36	4531024,12	6,65	+2411657,41	+3,29
Розділ III «Витрати»	-	-	-	-	-	-
<b>Пасив</b>						
Розділ I «Власний капітал»	62309815,82	98,77	66888301,90	98,21	+4578486,08	- 0,56
Розділ II «Зобов'язання»	777838,99	1,23	1218544,74	1,79	440705,75	+ 0,56
Розділ III «Доходи»	-	-	-	-	-	-
<b>Баланс</b>						
	63087654,81	100	68106846,64	100	+5019191,83	X

\* на основі даних додатку М

Отже, у досліджуваній установі структура балансу є характерною для більшості бюджетних установ. Розподіл активів на оборотні та необоротні становить відповідно: 96,64 % і 3,36% на початок 2016 року та 93,35% і 6,65% – на кінець року. Тобто структура залишилася практично незмінно. Також у річному балансі не відображені доходи і видатки, оскільки ці статті відображаються лише у квартальних балансах, а у річних балансах вони не відображаються, оскільки їх списують на фінансовий результат виконання кошторису.

Якщо ж проводити детальний аналіз за розділами та окремими статтями балансу, то встановлено таке (таблиця 3.2 та 3.3).

Таблиця 3.2

## Аналіз стану необоротних активів у 2016 році\*

Розділи балансу	На початок звітного року, грн.	Питома вага, %	На кінець звітного року, грн.	Питома вага, %	Відхилення	
					Абсолютне	Структурне
Розділ І «Необоротні активи»	60968288,10	100	63575822,52	100	+2607534,42	- 3,29
Нематеріальні активи						
Балансова (залишкова) вартість	174976,00	0,30	216211,04	0,35	+41235,04	+ 0,05
Знос	-	X	-	X	-	-
Первісна (переоцінена) вартість	174976,00	X	216211,04	X	+41235,04	+ 0,04
Основні засоби						
Балансова (залишкова) вартість	55015661,33	90,22	56657790,76	89,11	+1642129,43	- 1,11
Знос	33023335,00	X	34196459,00	X	+1173124,00	X
Первісна (переоцінена) вартість	88038996,33	X	90854249,76	X	+2815253,43	X
Інші необоротні матеріальні активи						
Балансова (залишкова) вартість	5777650,77	9,48	6701820,72	10,54	+924169,25	+ 1,06
Знос	5846540,00	X	6707821,63	X	+861281,63	X
Первісна (переоцінена) вартість	11624190,77	X	13403642,35	X	+1779451,58	X

\* на основі даних додатку М

Отже, 90,22 % у структурі необоротних активів досліджуваної установи становлять саме основні засоби. На кінець року їх питома вага зменшилась на 1,11%. Інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи



становлять 9,48 % та 0,30 % відповідно. Їх вартість зросла до кінця року, а тому у загальній структурі необоротних активів питома вага уже становила 10,54% та 0,35% відповідно.

Проаналізуємо структуру оборотних активів за окремими статтями балансу об'єкта дослідження.

Таблиця 3.3

## Аналіз стану оборотних активів у 2016 році\*

Розділи балансу	На початок звітного року, грн.	Питома вага, %	На кінець звітного року, грн.	Питома вага, %	Відхилення, +/-	
					Абсолютне	Структурне
Розділ І «Оборотні активи»	2119366,71	100	4531024,12	100	+2411657,41	+3,29
Матеріали і продукти харчування	1673545,64	78,96	2811967,14	62,06	+1138421,5	-16,9
Малоцінні і швидкозношувані предмети	235087,42	11,09	63500,33	1,40	-171587,09	-9,69
Дебіторська заборгованість	95575,91	4,51	155739,70	3,44	+60163,79	-1,07
Рахунки в казначействі спеціального фонду	115157,74	5,44	1499816,95	33,10	+1384659,21	+27,66

\* на основі даних додатку М

Отже, у бюджетній установі у складі оборотних активів відображаються: матеріали і продукти харчування, малоцінні і швидкозношувані предмети, дебіторська заборгованість (розрахунки за спеціальними видами платежів, розрахунки за іншими операціями), рахунки в казначействі спеціального фонду (спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги, спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень).

Для більш повного аналізу загальної структури активів установи застосовують коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів, який обчислюють за формулою:

$$K = \text{Оборотні активи} / \text{Необоротні активи} \quad (3.1)$$

Визначимо цей показник.

На початок звітнього 2016 року коефіцієнт становив:

$$K = 2119366,71 / 60968288,10 = 0,035$$

На кінець 2016 року:

$$K = 4531024,12 / 63575822,52 = 0,071$$

Значення цього показника як на початок так і на кінець року відображає співвідношення між оборотними та необоротними активами та зумовлене галузевими особливостями установи, яка проходить аналіз.

У процесі здійснення аналітичних робіт звітності бюджетних установ важливо дослідити не лише активи установи, але й їх власний капітал. Зазначимо, що за своєю суттю та складом власний капітал суб'єктів державного сектору, а саме бюджетних установ істотно відрізняється від капіталу суб'єктів недержавного (комерційного) сектору. Згідно з чинними вимогами власний капітал бюджетних установ складається із сум фондів, а також фінансових результатів.

Фонди бюджетних установ представлені:

- а) фондом в необоротних активах (з урахуванням сум зносу);
- б) фондом у малоцінних та швидкозношуваних предметах;
- в) фондом у фінансових інвестиціях.

Фінансовий результат діяльності бюджетної установи – це результат виконання кошторису за загальним та спеціальним фондами.

У таблиці 3.4 проаналізуємо склад та структуру власного капіталу досліджуваної установи.

Отже, власний капітал установи складається з фонду у необоротних активах (рядок 330 Балансу), фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах (340), результату виконання кошторису за загальним фондом

(рядок 350 Балансу) та результату виконання кошторису за спеціальним фондом (рядок 360 Балансу).

Таблиця 3.4

## Аналіз власного капіталу у 2016 році\*

Розділи балансу	На початок звітного року, грн.	Питома вага, %	На кінець звітного року, грн.	Питома вага, %	Відхилення	
					Абсолютне	Структурне
Власний капітал	62309815,82	100	66888301,90	100	+4578486,08	-0,56
Фонд у необоротних активах (330)	60968288,10	97,84	63575822,52	95,05	+2607534,42	-2,79
Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах (340)	235087,42	0,38	63500,33	0,09	-171587,09	-0,29
Фонд у фінансових інвестиціях (345)	-	-	-	-	-	-
Результат виконання кошторису за загальним фондом (350)	3523503,55	X	4735816,42	X	+1212312,87	X
Результат виконання кошторису за спеціальним фондом (360)	-2417063,25	X	-1486837,37	X	+930225,88	X
Капітал у дооцінках (370)	-	-	-	-	-	-

\* на основі даних додатку М

За іншими статтями Балансу досліджуваної установи показники відсутні. Тобто, за рядком 345 «Фонд у фінансових інвестиціях», яким відображаються суми внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління таких установ, та фінансових інвестицій у цінні папери, фонд досліджуваною установою не створювався.

Аналогічно, відсутність інформації за рядком Балансу 370 «Капітал у дооцінках» пояснюється тим, що суми проведених переоцінок бюджетною установою у кінці звітного року підсумковими оборотами переносяться на

результат виконання кошторису установи, тому записів у звітності саме за цим рядком на початок та на кінець звітного року не повинно бути.

Відбулася зміна розміру та структури власного капіталу досліджуваної установи у 2016 році. У абсолютних показниках власний капітал зріс на 4578486,08 грн., однак у загальній структурі – знизився на 0,56%. Це було зумовлено такими факторами – змінилися в абсолютних та відносних величинах досліджувані показники, а саме:

- питома вага фонду у необоротних активах зменшилася на 2,79 %;
- питома вага фонду у малоцінних та швидкозношуваних предметах зменшилась на 0,29 %;
- результати виконання кошторису за загальним фондом та спеціальним фондом зросли на 1212312,87 грн. та 930225,88 грн. відповідно.

Таким чином, аналіз фінансового стану бюджетної установи за даними фінансової звітності повинен охоплювати вирішення таких завдань (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Етапи проведення аналізу бюджетної установи

### 3.2. Аналіз виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи

Аналіз виконання кошторису є важливим складовим елементом комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної установи. У економічній літературі на сьогодні не наведено єдиної уніфікованої методики, за якою можна було б проводити аналіз виконання кошторису.

Однак, науковці сходяться у думці щодо завдань аналізу виконання кошторису, які згруповані нами у рисунку 3.5.

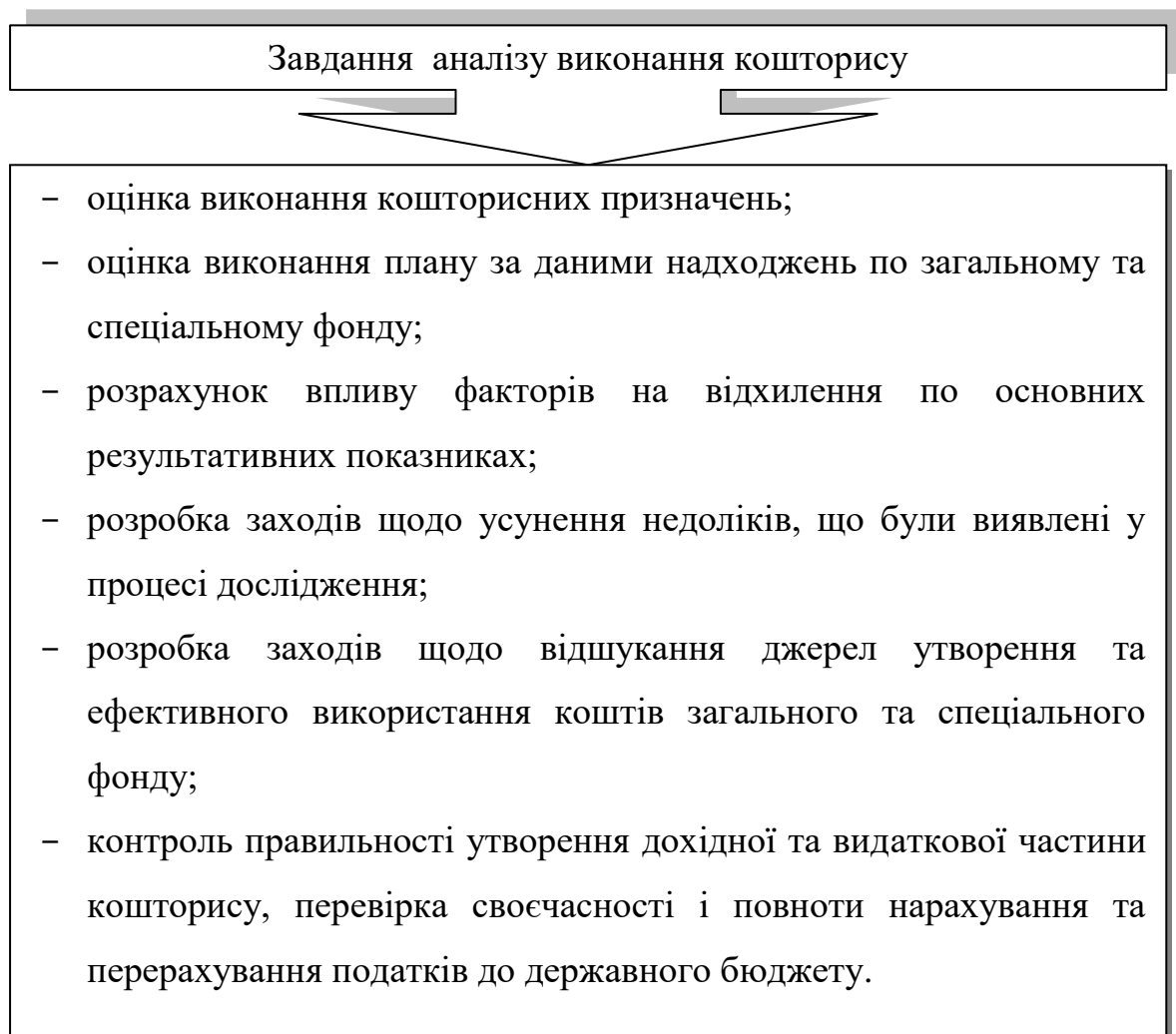


Рис. 3.5. Завдання аналізу виконання кошторису бюджетної установи

На перших етапах аналізу доходів і видатків бюджетної установи здійснюється аналіз руху грошових коштів, що безпосередньо наведено у

таблиці 3.5 та проводиться оцінка структури і динаміки фінансування установи з розбивкою на загальний і спеціальний фонди (таблиця 3.6)

Таблиця 3.5

## Рух грошових коштів установи у 2016 році \*

Показники	На початок періоду	Перераховано залишок	Отримано залишок	Надходження за період	Касові (перераховано) за звітній період	Залишок на кінець звітнього періоду
Загальний фонд, усього	–	X	X	119011461,39	119011461,39	–
Спеціальний фонд, усього	115157,74	498,90	408,80	33649485,92	32264736,61	1499816,95
Власні надходження I група	67456,74	90,10	408,80	15469205,15	14088312,58	1448668,01
Власні надходження II група	47701,00	408,80	X	1101247,80	1097391,06	51148,94
Інші надходження спеціального фонду (крім власних)	–	–	X	17079032,97	1707932,97	–
Інші рахунки	–	X	X	1420445,29	1420445,29	–
Усього коштів	115157,74	498,90	108,80	154081392,60	152696643,29	1499816,95

\* На основі даних додатку П

Зокрема, у таблиці «Аналіз структури і динаміки фінансування у 2016 році, грн.», яка сформована на основі додатків Р.1 та Р.2, видно обсяги фінансування ДНЗ № 8 (м. Тернополя) у динаміці років.

Таблиця 3.6

## Аналіз структури і динаміки фінансування у 2015-16 роках, грн.

Показники	2015 рік	2016 рік	Відхилення	
			+/-	%
1. Загальний фонд, усього	1150040,00	1490426,00	+340386,00	129,60
1.1. у % коштів всього	93,34	98,68	+5,34	X
2. Спеціальний фонд, усього	82000,00	20000,00	-62000,00	24,40
2.1. у % до коштів всього,	6,66	1,32	-5,34	X
Усього коштів	1232040,00	1510426,00	+278386,00	122,60

Загальний обсяг фінансування у звітному 2016 році порівняно з минулим 2015 зріс на 278386,00 грн. (тобто на 22,6 %), що оцінюється дуже позитивно, оскільки свідчить перш за все про збільшення фінансування діяльності установи.

Сама структура фінансування фактично стабільна, зокрема у минулому році кошти загального фонду становили 93,34 %, а спеціального 6,66 %, у звітному році ситуація дещо змінилася і коштів загального фонду у загальній сумі коштів було уже на 5,34% більше, а саме 98,68 %, а спеціального фонду на ту ж величину менше – 1,32 %, хоча в цілому, як уже зазначалося, загальну структуру фінансування можна вважати незмінною, принаймні її зміна не є суттєвою.

Сумарно загальний фонд у звітному році порівняно з минулим зріс на 340386,00 грн. (129,60%), а спеціальний фонд суттєво зменшився на 62000,00 грн., що у відносному значенні рівне 24,40 %.

Оцінка структури і динаміки видатків ДНЗ №8 затверджених кошторисом за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) наведена у таблиці 3.7.

Провівши розрахунки, перш за все можна зробити висновок, що загальна сума видатків установи зросла на 278386,00 грн. або 122,60%, що відповідає сумі фінансування і свідчить, як уже зазначалось, про зростання обсягів діяльності.

У структурі видатків найбільшу питому вагу займають поточні видатки 93,34 % у 2015 році та 98,67 % у звітному, тобто є зростання на 5,33% в абсолютних величинах, а капітальні видатки становлять 6,66 % і 1,33 % від загальної суми видатків відповідно у минулому та у звітному році.

Серед поточних видатків необхідно відмітити зростання таких показників як оплата праці (677150 грн. у минулому і, зриси на 256484 грн., 933634 грн. у звітному році) і нарахування до неї (від 244500грн. до 331000 грн.). Це пояснюється тим, що сума законодавчо встановленої мінімальної

заробітної плати постійно зростає, відповідно пропорційно їй зростає сума нарахувань.

Таблиця 3.7

Аналіз структури і динаміки видатків, затверджених кошторисом, грн.\*

Показники	2015 рік	2016 рік	Відхилення	
			+/-	%
1. Поточні видатки (2000), в т.ч.:	1150040	1490426	+340386,00	129,60
– % до усього коштів	93,34	98,67	+5,33	105,71
1.1. Оплата праці працівників бюджетних установ (2110)	677150	933634	+256484	137,88
– % до поточних видатків	58,88	62,64	+3,76	106,38
1.2. Нарахування на оплату праці (2120)	244500	331000	+86500	147,44
– % до поточних видатків	21,26	22,20	+0,94	104,42
1.3. Використання товарів і послуг (2200)	228267	225792	–2475	98,92
– % до поточних видатків	19,84	15,15	–4,70	76,36
1.3.1. Предмети, матеріали, обладнання, інвентар (2210)	3505	6000	+2495	171,18
1.3.2. Медикаменти і перев'язувальні матеріали (2220)	1800	1500	–300	83,33
1.3.3. Продукти харчування (2230)	83214	57066	–26148	68,58
1.3.4. Оплата послуг (крім комунальних) (2240)	7748	22300	+14552	287,82
1.3.5. Оплата комунальних та енергоносіїв (2270)	132000	138926	+6926	105,25
1.3.5.1. Оплата теплопостачання (2271)	112000	114000	+2000	101,78
1.3.5.2. Оплата водопостачання (2272)	5400	7700	+2300	142,60
1.3.5.3. Оплата електроенергії (2273)	2700	3900	+1200	144,45
1.3.5.4. Оплата природного газу (2274)	11900	13326	1426	111,98
2. Капітальні видатки (3000), усього	82000	20000	–62000	24,40
– % до усього коштів	6,66	1,33	-5,33	19,97
2.1. Придбання основного капіталу (3100)	82000	20000	–62000	24,40
2.1.1 Придбання обладнання і предметів (3110)	42000	0	+42000	0
– % до капітальних видатків	51,22	0	+51,22	0
2.1.2. Капітальний ремонт (3130)	40000	20000	+20000	50,00
– % до капітальних видатків	48,78	100	+51,22	205,00
Видатки усього	1232040	1510426	+278386,00	122,60

\* на онові даних додатків Р.1 та Р.2



В цілому стаття 2200 «Використання товарів і послуг» зменшилась на 2475 грн., однак було і зростання по окремих її складових: предмети, матеріали, обладнання, інвентар на 171,18%.

Дещо негативно можна оцінити зменшення витрат на придбання предметів постачання та матеріалів, оскільки свідчить про зменшення матеріального забезпечення установи. Зменшення фінансування по поточних видатках було за статтями «Медикаменти і перев'язувальні матеріали (2220)» на 300 грн. та «Продукти харчування (2230)» на 26148 грн.

Спостерігається зростання фінансування на оплату послуг, в тому числі комунальних за усіма видами ресурсів (водопостачання, природного газу, електроенергії тощо). Збільшення оплати комунальних послуг може свідчити виключно про збільшення тарифів на оплату.

Серед капітальних видатків є суттєве зменшення фінансування на 62000 грн. у порівнянні з 2015 роком. Непередбачені у 2016 році кошти на придбання обладнання і предметів, що може бути свідченням про незакупівлю необоротних активів для забезпечення своєї діяльності. Частково, у порівнянні з минулим роком, зменшилась стаття видатків на капітальний ремонт, що свідчить про менші ремонтні роботи у звітному році порівняно з минулим.

Крім аналізу кошторису за структурою та в динаміці, проводять так званий параметричний аналіз. Це дозволяє бюджетним установам обґрунтовано планувати статті кошторису. У процесі проведення такого аналізу

- визначають співвідношення показників діяльності, які впливають як на структуру, так і на виконання кошторису;
- досліджують значення таких співвідношень, які характерні для періодів ефективного виконання кошторису;
- розраховують статті кошторису із застосуванням вищезгаданих співвідношень, плануючи певний рівень показників (коефіцієнтів).

Першим етапом аналізу в даному розділі стане аналіз касових і фактичних видатків установи у звітному році.

Основною задачею обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань.

Аналіз касових і фактичних видатків досліджуваної установи проведемо на основі додатку С у таблиці.3.8.

Таблиця 3.8

## Аналіз касових і фактичних видатків 2016 року, грн.

Показники	Касові видатки	Фактичні видатки	Перевищення	
			касових	фактичних
1. Оплата праці працівників бюджетних установ	1560166,00	1560166,00	–	–
2. Нарахування на ЗП	335199,70	335199,70	–	–
3. Придбання предметів постачання і матеріалів	42450,00	55636,99		13186,99
4. Оплата послуг (крім комунальних)	41000,00	38418,92	2581,08	
5. Оплата комунальних послуг і енергоносіїв	102615,41	102615,41	–	–
Видатки всього	2081431,11	2092037,02		10605,91

Таким чином, можна зробити висновок, що загальна сума фактичних видатків установи за минулий період перевищує касові на 10605,91 грн, тобто такою є загальна сума її кредиторської заборгованості.

Відповідно загальна кредиторська заборгованість спричинена сумами кредиторської заборгованості (перевищенням фактичних видатків над касовими) за статтею придбання предметів постачання і матеріалів – 13186,99 грн. Загальна кредиторська заборгованість відкоригована на сума дебіторської заборгованості (перевищенням касових видатків над фактичними) по статтею оплата послуг на суму 2581,08 грн.

За статтею нарахування на заробітну плату касові видатки рівні фактичним, тобто рух коштів по відповідних рахунках і списання видатків по них відбувається одночасно.

Параметричний аналіз виконання кошторису бюджетної установи проводять за такими показниками:

1. Коефіцієнт забезпеченості фінансуванням одного працівника:

$$K_{зф} = (\Phi/\Psi) \quad (3.2)$$

Даний показник показує, які видатки планує понести установа по відношенню до одного працівника

2. Коефіцієнт співвідношення касових видатків до фактичних:

$$K = (KB / \Phi B) \quad (3.3)$$

Останнім серед обрахованих нами показників в параметричному аналізі виконання кошторису установи буде аналіз динаміки коефіцієнта співвідношення касових і фактичних видатків, що наведено у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Аналіз динаміки коефіцієнта співвідношення касових і фактичних видатків

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення	
			+ / -	%
Касові видатки, грн.	2061152,31	2081431,11	+20278,8	100,98
Фактичні видатки, грн.	2066489,62	2092037,02	+25547,4	101,24
Коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків	1,002	1,006	0,004	100,39

Отже, у минулому році коефіцієнт співвідношення касових і фактичних видатків становив 1,002, а у звітному році його значення збільшилось на 0,004 і становило уже 1,006. На таку динаміку показника вплинуло зростання касових видатків на 20278,8 грн. (100,98 %), та фактичних – на 25547,4 грн. (101,24 %).

Значення даного коефіцієнта за аналізовані періоди більше 1, а це означає, що в установі нема кредиторської заборгованості.

Таким чином, важливим елементом аналізу видатків бюджетної установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових і фактичних видатків. Вони розраховуються за формулами, що унаочнюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення

касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими:

$$КВ = Зп + П - Зк \quad (3.4)$$

де Зп – залишки коштів установи на початок року;

П – сума коштів, перерахованих за рік;

Зк – залишки грошових засобів установи на кінець року.

$$ФВ = КВ - (ЗКп - ЗКк) + (ЗМп - ЗМк) + (ЗДп - ЗДк) + П - ПОк, \quad (3.5)$$

або

$$ФВ = КВ + (ЗКк - ЗКп) - (ЗМк - ЗМп) - (ЗДк - ЗДп) + (ПОк - ПОп), \quad (3.6)$$

де ЗКп, ЗКк – заборгованість кредиторська на початок і кінець року;

ЗМп, ЗМк – залишки на рахунках матеріалів на початок і кінець року;

ЗДп, ЗДк – заборгованість дебіторська на початок і кінець року;

ПОп, ПОк – залишки на рахунках підзвітних осіб на початок і кінець року.

За результатами проведеного параметричного аналізу можна побачити, що касові видатки досліджуваної установи не перевищують отримані суми фінансування і фактичні видатки проведені в межах сум, затверджених в кошторисі не проводились понад затверджену суму видатків за одними кодами за рахунок невикористаних асигнувань і зменшення видатків за іншими кодами.

Отже, враховуючи специфіку бюджетних організацій та установ, аналіз виконання кошторису, має охоплювати:

- виконання показників надходжень доходів за окремими джерелами;
- виконання плану видатків за напрямками фінансування і за галузями виробничої та невиробничої сфери;
- виконання боргових бюджетних зобов'язань;
- касове виконання бюджету та стадії його виконання.

### 3.3. Шляхи оптимізації доходів і видатків бюджетної установи

У період переходу економіки України до ринкових відносин, з розвитком господарської самостійності навіть державних підприємств та організацій значно збільшується роль і значення своєчасного та якісного аналізу фінансової діяльності установи, управління нею.

Крім того, поєднання бюджетного фінансування і комерційної діяльності сприяє більш раціональному використанню не лише бюджетних асигнувань, але й коштів інших джерел фінансування, що надходять на потреби установи невиробничої сфери.

У зв'язку з цим неабиякого значення набуває слушне управлінське рішення. Аналітичним обґрунтуванням такого рішення і є фінансовий аналіз, який базується на вивченні фінансових результатів діяльності установи та руху її наявних коштів, постійного відстеження тенденцій зміни показників виконання кошторису установи.

У нашому випадку для виявлення позитивних та негативних тенденцій та формування пропозиції по вдосконаленню роботи установи аналітичні дані зведемо у таблицю 3.10.

Таблиця 3.10

#### Аналіз тенденцій зміни показників виконання кошторису установи

Показники	Тенденція	Оцінка тенденції	Вплив на основні показники діяльності	Пропозиції по оптимізації
1. Оплата праці працівників бюджетних установ	+	+	Позитивний	Дана стаття є захищеною, а це означає, що обов'язковим є виконання вимоги щодо першочергового її забезпечення бюджетними коштами. Збільшення фінансування даної статті при зростанні кількості працівників установи може означати, що знизилась тарифікація оплати праці. Проте слід мати на увазі постійне зростання суми законодавчо встановленої суми мінімальної заробітної плати.

2. Нарахування на заробітну плату	+	-	Негативний	Дана стаття також є захищеною і розмір її фінансування на пряму залежить від розміру фінансування оплати праці працівників бюджетної установи.
3. Придбання предметів постачання і матеріалів, утримання бюджетних установ	-	-	Негативний	У разі недостатності фінансування даної статті для нормальної роботи установи потрібно вести суворий контроль за раціональним і економічним використанням усіх матеріальних цінностей, необхідних для функціонування установи: канцтоварів, облікових документів і реєстрів, господарських матеріалів, продуктів харчування, МШП, постільної білизни, спецодягу, книг для бібліотек тощо.
4. Оплата комунальних послуг і енергоносіїв	+	+/-	Позитивний	При збільшенні обсягів діяльності відповідно зростають отримані комунальні послуги та спожиті енергоносії, але варто взяти до уваги і зростання законодавчо встановлених тарифів. Для ефективного витрачання спожитих послуг потрібно стежити за раціональністю їх витрачання задля усунення можливості невинуватених витрат.
5. Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	+	+	Позитивний	Дані видатки не є першочерговими, вони можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. В даній ситуації збільшення фінансування по статті свідчить, що невідкладні витрати повністю забезпечені коштами і установа має можливість придбати нове обладнання і предмети довгострокового користування.
6. Капітальний ремонт реконструкція та реставрація	-	-	Негативний	Видатки на капітальний ремонт приміщень тощо, не є першочерговими, і можуть передбачатися лише за умови забезпечення коштами невідкладних витрат та відсутності заборгованості. Зменшення фінансування по статті свідчить, що установа або не має можливості провести капітальний ремонт, реконструкцію та реставрацію або не має в цьому потреби. Проте працівникам слід постійно бережно ставитись до майна організації, щоб унеможливити здійснення зайвих ремонтних робіт, а відтак зменшення зайвих видатків.
7. Видатків загального фонду, всього	+	+	Позитивний	Навіть за позитивної ситуації, потрібно постійно стежити, виявляти і мобілізувати внутрішньогосподарські резерви покращення використання ресурсів і фінансування.
8. Видатки спеціального фонду, всього	-	-	Негативний	За наявності коштів спеціального фонду в установи є можливість покращити якісні показники роботи, удосконалити систему оплати праці, зміцнити матеріальну базу. Тому постійно слід активніше запроваджувати комерційні відносини, зокрема, надавати платні послуги, виконувати роботи, реалізовувати продукцію підсобних господарств та ін.

Для підвищення якості аналітичної інформації та забезпечення автоматизації аналітичних робіт з метою скорочення витрат на їх проведення доцільно впровадити в діяльність бюджетних установ якісне уніфіковане програмне забезпечення, що буде адаптоване до актуальних вимог законодавства та матиме зрозумілий та доступний різним користувачам інтерфейс.

### **Висновки до розділу 3**

Аналіз кошторису бюджетних установ є важливим для перевірки ефективності витрачання бюджетних коштів. Аналіз необхідний для виявлення ризиків порушення розрахункової дисципліни фінансово господарської діяльності бюджетної установи. Основним шляхом покращення дотримання фінансово-бюджетної дисципліни є вдосконалення обліку, посилення контрольних функцій за господарською та фінансовою діяльністю установи.

Завдяки аналізу кошторису бюджетних установ здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, що має величезне значення для ефективного контролю, планування та вдосконалення діяльності бюджетної установи. Важливу роль в управлінні діяльністю бюджетних установ відіграють раціональна організація та методика обліку й аналізу результатів виконання кошторису.

Узагальнений аналіз звітності можна зробити за допомогою методів та прийомів економічного аналізу. Одним з методів аналізу кошторису бюджетної установи є оцінка структури і динаміки її фінансування з розбивкою на загальний і спеціальний фонди. Параметричний аналіз дозволяє в подальшому обґрунтовано планувати статті кошторису.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі наведене теоретичне узагальнення та нові погляди на розв'язання проблеми раціональної організації та методики здійснення обліку та аналізу процесу виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ. Це проявляється у вивченні нормативно-правових засад регулювання діяльності бюджетних установ, критичній оцінці сутності і формування кошторису; вивченні організаційних засад обліково-аналітичної роботи, яка здійснюється в досліджуваній установі.

Результати дослідження, що проводилось на базі звітних показників Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів дають підстави для наступних висновків і пропозицій:

1. ЦБ ДНЗ має відповідну структуру та належить до комунальної власності управління освіти і науки Тернопільської міської ради. Будучи її структурним підрозділом, підпорядкована, підзвітна і підконтрольна цьому управлінню, фінансується за рахунок коштів місцевого бюджету. Установа функціонує на основі відповідних нормативно-правових документів відповідного рівня та належить до неприбуткових установ, виконуючи покладені на неї функції. Основні завдання та функції структурних підрозділів управління деталізуються у Положенні про установу.

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

2. Основними нормативними документами, відповідно до яких організовується облік у бюджетних установах України є НП(С)БОВДС, план рахунків бухгалтерського обліку та порядок його застосування, бюджетна класифікація видатків, інструкція про кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку, інструкція про форми меморіальних ордерів



бюджетних установ та порядок їх складання, інструкція з формування звітності бюджетних установ та багато інших спеціалізованих нормативних документів.

У них викладено методику обліку операцій з виконання кошторису видатків за загальним і спеціальним фондами та з обліку іншої діяльності.

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

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

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

В Україні запроваджено класифікацію видатків, що дозволяє визначити не лише сам факт використання міністерствами і відомствами бюджетних коштів, а й пов'язати ці видатки з виконанням програмних завдань держави та мірою відповідальності кожного відомства. Відповідно до вимог міжнародного співставлення видатки бюджету класифікуються за чотирма ознаками:

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

5. Предметом дослідження є процес виконання кошторису доходів та видатків, що побудований за економічною класифікацією. Згідно ЕКВ

видатки бюджету поділяються на: поточні видатки; капітальні видатки; нерозподілені видатки.

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

Найбільшу питому вагу у структурі витрат займають видатки на оплату праці 66,70% у загальному фонді. Згідно з планом із загального фонду в основному фінансується видатки на оплату праці та нарахування, оплату комунальних послуг. Капітальні видатки заплановано профінансувати лише з спеціального фонду.

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

6. 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,

Доходи досліджуваної установи складаються з доходів по загальному та спеціальному фондах, асигнування відбувається з місцевого бюджету. Також дана бюджетна установа отримує доходи за власними джерелами надходження, зазвичай, як плату за послуги оренди.

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

7. У зв'язку із запровадженням цього Плану рахунків, переведенням бухгалтерського обліку на принцип міжнародних стандартів, бухгалтери бюджетних установ стикаються з новою методикою виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік.

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

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

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

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

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

9. Бюджетна установа має прагнути до максимізації доходів спецфонду, активізації структури капіталу та забезпечення його фінансової діяльності, побудови ефективного механізму управління, а також у перспективі – використання бюджетною організацією ринкових механізмів залучення фінансових коштів. Важливу роль у реалізації цих завдань відводиться саме

аналізу господарської діяльності бюджетної установи, загалом, та виконання кошторису, зокрема.

10. Економічний потенціал бюджетної установи складається з сукупності майна та сукупності джерел фінансування бюджетної установи.

Дослідження економічного потенціалу бюджетної установи здійснюється за майновим і фінансовим аспектами відповідно до методик загального та коефіцієнтного аналізу. Загальний аналіз ґрунтується на застосуванні методичних прийомів вертикального і горизонтального аналізу й спрямований на оцінку динаміки активів, власного капіталу та зобов'язань за абсолютною величиною, складом і структурою.

11. Аналіз виконання кошторису є важливим складовим елементом комплексного економічного аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

Важливим елементом аналізу видатків бюджетної установи є вивчення співвідношення між касовими і фактичними видатками. Виходячи із суттєвості касових і фактичних видатків, їх співвідношення за даними звітності установи, можна визначити загальну суму касових і фактичних видатків. Вони розраховуються за формулами, що унаочнюють співвідношення між ними, і дають змогу виявити причини перевищення касових видатків над фактичними або фактичних видатків над касовими

12. Враховуючи специфіку бюджетних організацій та установ, аналіз виконання кошторису, має охоплювати:

- а) виконання показників надходжень доходів за окремими джерелами;
- б) виконання плану видатків за напрямками фінансування і за галузями виробничої та невиробничої сфери;
- в) виконання боргових бюджетних зобов'язань;
- г) касове виконання бюджету та стадії його виконання

Враховуючи аналітичні дані, для виявлення позитивних та негативних тенденцій у діяльності досліджуваної установи, сформовано пропозиції по вдосконаленню роботи.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-276.
2. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. Болух М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ / М. А. Болух, А. П. Заросило. – К.:КНЕУ. – 2008. – 344 с.  
Бурденюк, Т. Г. Експертна діагностика зовнішнього середовища установ державного сектору економіки [Текст] / Т. Г. Бурденюк // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; гол. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 143-145.
4. Дудчик В.В. Перевірка правильності складання кошторису бюджетної установи: методика і завдання // Фінансовий контроль. Дудчик В.В., Фірстенко В.В. – 2007. – № 1. – С. 58-63.  
Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.
5. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами / [Електронний ресурс] Н. Ю. Єршова, Ю. Стребкова. – 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpi.kharkov.ua/>.  
Жукевич С.М. Діагностика фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання: концептуальний підхід. Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка».- №5-6 [63], Тернопіль, 2016, С.206-211

6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Зінухова В.М. Особливості кошторисного планування у середніх загальноосвітніх школах // Право та державне управління. – 2013 р. – № 2 (11). – С. 30-35.  
Зорій Н. М. До питання вдосконалення інструментарію бюджетного контролю / Н. М. Зорій, Н. Г. Мельник // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Економіка. – 2013. – Вип. 23. – С. 161-164.
8. Інструкція з бухгалтерського обліку в установах та організаціях, які стоять на державному бюджеті СРСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0061400-87>.
9. Інструкція про використання єдиної журнально-ордерної форми рахівництва, затв. листом від 08.03.1960 р. № 63 Міністерства фінансів СРСР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v0063400-60>.
10. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затв. наказом МФУ від 12.03.2012 № 333. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
11. Ковтун Н.В. Удосконалення системи обліку і контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики НАН України) / Н.В.Ковтун., Я.А. Шнуренко / Економіка: реалії часу. - 2014. - № 5 (15). – с.96-102.
12. Колесник О. Л. Методика аудиту складання та затвердження кошторису, внесення до нього змін та стану виконання / О. Л. Колесник // Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки. - 2014. - Вип. 26. - С. 345-350. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa\\_2014\\_26\\_44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvbdfa_2014_26_44.pdf)

13. Краївська І. А. Бухгалтерський облік бюджетних установ. Конспект лекцій у схемах і таблицях (для студентів та 4 курсу денної форми навчання напряму підготовки 0502 (6.030601) – «Менеджмент» ; 6 курсу заочної форми навчання спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»). – / Краївська І. А., Новицька Н. В.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. – 60 с.
14. Левицька С. О. Аналіз діяльності неприбуткових установ. Монографія. – Рівне; НУВГП, 2004р.
15. Лелявська Л.В. Економічний аналіз кошторису водогосподарських організацій // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2014. – Випуск 2. – С. 1250-1255.
16. Либак І. А. Фінансово-економічний механізм функціонування вищих навчальних закладів України// Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер.: Економіка : зб. наук. пр. / Нац. ун-т водного госп-ва та природокористування. – Рівне: Вид-во НУВГП. – С. 144-148.
17. Лукановська, І.Р. Особливості міжбюджетних трансфертів у відповідності до змін Бюджетного кодексу України // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. – Випуск 1 (45). Т.2. – С. 321-324.
18. Лучко М.Р. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.
19. Лучко, М. Р. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, С. М. Жукевич, А. І. Фаріон. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 302 с.
20. Мажуліна М. О. Кошторис доходів і витрат бюджетної організації / М. О. Мажуліна, Т. В. Афанасієвська // Управління розвитком. – 2013. – № 1(141).– С. 14–16.
21. Малишко В. Кошторисне фінансування загальноосвітніх навчальних закладів // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць учених та аспірантів. Випуск 14 – 2009. – С. 175– 178.

- 22.Мащенко, К.С. Організація робіт зі складання кошторису дошкільного навчального закладу / К.С. Мащенко, Т.Д. Косова // Проблеми розвитку соціально-економічних систем в контексті глобалізаційних викликів: матеріали міжнар.наук.-практ.конф. студентів та молодих вчених, 22-25 верес. 2010р.- Хмельницький, 2010.- Т.1.- С.70-73.
- 23.Мельник Н. Г. Облікове забезпечення транспарентності в державному секторі: проблеми України та досвід ЄС / Н. Г. Мельник // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 24(3). - С. 147-155.
- 24.Мельник Н. Г. Власний капітал бюджетних установ: особливості облікового відображення / Н.Г. Мельник, С.В. Сисюк // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6 (44). – С. 314-319.
- 25.Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki>.
- 26.Миколюк І.В. Контроль формування та виконання кошторису бюджетної установи / І. В. Миколюк //Достижения высшей школы. – 2012. – С. 18-22.
- 27.Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік в бюджетних установах Навчальний посібник. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
- 28.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектора [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua/](http://www.minfin.gov.ua/)
- 29.Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 412 с.
- 30.Назарова К. О. Аналіз діяльності бюджетних установ: Навч.посібник / Т. А. Кумченко, К. О. Назарова, Г. О. Кравченко (заг.ред.). – К.: КНТЕУ. – 2006. – 208 с.



31. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
32. Норд Г. Л., Руденко Н. О. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів спеціального фонду закладів освіти III-IV рівнів акредитації // Наукові праці. Економіка. – Випуск 177. Том 189. – С. 59-66.
33. Норд Г. Л., Руденко Н. О. Особливості фінансування та казначейського обслуговування бюджетних установ на прикладі ВНЗ // Наукові праці. Економіка. Правознавство. – Випуск 149. Том 161. – С. 61-68.
34. Пігош, В. А. Проблемні аспекти формування планових кошторисних показників бюджетних установ [Текст] / Василь Августинівч Пігош // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 18. – № 2. – С. 201-209.
35. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки, затв. Наказом МФУ від 28.11.2016р. № 1038. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/plan-zahodiv-shchodo-modernizatsiyi-sistemi-buhgalterskogo-obliku-v/>
36. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
37. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>
38. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом МФУ 02.09.2014, № 879. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

39. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності про виконання державного та місцевих бюджетів в органах Державної казначейської служби України, затв. наказом МФУ 21.10.2013 № 885 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1915-13>.
40. Порядок застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, наказ Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/poryadok-zastosuvannya-planu-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku>.
41. Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2012 № 1407. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0130-13>
42. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, наказ Міністерства фінансів України 23.08.2012 № 938. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>
43. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>
44. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору, наказ Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>
45. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, наказ Міністерства фінансів 24.01.2012 № 44. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

46. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 № 228. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>
47. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.12.2011 № 1691, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
49. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 № 57, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua)
50. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання, наказ Міністерства фінансів України 29.06.2017 № 604 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>.
51. Проблеми складання кошторису бюджетних установ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/budget/4534-problemi-skladannyakoshtorisubyudzhethnikh>.
52. Рижа Т. В. Особливості бюджетування вищих навчальних закладів за сучасних умов функціонування // Вісник Хмельницького національного університету 2010, № 2, Т. 3. – С. 176-180
53. Рожелюк, В. М. Експрес-діагностика фінансового стану в системі управління безпекою підприємства [Текст] / В. М. Рожелюк, Н. Т. Жук // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів II міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [ м. Тернопіль, 20 листоп. 2017 р.] . Т.

- 1 / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 181-184.
- Рожелюк, В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств [Текст] : монографія / В. М. Рожелюк. - К. : ННЦ ІАЕ, 2013. - 488 с.
54. Самборський В.И., Грищенко А.А. Анализ хозяйственной деятельности в бюджетных и научных учреждениях: Уч.-к.-М.: Финансы и статистика, 1989.
55. Сафонова В. Є. Підвищення ефективності функціонування вищих навчальних закладів державної і комунальної форми власності на основі вдосконалення їх фінансово-господарської діяльності / Віра Євгенівна Сафонова // Научно-технический сборник – 2009. – №87. – С. 230-240.
56. Седун Н. М. Шляхи вдосконалення механізму формування кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / Н. М. Седун, А. В. Оверчук. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
57. Сисюк, С.В.; Адамик, О. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник Одеського національного університету. Економіка. – 2016. – Том 21. Випуск 10 (52).
58. Тофанюк О. В. Удосконалення бюджетного фінансування навчальних закладів по регіонах України шляхом визначення їх оптимальної кількості // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2014. – № 5(29). – С. 31-35.
59. Хаблюк, Оксана. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи [Текст] / Оксана Хаблюк, Світлана Яцишин // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2010. - Ч. II. - С. 101-106.

- 60.Хаблюк О. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні. Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. – Мукачево, 2017. – С. 827-831. Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10\\_ukr/140.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf)
- 61.Хаблюк О. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / Хаблюк О., Яцишин С. // Економічний аналіз. – 2011 рік. – Випуск 9. Частина 1. – С.351 – 353.
- 62.Хорунжак, Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.  
Хорунжак, Н. М. Логіко-статистичні інформаційні моделі та перспективи їхнього використання для діагностики стану процесу фінансування бюджетних установ / Н.М. Хорунжак // Торгівля і ринок України. – 2013. – № 36. – С. 88–101.
- 63.Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях Навч. посіб. / Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 440 с.
- 64.Шевченко Л. С. Фінансування вищої освіти: диверсифікація джерел // Теорія і практика правознавства. – 2013. – № 2
- 65.Шипунова О.В. Автоматизація управління підприємством: основні принципи, функції та підходи / О.М. Шипунова // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 6. – С.25–38.
- 66.Яковишина Н. А. Аналіз кошторису доходів і видатків бюджетної установи [Електронний ресурс] / Н. А. Яковишина, Є. В. Майданюк. – Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.
- 67.Яркова Н. І. Проблеми державного фінансування вищої освіти в Україні / Н. І. Яркова // Економічні науки – 2010. – № 15. – С. 121-127.
- 68.Яцишин, А. Р., Яцишин, С. Р. Інвентаризаційні різниці та їх узгодження / Анна Романівна Яцишин, Світлана Романівна Яцишин // Основні

- принципи, напрями та завдання економічного розвитку країн : матеріали науково-практичної конференції [м. Дніпропетровськ, 6-7 березня 2015 р.] – Дніпропетровськ : НО «Перспектива», 2015. – С. 89-93.
69. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919>.
70. Яцишин, С. Р. Об'єктивна необхідність та нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства в ринкових умовах господарювання / С. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.] – Тернопіль, 2009. – С. 30-34.
71. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183.