

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

## **Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ**

Допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри обліку та аудиту, протокол № 10 від «15» травня 2023 р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_  
д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу магістратури спеціальності 071 «Облік і оподаткування» заочної форми навчання  
**Остапенко Віталіни Андріївни**

\_\_\_\_\_  
(підпис студента(ки))

Засвідчую, що в цій випускній кваліфікаційній роботі немає запозичень із праць інших авторів без відповідних посилань

\_\_\_\_\_  
(підпис студента (ки))

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук, доцент  
Михальська Олена Леонідівна

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ – 2023 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ .....	7
1.1. Економічна сутність, значення та завдання обліку в бюджетних установах	7
1.2. Доходи та видатки бюджетних установ, як обліково-економічна категорія, їх класифікація та групування у бухгалтерському обліку і звітності.....	11
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ.....	20
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	24
2.1. Методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ.....	24
2.2. Організаційні засади бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	31
2.3. Проблеми і перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах .....	40
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ .....	47
3.1. Суть та значення державного фінансового контролю у бюджетній установі .....	47
3.2. Аналіз результатів виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи.....	58
3.3. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю та бюджетного фінансування в умовах його реформування .....	68
ВИСНОВКИ.....	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	76
ДОДАТКИ.....	87

## ВСТУП

**Актуальність** обраної теми дослідження обумовлена особливостями реформування існуючої в Україні моделі системи бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки. Бюджетні установи є юридичними особами, які забезпечують надання нематеріальних послуг для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Вони забезпечують гарантію реалізації найважливіших конституційних прав громадян, таких як право на освіту, соціальне забезпечення, медичне обслуговування тощо. Оскільки їхньою основною метою є надання послуг населенню країни, а не отримання прибутку, то такі установи є некомерційними.

Система бухгалтерського обліку, що використовується в бюджетних установах, має на меті контролювати наявність та рух бюджетних та позабюджетних коштів. Вона побудована на загальноприйнятих принципах та виконує інформаційну, управлінську та контрольну функції. Бухгалтерський облік у бюджетних установах також має свої особливості

Тематика дослідження економічної природи та сутності установ державного сектору економіки, є об'єктом наукових праць таких вчених: Л.О. Баластрик, А.І. Ігнатюк, В.Д. Базилевич, Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник, М.М. Артус, О.В. Длугопольський, С.Ю. Юрій, В.М. Федосов.

Проблеми теоретичних та методологічних аспектів обліку, аналізу та контролю діяльності бюджетних установ досліджувати у своїх працях вчені: М.А. Болюх, О.А. Шевчук, С.Я. Зубілевич, Н.М. Зорій.

Проблеми та перспективи розвитку контролю та аналізу діяльності бюджетних установ, а також ведення бухгалтерського обліку відображено у наукових роботах вчених: Чечуліна О.О., Дерікова С.Д., Кужельний М.В., Фещенко Є.А., Ковтун Н.В., Головка В.І., Шарманська В.М., Бондар М.І., Дерун І.А, Гура Н.О., Бутинець Ф.Ф., Дорош Н.І., Засадний Б.А., Канцуров О.О., Мисака Г.В., Адамова І.З., Михальська О.Л., Білуха М.Т., Кугай І.В., Свірко С.В., Ловінська Л.Г., Купалова Г.І., Мельник Т.Г., Панетелеєв В.П., Михалов

М.Г., Сопко В.В., Мних Є.В., Швець В.Г. , Нападовська Л.В., Сахно Л.А., Склярчук І.П., Фрич Р.І., та ін.

Великий внесок у розвиток методології бухгалтерського обліку і контролю діяльності бюджетних установ зробили такі зарубіжні вчені: Джеймс Чан, Хомскін Р., Норт Д., Осборн Е., Аткинсон Е., Далє Т., Бол І., Здравковскі І., Самуельсон П., Юкка Пеллінен, Стігліц Дж., Суйц В., Салме Насі, Фрідмен М., Хендриксен Е., Шнейдман Л. та ін.

**Метою** даного дослідження є висвітлення теоретичних та практичних аспектів ведення обліку в бюджетних установах, контролю та аналізу їх діяльності, обґрунтування методичних рекомендацій та визначення напрямків удосконалення бухгалтерського обліку.

Відповідно до мети в роботі поставлено такі **завдання**:

- дослідити економічну сутність, значення та завдання обліку в бюджетних установах;
- розкрити економічну сутність доходів та видатків бюджетних установ, їх класифікацію та групування у бухгалтерському обліку і звітності;
- встановити нормативно-правове забезпечення обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ;
- дослідити методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ;
- вивчити організаційні засади бухгалтерського обліку бюджетних установ;
- обґрунтувати проблеми і перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;
- розглянути суть та значення державного фінансового контролю у бюджетній установі;
- проаналізувати результати виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи;
- запропонувати напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю та бюджетного фінансування в умовах його реформування.

**Об'єктом** дослідження є процес ведення бухгалтерського обліку, організації контролю та аналіз діяльності бюджетних установ.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційно-правових засад, пов'язаних з організацією процесу ведення бухгалтерського обліку, організації контролю та аналіз діяльності бюджетних установ.

**Методами** дослідження є: синтез – один метод дослідження, який дозволяє зібрати та об'єднати різні ідеї та концепції з метою створення цілісного погляду на об'єкт дослідження; аналогія – допомагає виявити схожості та відмінності між різними системами та зробити висновки про те, які з них можуть бути корисними в контексті бухгалтерського обліку фінансування бюджетних установ; системний аналіз є одним зі способів дослідження, що дозволяє детально розчленувати об'єкт дослідження на складові елементи і деталізувати їх; вибірка – при аналізі структури видатків бюджетної установи та її доходів.

**Інформаційною базою** даного дослідження є: нормативно-правові документи з питань обліку і контролю у діяльності бюджетних установ, серед яких Конституція України, кодекси України, Закони України, Постанови та Розпорядження Кабінету Міністрів України та Накази Міністерства фінансів України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, праці вітчизняних і зарубіжних вчених; матеріали науково-практичних конференцій, вітчизняні та іноземні підручники, навчальні посібники, наукові статті, присвячені питанню організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ.

Випускна кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків

Перший розділ «Теоретичні основи організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах» розкриває економічну сутність, значення та завдання обліку в бюджетних установах з оглядом діючих нормативно-правових актів та висвітлює особливості класифікації та групування доходів та видатків бюджетних установ, як обліково-економічна категорії.

Другий розділ «Методичні та організаційні аспекти бухгалтерського обліку і фінансової звітності бюджетних установ» охоплює методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ, організаційні засади ведення бухгалтерського обліку, а також розкриває основні проблеми і надає пропозиції щодо його удосконалення.

Третій розділ «Організація і методика державного фінансового контролю та аналізу діяльності бюджетних установ» присвячено розкриттю суті та значення державного фінансового контролю, аналізу результатів виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи та надано пропозиції щодо удосконалення системи державного фінансового контролю та бюджетного фінансування в умовах його реформування.

Загальний обсяг випускної роботи становить 73 сторінки друкованого тексту, включає 7 таблиць, 11 рисунків (схем і графіків), 6 додатків, список використаних джерел налічує 83 найменування.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

### **1.1. Економічна сутність, значення та завдання обліку в бюджетних установах**

На сьогоднішній день питання модернізації та удосконалення системи ведення та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є досить гострим та актуальним. Перш за все, це зумовлено реформуванням економіки країни, модернізацією системи державних фінансів та переходом на автоматизовані інформаційні системи бухгалтерського обліку.

Для розуміння процесу організації обліку в бюджетних установах, необхідно визначити ключову термінологію, яка застосовується в державному секторі.

Бюджетні установи - це різноманітні органи державної влади, місцевого самоврядування та організації, які створені ними у відповідності до законодавства. Вони повністю фінансуються з державного або місцевого бюджетів і мають неприбутковий статус [2].

До бюджетних установ належать навчальні заклади, бібліотеки, лікарні, дитячі садки, благодійні фонди, органи місцевого самоврядування, міністерства, наукові установи тощо.

Сутність цієї категорії розкрита також і в працях вітчизняних авторів, серед яких Фрич Р.М. визначає бюджетні установи як некомерційні організації, які створюються з метою забезпечення соціально-культурної, наукової та управлінської діяльності. Вони є суб'єктами фінансового права, основною сферою якого є використання коштів, що виділяються їм з державного або місцевого бюджету для виконання їх завдань. [73].

С. В.Свірко надає наступне визначення бюджетних установ: це суб'єкти господарювання в державному секторі, і зазвичай діють в рамках бюджетних обмежень, що виявляються у вигляді асигнувань або бюджетів (чи їх

еквівалентів). Такі асигнування чи бюджети набувають чинності після затвердження відповідними законодавчими актами [59].

Г.Г. Кірейцев визначає бюджетні установи як одим з видів юридичних осіб, які повністю фінансуються з державного або місцевого бюджету, та мають свій власний кошторис [56].

Міністерство фінансів України забезпечує регулювання методології бухгалтерського обліку та звітності про виконання бюджетів. Бюджетні установи зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, встановлений Міністерством фінансів України.

Бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1].

Одним з основних завдань бухгалтерського обліку є точне і своєчасне відображення фінансових та господарських операцій з використання бюджетних коштів у відповідності з їх призначенням.

Бюджетні установи мають низку особливостей, що пов'язані з їх фінансово-господарською діяльністю: бюджетні установи є неприбутковими організаціями, тож основною метою їхньої діяльності є надання послуг, які не є матеріальними, а не отримання прибутку, як в комерційних організаціях; бюджетні установи здійснюють свою діяльність на правах комунальної чи державної форм власності, а, отже, фінансуються за рахунок держави.

Предметом обліку в бюджетній сфері є процес планування та виконання різних рівнів бюджетів, який відображає розширене відтворення та перерозподіл національного доходу. Предмет обліку в бюджетних установах це господарські засоби, тобто кошти бюджетів усіх рівнів бюджетної системи і кошти Державного бюджету.

До об'єктів бюджетного обліку належать: витрати на отримання бюджетних установ, доходи і видатки бюджету, матеріальні цінності бюджетних установ та грошові кошти в касі та на рахунках.

Основною метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є забезпечення користувачів достовірною та повною інформацією щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства, для прийняття обґрунтованих рішень [1].

У бюджетній сфері облік відіграє значну роль з кількох причин. По-перше, він допомагає керівництву контролювати виконання бюджету, дотримуватися фінансової дисципліни та режиму економії витрат. Це дозволяє виявляти додаткові доходи бюджету та забезпечує раціональний розподіл і перерозподіл національного доходу.

По-друге, облік грає важливу роль в бюджетному плануванні, оскільки дані про виконання бюджету за попередні роки є основою для складання бюджету на наступний рік.

По-третє, облік сприяє розвитку фінансової науки, оскільки результати досліджень мають практичну цінність тільки в тому випадку, якщо вони базуються на реальних фактах економічної дійсності та повній та достовірній економічній інформації.

Існує низка нормативно-правових документів, затверджених Міністерством фінансів України щодо методології ведення бухгалтерського обліку, серед яких Наказ №1219 від 29.12.2015 року, Наказ №372 від 02.04.2014 року тощо.

Г.Г. Кірейцев визначає наступні функції бухгалтерського обліку в бюджетній сфері складаються з загальних для будь-якого обліку (інформаційна, контрольна, аналітична) та специфічних, які розкривають його сутність:

- інформаційна функція передбачає нагляд за рухом грошових потоків, пов'язаних з виконанням бюджету як за доходами, так і видатками;
- функція відображення передбачає відображення руху бюджетних коштів у відповідних документах, на рахунках тощо;

- функція узагальнення передбачає зведення всіх операцій за розрахунками у баланс доходів і видатків;
- функція контролю полягає у контролі надходжень бюджету за їх видами та контролі за видатками бюджету у відповідних галузях, установах і організаціях;
- функція управління передбачає забезпечення керування процесом планування та виконання бюджету;
- функція забезпечення збереження передбачає забезпечення збереження коштів бюджету як державної власності [56].

До ключових завдань ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах можна віднести:

- збір та надання повної та достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності установи, необхідної для управління і використання на макрорівні державою та іншими користувачами;
- точне, своєчасне та повне відображення господарських операцій, пов'язаних із виконанням кошторисів бюджетних установ;
- забезпечення раціонального та ефективного використання коштів бюджетної установи відповідно до затвердженого кошторису;
- здійснення повної та своєчасної інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків;
- забезпечення повноти та достовірності звітності бюджетних установ та організацій;
- контроль за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних та фінансових ресурсів у відповідності з нормативною базою та затвердженими кошторисами, а також виконанням зобов'язань.

Отже, до бюджетних установ належать установи системи освіти, науки, культури, медичні заклади, та інші неприбуткові організації, які мають певні специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку, основна мета якого спрямована на отримання повної та своєчасної інформацію про надходження доходів за їх видами та використанням бюджетних коштів за їх цільовим призначенням.

## **1.2. Доходи та видатки бюджетних установ, як обліково-економічна категорія, їх класифікація та групування у бухгалтерському обліку і звітності**

Всі бюджетні установи утримуються за рахунок бюджетних коштів. У зв'язку з цим виникає питання чіткого планування і складання фінансової політики, тому для забезпечення ефективної діяльності установи складають кошторис.

Нормативно-правовим актом, що законодавчо закріплює складання, розгляд, затвердження і вимоги до кошторисів є «Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228.

Кошторис – це основний фінансовий документ бюджетної установи, який використовується для планування на бюджетний період. В ньому встановлюються повноваження щодо отримання надходжень та розподілу бюджетних асигнувань для виконання функцій та досягнення результатів, визначених у бюджетних призначеннях. Кошторис використовується для здійснення платежів та взяття на себе бюджетних зобов'язань бюджетною установою. Цей документ є основою для планування та контролю за фінансовою діяльністю бюджетної установи [2].

Кошторис бюджетної установи є основним фінансовим документом, який відображає планові показники щодо надходжень та видатків установи на певний бюджетний період.

У кошторисі бюджетної установи зазначаються всі передбачувані надходження до бюджету (в тому числі податки, збори, державні дотації тощо) та всі заплановані видатки, необхідні для забезпечення функціонування установи та виконання її завдань.

Структуру кошторису складають доходи і видатки, які плануються за рахунок загального та спеціального фондів бюджету.

Розкриттям питання обліку доходів і видатків у бюджетних установах займається досить велика кількість науковців. Проблемні аспекти даного питання висвітлені у роботах таких вітчизняних науковців, як Левицької С. О., Лемішовського В.І., Лондаренко О.О., Джоги Р.Т., Атамас. П.Й. та інших.

Доходи бюджетних установ є важливою обліково-економічною категорією, що відображає фінансові результати діяльності державних органів, підприємств та установ, що функціонують за рахунок бюджетних коштів. Ці доходи включають в себе надходження бюджетних коштів від податків, зборів, штрафів, внесків за соціальним страхуванням, прибутку державних підприємств, а також інших джерел.

Доходи бюджетних установ ведуться в облікових записах та відображаються в бухгалтерських звітах. Розкриття структури та динаміки доходів дозволяє оцінювати фінансову стійкість та ефективність діяльності бюджетних установ, а також дозволяє вживати заходів для їх збільшення або оптимізації.

Левицька С. О. визначає поняття доходів бюджетних установ як «отримані асигнування із державного та місцевого бюджету, які бюджетними організаціями генеруються»[48].

Облік доходів у державному секторі регламентується наступними нормативно-правовими актами: НП(С)БОДС 124 «Доходи» [28]; МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» [39]; МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій» [39]; Бюджетний кодекс [2].

Згідно з НП(С)БОДС 101, доходи - це економічні вигоди, що виявляються у збільшенні активів або зменшенні зобов'язань, що призводять до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу від внесків власника) [24].

Відповідно до МСБОДС 9 та МСБОДС 23 доходи - це вигоди, які отримує підприємство у формі грошових коштів або інших активів протягом певного періоду. Ці вигоди призводять до збільшення валових активів або зменшення зобов'язань, що забезпечує зростання власного капіталу підприємства. Зростання

власного капіталу відбувається за рахунок доходів, а не за рахунок внесків власників.

Бюджетний кодекс України не наводить визначення поняття доходів бюджетних установ, натомість розкриває склад надходжень бюджетних установ та їх класифікацію, наведені у таблиці 1.2.1.

Таблиця 1.2.1.

## Класифікація доходів бюджетних установ згідно з Бюджетним кодексом

Джерело фінансування	Група доходів	Підгрупа доходів
Доходи загального фонду	-	-
Доходи спеціального фонду (власні надходження)	1. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством	підгрупа 1 - плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю
		підгрупа 2 - надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
		підгрупа 3 - плата за оренду майна бюджетних установ, що здійснюється відповідно до Закону України «Про оренду державного та комунального майна»
		підгрупа 4 - надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)
	2. Інші джерела власних надходжень бюджетних установ	підгрупа 1 - благодійні внески, гранти та дарунки
		підгрупа 2 - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб
		підгрупа 2 - надходження, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб

Джерело: складено на основі [2]

Бюджетний кодекс розкриває поняття «видатки бюджету» як «кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, передбачених відповідним бюджетом»[2].

П.Й. Атамас визначає видатки як грошові кошти, які витрачаються бюджетними установами в ході їх господарської діяльності, і які не перевищують встановлену суму, передбачену в кошторис [48].

Р.Т. Джога дає наступне визначення видатків: «видатки - це державні платежі, які не підлягають поверненню та не створюють або не компенсують фінансових вимог»[49].

Видатки бюджетних установ - це витрати, які здійснюються за рахунок коштів державного або місцевого бюджету. Вони є прямими цільовими витратами держави, які забезпечують її нормальне функціонування і відображають економічні відносини, пов'язані з розподілом та перерозподілом частини національного доходу, що концентрується у бюджеті. Ці видатки є централізованими, оскільки контролюються державою і мають строге регулювання. Такі видатки здійснюються безпосередньо для досягнення цілей бюджетних програм і проектів, а також для забезпечення реалізації соціальних, економічних та інших завдань держави. [64].

Загальний фонд бюджету містить надходження та видатки, які пов'язані з основними функціями держави та розподілом кредитів з бюджету. Його видатки розподіляються за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання основних функцій або розподіл кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету. Спеціальний фонд бюджету містить надходження та видатки, які призначені для конкретних цілей відповідно до законодавства, включаючи пріоритетні заходи, пов'язані з виконанням основних функцій держави або розподілом кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету. Розподіл видатків спеціального фонду також здійснюється за повною економічною класифікацією видатків бюджету [20].

Отже, видатки бюджетних установ - це грошові кошти, які бюджетні установи витрачають в процесі своєї діяльності на реалізацію бюджетних

програм і завдань. Ці видатки є централізованими, оскільки здійснюються за рахунок коштів державного або місцевого бюджету.

Видатки бюджетних установ мають свої джерела фінансування. Ці джерела можуть бути загальним фондом бюджету, спеціальним фондом бюджету, кредитами з бюджету тощо. Загальний фонд містить кошти, які можуть використовуватись бюджетними установами для будь-яких цілей, передбачених бюджетом. Спеціальний фонд містить кошти, які призначені для конкретних цілей, передбачених законодавством або бюджетом.

Важливо зазначити, що видатки бюджетних установ повинні бути обґрунтованими, раціональними і ефективними. Бюджетні установи повинні використовувати кошти з бюджету на реалізацію завдань, передбачених бюджетом, з максимальною користю для суспільства.

Окрім кошторису, бюджетні установи також формують наступні документи:

1. План асигнувань загального фонду бюджету (ДОДАТОК А)
2. План надання кредитів із загального фонду бюджету (ДОДАТОК Б)
3. План спеціального фонду бюджету (за винятком власних надходжень) (ДОДАТОК В)
4. План використання бюджетних коштів (ДОДАТОК Г)
5. Помісячний план використання бюджетних коштів (ДОДАТОК Д)

Всі вищезазначені документи в обов'язковому порядку затверджуються разом з кошторисом.

Розглянемо детальніше особливості обліку доходів загального та спеціального фонду бюджетних установ.

Доходи загального фонду в широкому розумінні це кошти, отримані від держави на рахунок установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання.

Джерелом доходів загального фонду виступають асигнування з місцевого чи державного бюджету, які бюджетна установа отримує згідно з своїм кошторисом.

Бюджетне асигнування - це надані повноваження розпорядника бюджетних коштів на використання коштів згідно з призначенням, передбаченим у бюджеті. Ці асигнування використовуються для здійснення бюджетних зобов'язань та забезпечення платежів. Асигнування мають кількісні, часові та цільові обмеження, тобто обмеження на кількість, час та ціль використання коштів. Наприклад, якщо бюджетна установа отримала бюджетне асигнування на заробітну плату працівників, то це асигнування може бути використане лише для оплати зарплат. Якщо ж установі потрібні кошти на інші цілі, потрібно отримати додаткове бюджетне асигнування або перерозподілити вже отримані.

Бухгалтерський облік доходів загального фонду ведеться на рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями загального фонду», субрахунку 701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів».

Відповідно до «Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету», затвердженої Міністерством фінансів України, на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» ведеться облік доходів розпорядниками бюджетних коштів, що отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

Під час виконання державного та місцевих бюджетів використовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. Казначейство України відповідає за надання казначейського обслуговування бюджетних коштів, заснованого на управлінні єдиним казначейським рахунком, який відкрито в Національному банку України. Державна казначейська служба України визначає процедуру відкриття та закриття рахунків бюджетних установ на основі своїх інструкцій [2].

Облік господарських операцій з грошовими коштами загального фонду відображається в меморіальному ордері №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної

казначейської служби України (банках)», що складається з двох частин: надходження коштів, тобто дебет і витрачання коштів-кредит.

Класифікація витрат бюджетних установ представлена на рис. 1.2.1.

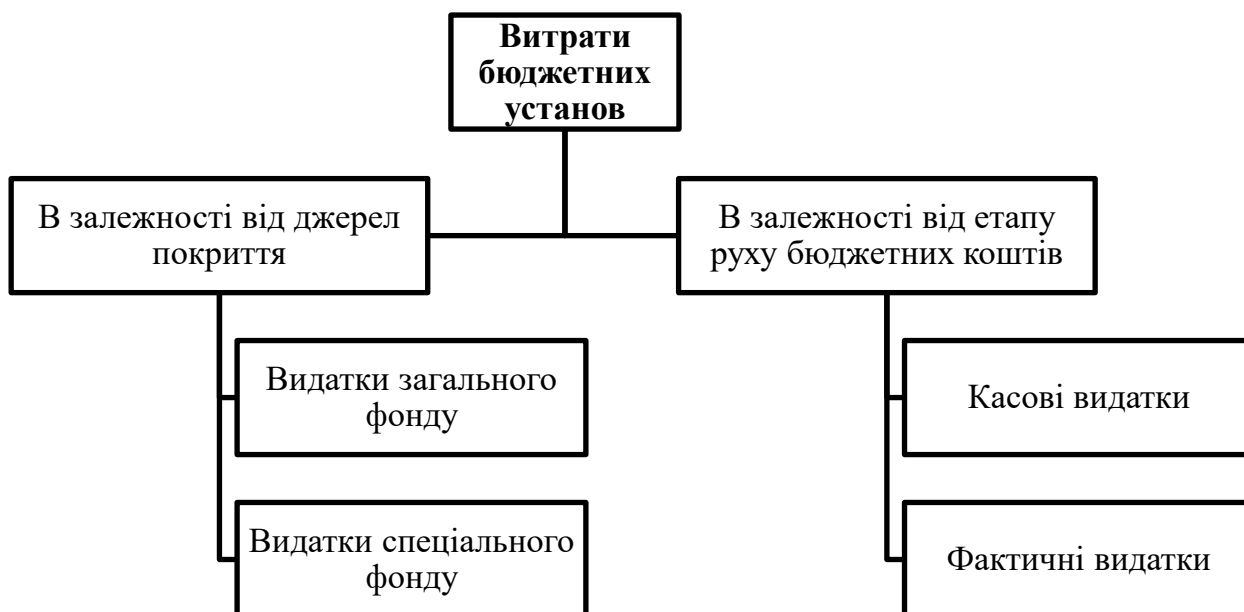


Рис. 1.2.1. Класифікація витрат бюджетних установ

Джерело: складено на основі [42]

Касові видатки – це сума грошових коштів, яку бюджетна установа використовує зі своїх рахунків, щоб оплатити різні витрати згідно з кошторисом бюджетної програми. Ці кошти можуть бути отримані прямо від установ, які отримали державне фінансування, або перераховані від інших бюджетних установ через Державну казначейську службу.

Фактичні видатки – це всі фактичні витрати по виконанню кошторису, що мають підтвердження у первинних документах.

Згідно з «Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету», облік фактичних видатків загального фонду бюджетних установ відображається на рахунку 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», субрахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» та субрахунку 851 «Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів».

Синтетичний облік касових видатків ведеться в меморіальних ордерах №2 - по загальному фонду та №3 по спеціальному фонду, в яких ведеться облік грошових коштів на рахунках в казначействі

Типові кореспонденції рахунків по відображенню фактичних витрат по загальному фонду представлено в таблиці 1.2.2.

Таблиця 1.2.2.

Типові кореспонденції рахунків по відображенню фактичних витрат по загальному фонду

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахована заробітна плата працівникам	8011 Витрати на оплату праці	6511 Розрахунки із заробітної плати
Нараховано ЄСВ	8012 Відрахування на соціальні заходи	6313 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування
Списані витрати по відрядженню	8011 Витрати на оплату праці	2116 Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами

Джерело: розроблено автором

В результаті своєї фінансово-господарської діяльності, бюджетні установи можуть отримувати кошти не тільки з бюджету, а й з інших джерел, наприклад благодійні внески, плата за надання послуг чи виконання робіт, гранти тощо. Такі кошти називають позабюджетними або спеціальними.

Складові спеціального фонду бюджету:

- 1) доходи бюджету, які мають цільове спрямування;
- 2) видатки бюджету, що здійснюються за рахунок конкретно визначених надходжень спеціального фонду бюджету;
- 3) кредитування бюджету;
- 4) фінансування спеціального фонду бюджету.[2]

Власні кошти бюджетних установ об'єднують у дві групи: перша- це грошові кошти, які установа отримує в результаті своєї діяльності, тобто плата за надані нею послуги; друга- інші джерела власних надходжень бюджетних установ.

Облік доходів спеціальних коштів ведеться на пасивних рахунках 7 класу.

Для обліку доходів від надання послуг призначені субрахунки:

- 7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
- 7211 Дохід від реалізації активів
- 7411 Інші доходи за обмінними операціями

Для обліку доходів за іншими джерелами власних надходжень установ:

- 7511 Доходи за необмінними операціями;
- 7311 Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів;
- 7411 Інші доходи за обмінними операціями.

Синтетичний облік доходів спеціального фонду відображається в меморіальному ордері №14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ» (ДОДАТОК Е).

Облік фактичних видатків по спеціальному фонду ведеться на активних рахунках 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», 82 «Витрати з продажу активів», 83 «Фінансові витрати», 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями».

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться на картках обліку фактичних видатків типової форми (як і по загальному фонду) по кожному виду спеціальних коштів.

Отже, доходи та видатки бюджетних установ є обліково-економічною категорією в бухгалтерському обліку та звітності. Вони класифікуються за загальною економічною та спеціальною класифікаціями, які включають такі групи доходів та видатків, як доходи від операцій, доходи від інвестицій, плата за оренду майна, інші доходи, витрати на заробітну плату, матеріали, витрати на утримання та експлуатацію, та інші. Групування за цими класифікаціями дозволяє більш детально відображати доходи та видатки бюджетних установ у бухгалтерському обліку та звітності, що допомагає забезпечувати ефективне управління бюджетними коштами.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ**

В Україні наразі відбувається реформування економічного стану, що передбачає систематизацію, гармонізацію та удосконалення нормативно-правової бази з метою ефективного формування та використання коштів бюджетних установ. Якість державного управління визначається стабільністю та досконалістю нормативно-правової бази, що в свою чергу свідчить про стан законодавства в цілому. Останнім часом бухгалтерський облік та звітність бюджетних установ були піддані організаційним та методологічним змінам.

Бюджетні установи виконують свою діяльність відповідно до різних законодавчих актів, починаючи від загальногосподарських нормативних документів, прийняття яких здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України та іншими міністерствами, і закінчуючи робочими документами самої установи.

Головним нормативно-правовим документом, на підставі якого здійснюється облік у бюджетних установах, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Даний Закон встановлює правові принципи регулювання, організації та проведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. [1].

Не менш важливими нормативно-правовими документами, що визначають основні засади нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України, який містить норми, що встановлюють правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу, порядок міжбюджетних відносин та передбачає відповідальність за порушення бюджетного законодавства [2], постанова Кабінету Міністрів України №59 від 26 січня 2011 року, що визначає функціональні обов'язки та завдання бухгалтерської служби бюджетної установи, а також повноваження її керівника [14], Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, що встановлюють

склад, форми, принципи підготовки та представлення фінансової звітності в державному секторі, а також загальні вимоги до визнання та розкриття її елементів. [23].

Керівництво та контроль над бухгалтерським обліком бюджетних установ можна поділити на три рівні:

– Перший рівень – загальнодержавний: контроль здійснюється такими органами як Кабінет Міністрів України, Державний комітет статистики України, Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України. Нормативно-правове регулювання на цьому рівні складають наступні нормативно-правові акти: Бюджетний кодекс України, Господарський та Податковий кодекс України, Кодекс про адміністративні правопорушення, постанови Уряду та укази Президента України тощо.

– Другий рівень – регіональний та місцевий: контроль здійснюється відомствами та управліннями, галузевими міністерствами та Державною казначейською службою України. На цьому рівні встановлюються інструкції, нормативні акти, рекомендації та ін., що роз'яснюють основні положення нормативні документи першого рівня.

– Третій рівень – керівництво бухгалтерського обліку здійснюється на установі його керівництвом та головним бухгалтером. Третій рівень це повноваження керівництва установи, відповідно документами є посадові інструкції, накази, розпорядження керівника тощо.

Окрім того, у 2007 році Кабінет Міністрів України затвердив «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки». Основною метою стратегії є поліпшення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до міжнародних стандартів [15].

Згідно з цією Стратегією, бухгалтерський облік та складання фінансової звітності в бюджетних установах повинні відповідати Національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку в Державному секторі (НП(с)БОДС), які відповідають Міжнародним стандартам в державному секторі (МСБОДС).

Зіставність національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору представлено в таблиці 1.3.1.

Табл. 1.3.1

Зіставність національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

№	Номер і назва НП(с)БОДС	Номер і назва МСБОДС
1	101 «Подання фінансової звітності»	МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів»
		МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів»
		МСБОДС 8 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах»
		МСБОДС 20 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
2	102 «Консолідована фінансова звітність»	МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»
		МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
		МСБОДС 24 «Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
3	103 «Фінансова звітність за сегментами»	МСБОДС 18 «Звітність за сегментами»
4	104 «Події після дати звітності»	МСБОДС 14 «Події після дати звітності»
5	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	МСБОДС 10 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
6	121 «Основні засоби»	МСБОДС 17 «Основні засоби»
7	122 «Нематеріальні активи»	
8	123 «Запаси»	МСБОДС 12 «Запаси»
9	124 «Доходи»	МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну»
		МСБОДС 23 «Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
10	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	МСБОДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці»
11	126 «Оренда»	МСБОДС 13 «Оренда»

12	127 «Зменшення корисності активів»	МСБОДС 21 «Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти»
		МСБОДС 26 «Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти»
13	128 «Зобов'язання»	МСБОДС 19 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
14	129 «Інвестиційна нерухомість»	МСБОДС 16 «Інвестиційна нерухомість»
15	130 «Вплив змін валютних курсів»	МСБОДС 4 «Вплив змін валютних курсів»
16	131 «Будівельні контракти»	МСБОДС 11 «Будівельні контракти»
17	132 «Виплати працівникам»	МСБОДС 25 «Виплати працівникам»
18	133 «Фінансові інвестиції»	МСБОДС 7 «Облік інвестицій в асоційовані компанії»
19	134 «Фінансові інструменти»	МСБОДС 15 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
20	135 «Витрати»	МСБОДС 5 «Витрати на позики»
		МСБОДС 12 «Запаси»

Джерело: складено на основі [66]

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Державному секторі відповідають вимогам Міжнародним стандартів в державному секторі з урахуванням соціально-економічного розвитку країни та особливостей її національного бюджетного законодавства. Узгодженість НП(с)БОДС з МСБОДС дозволяє розуміти національну фінансову звітність установ державного сектору не лише резидентами, а й нерезидентами.

Отже, можна зробити висновок, що на різних рівнях нормативно-правового регулювання ведення обліку бюджетних установ застосовуються різні законодавчі акти. На першому рівні знаходиться Бюджетний кодекс України, а також діють норми Кодексу про адміністративні правопорушення, Господарського, Податкового та інших кодексів України. На другому рівні Державним казначейством України визначається порядок ведення обліку та складання звітності, виконання бюджетів та розрахункових операцій бюджетних установ. Третій – накази, посадові інструкції, розпорядження керівництва, тобто це повноваження керівництва бюджетної установи.

## РОЗДІЛ 2 МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

### 2.1. Методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ

Результатом діяльності бюджетних установ є надання послуг. Для того щоб надати послугу будь-якого характеру, бюджетні установи повинні мати засоби праці, за допомогою яких і створюється кінцевий результат. Цими засобами праці і є необоротні активи.

Необоротні активи – це засоби праці, що можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними, що перебувають у власності установи і забезпечують її функціонування, та очікувана тривалість використання яких перевищує один рік.

Необоротні активи бюджетних установ складають:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- незавершене капітальне будівництво;
- довгострокові фінансові інвестиції.

Інформація про основні засоби в бухгалтерському обліку та звітності бюджетних установ формується на підставі наступних нормативно-правових актів:

- НП(с)БОДС 121 «Основні засоби»;
- НП(с)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»;
- НП(с)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 №11 тощо.

Основні засоби – це матеріальні активи, які зберігаються для використання в виробництві/діяльності або при наданні товарів, послуг і виконанні робіт для

досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору, або здаються в оренду іншим особам та очікуються бути використаними протягом більше, ніж один рік [26].

Класифікація основних засобів представлена на рис. 2.1.1.

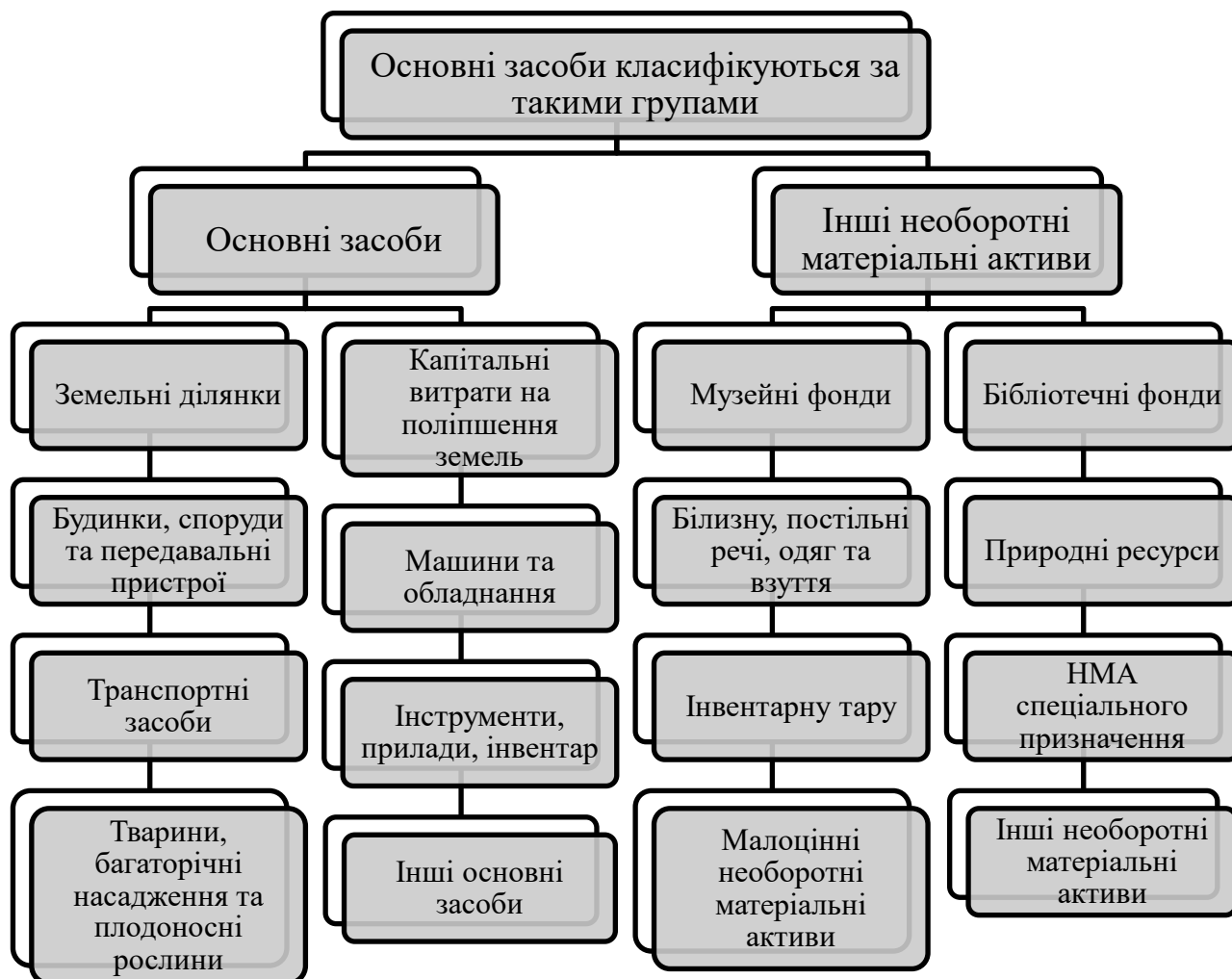


Рис. 2.1.1. Класифікація основних засобів

Джерело: складено на основі [26]

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо є вірогідність, що бюджетна установа в майбутньому отримає економічну вигоду від його експлуатації або він має значення для суспільства та його вартість може бути визначена.

За планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, інші необоротні матеріальні активи класифікують за такими групами:

- музейні фонди;
- бібліотечні фонди;

- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- білизна, постільні речі, одяг та взуття;
- інвентарна тара;
- необоротні матеріальні активи спеціального призначення;
- природні ресурси;
- інші необоротні матеріальні активи [16].

Облік нематеріальних активів у бюджетних установах здійснюється на підставі таких нормативно-правових актів, як:

- НП(с)БОДС 122 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Міністерством фінансів України від 12.10.10 №1202;
- Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203;
- наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.04 №732;
- наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» від 29.12.2015 №1219;
- та іншими нормативно-правовими актами.

Нематеріальний актив - це актив, що не є грошовим та не має фізичної форми, але може бути ідентифікований.

Він визнається як актив, якщо може бути ідентифікований (виділений або відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, або якщо він має потенційну корисність та його вартість може бути достовірно визначена. [27].

Незавершене капітальне будівництво в бухгалтерському обліку є складовою «незавершених капітальних інвестицій».

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи означають вкладення капіталу у будівництво, виготовлення, реконструкцію,

модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, які ще не були введені в експлуатацію на дату складання балансу. [26].

Незавершене будівництво відображається в обліку на субрахунку 151 «Капітальне будівництво», у балансі – у статті «Незавершені капітальні інвестиції»

Незавершені капітальні інвестиції згідно плану рахунків, поділяються на:

- капітальні інвестиції в основні засоби;
- капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи;
- капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи [16].

Фінансові інвестиції, які зберігаються у суб'єкта державного сектору та мають строк погашення на дату балансу понад дванадцять місяців і не призначені для продажу, вважаються довгостроковими фінансовими інвестиціями [31].

Необоротні активи в бухгалтерському обліку відображаються за трьома видами вартості:

- Первісна (це вартість, за якою придбавався або виготовлявся необоротний актив);
- Балансова (залишкова) вартість необоротних активів (первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу)
- Відновлювальна вартість необоротних активів (первісна вартість з урахуванням переоцінки)

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» об'єкти основних засобів та нематеріальних активів оцінюються за первісною вартістю шляхом, представленим в таблиці 2.1.1.

Таблиця 2.1.1

Формування первісної вартості основних засобів і нематеріальних активів

Шляхи надходження активу	Оцінюючий фактор
Придбання за плату	Вартість придбання
Самостійне виготовлення	Собівартість виробництва

Безоплатне отримання	справедлива вартість при отриманні активу від фізичних чи юридичних осіб
	первісна (переоцінена) вартість при отриманні активу від інших бюджетних установ
Результат обміну на інший актив	Залишкова вартість

Джерело: складено на основі [27],[26]

Не менш важливим аспектом дослідження організації бухгалтерського обліку в державних установах, є облік зобов'язань. Перш за все, необхідно визначити термінологію поняття «зобов'язання».

Зобов'язання – це боргові зобов'язання підприємства, які виникли в результаті минулих подій і очікується, що їх погашення у майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства, що містять у собі економічну користь.

Основні засади формування, розкриття інформації про зобов'язання в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, розкриває НП(с)БОДС 128 «Зобов'язання», затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 за №1629.

Зобов'язання визнається, якщо його можна достовірно оцінити та існує ймовірність зменшення економічних вигід або корисності у майбутньому через його погашення. Якщо зобов'язання не має бути погашене на дату балансу, то його сума включається до складу доходу звітного періоду. [30].

Відповідно до цього положення, зобов'язання поділяються на чотири групи:

- довгострокові;
- поточні;
- умовні зобов'язання;
- доходи майбутніх періодів.

Поточні зобов'язання відрізняються від довгострокових тим, що перші повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців після дати балансу, незалежно від того, який був первісний строк їх погашення, а другі мають строк

погашення, що перевищує дванадцять місяців після дати балансу згідно з укладеним кредитним договором.

Зобов'язання, яке не відповідає критеріям для визнання, вважається умовним зобов'язанням і не включається до зобов'язань суб'єкта державного сектору. Замість цього, воно відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

Умовні активи також не визнаються суб'єктом державного сектору та відображаються на позабалансових рахунках. Після того, як контроль над активом переходить до суб'єкта державного сектору, актив перестає бути умовним та включається до активів з визнанням його суми доходу [30].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» розкриває інформацію про склад та поняття власного капіталу.

Власний капітал – це частина активів суб'єкта державного сектору, яка залишається після відрахування всіх зобов'язань.

Власний капітал установи складається з наступних елементів: внесений капітал, капітал у підприємствах, капітал у дооцінках, фінансовий результат звітного та минулого періодів, а також резерви.

Відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», при веденні бухгалтерського обліку власного капіталу застосовується 5 клас рахунків «Капітал та фінансовий результат», і відображається він у I розділі пасиву балансу.

Власний капітал у результаті діяльності бюджетних установ постійно змінюється: збільшується, зменшується, або змінює структуру.

Причини зміни власного капіталу представлені на рис.2.1.2.

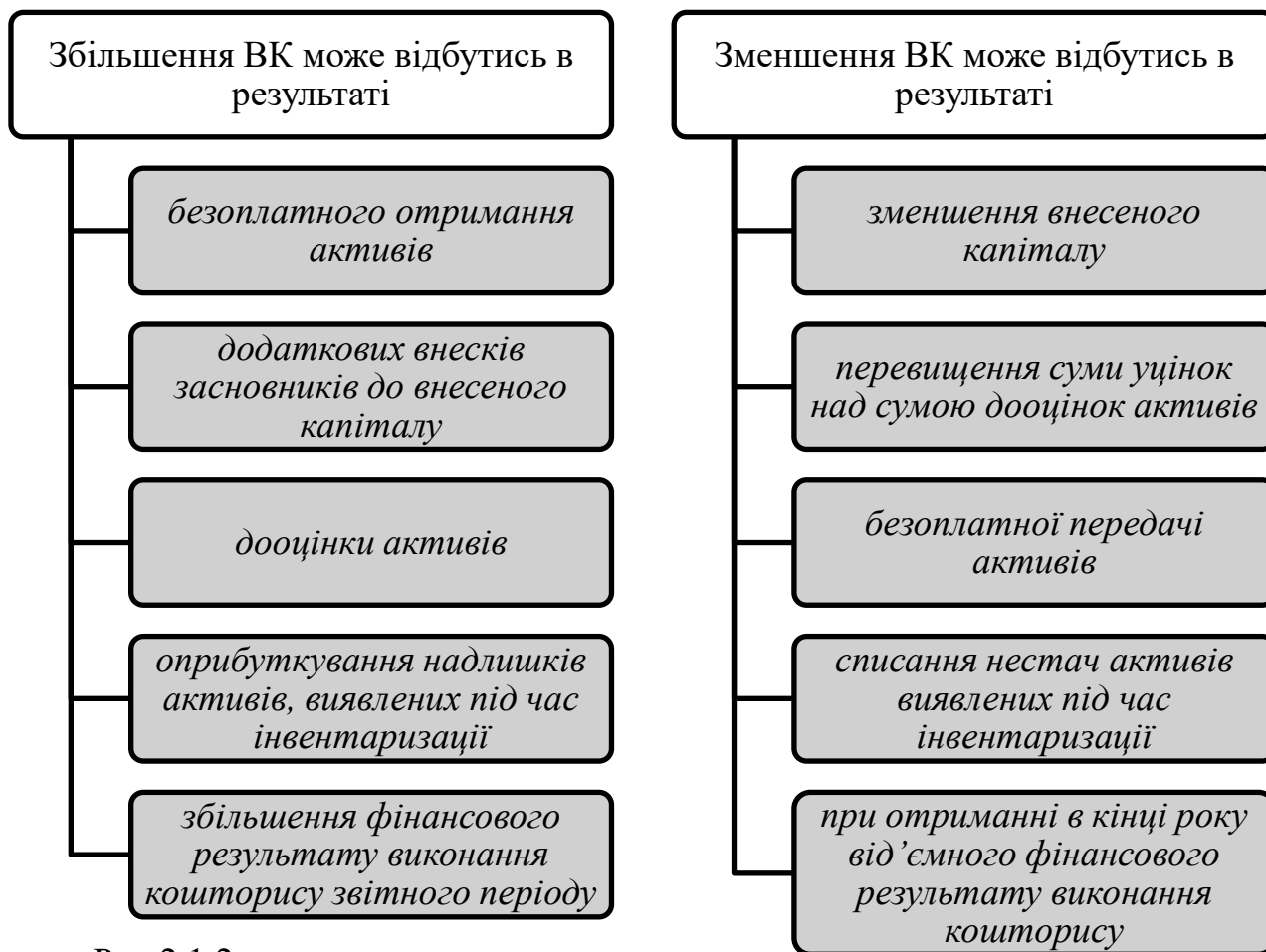


Рис.2.1.2.

Причини зміни власного капіталу

Джерело: складено на основі [56]

Облік власного капіталу в установі завершується його відображення у звітності: у формі «Баланс» та «Звіті про власний капітал», де і відображається інформація про причини змін його розміру чи структури.

Отже, здійснення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та власного капіталу є невід'ємною частиною ефективного управління фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ. При цьому важливо дотримуватись встановлених законодавством норм та стандартів бухгалтерського обліку. Ретельна організація та своєчасне ведення бухгалтерського обліку забезпечує формування повної, достовірної інформації про господарські процеси та результати діяльності бюджетних установ, необхідної для управління та використання на макрорівні державою та іншими зацікавленими користувачами.

## 2.2. Організаційні засади бухгалтерського обліку бюджетних установ

Як відомо, бухгалтерський облік є важливою складовою процесу управління державними фінансами у бюджетних установах. Він дозволяє вимірювати та контролювати господарські операції, що є необхідною умовою для ефективного управління та розвитку як окремої установи, так і держави в цілому. Тому, правильне ведення обліку активів, зобов'язань та власного капіталу є важливою задачею для бюджетних установ, яка вимагає дотримання методичних аспектів та відповідності нормативно-правових актів.

Бюджетні установи зобов'язані вести бухгалтерський облік відповідно до національних стандартів, що затверджуються Міністерством фінансів України та іншими нормативно-правовими актами. Порядок ведення бухгалтерського обліку встановлюється Державним казначейством України за погодженням з Міністерством фінансів. Керівник бухгалтерської служби у бюджетній установі, головний бухгалтер, має певні функціональні обов'язки та повноваження, а його професійний рівень визначається Кабінетом Міністрів України. Від вірного ведення бухгалтерського обліку залежить не тільки розвиток окремих бюджетних установ, але й держави в цілому.

Весь обліковий процес бюджетної установи з теоретичної точки зору складається із трьох етапів його здійснення, представлених в таблиці 2.2.1.

Таблиця 2.2.1.

### Етапи організації здійснення бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Етап	Сукупність операцій
I етап Первинний облік	виявлення інформаційних даних стосовно об'єктів обліку
	вимірювання на базі системи показників, застосовуваних у бухгалтерському обліку (грошові, натуральні, трудові)
	фіксування інформації у відповідних носіях облікових даних – документах
II етап Поточний облік	реєстрація інформації, здобутої в результаті первинного обліку, у системі рахунків бухгалтерського обліку
	реєстрація інформації в носіях інформації даного етапу обліку – облікових регістрах
	групування та перегрупування показників інформаційних даних

III етап Підсумковий облік	узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності
	передавання результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам
	зберігання інформаційних даних первинного, поточного та підсумкового обліку, формалізованих у вигляді облікових документів, реєстрів та звітності

Джерело: складено на основі [56]

Отже, обліковий процес можна розглядати як послідовність етапів, яка має своїх загальних об'єктів обліку, таких як необоротні активи, запаси, грошові кошти, розрахунки, зобов'язання за векселями та кредитами, доходи, витрати, власний капітал. Встановлено, що Мінфін здійснює централізоване регулювання питань методології бухгалтерського обліку відповідно до норм ч. 6 ст. 6 Закону №996, а галузеві особливості застосування НП(С)БОДС можуть встановлюватися міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади [1].

Проте питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженої посадової особи. В бюджетних установах, так само як і в установах приватного сектора, раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає застосування загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах господарювання організації, підприємства та фірми повинні дотримуватись певних правил для успішного функціонування. Для оцінки їх діяльності та прийняття правильних управлінських рішень використовуються різні методи економічного та фінансового аналізу. У таких умовах важливо своєчасно виявляти певні ознаки, що характеризують рівень розвитку підприємства на основі детальної та достовірної інформації. Для досягнення цієї мети важлива роль належить методиці економічного аналізу діяльності підприємств. Ця методика дозволяє розробляти стратегії та тактики розвитку підприємства, обґрунтовувати плани та управлінські рішення, здійснювати контроль за їх виконанням, а також оцінювати результати діяльності підприємства, його підрозділів та працівників.

Організації, які отримують фінансування з державного бюджету, мають подавати різні види звітності. Фінансова звітність про виконання кошторису та заборгованість надсилається до органів Державного казначейства, статистична звітність – звіти про чисельність та склад персоналу, заробітну плату працівників тощо – до органів статистики. Крім того, бюджетні установи також звітують перед податковими органами та фондами соціального страхування.

Основною метою звітності бюджетних установ є представлення інформації про стан їх майна та результати діяльності, що відбувається в процесі виконання кошторису доходів і видатків. Іншими словами, звітність відображає те, як уповноважені суб'єкти відносин у сфері господарювання розпоряджаються коштами та майном держави. Для складання фінансової звітності використовуються дані бухгалтерського обліку, а сама звітність має містити вичерпну та своєчасну інформацію, що є суттєвою для користувачів.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні регулює Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Фінансова звітність – це документальна інформація, яка містить відомості про стан фінансів та результати діяльності підприємства [1].

Бюджетний Кодекс встановлює, що звітність про виконання Державного бюджету України (кошторисів бюджетних установ) включає фінансову та бюджетну звітність.

Звітність щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства складається згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі та іншими нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України [2].

Фінансова звітність бюджетної установи повинна ґрунтуватися на певних принципах, що представлені на рис. 2.2.1.

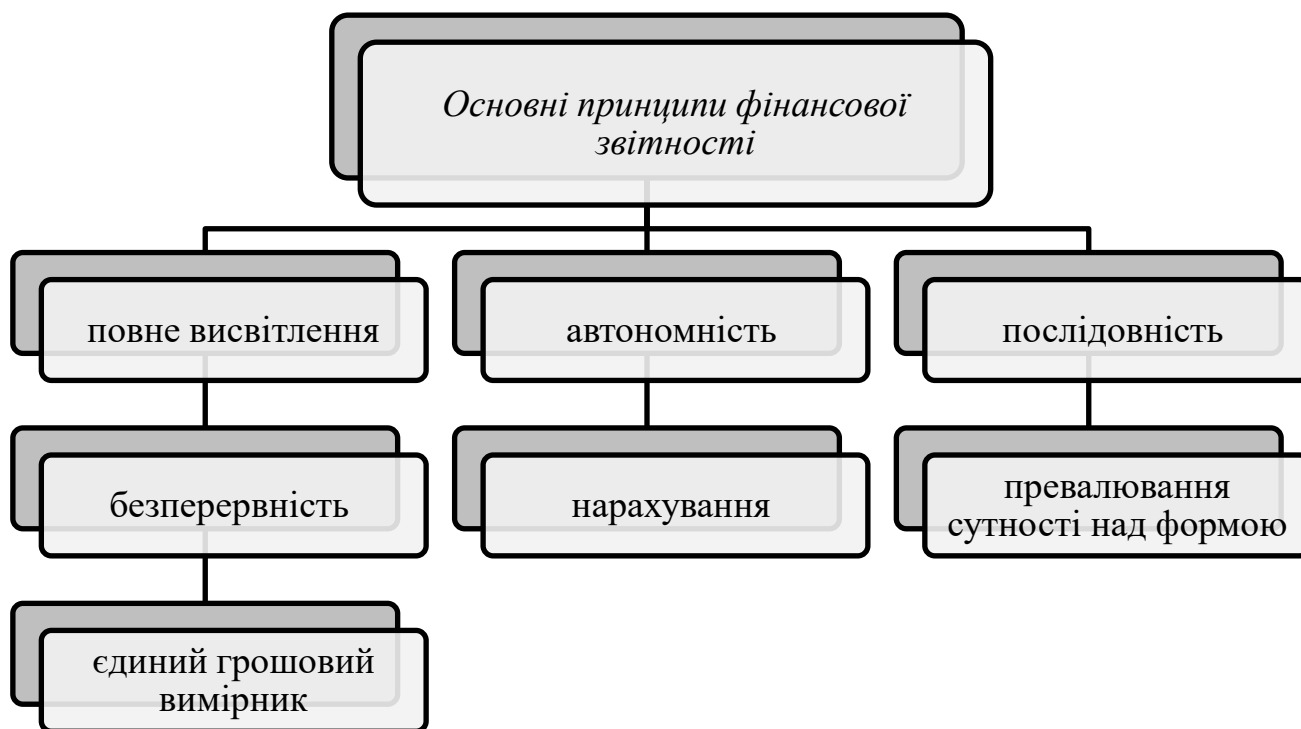


Рис.2.2.1. Основні принципи фінансової звітності

Джерело: складено на основі [1].

Згідно з постановою КМУ «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності», розпорядники коштів державного бюджету та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування повинні подавати фінансову звітність органам Казначейства. Ця звітність повинна бути складена згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України за формами, які встановлені Мінфіном. Розпорядники коштів місцевих бюджетів повинні подавати свою фінансову звітність органам Казначейства та місцевим фінансовим органам, також складену згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі та відповідними нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України за формами, які встановлені Мінфіном [18**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Головною метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів інформацією, яка дозволить приймати обґрунтовані рішення щодо фінансового стану, результатів діяльності та руху коштів суб'єкта державного

сектору та бюджету. Важливо, щоб ця інформація була повною, достовірною та неупередженою [24].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене Міністерством фінансів України 28.12.2009 р. №1541, регулює склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності визначається Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, який був затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. №307, та регулюється розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та державними цільовими фондами. Метою цих документів є забезпечення правдивої, повної та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

До впровадження системи модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі бюджетні установи складали звітність відповідно до Порядку 44, що стосується складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Однак з 01.01.2017 року вони повинні дотримуватися Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», що регулює склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності.

Фінансова звітність складається за календарний рік, але крім того, передбачається подання проміжних звітів – квартальних або місячних, які містять накопичені результати з початку звітного періоду.

НП(С)БОДС 101 визначає склад та елементи фінансової звітності бюджетних установ: Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс), Звіт про власний капітал (форма № 4-дс), Примітки до фінансової звітності (форма № 5-дс),

Згідно з НП(С)БО 101, баланс (за формою № 1-дс згідно з додатком 1) є звітом про фінансовий стан, що відображає активи, зобов'язання та власний капітал суб'єкта державного сектору або бюджету на початок та кінець звітного періоду на основі даних бухгалтерського обліку [24].

Звіт про фінансові результати представляє собою документ, що містить інформацію про доходи та витрати суб'єкта державного сектору, а також про фінансові результати його діяльності. Він складається за формою № 2-дс відповідно до додатку 2 до НП(С)БО 101 та містить дані про дефіцит чи профіцит в результаті діяльності даного суб'єкта державного сектору чи бюджету протягом звітного періоду.

Звіт про фінансові результати складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансовий результат діяльності;
- II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету;
- III. Виконання бюджету (кошторису);
- IV. Елементи витрат за обмінними операціями [24].

Звіт про рух грошових коштів є документом, який відображає надходження та витрати грошових коштів під час діяльності суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду. Цей звіт (за формою № 3-дс згідно з додатком 3 до НП(С)БО 101) надає інформацію про рух грошових коштів в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [24].

Звіт про власний капітал є документом, який відображає зміни в складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду. Цей звіт (відповідно до форми № 4-дс згідно з додатком 4 до НП(С)БО 101) містить інформацію про рух власного капіталу, включаючи капітальні внески, прибутки, збитки, резерви та інші зміни, які впливають на власний капітал підприємства [24].

Примітки до річної фінансової звітності включають набір показників та пояснень, які розшифровують та обґрунтовують окремі статті фінансових звітів, а також іншу інформацію, яка повинна бути розкрита відповідно до

встановлених національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі. Форма приміток до річної фінансової звітності є типовою та затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 977 від 29.11.2017 року, та містить інформацію, яка допомагає зрозуміти та оцінити фінансовий стан суб'єкта державного сектору [24].

У кожному фінансовому звіті зазначається дата, на яку він звітує, або період, який він охоплює. Якщо період звітування відрізняється від звітного періоду, передбаченого НП(С)БОДС 101, то причини і наслідки цього мають зазначатися у примітках до фінансової звітності. У фінансовій звітності має бути вказана валюта та одиниця виміру елементів звітності. Якщо валюта звітування не співпадає з валютою, у якій ведеться бухгалтерський облік, то суб'єкт зобов'язаний пояснити причини такого відмінності та методи, які були використані для конвертації фінансової звітності з однієї валюти в іншу.

Бюджетні установи повинні розкривати свою облікову політику, описуючи принципи оцінки показників звітності та методи обліку окремих активів та зобов'язань. Одним з важливих питань в цьому контексті є зміни облікових оцінок та виправлення помилок. Ці підходи регулюються НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», яке визначає порядок розкриття у фінансовій звітності інформації щодо змін в облікових оцінках, змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок. Згідно вказаного НП(С)БОДС, облікова оцінка може переглядатися, якщо: змінюються обставини, на яких вона базувалася; отримана додаткова інформація; настала певна подія.

При внесенні змін до облікових оцінок, їх наслідки повинні відображатися у звіті про фінансові результати за той період, коли вони відбулися, а також у подальших періодах, якщо вони продовжують впливати. Вплив зміни в облікових оцінках повинен відображатися в тій самій статті звіту про фінансові результати, яка відображала доходи або витрати, пов'язані з об'єктом оцінки [29].

Стандарт НП(С)БОДС 102 містить визначення процедури складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації

щодо цього процесу у бюджетних установах. Відповідно до нього, контролюючий суб'єкт державного сектору зобов'язаний подати консолідовану фінансову звітність, за винятком випадків, коли він є контрольованим суб'єктом державного сектору іншої економічної групи або за наявності відповідного рішення власника, що було прийнято відповідно до установлених процедур [25].

Консолідована фінансова звітність складається шляхом об'єднання фінансових показників контрольованих суб'єктів з відповідними показниками контролюючого суб'єкта. Для цього проводиться узгодження та додавання фінансових показників звітності контрольованих суб'єктів до відповідних показників контролюючого суб'єкта відповідно до встановлених правил та процедур.

Складання та подання фінансової звітності в бюджетних установах можна розділити на певні етапи, представлені на рис. 2.2.2.

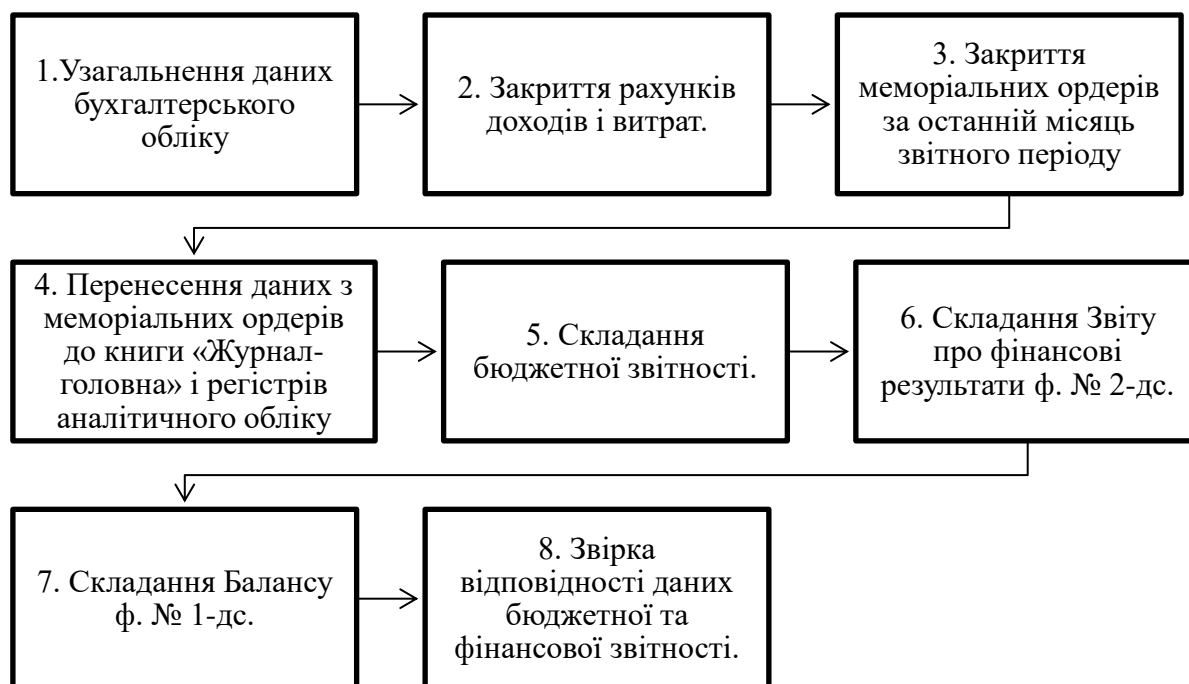


Рис. 2.2.2. Основні етапи складання фінансової звітності бюджетних установ.

Джерело: складено на основі [46]

Узагальнення даних бухгалтерського обліку – це процес підбиття підсумків господарських операцій, які були зафіксовані в обліку протягом певного звітного періоду. Бухгалтер проводить цей процес для того, щоб перевірити правильність

облікових записів та скласти звітні документи. Для узагальнення даних, бухгалтер використовує План рахунків, підсумовуючи інформацію за відповідними рахунками бухгалтерського обліку.

Для закриття меморіальних ордерів в кінці звітного періоду, в кожному ордері необхідно визначити підсумки за усіма графами та вивести залишки на кінець місяця. Також потрібно визначити суму оборотів за кожним меморіальним ордером.

Процес перенесення даних з меморіальних ордерів включає запис суми меморіального ордера в графу «Сума оборотів за меморіальним ордером», а потім запис цієї суми відповідно до дебету і кредиту відповідних субрахунків у книзі «Журнал-головна» та регістрах аналітичного обліку. Сума оборотів за дебетом і кредитом за місяць повинна дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером». На кінець місяця необхідно перевірити правильність записів за субрахунками в книзі «Журнал-головна», підсумовавши обороти за кожним субрахунком і визначивши залишки на кінець місяця в рядку «Усього». При визначенні оборотів за субрахунками також потрібно вивести залишки на початок наступного місяця для кожного субрахунку.

Ключовим документом на етапі звіряння відповідності даних бюджетної та фінансової звітності є лист, в якому зазначається, що порівняння показників бюджетної і фінансової звітності не здійснюється.

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, а процес формування звітності в бюджетних установах повинен відповідати загальній методології бухгалтерського обліку, з урахуванням специфіки визначення фінансового результату діяльності, та сприяти формуванню якісної, достовірної та обґрунтованої інформації для потреб управління та контролю.

### **2.3. Проблеми і перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах**

В сучасних умовах інтеграції різних сфер економіки України в законодавство і стандарти Європейського Союзу, перед нашою країною постає досить багато як можливостей, так і викликів. 22 червня 2022 року Україна офіційно отримала статус країни кандидата на вступ до Європейського Союзу, що стало одним із перших кроків вступу до ЄС. Проте попереду нашу економіку очікує низка реформ, які допоможуть адаптувати національне законодавство у відповідність до європейських стандартів.

Бухгалтерський облік є невід'ємною частиною фінансового управління бюджетними установами. Однак, на жаль, у процесі здійснення бухгалтерського обліку часто виникають проблеми, які стають перешкодою для досягнення ефективності та економічної здатності бюджетних установ.

Важливим аспектом удосконалення законодавчої бази відповідно до міжнародних норм та стандартів, є реформування сфери бухгалтерського обліку, в тому числі і в державному секторі.

Згідно з Бюджетним кодексом України бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування та організації, що повністю фінансуються за рахунок державного чи місцевого бюджету та мають неприбутковий характер.[2]

Бюджетні установи забезпечують надання послуг нематеріального характеру для задоволення різного роду суспільних потреб громадян. До них належать школи, дитячі садочки, клініки, міністерства, відомства, місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування тощо. Діяльність бюджетних установ є гарантією реалізації таких конституційних прав громадян як право на освіту, право на соціальний захист, право на безоплатну медичну допомогу.

Бюджетні установи відіграють дуже важливу роль в умовах господарювання, і досить важливо забезпечувати їх ефективну діяльність, що є неможливим без правильно побудованої системи бухгалтерського обліку.

Зважаючи на те, що декілька років економіка України не могла повноцінно функціонувати у зв'язку із запровадженням обмежень через спалахи Covid-19 та карантин, країна поступово занурювалася в кризу. В минулому російська федерація почала повномасштабне вторгнення, через що стан економіки значно погіршився, виник значний дефіцит бюджету і неможливість його покрити. Під час цієї затьяжної фінансової кризи не рідко спостерігається зловживання в фінансово-економічній сфері, нецільове та неефективне використання бюджетних коштів керівниками різних рівнів, розкрадання державного майна. Саме тому на даному етапі розвитку нашої країни виникає необхідність удосконалення та модернізації системи обліку в державному секторі.

Щоб детально розглянути питання реформування та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах, необхідно визначити ряд особливостей бюджетного обліку. (рис.2.3.1)

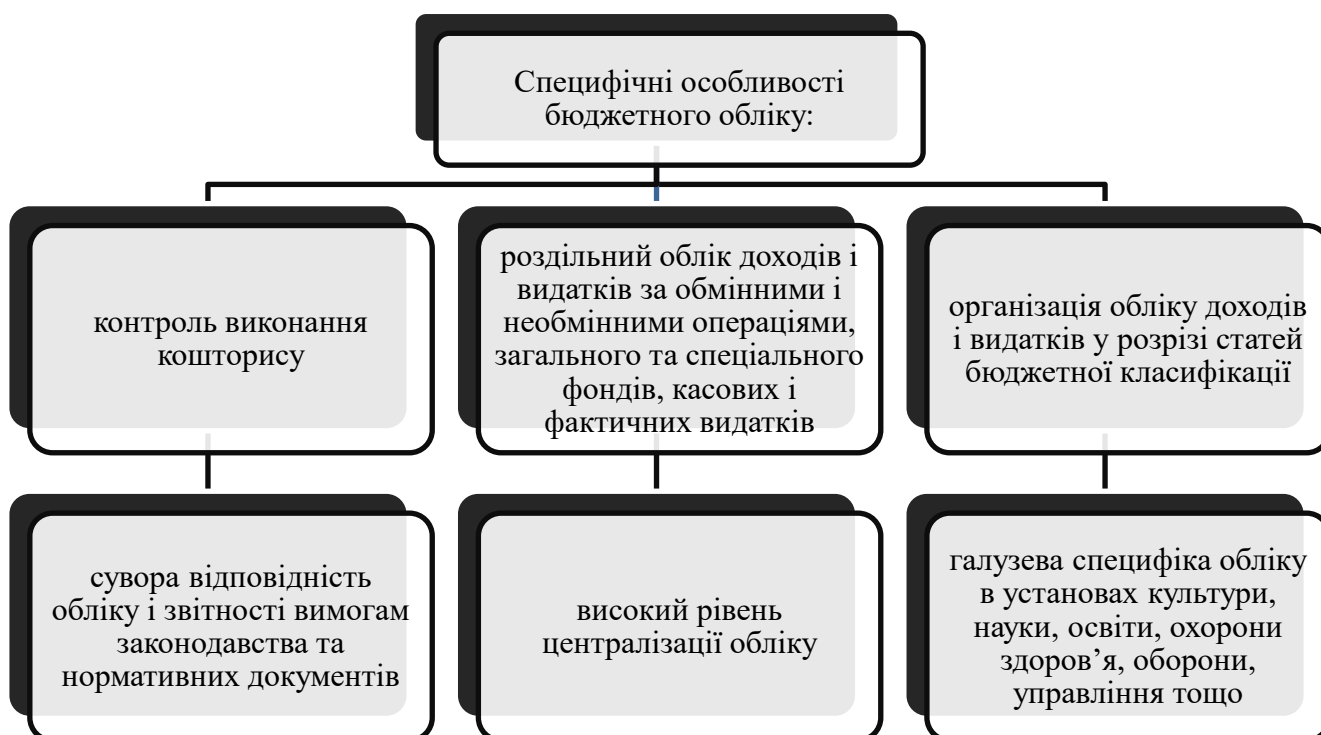


Рис.2.3.1 Специфічні особливості бюджетного обліку

Джерело: складено на основі [46]

Метою реформування та модернізації обліку в державному секторі є адаптація його до міжнародних стандартів та вимог, оскільки на сьогоднішній день система обліку є досить непристосованою до ринкових умов.

20 червня 2018 року Кабінет Міністрів України схвалив Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року.

Метою цієї стратегії є підвищення якості, повноти та достовірності фінансової звітності, яка є основою для прийняття управлінських рішень у галузі державних фінансів.

Реалізація цієї стратегії передбачає створення єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку до 2025 року, що базується на використанні НП(с)БОДС всіма суб'єктами державного сектору та вдосконаленні моделі бухгалтерської служби.

Ця Стратегія має на меті розв'язання таких завдань, як:

- удосконалення нормативно-правової бази з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, системи бухгалтерського обліку;
- забезпечення більшої прозорості та якості фінансової звітності;
- покращення підготовки та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб;
- створення та впровадження інформаційно-аналітичної системи ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності в державному секторі.

Реалізація Стратегії спрямована на створення до 2025 року єдиного інформаційного простору в бухгалтерському обліку на основі використання національних стандартів та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі всіма суб'єктами державного сектору, а також на удосконалення моделі бухгалтерської служби [2].

В додатках до Стратегії доданий також план заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, що складається з 5 основних завдань. (рис.2.3.2)



Рис.2.3.2. Завдання модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі

Джерело: складено на основі [38]

Декілька років тому облікова система бюджетної сфери зазнала значних змін і позбавилась ряду недоліків, що існували. Серед основних недоліків були невідповідність національної облікової системи світовим вимогам щодо прозорості інформації, неможливість використання облікової інформації для оцінки ефективності діяльності суб'єктів державного сектору, незабезпеченість обліково-аналітичною підтримкою процесів прийняття рішень у системі управління державними фінансами.

Ряд нормативно-правових актів, прийнятих з метою реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, допомогли частково зменшити вищезазначені проблеми, хоч і потребують удосконалення. До 2010 року не існувало національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектору, що викликало неабиякі труднощі у цій сфері. Проте на сьогоднішній день українське законодавство налічує двадцять НП(с)БО в

державному секторі: НП(с)БОДС 101, НП(с)БОДС 102, НП(с)БОДС 103, НП(с)БОДС 105, НП(с)БОДС 121, НП(с)БОДС 122, НП(с)БОДС 123, НП(с)БОДС 124, НП(с)БОДС 125, НП(с)БОДС 126, НП(с)БОДС 127, НП(с)БОДС 128, НП(с)БОДС 129, НП(с)БОДС 130, НП(с)БОДС 131, НП(с)БОДС 132, НП(с)БОДС 133, НП(с)БОДС 134, НП(с)БОДС 135, НП(с)БОДС 136.

Також був затверджений новий План рахунків, Порядок його застосування та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами.

29 грудня 2021 року Кабінетом Міністрів України була схвалена Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, що має на меті проведення структурних економічних реформ, вирішення завдання прискорення соціально-економічного розвитку України, у тому числі забезпечення переходу до ресурсозберігаючої соціально-інклюзивної економіки, що є неможливими без ефективного функціонування системи управління державними фінансами.

29 червня 2015 року Кабінетом Міністрів України був затверджений Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який встановлює мету та процедуру ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Одним з ключових аспектів реформування бухгалтерського обліку в бюджетних установах є положення про облікову політику. У НП(с)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» зазначено, що у положенні про облікову політику установа повинна врегулювати ряд питань: розробити розпорядчий документ, встановивши методи оцінки, обліку та процедури, які використовуються в установі та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку визначено більше ніж один варіант, означають, що

установа має можливість обрати той варіант, який найкраще відповідає її потребам і вимогам нормативних актів.

В сучасній літературі, науковці виділяють два основних напрями, за допомогою яких визначається назва та структура розпорядчого документа:

1) методичний підхід передбачає вибір системи певних методів та прийомів, які базуються на методах бухгалтерського обліку;

2) організаційний підхід включає визначення структури бухгалтерії та розподіл обов'язків між працівниками. В рамках цього підходу також здійснюється вибір форми бухгалтерського обліку, способу обробки облікових даних та розробка переліку та форм облікових реєстрів.

Проте незважаючи на ряд реформ, проведених в останнє десятиріччя, інтеграції національного бюджетного законодавства в розрізі з міжнародними стандартами, бухгалтерський облік бюджетних установ має певні проблеми та протиріччя, що постають на шляху до євроінтеграції.

Серед недоліків бухгалтерського обліку бюджетних установ, є певні розбіжності між трактуванням дефініцій у національних нормативно-правових актах, або, навіть, взагалі відсутність трактування певної категорії.

Більшість бюджетних установ використовують меморіально-ордерну форму бухгалтерського обліку, але цей метод є трудомістким та не враховує специфіку діяльності суб'єктів у цій галузі. Це призводить до потреби складати велику кількість вибірок, розрахунків та звітів, щоб відповісти на вимоги органів управління та приймати обґрунтовані управлінські рішення на рівні підприємств.

Наступною проблемою, яка по-суті виникла у зв'язку з електронізацією всіх процесів у різних сферах є автоматизація ведення бухгалтерського обліку та введення електронного документообігу. До прикладу, в сільській місцевості, бюджетні установи не завжди можуть бути забезпечені відповідними приладами для ведення електронного документообігу. Як наслідок, часткова автоматизація бухгалтерського обліку призводить до того, що дані обліку не можна систематизувати та відображати одночасно в єдиній базі даних, що ускладнює процес прийняття оперативних рішень.

Однією з основних проблем є недостатня кваліфікація працівників бухгалтерських служб. Відсутність професійних знань і навичок у цій галузі призводить до помилок у веденні бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, може призвести до неточностей у фінансовій звітності і неправильного прийняття управлінських рішень.

Ще однією проблемою є відсутність інтегрованої інформаційної системи бухгалтерського обліку, що призводить до ручного ведення обліку та високого ризику помилок. Також проблемою є недостатня автоматизація процесу складання фінансової звітності, що ускладнює і затримує цей процес.

З метою вирішення цих проблем удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має бути спрямоване на підвищення кваліфікації працівників бухгалтерських служб, впровадження інтегрованих інформаційних систем, а також на автоматизацію процесу складання фінансової звітності. Досягнення цих цілей цілком реальне за наявності відповідної підтримки та фінансових ресурсів.

Отже, удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах є важливим завданням для забезпечення ефективного використання публічних коштів та забезпечення фінансової стабільності. Проблеми в цій сфері включають недостатню автоматизацію процесів, непристосованість системи обліку до ринкових умов та недосконалість нормативно-правової бази. Однак, впровадження нових технологій, адаптація обліку до міжнародних стандартів та вимог та встановлення єдиних стандартів можуть допомогти вирішити ці проблеми та покращити якість бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

## **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

### **3.1. Суть та значення державного фінансового контролю у бюджетній установі**

У сучасній економічній ситуації в Україні існує велика кількість правопорушень у фінансово-бюджетній дисципліні, їх кількість постійно збільшується, і це завдає значної шкоди бюджету країни. Щоб ефективно боротися з ними, необхідно якісно вибудувати та законодавчо закріплити норми контролю в бюджетних установах.

Виконання розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів оперативних обов'язків нерозривно пов'язане з використанням державних ресурсів, у тому числі державних коштів (бюджетних та власних коштів державних або комунальних підприємств, установ, організацій) та матеріальних ресурсів. Тому надходження та використання державних коштів підлягає перевіркам контролюючих органів щодо їх ефективного та раціонального використання, однак результати державного фінансового контролю свідчать про існування порушення та зловживання, що призводять до втрати фінансових можливостей установ.

Бюджетний кодекс України визначає, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства є важливим для забезпечення ефективного та результативного управління бюджетними коштами і здійснюється на всіх етапах бюджетного процесу всіма учасниками відповідно до законодавства, включаючи Кодекс [2].

Рахункова палата здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням від імені Верховної Ради України. Центральні органи виконавчої влади, які забезпечують контроль за дотриманням бюджетного законодавства, координуються та контролюються Кабінетом Міністрів України, здійснюючи свою діяльність в межах повноважень, встановлених законодавством. Керівники розпорядників

бюджетних коштів організують внутрішній контроль та внутрішній аудит в своїх установах, підприємствах, установах та організаціях, що належать до сфери їх управління, для забезпечення ефективного та результативного управління бюджетними коштами. Контроль за дотриманням бюджетного законодавства здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу учасниками його відповідно до Кодексу та іншого законодавства [2].

Контроль в бюджетних установах є комплексом заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки доцільності, ефективності та законності використання бюджетних коштів установою.

Контроль в бюджетних установах має на меті забезпечити принципи законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Ці принципи дотримуються розпорядниками бюджетних коштів шляхом виконання конкретних завдань, представлених на рис. 3.1.1.



Рис.3.1.1. Завдання контролю в бюджетних установах

Джерело: розроблено автором

Для виконання поставлених завдань, бюджетні установи повинні дотримуватись певних принципів, тобто ключових правила виконання контрольних процедур, дотримання яких є обов'язковим для уповноважених на виконання даних процедур посадових осіб.

Принципами контролю в бюджетних установах є принципи:

- незалежності – органи, які здійснюють контроль у бюджетних установах, повинні мати функціональну, організаційну та фінансову незалежність для ефективного та об'єктивного виконання завдань;
- об'єктивності та неупередженості – органи, що здійснюють контроль повинні керуватися державними інтересами, дотримуватися професійної етики та уникати зловживання наданими повноваженнями
- повноти – контроль повинен охоплювати всі дії учасників бюджетного процесу та виявляти вчинення бюджетних правопорушень
- єдності – забезпечення цього принципу здійснюється за допомогою єдиних стандартів та правової бази в сфері контролю
- обґрунтованості – здійснення контролю повинно базуватися на законодавстві та документальних підтвердженнях
- публічності – результати контролю повинні бути доступні громадськості
- відповідальності - кожен орган, який здійснює контроль, повинен нести відповідальність за свої дії або бездіяльність.

Фінансування бюджетних установ з державних коштів призводить до того, що вони стають підконтрольними різним контролюючим органам, сукупність і взаємодія яких складає систему контролю в бюджетних установах.

Система контролю включає в себе різні елементи, такі як організація, функціонування та забезпечення ефективності контролю. Контроль у бюджетних установах поділяється на три види: попередній, поточний та наступний. Кожен вид контролю здійснюється різними уповноваженими контролюючими органами в певних формах. Дії цих органів та види контролю спрямовані на об'єкт контролю – бюджетну установу та на предмет – діяльність цієї установи. Цей вплив здійснюється за допомогою різних методів, способів та принципів, що і являє собою систему контролю в бюджетних установах.

Перед ухваленням бюджету та кошторисів бюджетних установ проводиться попередній бюджетний контроль з метою запобігання нелегальних або невиправданих витрат бюджетних коштів.

Попередній контроль є однією з ключових складових бюджетного менеджменту. Якість бюджетного процесу залежить від якості затвердженого бюджету.

Варто зазначити, що попередній контроль є найбільш ефективним, оскільки його головною метою є запобігання правопорушень, тоді як інші види контролю спрямовані на покарання винних осіб за вчинені порушення. На жаль, в Україні попередній контроль на сьогоднішній день не є широко поширеним, тоді як у більшості європейських країн попередній контроль є нормою.

Суб'єктами, що здійснюють поточний контроль є Державна казначейська служба України.

Поточний контроль у бюджетних установах здійснюється на кожному рівні управління під час фінансово-господарської діяльності з метою виявлення можливих відхилень та швидкого реагування на них для надання допомоги в разі труднощів. Цей контроль не є фіскальним і має внутрішній характер, оскільки його здійснює головний розпорядник коштів з метою вивчення діяльності розпорядника коштів на нижчому рівні управління. Такий контроль проводиться в межах окремих відомств та міністерств.

Крім того, поточний контроль є важливою складовою функціонування бюджетної установи, оскільки він допомагає виявляти можливі проблеми та недоліки в роботі, що дозволяє удосконалювати її діяльність.

Суб'єктами, що здійснюють поточний контроль є міністерства, відомства, а також керівництво бюджетної установи.

Наступний контроль виконується з метою перевірки законності та коректності проведених операцій, виявлення можливих порушень та зловживань, з'ясування осіб, відповідальних за їх вчинення, а також допомоги у відшкодуванні завданих збитків та поверненні їх до бюджету. Сьогодні наступний контроль є найпоширенішим у практиці діяльності бюджетних установ.

Суб'єктами, що здійснюють наступний контроль є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата України.

Контроль за діяльністю бюджетної організації можна поділити на два види – внутрішній і зовнішній контроль, який встановлює рівні управління, певний тип взаємовідносин і ставлення зацікавлених сторін до певної системи контролю. Внутрішній контроль включає вище керівництво організації, а зовнішній контроль для бюджетної установи можна визначити як основні принципи та положення державного регулювання видатків бюджетних установ.

Запровадження системи фінансового управління та контролю та управлінської підзвітності (відповідальності) в державних установах має бути орієнтованим на результат і здійснюватися системно. Внутрішній контроль – це сукупність двох видів контролю – бухгалтерського та управлінського, що забезпечують відповідність тих рішень, які приймаються в установі, їх практичну реалізацію.

Бухгалтерський контроль – це сукупність методів і прийомів, що забезпечують збереження наявних цінностей, заснованих на перевірці фінансової звітності з метою уникнення інвентаризаційних помилок, шахрайства та інших видів порушень. Адміністративний контроль – це сукупність інструкцій, регламентів (наприклад, технологічних, адміністративних, службових), а також методів і прийомів, які допомагають керувати, планувати та контролювати господарську діяльність організації. Отже, внутрішній фінансовий контроль є обліково-управлінським інструментом.

Внутрішній контроль діє незалежно в межах організації чи установи, з обов'язками перевірки процесів керівництва, управління бюджетом, доходами, витратами, закупівлями, управлінням активами та загальним адмініструванням. Таким чином, внутрішній контроль, як ми зазначали вище, охоплює весь набір фінансового контролю та інших систем контролю, систем бухгалтерського обліку та адміністрування, а також включає організаційну структуру, методи, процедури та перевірку державної установи чи організації. Внутрішній контроль є ефективним механізмом запобігання корупції та фінансовим махінаціям. Метою внутрішнього контролю є належне управління, або належне управління

та боротьба з корупцією, безгосподарністю та шахрайством в установах та організаціях, які використовують державні кошти.

У сучасних умовах внутрішній контроль є необхідним для нагляду за формуванням та виконанням бюджетних програм, ефективного використання бюджетних коштів, оцінки роботи організації, аналізу структури видатків, правильного ведення обліку та складання фінансової звітності. Крім того, надання інформації вищестоящим організаціям та оприлюднення результатів внутрішнього контролю є об'єктивною необхідністю [65].

Бюджетні установи повинні організувати систему внутрішнього контролю відповідно до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю, що затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 995. Це дозволить забезпечити контроль за формуванням та виконанням бюджетних програм, використанням бюджетних коштів, ефективністю роботи організації, структурою видатків, правильністю ведення обліку та складання фінансової звітності, а також надання вищим організаціям та у випадках потреби оприлюднення інформації, отриманої за результатами внутрішнього контролю [33].

Внутрішній державний фінансовий контроль – це ціла система внутрішнього контролю, яка здійснюється державними органами, щоб гарантувати, що фінансове управління підрозділів державного сектору відповідає відповідному законодавству, що бюджетні вимоги та принципи фінансового менеджменту виконуються з прозорістю, економією, дієвістю та ефективністю. Внутрішній контроль державних фінансів включає в себе всю діяльність з метою контролю доходів, витрат, а також активів і зобов'язань державних органів. Контроль також включає централізовану гармонізацію та координацію фінансового управління та контролю, а також внутрішній аудит.

Щоб бути ефективним, контроль повинен відповідати декільком параметрам, таким як розроблення контролю відповідно до характеру роботи та організації бюджетної установи чи організації. Чіткість організаційної моделі

є основною передумовою ефективності контролю. Координація контролю і планування означає органічний зв'язок між плануванням і контролем.

Наступні важливі принципи для ефективної системи контролю:

– низька вартість контролю – витрати на контроль є дуже важливим елементом. Бажано, щоб витрати на систему контролю не перевищували збитків, які були б понесені, якби контроль не здійснювався;

– об'єктивність – стосується детальної, зрозумілої інформації, яку можна перевірити. Також постійним завданням керівника є перевірка даних, отриманих від контролю;

– точність – якщо контроль надає помилкову або неточну інформацію, це негативно впливає на всі рішення, прийняті на основі такої інформації;

– актуальність – означає потребу в тому, щоб інформація була точною, а також надана в потрібний час. Залежно від ситуації та безпеки в системі контролю повинна бути встановлена частота отримання інформації;

– гнучкість – контроль повинен пристосовуватися до нових вимог, які виникають у результаті організаційних змін або зміни обставин у робочому діапазоні організації;

– зрозумілість – система контролю має бути зрозумілою для тих, хто нею користується, і вона має бути адаптованою до рівня їхньої кваліфікації, щоб мати змогу нею користуватися.

Відповідно до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах, внутрішній контроль складається зі взаємопов'язаних елементів, що охоплюють всі підрозділи, дії та процеси в установі, що представлені на рис. 3.1.2.

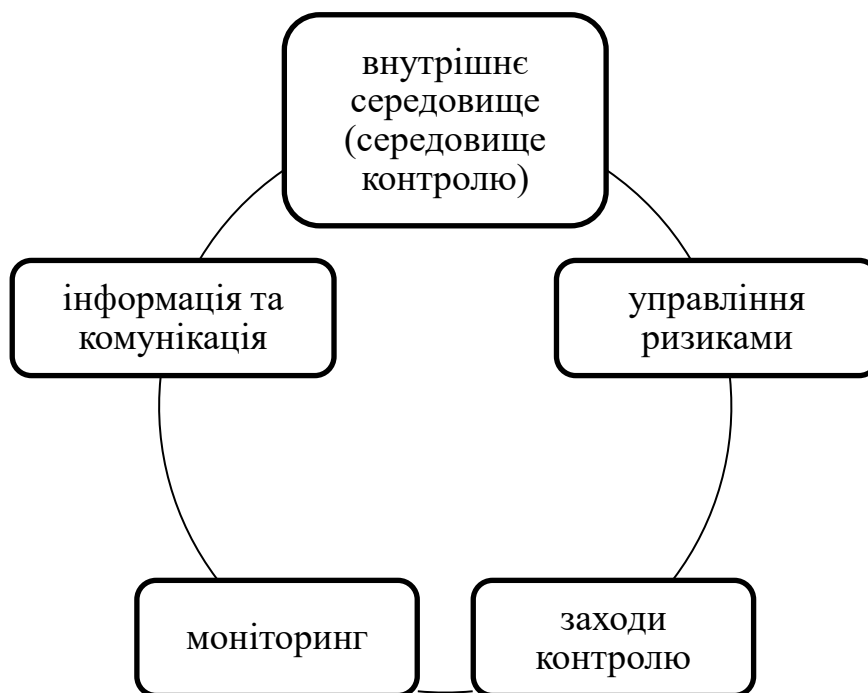


Рис.3.1.2.Взаємопов'язані елементи, які стосуються всіх підрозділів, дій і процесів в установі

Джерело: складено на основі [33]

1) Внутрішнє середовище, або середовище контролю – включає в себе процеси, операції, регламенти, структури та розподіл повноважень з їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами і т.д., що забезпечують реалізацію функцій та завдань установи, закріплених у законодавстві, з метою досягнення визначеної мети та цілей;

2) управління ризиками є складовою частиною управління установою і проводиться керівниками та працівниками на всіх рівнях. Діяльність з управління ризиками полягає у процесі виявлення, аналізу та оцінці ризиків, а також у визначенні методів та заходів щодо їх запобігання або зниження негативного впливу на досягнення стратегічних цілей та мети;

3) заходи контролю – це управлінські дії, які здійснюються на всіх рівнях діяльності установи та щодо усіх функцій і завдань. Їх мета – вплив на ризики з метою досягнення мети та стратегічних цілей. Серед таких заходів можна виділити авторизацію та підтвердження, розподіл обов'язків та повноважень, контроль за проведенням операцій та звірку облікових даних;

4) моніторинг внутрішнього контролю полягає у постійному моніторингу та періодичній оцінці. Постійний моніторинг здійснюється у ході щоденної/поточної діяльності установи з метою визначення та коригування відхилень;

5) інформаційний та комунікаційний обмін включає в себе збір, документування, передачу інформації та її використання з метою досягнення стратегічних цілей та забезпечення ефективного функціонування [33].

Внутрішній контроль набуває більшої актуальності з точки зору зовнішніх незалежних експертів з бухгалтерського обліку. Системи внутрішнього контролю та якості, що використовуються бюджетною установою, повинні визначати стандарти та процедури внутрішнього контролю. Незалежні експерти з бухгалтерського обліку аналізують та оцінюють системи внутрішнього контролю, поки не переконаються в достовірності бухгалтерських даних, а також визначають програми та календар контрольних процедур, які необхідні для надання висновку щодо достовірності ведення обліку фінансової звітності.

Бюджетний контроль може бути здійснений в різних формах:

– експертиза – це документальне дослідження, що встановлює закономірності утворення та відображення в регістрах бухгалтерського обліку та звітності інформації про показники господарської діяльності підприємств. Експертиза також визначає правильність та повноту формування доходів, витрат, результатів діяльності та формування активів, зобов'язань та власного капіталу. Вона також охоплює питання банкрутства та ліквідації підприємств, наявності та розміру понесених збитків, оподаткування, включаючи трансфертне ціноутворення, кредитування та здійснення інших фінансових операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів та орендних відносин;

– перевірка – є процесом, який включає докладне дослідження окремих аспектів щодо складання та виконання бюджету, реалізації бюджетних програм та ефективності управління коштами бюджету;

– ревізія – це комплекс заходів, що включає всебічну перевірку діяльності учасників бюджетного процесу з метою виявлення законності мобілізації,

розподілу та використання бюджетних коштів, а також встановлення винних осіб, які допустили бюджетні порушення та спричинили фінансові втрати. В основі ревізії лежить комплекс взаємопов'язаних перевірок питань фінансово-господарської діяльності суб'єктів, що перебувають під контролем, з метою встановлення обґрунтованості, доцільності та економічної ефективності бюджетних витрат. Ревізія вважається формою фіскального контролю, оскільки її головним завданням є виявлення фінансових порушень та зловживань, встановлення осіб, винних у цьому та їх притягнення до відповідальності.

– аудит – перевірка, що передбачає контроль за процедурами ухвалення та якістю виконання управлінських рішень учасників бюджетного процесу з точки зору доцільності та рентабельності використання бюджетних коштів. Основна мета аудиту – оцінити рівень ефективності бюджетних коштів та проаналізувати причини, які призвели до невиконання (або недосягнення) запланованих завдань та цілей. Також, аудит передбачає розроблення рекомендацій для підвищення ефективності управління та використання бюджетних коштів.

– моніторинг є системою, яка забезпечує постійне спостереження органів, що здійснюють бюджетний контроль, за дотриманням учасниками бюджетного процесу норм бюджетного законодавства на всіх його етапах. Основне завдання бюджетного моніторингу полягає у виявленні ознак можливих бюджетних порушень шляхом аналізу офіційної та оперативної звітності та іншої інформації про функціонування підконтрольного об'єкта. Відмінністю моніторингу від інших форм контролю є те, що він не є одноразовим заходом, а здійснюється постійно або протягом певного тривалого періоду часу.

В Україні окрім вищезазначених форм контролю, існує також державний фінансовий контроль, тобто контроль, який забезпечує держава.

Стаття 1 Закону України №2939-ХІІ закріплює, що забезпечення державного фінансового контролю є відповідальністю центрального органу виконавчої влади, який має уповноваження від Кабінету Міністрів України на здійснення державної політики у сфері державного фінансового контролю. Орган державного фінансового контролю забезпечує виконання державного

фінансового контролю шляхом проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівель[8].

Державний фінансовий аудит проводиться з метою перевірки органами, уповноваженими на це, фактичного стану використання державних або комунальних коштів, майна та інших активів держави щодо їх законності та ефективності, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також функціонування системи внутрішнього контролю.

Інспектування являє собою процес, що здійснюється уповноваженим органом контролю у формі ревізії. Його суть полягає у документальній та фактичній перевірці окремих аспектів, абл набору питань, що стосуються фінансово-господарської діяльності бюджетної установи, яка перевіряється, з метою виявлення порушень законодавства, встановлення винних посадових та матеріально відповідальних осіб.

Контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель здійснюється через моніторинг, перевірки, державний фінансовий аудит та інспектування згідно з вимогами Закону України «Про публічні закупівлі». Порядок та підстави проведення перевірок закупівель встановлює Кабінет Міністрів України. Орган державного фінансового контролю зобов'язаний скласти акт про результати перевірки закупівель [9].

Таким чином, варто зазначити, що існують різні форми та види контролю в бюджетних установах, і взагалі контроль у бюджетних установах – це складна система, яка має власні мету здійснення, завдання, принципи та структурну побудову. Без правильно побудованої системи контролю, в бюджетних установах зростає ризик незаконного та неефективного використання державних чи комунальних коштів, протизаконних закупівель, порушення ведення обліку та подання фінансової звітності, що в кінцевому випадку, може призвести до нерентабельності установи, а також понесення кримінальної та інших видів відповідальності винними у протиправних діях особами.

### **3.2. Аналіз результатів виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи**

Для забезпечення ефективної діяльності економіки України необхідно раціонально використовувати державні кошти. Одним з найважливіших питань в цьому контексті є вивчення та оцінка діяльності бюджетних установ, як розпорядників державних коштів, а також аналіз рентабельності, доцільності та законності з їх використання.

Аналіз діяльності розпорядників бюджетних коштів має низку складнощів, таких як, наприклад, відсутність загальної методики аналізу, різноманіття специфік діяльності окремих установ, недосконалість законодавства України в цьому аспекті тощо. Щоб забезпечити ефективне використання бюджетних коштів, необхідно чітко планувати, раціонально організовувати бухгалтерський облік, оперативно контролювати та проводити аналіз доходів і витрат.

Щоб детальніше вивчити порядок аналізу результатів виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи, спочатку необхідно визначити основну термінологію даного питання.

Питання обліку та аналізу доходів і витрат бюджетних установ є досить актуальним, тому цій темі присвячені праці багатьох вітчизняних науковців: Атамаса П. Й., Слюніної Т.Л., Отенко І.П., Гуцайлюк Л. П., Голікова В. І., Джоги Р. Т. та інших.

Слюніна Т.Л. визначає поняття кошторис як головний фінансовий плановий документ, за яким бюджетні установи отримують доходи та здійснюють видатки бюджетних коштів на затверджений період [68].

Отенко І.П. наводить наступне визначення кошторису «кошторис – нормативний плановий документ, відповідно до якого функціонує бюджетна установа» [52].

У Бюджетному кодексі України визначено, що кошторис є основним плановим фінансовим документом бюджетної установи, за допомогою якого на бюджетний період визначається порядок отримання доходів і розподіл бюджетних коштів на реалізацію бюджетних зобов'язань та здійснення платежів,

необхідних для виконання функцій та досягнення результатів, встановлених бюджетними призначеннями бюджетної установи [2].

Основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ викладені у Постанові Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №228 із змінами та доповненнями.

В Постанові зазначається, що кошторис складається із двох частин:

– загальний фонд бюджету містить обсяг надходжень із джерел загального фонду та передбачає розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання основних функцій бюджетною установою, або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету;

– спеціальний фонд бюджету містить надходження зокрема призначення та їх розподіл відповідно до повної економічної класифікації видатків бюджету для виконання відповідних витрат у відповідності з законодавством, а також на здійснення пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням основних функцій бюджетної установи. Крім того, спеціальний фонд може використовуватись для розподілу кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету [17].

Загальний та спеціальний фонд складаються з доходів та витрат. Установи можуть використовувати бюджетні кошти лише на ті цілі, які передбачені в затверджених кошторисах, планах виділень з загального фонду бюджету, планах надання кредитів з загального фонду бюджету та планах спеціального фонду. При цьому, вони зобов'язані дотримуватись меж, встановлених для витрат з бюджету.

Основним завданням діяльності бюджетних установ є надання нематеріальних послуг, а не отримання прибутку, що, в свою чергу, на відміну від фізичного товару, тобто випущеної готової продукції, не може бути оприбутковано на склад. Проте бюджетні установи отримують певні доходи і несуть витрати, що виступають об'єктами аналізу та контролю.

Проведення аналізу кошторису передбачає розробку подальшої схеми перевірки, визначення пріоритетних напрямків детального дослідження та відбір тих аспектів, що не потребують всебічного вивчення [69].

Аналіз доходів та витрат включає наступні етапи: перевірку джерел фінансування установи, визначення виникшого дефіциту або профіциту та факторів, які впливають на нього, оцінку показників звіту про фінансові результати та виявлення структурних змін, що відбулися, а також оцінку використання бюджетних коштів.

Дефіцит виникає тоді, коли витрати перевищують доходи, тоді як профіцит означає перевищення доходів над витратами. Незалежно від того, чи є результат виконання бюджетних кошторисів додатнім чи від'ємним, його необхідно ретельно проаналізувати. Це дозволить не тільки приймати обґрунтовані управлінські рішення у майбутньому, але і стане додатковим інструментом контролю за правильним використанням бюджетних коштів.

Головна мета аналізу полягає у повному та своєчасному відображенні фінансово-господарських операцій, пов'язаних із використанням бюджетних коштів, а також оцінці забезпеченості установи цими коштами та повноти їх використання. Також важливо проаналізувати організацію використання коштів, що включає своєчасне затвердження кошторису, дотримання економії та своєчасне та потрібне надання бюджетних коштів установам. Дотримання цих умов є необхідною передумовою для успішної діяльності. Для вирішення цієї мети необхідно детально проаналізувати доходи та витрати бюджетних установ, розрахувати основні показники їх господарської діяльності та вивчити їх детальну структуру.

Відповідно до НП(С)БОДС 101, доходи - це економічні вигоди, які виражаються у збільшенні активів або зменшенні зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу внаслідок внесків власника), а витрати - це економічні втрати, які виражаються у вибутті активів або збільшенні зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за

винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілення власником) [24].

У бухгалтерському обліку доходи та витрати бюджетних установ класифікуються за операціями обміну, і поділяються на обмінні та необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» [28] і НП(С)БОДС 135 «Витрати» [32].

Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях представлена на рис. 3.2.1.



Рис. 3.2.1. Класифікація доходів від обмінних та необмінних операцій

Джерело: складено на основі [28]

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» обмінна операція - це операція з продажу або придбання активів, що виконується через обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань.

Операція, яка не передбачає обміну активів, послуг (робіт) на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов, є необмінною операцією [28].

Головними джерелами доходів є операції обміну, які включають бюджетне фінансування, доходи від надання послуг (виконання робіт), доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, а також інші доходи, отримані від обмінних операцій.

Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями представлена на рис. 3.2.2.

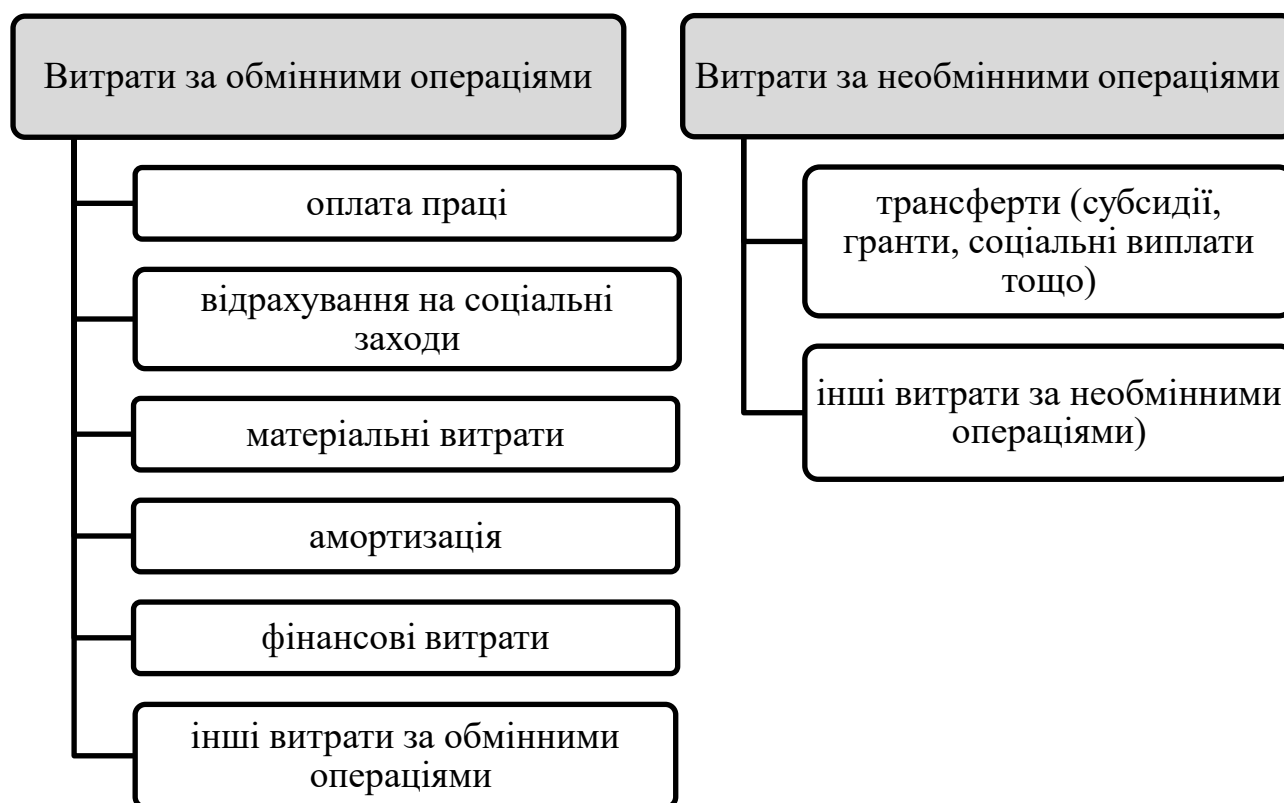


Рис. 3.2.2. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями

Джерело: складено на основі [32]

Аналіз доходів та витрат за обмінними операціями є важливою частиною фінансового аналізу бюджетної установи. Основними джерелами доходів є бюджетне асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), доходи від

продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, а також інші доходи від обмінних операцій.

При аналізі доходів важливо враховувати, що бюджетні установи мають право витратити бюджетні кошти на цілі, визначені затвердженими кошторисами, планами асигнувань загального фонду бюджету, планами надання кредитів із загального фонду бюджету та планами спеціального фонду.

Щодо витрат, важливо враховувати, що витрати є зменшенням економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. При аналізі витрат варто звернути увагу на такі показники, як витрати на оплату праці, витрати на придбання матеріалів, витрати на утримання основних засобів, а також витрати на оплату послуг та інших витрат.

З метою ефективного управління бюджетними коштами, проведення аналізу доходів та витрат за обмінними операціями є важливим напрямом діяльності розпорядників бюджетних коштів. Один з основних методів аналізу – це вивчення динаміки доходів та витрат, що дозволяє виявити абсолютні та відносні зміни в кожній складовій. Аналіз структури надходжень до бюджетного фонду передуює визначенню їх динаміки. Питома вага надходжень та витрат також допомагає виявити структурні зміни, що відбулися у звітному періоді, а також найбільш важливі джерела фінансування.

Аналіз дозволяє провести якісну та кількісну оцінку відхилень від планових показників установ, з'ясувати їх причини, виявити резерви та розробити відповідні заходи з метою усунення негативних тенденцій на майбутнє.

Фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс), є важливою інформаційною базою для проведення аналізу доходів та витрат за обмінними та необмінними операціями.

Проведемо аналіз динаміки зміни доходів і витрат органу місцевого самоврядування «Фінансового управління виконавчого комітету Фастівської міської ради» за даними Звіту про фінансові результати.

Аналіз динаміки зміни доходів установи наведено у таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1.

Аналіз динаміки зміни доходів Фінансового управління виконавчого комітету Фастівської міської ради

Доходи	2021 рік	2022 рік	Відхилення (+, -)	Відхилення %
Бюджетні асигнування	2741776	2557217	-184559	-7%
Трансферти	1461351	1862600	401249	27%
Інші доходи від обмінних операцій	359564	215648	-143916	-40%
Інші доходи від необмінних операцій	312462	125463	-186999	-60%
Усього доходів	4875153	4760928	-114225	-2%

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності установи

Аналіз динаміки зміни витрат Фінансового управління виконавчого комітету Фастівської міської ради наведено у таблиці 3.2.2.

Таблиця 3.2.2.

Аналіз динаміки зміни витрат Фінансового управління виконавчого комітету Фастівської міської ради

Витрати	2021 рік	2022 рік	Відхилення (+, -)	Відхилення %
Витрати на виконання бюджетних програм	2496968	2562431	65463	2,62%
Фінансові витрати	253665	-	-	-
Інші витрати за обмінними операціями	50	693	643	1286%
Усього витрат	2750683	2563124	-187559	-6,81%

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності установи

Окрім цього, у Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування визначено, що аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів потрібно здійснювати на підставі даних таких форм: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження

і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1)

Аналіз кошторису рекомендується проводити поетапно. Схематично етапи аналізу можна розділити на три категорії:

1. Підготовчий етап. На цьому етапі розглядаються організаційні питання, такі як визначення мети, об'єктів та інформаційного забезпечення, підбір методів та методики та встановлення системи показників. Об'єктами аналізу кошторису є доходи та видатки бюджетної установи. Аналіз виконання кошторису доходів та видатків є основним джерелом вивчення економіки бюджетної установи. Також до інформаційної бази відносяться господарські договори, офіційні матеріали, що регулюють діяльність установи, планово-нормативна документація, бухгалтерська і статистична звітність про діяльність установи, угоди тощо. В подальшому, залежно від мети та завдань аналізу, визначається система показників і здійснюється підбір методів і методик аналізу.

2. Основний етап. Цей етап передбачає оцінку виконання кошторису доходів та видатків за фондами фінансування. Аналізуються відхилення за показниками та визначаються їх причини. З метою дотримання цільового використання коштів та виявлення факторів, що впливають на відхилення показників, проводиться оцінка виконання плану доходів та видатків загального та спеціального фонду. Для аналізу показників можна використовувати такі методи: горизонтальний та вертикальний аналіз, трендовий аналіз, аналіз коефіцієнтів, факторний аналіз. Оцінка виконання кошторису дає змогу зробити висновок щодо ефективності використання бюджетних коштів та забезпечення виконання плану з максимальною якістю.

3. Заключний етап. Під час заключного етапу аналізу створюються конкретні пропозиції щодо вирішення виявлених проблем, поліпшення роботи організації та використання можливих резервів. Зазвичай, аналіз виконання

кошторису закінчується прийняттям управлінських рішень щодо подальшого розвитку бюджетної установи за рахунок бюджетних коштів.

Бюджетні установи мають право укласти бюджетні угоди та витратити кошти з бюджету на певні цілі відповідно до затверджених кошторисів, планів виділень з загального фонду бюджету, планів надання кредитів з загального фонду бюджету та планів надходжень спеціального фонду, які визначають обсяги фінансування та обмеження витрат. Відхилень між фінансовими показниками можуть свідчити про наступні проблеми:

- якщо фактичні видатки бюджетної установи більші ніж затверджені асигнування, це може мати кілька причин: недостатній контроль та невжиття необхідних заходів з боку керівництва установи щодо забезпечення відповідності видатків бюджетним асигнуванням, взяття на себе зобов'язань, які перевищують затверджені асигнування; використання наявних на початку року запасів бюджетних коштів; отримання робіт, послуг або товарів, які на початок року були включені до складу дебіторської заборгованості;

- якщо фактичні видатки менші ніж затверджені асигнування: раціональне та ефективне використання бюджетних коштів; оптимальне планування бюджетних асигнувань; зменшення дебіторської заборгованості та запасів; своєчасне та точне відображення операцій з фактичними видатками в бухгалтерському обліку.

- якщо фактичні видатки перевищують касові, то це свідчить про: виплату дебіторської заборгованості за отримані раніше роботи, послуги, товари; виконання зобов'язань перед кредиторами та іншими сторонами; зменшення обсягу запасів до необхідного рівня;

- якщо касові видатки менші затверджених асигнувань: спостерігається неповне фінансування або зменшення бюджетних асигнувань установи;

- якщо касові видатки перевищують фактичні, це може свідчити про: погашення заборгованості перед кредиторами, яка існувала на початок року;

придбання нових запасів; утворення дебіторської заборгованості на кінець звітнього періоду.

Для покращення методики складання та виконання кошторису видатків бюджетної установи необхідно підвищити оперативність та аналітичність процесу. Одним зі способів є впорядкування, уніфікація та стандартизація процесу документування з використанням новітнього програмного забезпечення. Це можна здійснити шляхом заміни процесу обробки та систематизації первинних документів, що здійснюється працівниками бухгалтерії, на спеціалізовані програми, які забезпечать оперативну та ефективну обробку інформації на електронних носіях. Використання таких програм значно полегшило б роботу економістів та бухгалтерів.

Узагальнюючи, аналіз доходів та витрат за обмінними операціями в бюджетній установі допоможе визначити ефективність її діяльності та розробити стратегії для подальшого розвитку.

Таким чином, аналіз кошторису бюджетних установ є важливим для оцінки ефективності витрачання бюджетних коштів та виявлення можливих ризиків порушення фінансової дисципліни установи. Для покращення дотримання фінансової дисципліни важливим є вдосконалення обліку та зміцнення контрольних функцій щодо господарської та фінансової діяльності установи.

### **3.3. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю та бюджетного фінансування в умовах його реформування**

Один з основних факторів, який впливає на економіку в умовах політичної нестабільності та обмеженості фінансових ресурсів – це дієвий та ефективний фінансовий контроль за державними коштами. Організація такого контролю має на меті не тільки перевірку коректності ведення фінансової документації, дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, виявлення та запобігання порушень законодавства. Вона також має реалізовувати функцію управління фінансовими та економічними процесами. Це допомагає забезпечити формування обґрунтованої, достовірної та якісної інформації для потреб управління й контролю в бюджетних установах. Процес формування звітності враховує загальну методологію бухгалтерського обліку, а також специфіку визначення фінансового результату діяльності в бюджетних установах.

Однак українська система державного фінансового контролю має низку недосконалостей та проблем, таких як суперечливість законодавчої бази, що регламентує дане питання, недосконалість механізмів відповідальності за правопорушення в сфері державних фінансів тощо.

Державний контроль є частиною соціального управління і здійснюється шляхом спостереження за діяльністю контрольованого об'єкта, що повинно відповідати встановленим нормативам та розпорядженням. Цільовою метою контролю є визначення результатів регулювання діяльності об'єкта та виявлення відхилень від контрольних показників і їх оцінка.

У державному, управлінському та правовому аспекті контроль є специфічною формою діяльності державних органів та організаційно-правовим засобом забезпечення ефективного використання ресурсів.

Фінансовий контроль відіграє дві важливі ролі: забезпечення зв'язку між фінансовим плануванням та обліком, а також становить передумову для здійснення фінансового аналізу та його регулювання. Його основна мета полягає в запобіганні нецільового використання коштів, неправомірного списання цінностей, перевиплат та інших проблем. Застосування ефективного контролю

дозволяє зекономити гроші та використати їх для компенсаційних та заохочувальних виплат, ремонтних робіт, матеріально-технічного забезпечення установ та іншого. Однак, щоб досягти цих результатів, державний рівень фінансового контролю повинен бути ефективно організований.

У процесі розвитку контролю в Україні значний вплив мають теоретична та методична бази, проте в них присутні недоліки, пов'язані з організацією контрольного процесу. Однією з проблем є відсутність єдиного підходу та чіткого переліку бюджетних правопорушень, що призводить до вільного трактування цього поняття з боку контролюючих органів та підконтрольних суб'єктів.

Законодавство згадує лише поняття «бюджетне правопорушення», не визначаючи механізму, який дозволяв би скорегувати рівень відповідальності за бюджетні правопорушення, що ускладнює використання стягнень та покарань до винних.

Тому важливим є допрацювання положень щодо відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Для цього потрібно створити відповідний правовий акт, який міститиме повну суть терміну «бюджетне правопорушення», їх перелік, види та відповідальність. Це дозволить покарати осіб, відповідальних за фінансові злочини.

Для поліпшення контролю в Україні необхідно зосередитись на розробці чіткої системи повноважень контролюючих органів, оскільки існує дублювання їх функцій. Також, проблемою є нерівномірність контрольних дій в різних напрямках державних фінансів, що може створювати перешкоди у діяльності установ. Для вирішення цих проблем необхідно розмежувати повноваження контрольних органів, визначати їх основні завдання та регламентувати їх відносини законодавчими актами. Крім того, важливо регулювати кількість суб'єктів, які контролюють використання бюджетних коштів, з урахуванням необхідності підтвердження витрат на їх утримання.

У сучасних умовах перехід до ринкових відносин вимагає більш ефективного фінансового контролю. Один з найважливіших аспектів такого

контролю – превентивний контроль, який здійснюється на етапі прийняття рішень з фінансових питань. Для досягнення цієї мети доцільно залучати органи державної фінансової інспекції до контролю за формуванням кошторисів доходів і видатків бюджетних установ. Альтернативно, можна уповноважити фінансові органи та органи Державної казначейської служби здійснювати попередній контроль, крім поточного, за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Для ефективного використання фінансових ресурсів бюджетних установ потрібне поліпшення технології обліку та опрацювання економічної інформації, яка повинна бути представлена у систематизованому та повному вигляді, щоб можна було приймати вірні управлінські рішення. Для цього необхідно застосовувати нові знання та сучасні методи, які можуть бути впроваджені за допомогою автоматизованих інформаційних технологій. Це не тільки зменшить час, потрібний для обробки економічної інформації, але й підвищить якість облікового процесу та дозволить використовувати наявні ресурси бюджетних установ у повному обсязі.

У березні 2007 року між Україною та Європейським Союзом почалися переговори щодо укладення нової посиленої угоди на заміну Угоди про партнерство та співробітництво, що в решті решт, в після довгого та складного процесу ремормувань багатьох сфер діяльності нашої держави, призвели до ратифікації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, яка набула чинності у повному обсязі 1 вересня 2017 року.

Проте шлях нашої держави до євроінтеграції тільки починається, адже велику кількість сфер економіки необхідно реформувати відповідно до вимог ЄС. Не виключенням є і сфера державного фінансового контролю.

Узгодження системи фінансового контролю з європейськими стандартами включає в собі поєднання державного контролю з громадським контролем з метою зменшення негативних наслідків, пов'язаних з незаконним та нецільовим використанням бюджетних коштів.

Іваськевич Х.І. до головних напрямів реформування фінансового контролю діяльності бюджетних установ в умовах посилення євроінтеграційних процесів відносить:

- вдосконалення методики контролю з використанням ризикоорієнтованого підходу при виборі об'єктів перевірки;

- гармонізацію внутрішнього контролю та аудиту з метою забезпечення більшої прозорості бюджетних відносин та запобігання корупції в державному секторі;

- покращення законодавчої бази у сфері державного фінансового контролю та приведення її у відповідність до міжнародних стандартів з урахуванням світового досвіду;

- розроблення єдиної концепції, стандартів, форм та методів проведення фінансового контролю діяльності бюджетних установ;

- поліпшення інформаційного, матеріального та кадрового забезпечення контролюючих органів;

- посилення ефективності профілактики правопорушень у сфері діяльності бюджетних організацій;

- покращення взаємодії та координації усіх учасників бюджетних відносин у сфері фінансового контролю;

- оптимізацію організаційної структури та розмежування функцій контролюючих органів;

- організацію роботи внутрішнього аудиту в бюджетних установах та організаціях, а також підвищення його ефективності [71].

Отже, для покращення державного контролю важливо допрацювати існуюче законодавство, досягнути чіткого розподілу функцій між державним та недержавним (громадським) контролем, поліпшувати технології обліку та опрацювання економічної інформації, залучати державні органи до попереднього контролю.

## ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження актуальної проблеми удосконалення організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу діяльності бюджетних установ розроблено такі висновки теоретичного, організаційного і методичного характеру, та надано практичні рекомендації щодо поліпшення цих аспектів з метою вирішення основних завдань дослідження:

1. На сучасному етапі розвитку державного сектору в Україні питання модернізації та удосконалення системи ведення та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є досить гострим та актуальним – це зумовлено реформуванням економіки країни, модернізацією системи державних фінансів та переходом на автоматизовані інформаційні системи бухгалтерського обліку. Головна мета діяльності бюджетних установ полягає в реалізації соціальної місії, що досягається через виконання планів та кошторисів, а також завдань та функцій, визначених у бюджетних програмах. У роботі бюджетних установ облік виконує функції контролю, планування та звітності. Метою обліку є отримання достовірної інформації про використання бюджетних коштів та їх ефективність, що дозволяє приймати обґрунтовані рішення та забезпечує прозорість управління бюджетом.

2. Питання чіткого планування і складання фінансової політики є досить актуальним, оскільки всі бюджетні установи утримуються за рахунок бюджетних коштів, тому для забезпечення ефективної діяльності установи складають кошторис, який являє собою план доходів та видатків на певний період, що відображає заплановані фінансові ресурси та їх призначення для реалізації завдань та функцій установи. Структуру кошторису складають доходи і видатки, що є важливою обліково-економічною категорією, і потребують класифікації та групування в бухгалтерському обліку та звітності. Класифікація доходів та видатків може бути здійснена за різними ознаками, наприклад, за джерелами покриття, етапу руху бюджетних коштів, джерелом фінансування тощо. Групування доходів та видатків допомагає контролювати бюджетні

ресурси, складати звітні документи та проводити аналіз фінансової діяльності бюджетних установ.

3. Нормативно-правова база ведення та організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах перебуває у стані реформування, гармонізації та адаптації до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Бюджетні установи виконують свою діяльність відповідно до різних законодавчих актів, починаючи від загальногосподарських нормативних документів, прийняття яких здійснюється Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України та іншими міністерствами, і закінчуючи робочими документами самої установи. Нормативно-правове забезпечення є важливим елементом забезпечення ефективного управління бюджетними ресурсами та забезпечення транспарентності фінансових операцій бюджетних установ.

4. Здійснення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та власного капіталу є невід'ємною частиною ефективного управління фінансово-господарською діяльністю бюджетних установ. Методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу бюджетних установ включають в себе визначення засобів обліку, що використовуються для реєстрації фінансових операцій установи, правил визнання та оцінки активів та зобов'язань, методів формування балансу, правил визначення та оцінки власного капіталу. Крім того, методичні аспекти обліку активів, зобов'язань та власного капіталу передбачають використання стандартів бухгалтерського обліку, рекомендацій щодо складання фінансової звітності, а також визначення критеріїв класифікації фінансових операцій та подальшого їх аналізу. Всі ці аспекти допомагають забезпечити коректність, точність та вчасність обліку фінансових операцій бюджетних установ, а також забезпечують інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень.

5. Бухгалтерський облік є важливим інструментом управління та розвитку бюджетних установ та держави в цілому. Він дозволяє вимірювати та контролювати господарські операції, які є необхідною умовою для ефективного

прийняття управлінських рішень та планування подальшого розвитку установи. Організаційні засади бухгалтерського обліку бюджетних установ передбачають створення відповідної структури та системи внутрішнього контролю для забезпечення якості обліку та виконання вимог законодавства. До організаційних засад бухгалтерського обліку входять такі елементи, як визначення компетенцій бухгалтерів, створення та збереження облікових документів, застосування засобів автоматизації обліку, використання міжнародних стандартів фінансової звітності та багато іншого. Раціональна організація бухгалтерського обліку дозволяє забезпечити високу якість фінансової звітності, а також допомагає управлінцям бюджетних установ приймати обґрунтовані управлінські рішення.

6. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має важливе значення для забезпечення ефективного управління та контролю за використанням державних коштів. Серед проблем можна виділити відсутність єдиних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, складність інформаційних систем та програмного забезпечення, необхідність підвищення кваліфікації фахівців тощо. Перспективами удосконалення є впровадження сучасних інформаційних технологій, вдосконалення нормативно-правового забезпечення, забезпечення відкритості та прозорості в управлінні фінансами бюджетних установ.

7. У сучасній економічній ситуації в Україні існує велика кількість правопорушень у фінансово-бюджетній дисципліні, що завдає чималої шкоди бюджету країни. Щоб ефективно боротися з ними, необхідно якісно вибудувати та законодавчо закріпити норми контролю в бюджетних установах. Державний фінансовий контроль у бюджетній установі - це система заходів, які спрямовані на забезпечення дотримання законодавства про фінанси та бюджет, ефективного використання бюджетних коштів та запобігання корупції. Основні завдання державного фінансового контролю - це перевірка дотримання бюджетної дисципліни, виявлення порушень використання бюджетних коштів та невідповідності виконання бюджетних програм, а також вдосконалення механізмів контролю. Основні принципи державного фінансового контролю - це

законність, системність, об'єктивність, прозорість та результативність. Значення державного фінансового контролю полягає у забезпеченні ефективного використання бюджетних коштів та підвищенні довіри громадськості до державної влади.

8. Аналіз результатів виконання кошторису доходів та витрат бюджетної установи – це процес оцінки фактичних доходів та видатків порівняно з плановими показниками. Цей аналіз допомагає виявити відхилення від плану, зробити висновки про ефективність використання бюджетних коштів та прийняти рішення щодо подальшого планування та управління діяльністю установи. Результати аналізу допомагають виявити проблемні зони, покращити планування, збільшити ефективність використання ресурсів та забезпечити фінансову стійкість бюджетної установи.

9. Удосконалення системи державного фінансового контролю та бюджетного фінансування є актуальною проблемою в умовах реформування сфери державного управління. Для покращення державного контролю важливо допрацювати існуюче законодавство, досягнути чіткого розподілу функцій між державним та недержавним (громадським) контролем, поліпшувати технології обліку та опрацювання економічної інформації, залучати державні органи до попереднього контролю.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). - 1996. - № 30. - С. 141.
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI, зі змінами та доповненнями, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
3. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page29>
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T030435.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T030435.html).
6. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 №8073-X, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KD0005.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KD0005.html)
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]- Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
8. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993, № 13, ст.110, затверджений 26 січня 1993 року за № 2939-XII, [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
9. Закон України «Про публічні закупівлі», Відомості Верховної Ради (ВВР), 2016, № 9, ст.89, затверджений 25 грудня 2015 року за № 922-VIII, [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>

10. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z950108.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950108.html)
11. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
12. Закон України «Про Рахункову палату» від 21 грудня 2017 року № 2265-VIII [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T150576.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150576.html)
13. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV // [Електронний ресурс] // Верховна рада України : [сайт]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>
14. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи : Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>
15. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. №34. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF#Text>
16. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
17. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>

18. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419 // [Електронний ресурс] // Верховна рада України: [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.
19. Деякі питання планування діяльності Держаудитслужби затвердженні Наказом Державної аудиторської служби від 09.11.2018 №261 / URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=144103>
20. Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів бюджетних установ, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 (зі змінами), - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>
21. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59, зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс] // Верховна рада України : [сайт]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP110059.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP110059.html)
22. Положення про Державну казначейську службу України, затверджене Указом Президента від 13.04.2011 № 460/2011, зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс] // Верховна рада України : [сайт]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п>
23. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/>
24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 №1541, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text>
26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>
27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Міністерством фінансів України від 12.10.10 №1202, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text>
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010, №1629, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>
29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 №1629, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text>
30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11#Text>
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції» Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 №568, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#Text>

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 №568. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>
33. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Мінфіну України від 14.09.2012 № 995. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>
34. Порядок погодження призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи [затверджений наказом Міністерства фінансів від 04.04.2015 № 288] зі змінами і доповненнями // [Електронний ресурс] // Верховна рада України : [сайт]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE26759.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE26759.html)
35. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету, Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року №1219, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-20#Text>
36. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджено наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998, [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>
37. Наказ Міністерства Фінансів України від 28.02.2017 № 307 «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text>

38. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» від 20 червня 2018 р. № 437-р, Київ, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#n7>
39. Міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo-gos/meghdunarodnye-standarty-buhgalterskogo-1021812.html>
40. Офіційний сайт Київського судово-дослідного інституту судових експертиз, [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://kndise.gov.ua/ekonomichna/>
41. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. - Чернігів: Десна Поліграф, 2016. - 560 с
42. Облік в бюджетних установах: Навч. посіб. / К. В. Безверхий. – Київ: «Центр учбової літератури», 2020. – 312 с
43. Распопова Ю.О. Облік у бюджетних установах. Частина 3. Облік необоротних активів та запасів бюджетної установи. Навчальний посібник. – Дніпро: НМетАУ, 2016. – 38 с
44. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 424 с.
45. Базилевич В.Д. Державні фінанси. / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик; за заг. ред. В. Д. Базилевича. - К.: АТІКА, 2002. - 368 с.
46. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с
47. Практичний посібник для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ, LOGICA, 2020, - [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

[https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/576/%D0%9F%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9\\_%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA\\_%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA\\_%D1%96\\_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C.pdf](https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/576/%D0%9F%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%9E%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA_%D1%96_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C.pdf)

48. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2015. – 288 с.
49. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2001, 250 с.
50. Ігнатюк А.І. Економіка галузевих ринків: Навч. посібник. – К: ВПЦ «Київський університет», 2015. – 448 с.
51. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. – Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с
52. Отенко І. П. Аналіз у бюджетних та банківських установах : навчальний посібник / І. П. Отенко, О. Ю. Мішин, С. В Мішина. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. – 240 с
53. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ: навч. посіб. / Є. Ю.Шара. – К.: ЦУЛ, 2014. – 360 с.
54. Мікроекономіка: Підручник / За ред. В.Д.Базилевича. – 2-ге вид., пероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 680 с.
55. Дікань Л. В. Д 45 Контроль у бюджетних установах: Підручник.– Х.: ВД «ІНЖЕК».– 2010.– 408 с.
56. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: Підручник./ Швець В. Г.- К.6 Знання, 2015. – 569с.
57. Облік у бюджетних установах : Навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. — Чернігів: Десна Поліграф, 2016. — 560 с.

- 58.Титикало В. С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 21с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:  
<http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/6202/Tytykalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- 59.Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Методологія та організація [Текст]: монографія / С. В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с
- 60.Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : [монографія] / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовчкін ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2012. – 387 с
- 61.Засадний Б.А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в умовах застосування МСФЗ: монографія. К.:Видавництво «Кондор», 2018.- 304 с.
- 62.Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції: монографія за заг. ред. Т. Г. Мельник. Київ: Кондор- Видавництво, 2017. – 226 с.
- 63.Левицька С. О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. 2015.
- 64.Лондаренко, О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ [Текст] / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. - 2008. - N 9. - С. 15-19
- 65.Проскура К.П. Організація внутрішнього контролю бюджетними організаціями (установами) як розпорядниками бюджетних коштів. Криміналістика і судова експертиза. 2019. Вип. 64. С. 689–698.- [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2019/05/%D0%92%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%82%D0%BA%D0%B0\\_%D0%9A%D1%80%D0%B8%D0%BC%D1%96%D0%BD%](https://digest.kndise.gov.ua/wp-content/uploads/2019/05/%D0%92%D0%B5%D1%80%D1%81%D1%82%D0%BA%D0%B0_%D0%9A%D1%80%D0%B8%D0%BC%D1%96%D0%BD%)

[D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0\\_2019\\_6.05.-689-698-1.pdf](#)

66. Національні та міжнародні стандарти обліку для державного сектору: особливості застосування, І.В.Смірнова, Н.В.Смірнова, Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету/Економічні науки, 2018, вип.33, с.132 <http://economics.kntu.kr.ua/pdf/33/20.pdf>
67. Організація бухгалтерського обліку та контролю над використанням коштів бюджетних установ, Романькова О.М., Глущенко І.А., Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит/ Том 31 (70). № 2, 2020. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31\\_70\\_2/31\\_70\\_2\\_2/34.pdf](https://www.econ.vernadskyjournals.in.ua/journals/2020/31_70_2/31_70_2_2/34.pdf)
68. Кошторис як основний фінансовий документ бюджетної установи, Слюніна Т.Л., Пріоритетні напрями досліджень в науковій та освітній діяльності (частина II): матеріали Міжнародної науково-практичної конференції м. Львів, 5-6 грудня 2019 року. – Львів : Львівський науковий форум, 2019. – 59 с [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://eprints.cdu.edu.ua/2035/1/makar%20%282%29.pdf#page=26>
69. Ліщинська Л. Б. Аналіз кошторису видатків бюджетної установи [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, Г. О. Мягкова // УДК 657.31 (045). – 2017. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [file:///C:/Users/asus1/Downloads/Vchtei\\_2010\\_2\\_41.pdf](file:///C:/Users/asus1/Downloads/Vchtei_2010_2_41.pdf)
70. Азаренкова Г. Шляхи вдосконалення державного фінансового контролю в Україні: окреслення та обґрунтування / Г. Азаренкова // БІЗНЕС ІНФОРМ. – 2013. – № 12. – С. 280–283.
71. Іваськевич Х. І. Аналіз особливостей фінансового контролю діяльності бюджетних установ в Україні. Бізнес-навігатор. 2018. Вип. 2-2. С. 92-98.

72. Рак Г. В. Шляхи вдосконалення методичного підходу до контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах. Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2018. Том 28. № 1. С. 161-167.
73. Фрич Р.М. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / Р.М. Фрич // Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». – 2012. – № 2. – С. 115–119
74. Фещенко Є. А. Порядок складання звітності бюджетними установами [Електронний ресурс] / Є. А. Фещенко – Режим доступу: [http://bulletineconom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2016/01/130\\_11.pdf](http://bulletineconom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2016/01/130_11.pdf)
75. Лучко М.Р., Штимер Л.Т. Організація обліку в установах державного сектору економіки: реалії сьогодення. // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". Випуск 1 (45). Т.2. – 2015. – С. 39 – 42
76. Дорош Н. І. Визначення предмета і об'єктів видів аудиту / Н. І. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка - К.: Київський університет. - Випуск № 130. - 2011. - с.15-17.
77. Гура Н.О. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н.О. Гура // Вісник Київського національного університету ім.Тараса Шевченка. Економіка - К.: Київський університет.- Випуск № 130. - 2011. - с.12-15.
78. Кае Н. Chung, Нак Chong Lee, & Ку Hyun Jung. Korean Management: Global Strategy and Cultural Transformation. Berlin and New York: Walter de Gruyter, 1997. Pp. xiv+268. DM 158. <https://www.journals.uchicago.edu/doi/pdf/10.1086/452534>
79. Walsh, J. & Seward, J., "On the efficiency of internal and external corporate control mechanism", Academy of Management Review, vol. 15, no. 3, pp. 421–458, 1990. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/9304/PPM\\_2017\\_03cont1\\_Stehnei.pdf](https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/9304/PPM_2017_03cont1_Stehnei.pdf)
80. Inna Hnydiuk (2020) Reformatting Ukrainian Budget System within the Conditions of Power Decentralization. World Science. 1(53), - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://rsglobal.pl/index.php/ws/article/view/33/28>

81. Igor Chugunov, Valentina Makohon, Budgetary projection in the system of financial and economic regulation of social processes, *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 6, No. 1, 2020. - [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/777/pdf>
82. Salme Nasi, Jukka Pellinen Janne Jarvinen, Tapani Rahko Developing Public Sector Cost Accounting Systems—Case Finnish Defence Forces// *Journal of Modern Accounting and Auditing*, February 2011. – Vol. 7. – № 2. – P. 97–110.
83. James L. Chan International Public Sector Accounting Standards: conceptual and institutional issues [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>

## **ДОДАТКИ**

## Додаток А

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

28.01.2002 N 57

(у редакції наказу Міністерства фінансів України

від 26.11.2012 N 1220)

**ЗВЕДЕНИЙ  
ПЛАН АСИГНУВАНЬ (ЗА ВИНЯТКОМ НАДАННЯ КРЕДИТІВ З БЮДЖЕТУ)  
ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ БЮДЖЕТУ  
на \_\_\_\_ рік**

Вид бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) \_\_\_\_\_).

(тис. грн)

Найменування	КЕКВ	Січ ен ь	Лют ий	Бере зень	Квіт ень	Тра вен ь	Черв ень	Лип ень	Серп ень	Вер ень	Жовт ень	Листо пад	Груде нь	Разо м на рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Оплата праці	2110													
Нарахування на оплату праці	2120													
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220													
Продукти харчування	2230													
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270													
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	2281													
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	2282													
Соціальне забезпечення	2700													
Інші видатки	5000*													
УСЬОГО														

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

(підпис)

Керівник

Керівник бухгалтерської служби /  
начальник планово-фінансового підрозділу

М. П.

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

(підпис)

\* Технічний код, який включає в себе всі коди економічної класифікації видатків бюджету, крім тих, що виділені окремо.

<sup>1</sup> Виноску виключено

## Додаток Б

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України

28.01.2002 N 57

(у редакції наказу Міністерства фінансів України  
від 26.11.2012 N 1220)Затверджений у сумі \_\_\_\_\_ грн  
(сума словами і цифрами)

\_\_\_\_\_ (посада)

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ

(підпис)

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

М. П.

**ПЛАН**  
**надання кредитів із загального фонду бюджету**  
**на \_\_\_\_ рік**

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету \_\_\_\_\_

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації  
видатків та кредитування місцевих бюджетів) \_\_\_\_\_).

(грн)

Найменування	ККК	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Разом на рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
УСЬОГО														

Керівник

Керівник бухгалтерської служби / начальник планово-фінансового підрозділу

М. П.\*

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ  
(підпис)\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРІЗВИЩЕ  
(підпис)

\* Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

<sup>1</sup> Виноску виключено



надання кредитів з бюджету (розписати за кодами класифікації кредитування бюджету)														
---	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

ПРІЗВИЩЕ \_\_\_\_\_ Керівник \_\_\_\_\_ Власне ім'я  
 (підпис)  
 імя ПРІЗВИЩЕ \_\_\_\_\_ Керівник бухгалтерської служби /  
 начальник планово-фінансового підрозділу \_\_\_\_\_ Власне  
 М. П. \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. (підпис)

## Додаток Г

## ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України 28 січня 2002 року № 57  
(у редакції наказу Міністерства фінансів України від 26 листопада 2012 року № 1220)

Затверджений у сумі \_\_\_\_\_ грн

\_\_\_\_\_ (сума словами і цифрами)

\_\_\_\_\_ (посада)

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

М. П.

## Погоджено\*\*

\_\_\_\_\_ (посада)

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**ПЛАН ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**  
**НА \_\_\_\_\_ РІК**

\_\_\_\_\_ (код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

\_\_\_\_\_ (найменування міста, району, області)

Вид бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів<sup>1</sup>) \_\_\_\_\_,

код економічної класифікації видатків бюджету / код класифікації кредитування бюджету \_\_\_\_\_.

(грн)

№ з/п	Показники	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
1	2	3	4	5
1	<b>ВИДАТКИ ТА НАДАННЯ КРЕДИТІВ - усього</b>			
1.1	<b>Поточні видатки</b>			
1.2	<b>Капітальні видатки</b>			
1.3	<b>Надання внутрішніх кредитів</b>			
1.4	<b>Надання зовнішніх кредитів</b>			
*				

Керівник\*\*

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

\_\_\_\_\_ (підпис)

Керівник бухгалтерської служби /  
начальник планово-фінансового підрозділу

\_\_\_\_\_ Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

М. П.\*\*\*

\* Форма плану використання бюджетних коштів заповнюється за повною економічною класифікацією видатків бюджету та класифікацією кредитування бюджету без зазначення цифрових кодів, у разі потреби може бути доповнена іншими показниками.

\*\* План використання бюджетних коштів затверджується одержувачами бюджетних коштів та погоджується розпорядниками коштів. Наявність або відсутність відбитка печатки одержувачів бюджетних коштів на документі відповідно до законодавства не є обов'язковою. Для закладів фахової передвищої та вищої освіти та наукових установ, закладів охорони здоров'я, що утримуються за рахунок бюджетних коштів (крім закладів охорони здоров'я, видатки на які передбачені у статті 87 Бюджетного кодексу України) план використання бюджетних коштів підписується керівником установи та затверджується у порядку, встановленому для затвердження кошторисів.

\*\*\* Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних закладів вищої освіти, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті..

## Додаток Д

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України  
28 січня 2002 року № 57 (у редакції наказу  
Міністерства фінансів України від 26 листопада  
2012 року № 1220)

Затверджений у сумі \_\_\_\_\_ грн

(сума словами і цифрами)

(посада)

Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

(підпис)

20\_\_ р.

М. П.

## ПОМІСЯЧНИЙ ПЛАН ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

НА \_\_\_\_\_ РІК

(код за ЄДРПОУ та найменування бюджетної установи)

(найменування міста, району, області)

Вид бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету \_\_\_\_\_,

код та назва програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету \_\_\_\_\_

(код та назва програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (код та назва Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) \_\_\_\_\_,

код економічної класифікації видатків бюджету \_\_\_\_\_.

(грн)

Показники	Січ ень	Лют ий	Берез ень	Квітє нь	Тра вень	Черве нь	Лип ень	Серп ень	Вересе нь	Жовт ень	Листо пад	Груде нь	Разом на рік
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Оплата праці													
Нарахування на оплату праці													
Медикаменти та перев'язувальні матеріали													
Продукти харчування													
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв													
Соціальне забезпечення													
Інші видатки													
УСЬОГО													

Керівник

Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

Керівник бухгалтерської служби /  
начальник планово-фінансового підрозділу

Власне ім'я ПРИЗВИЩЕ

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

М. П. \* \* Заповнюється розпорядниками нижчого рівня, крім головних розпорядників та національних вищих навчальних закладів, яким безпосередньо встановлені призначення у державному бюджеті.

