

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра  
Бухгалтерського обліку

Факультет  
Обліку та аудиту

**КОЛІСНИК Лілія Олегівна**

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня  
«Магістр»

Галузь знань 0305 «Економіка та підприємництво»

Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Коваль Олена Вікторівна

ВІННИЦЯ – 2017

# ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра бухгалтерського обліку

Затверджую

зав. кафедри \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

## ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці \_\_\_\_\_ Колісник Лілії Олегівні \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_

затверджена Наказом від « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р., № \_\_\_\_\_

### Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		До 30.10.2016р.
Розділ 1	Теоретичні аспекти ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах	До 30.10.2016р.
Розділ 2	Організація облікового процесу в бюджетних установах	До 27.11.2016р.
Розділ 3	Актуальні питання сьогодення щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах та шляхи їх вирішення	До 25.12.2016р.
Висновки та пропозиції		До 29.01.2017р.
Список використаних джерел		До 29.01.2017р.

Термін подання роботи на кафедру  
для попереднього захисту « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Завдання видав  
керівник « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Підпис \_\_\_\_\_

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методологічних, технологічних і практичних аспектів обліку в бюджетних організаціях.

Об'єктом дослідження є діяльність Вінницької школи вищої спортивної майстерності (надалі - Вінницька ШВСМ), що знаходиться у місті Вінниця за адресою: вул. Хмельницьке шосе, 7.

Мета магістерської роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Завданнями роботи є: дослідити теоретичні аспекти ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах, охарактеризувати організацію облікового процесу та вирішити актуальні проблеми сьогодення щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації щодо наказу про облікову політику Вінницької ШВСМ.

Одержані результати можуть бути використані для покращення організації і ведення бухгалтерського обліку бюджетної установи.

Ключові слова: бухгалтерський облік, бюджетна установа, план рахунків, звітність, НП(С)БОДС, облікова політика.

Магістерська робота містить 119 сторінок, 10 таблиць, 26 рисунків, список використаних джерел включає 88 найменувань, 13 додатків.

## ЗМІСТ

### ВСТУП

### РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Економічна характеристика, зміст та значення бухгалтерського обліку в бюджетних установах

1.2. Система фінансування бюджетних установ та головні принципи бюджетного фінансування

1.3. Бюджетна класифікація видатків: побудова, роль та призначення

### РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

2.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетної установи: перехідний період

2.2. Форми бухгалтерського обліку та облікові регістри в бюджетних установах

2.3. Формування фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетних установ

### РОЗДІЛ 3. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ СЬОГОДЕННЯ ЩОДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

3.1. Бухгалтерський облік у бюджетних установах згідно з вимогами національних стандартів

3.2. Облікова політика бюджетних установ

3.3. Специфічні особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, актуальні проблеми та шляхи їх вирішення

### ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

### ДОДАТКИ

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Бухгалтерський облік бюджетних установ суттєво відрізняється від обліку підприємств виробничої сфери. Бюджетні установи діють не заради отримання прибутку, а для задоволення соціальних, культурних та інших потреб суспільства. Вони фінансуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм безповоротно. У бюджетній сфері практично відсутні госпрозрахункові відносини, не обчислюється собівартість послуг, які надаються у більшості випадків безкоштовно. Бюджетні установи не мають статутного капіталу, а всі їхні активи є державною або комунальною власністю.

До бюджетних належать установи різних галузей і видів діяльності, що зумовлює необхідність враховувати специфіку їхньої роботи (освіта, охорона здоров'я, культура, наука, спорт тощо).

Бухгалтерський облік в бюджетних установах забезпечує відображення всіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету, кошторисів спеціальних коштів та узагальнення даних обліку і звітності, що необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат.

Збереження і розвиток установ бюджетної сфери вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих організаціях, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання.

Стрімкі зміни у законодавстві вимагають разючих змін в обліковій політиці бюджетної установи.

Крім того, впровадження програмно-цільового методу у бюджетному процесі вимагає більш деталізованого обліку витрат. Тому сьогодні, як ніколи, постало на часі актуальне питання вдосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

У даний час в Україні видається достатньо спеціалізованої літератури, яка висвітлює облік та перспективи побудови бухгалтерського обліку бюджетних установ. Це праці вітчизняних вчених-економістів таких як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, О.А. Заїнчківський, Т.В. Канєва, В. Лемішовський, Т.Г. Маренич, Т.Г. Мельник, М.Г. Михайлов, С.В. Свірко, І.М. Сілко, О.П. Славкова, В.І. Стоян, Н. Сушко, М.І. Телегунь, Г.В. Янчук, та інші. Це свідчить про те, що дане питання є актуальним для сьогодення, тому доцільно буде розглянути вище зазначену тему в даній магістерській роботі.

Інформаційною базою роботи стали наукові праці вітчизняних вчених-економістів щодо організації обліку в бюджетних установах, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, законодавчі акти та нормативні документи, що регламентують ведення бюджетного бухгалтерського обліку, бюджетні запити управління фізичної культури та спорту Вінницької облдержадміністрації за 2013, 2014 та 2015 роки.

У процесі дослідження використано кошториси, плани асигнувань, дані бухгалтерського обліку та звітності Вінницької школи вищої спортивної майстерності.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Наукова робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт факультету обліку і аудиту Вінницького національного аграрного університету.

Внесок автора полягає в розробці пропозицій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дипломної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Відповідно до мети роботи поставлені наступні завдання:

– висвітлити економічну характеристику, зміст та значення бухгалтерського обліку в бюджетних установах;

- дослідити систему фінансування бюджетних установ та головні принципи бюджетного фінансування;
- розглянути бюджетну класифікацію видатків, її побудову, роль та призначення;
- порівняти чинний план рахунків з новим планом рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах і описати перехідний період;
- охарактеризувати форми бухгалтерського обліку та облікові регістри в бюджетних установах;
- описати формування фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетних установ;
- вивчити бухгалтерський облік у бюджетних установах згідно з вимогами національних стандартів;
- визначити облікову політику бюджетних установ;
- обґрунтувати специфічні особливості бухгалтерського обліку в бюджетних установах, розглянути актуальні проблеми та шляхи їх вирішення.

*Об'єктом дослідження* є діяльність Вінницької школи вищої спортивної майстерності. На основі господарської діяльності цього закладу формується інформація про організацію бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, організаційних, методологічних, технологічних і практичних аспектів обліку в бюджетних організаціях.

*Методи дослідження.* Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів аналізу. При написанні використовувалися методи: індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту доходів та видатків бюджетної установи; аналізу та синтезу – для визначення багатогранності відносин, що виникають у процесі економічної діяльності; порівняння – для встановлення спільних та відмінних ознак між процесами, явищами, об'єктами; метод логічного аналізу – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення діяльності досліджуваної організації. Табличний та графічний прийоми

використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

На рубежі 2016 – 2017 років бухгалтери усіх бюджетних установ постали перед різкими змінами у бюджетному законодавстві. Впровадження в дію НП(С)БОДС та нова методологія ведення обліку господарських операцій державного сектору потребує вивчення великого об'єму інформації у стислі терміни. На такому трудомісткому етапі бухгалтери потребують детальних наукових досліджень ряду вище зазначених питань.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у формуванні теоретичних і методичних засад організації бухгалтерського обліку у бюджетних установах. Результати наукового дослідження полягають у наступних наукових положеннях:

*удосконалено:*

- теоретичне обґрунтування економічного змісту бухгалтерського обліку в бюджетних установах, виходячи із його значення, дозволило акумулювати знання, щодо основних принципів фінансової діяльності організацій державного сектору;

- методичку організації бухгалтерського обліку за нововведеними вимогами законодавства, яка потребує оновлення облікової політики;

*дістали подальший розвиток:*

- визначення етапів перехідного періоду на нову методологію обліку, що дасть можливість привести бухгалтерський облік у бюджетних установах до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

- обґрунтування доцільності змін облікової політики бюджетної установи, що є необхідним для удосконалення організації облікового процесу та прийняття виважених управлінських рішень.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що всі теоретичні та науково-практичні розробки в бухгалтерському обліку роблять вагомий внесок у формування механізму ефективного управління бюджетною установою загалом.



**Особистий внесок здобувача.** Робота є самостійно виконаним дослідженням. Усі висновки та положення, які виносяться на захист, одержані автором особисто.

**Апробація результатів дослідження.** На I Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих науковців «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» 14-15 квітня 2016 року у м. Вінниця було апробовано роботу на тему: «Удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах».

На XIX Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки та освіти в умовах глобалізації» 30 листопада 2016 року у м. Переяслав-Хмельницький було представлено роботу на тему: «Бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах відповідно НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

На II Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих науковців «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» 08 грудня 2016 року у м. Вінниця було доведено роботу на тему: «Аналіз формування результату виконання кошторису у бюджетних установах».

**Обсяг і структура магістерської роботи.** Наукова робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст роботи становить 119 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 26 рисунків, 10 таблиць, 13 додатків. Список використаних джерел налічує 88 найменувань, що розміщено на 9 сторінках.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### 1.1. Економічна характеристика, зміст та значення бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Бюджетні організації створені органами місцевого самоврядування або органами державної влади України, їх діяльність повністю або частково фінансується за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів.

До таких організацій відносяться установи охорони здоров'я, культури і мистецтв, фізичної культури та спорту, освітні заклади тощо. Основні умови віднесення організацій до бюджетних розглянуті у рисунку 1.1.

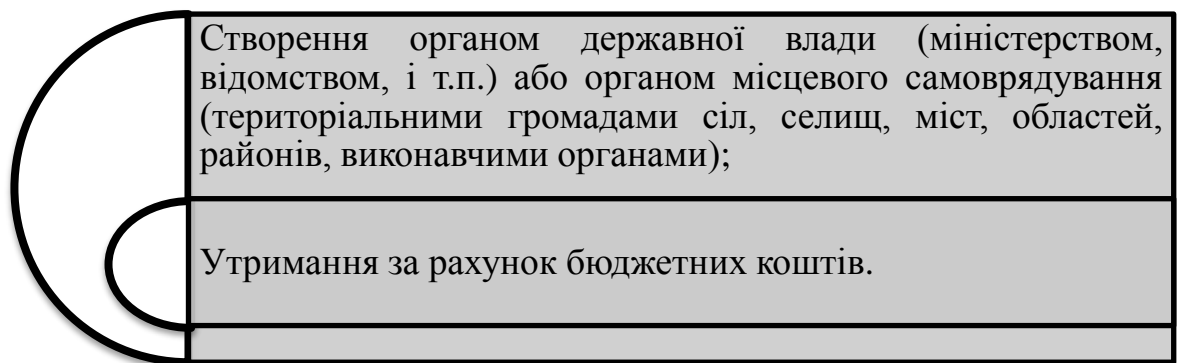


Рис. 1.1. Основні умови віднесення організацій до бюджетних

Бюджетні установи - організації некомерційного характеру, для яких одержання прибутку не є основною метою. Вони здійснюють свою діяльність на підставі статуту, затвердженого уповноваженим органом (як правило, органом, що прийняв рішення про їхнє створення), визнаються юридичною особою з дня реєстрації статуту.

Таким організаціям необхідно підтвердити свій статус неприбутковості, мається на увазі необхідність їхнього включення до Державного реєстру неприбуткових установ і організацій, що створюється і ведеться Державними реєстраторами у територіальних відділеннях за місцем розташування установи чи організації.

У м. Вінниці діє три таких територіальних відділення: «Старе місто»,

«Замостя», «Вишенька» .

Для внесення до Державного реєстру відповідна організація повинна подати до територіального органу за її місцезнаходженням документи (рис 1.2).

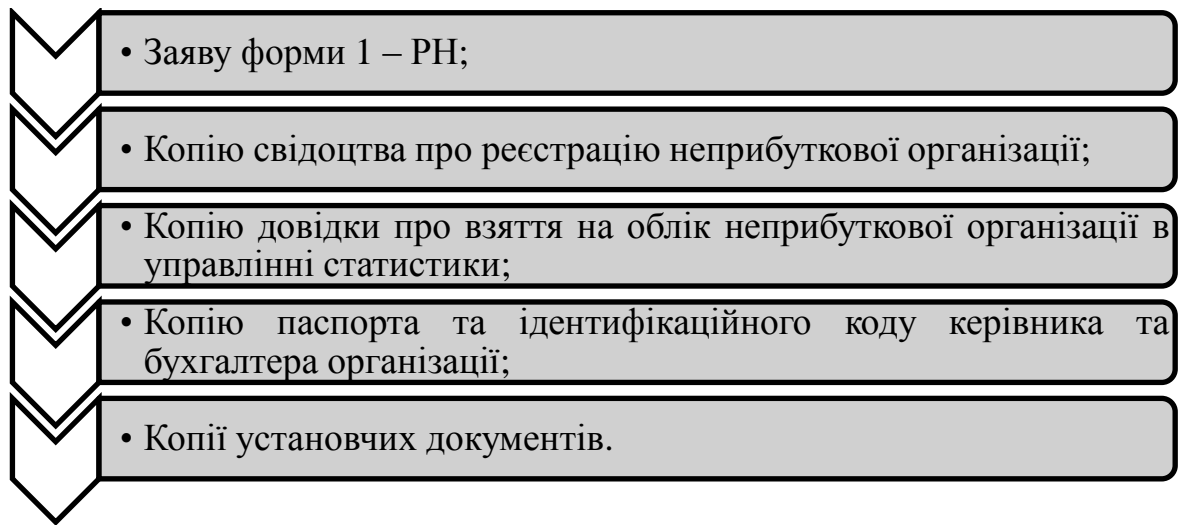


Рис. 1.2. Документи, які необхідно подати для включення до Державного реєстру неприбуткових установ або організацій

Для того, щоб запобігти виникненню зайвих запитань від фіскальних органів з приводу прибутковості чи неприбутковості бюджетної організації та отримати позитивний результат, в її установчих документах необхідно чітко визначити, що здійснювана діяльність має виключно благодійну мету та/або спрямована на задоволення суспільних, громадських чи індивідуальних потреб і ні в якому разі не має на меті отримання прибутку, а всі можливі доходи, отримувані від здійснення господарської чи іншої діяльності спрямовані на виконання статутних завдань і досягнення цілей бюджетної організації. Крім того, кошти такої організації не можуть перерозподілятися між її працівниками, окрім заробітної плати і нарахування єдиного соціального внеску.

За результатами розгляду поданих документів територіальним органом приймається рішення про:

1. внесення неприбуткової установи або організації до Реєстру;
2. відмову у внесенні неприбуткової установи або організації до Реєстру;
3. присвоєння неприбутковій установі або організації іншої ознаки неприбутковості.

Рішення за встановленою формою готується у двох примірниках - перший надається неприбутковій організації, а другий залишається в територіальному органі.

Установи й організації, що утримуються за рахунок коштів бюджету, ведуть облік виконання бюджету і кошторисів витрат, що прийнято називати бюджетним обліком.

Необхідно відмітити, що окремі автори використовують терміни «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бюджетний облік» як синоніми. Ми поділяємо їхню думку і при написанні роботи використовували обидва терміни. Однак, фахівці-економісти (І.Д. Ватуля, М.І. Ватуля та З.М. Левченко) при викладенні особливостей організації обліку в установах бюджетної сфери застосовують лише термін «бюджетний облік». О.Ф. Вербило та Т.П. Кондрицька взагалі не зупиняються на методологічних засадах побудови обліку в бюджетних установах, наводячи лише основні нормативні документи, якими необхідно користуватись при організації та веденні бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Бюджетний облік - це система накопичення, відображення, групування та узагальнення інформації про кількісні та якісні показники діяльності установи.

Облік надає усю необхідну інформацію для прийняття вірних управлінських рішень, які дозволять формувати стратегічні плани розвитку діяльності установи.

Суттєвість бюджетного обліку найбільш повно розкривається через його функції (рис. 1.3.).

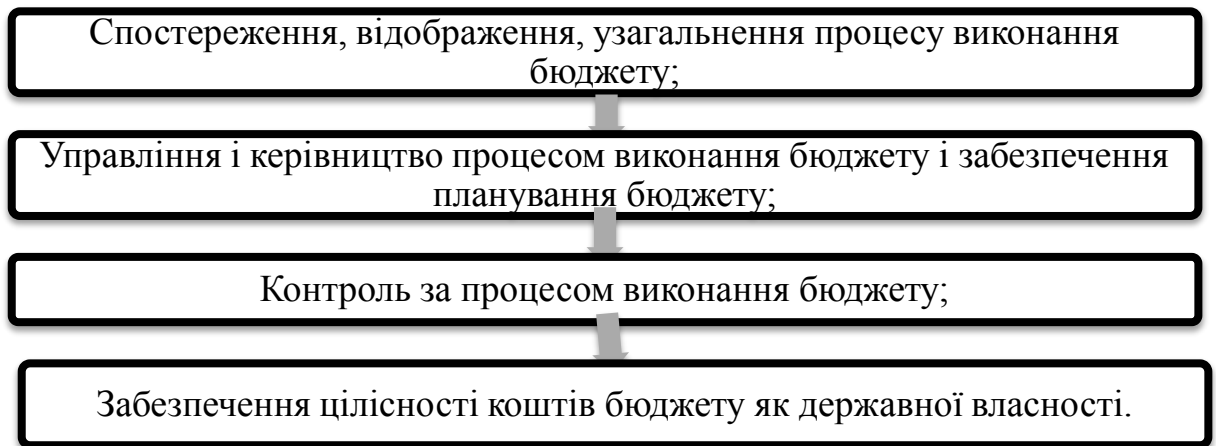


Рис. 1.3. Функції бюджетного обліку

Предметом бюджетного обліку є процес виконання кошторису.

Виконання кошторису — це забезпечення своєчасного і повного надходження запланованих доходів у цілому та за кожним джерелом, а, також, своєчасне, повне і безперервне фінансування передбачених кошторисом заходів.

Мета ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у бюджетних установах полягає у накопиченні та формуванні повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансове становище, наявність коштів, відповідність касових і фактичних видатків, рух грошових потоків, цільове використання коштів, наданих установі у розрізі кодів економічної класифікації видатків, та результати діяльності (виконання чи не виконання запланованого кошторису). Для досягнення мети перед бухгалтерським обліком бюджетних установ поставлені завдання, зображені на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Завдання бухгалтерського обліку в бюджетній установі

Бухгалтерський облік у бюджетних установах суцільно і безперервно відображає всі операції, пов'язані з виконанням кошторису.

Своєчасне, повне та достовірне відображення в балансі бюджетної установи всіх господарських операцій є обов'язковою умовою ефективного бухгалтерського обліку.

Організація бюджетного бухгалтерського обліку базується на застосуванні загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (рис.1.5.).

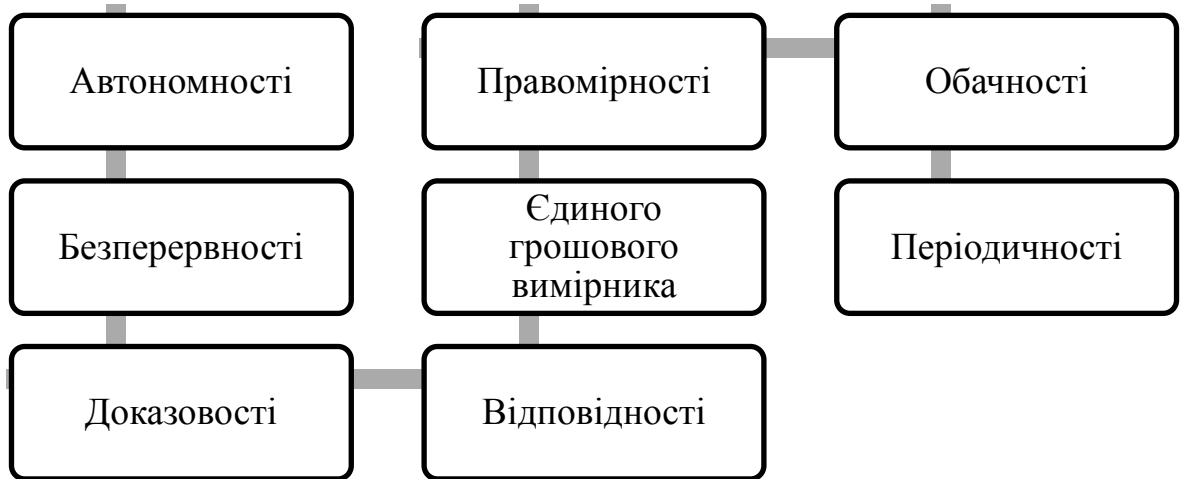


Рис. 1.5. Принципи бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Принципи бухгалтерського обліку - це основні засади, на яких здійснюються функції обліку в бюджетних установах.

Бюджетні установи - окремі юридичні особи. Вони ведуть облік і складають звітність відповідно до чинного законодавства для бюджетних установ, визначають результати виконання кошторису за рік, несуть майнову та правову відповідальність перед державою, сплачують встановлені для бюджетних установ податки та збори, проводять розрахунки з персоналом та контрагентами. Всі ці ознаки відповідають принципу автономності, який притаманний і бюджетному бухгалтерському обліку.

Доходи бюджетної установи, отримані як бюджетні асигнування та надходження коштів спеціального фонду, і видатки відображаються в обліку та звітності безперервним зростаючим підсумком з початку року. Це дає змогу визначити стан виконання кошторису на будь-яку звітну дату як за загальним, так і за спеціальним фондами, а наприкінці року - результати його виконання в цілому.

Основою організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах є документація. Всі первинні документи, в яких зафіксовано факти здійснення господарських операцій у бюджетних установах, відповідно до нормативно-правових актів, мають обов'язкові реквізити, які підтверджують їх юридичну доказовість. Таке застосування суцільного документування всіх господарських операцій відповідає вимогам принципу доказовості.

Усі господарські операції в бюджетних установах відображаються в єдиній грошовій одиниці - гривні. Мета застосування даного принципу полягає в узагальненні, групуванні та зіставленні планових даних за кошторисом з відповідними фактичними даними.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах здійснюється на принципі відповідності, тобто на зіставленні доходів звітного періоду з видатками, які були здійснені за рахунок таких доходів.

Принцип правомірності полягає в тому, що бюджетні установи можуть проводити лише ту господарсько-фінансову діяльність, яка відповідає їх призначенню і затверджена їх статутними положеннями.

Усі видатки і доходи відображаються в бухгалтерському обліку за умови їх достовірної обґрунтованості первинною документацією.

Обачність та обережність повинні запобігати безпідставному збільшенню видатків бюджетних установ.

Періодичність бухгалтерського обліку передбачає розподіл діяльності установи на звітні періоди: місяць, квартал, рік. Це дає змогу формувати оперативну інформацію для розпорядників бюджетних коштів вищого рівня про використання асигнувань, коштів спеціального фонду згідно з кошторисом та заборгованість щодо фінансування окремих видатків бюджетних установ.

Ведення бухгалтерського обліку, контроль за виконанням кошторису та складання звітності в бюджетних установах покладено на бухгалтерію.

Бухгалтерія бюджетної установи - це окрема самостійна служба зі своєю структурою.

Очолює бухгалтерську службу головний бухгалтер. Він керує організацією бухгалтерського обліку і звітності, контролює виконання кошторису установи.

Головний бухгалтер розподіляє службові обов'язки між працівниками бухгалтерії так, щоб кожен працівник виконував їх і відповідав за свою діяльність.

В організації та веденні бухгалтерського обліку відображається галузева



специфіка бюджетної установи. Діяльність бюджетних установ щодо виконання кошторису спрямована на мобілізацію всіх запланованих доходів та здійснення передбачених видатків точно і в певні строки.

Для забезпечення повного і своєчасного надходження бюджетних коштів і використання їх відповідно до цільових призначень необхідна правильна організація бухгалтерського обліку виконання кошторису з дотриманням усіх принципів та вимог чинного законодавства.

Бюджетні установи є первинною ланкою бюджетної системи країни та беруть участь у виконанні як дохідної, так і видаткової частини бюджету відповідно до затвердженого кошторису – основного планово-фінансового документа. Саме кошторис підтверджує повноваження кожної установи щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і напрями витрачання коштів [2, с. 153].

Бухгалтерський облік в бюджетних установах забезпечує відображення усіх операцій, пов'язаних з виконанням кошторису видатків бюджету загального та спеціальних фондів і узагальнення даних обліку та звітності. Це необхідно для оперативного управління, аналізу, контролю за цільовим використанням коштів на підставі кошторису, виявлення позапланових і незаконних витрат. З цією метою ведеться облік:

- кредитів (асигнувань) і витрат бюджетних коштів за загальним фондом;
- надходження та витрачання інших коштів, в тому числі, позабюджетних коштів, за спеціальним фондом;
- збереження та ефективності використання грошових коштів, матеріальних цінностей, обладнання, продуктів харчування, медикаментів та інших цінностей;
- розрахунків з дебіторами та кредиторами, у тому числі з оплати праці.

Організація облікового процесу бюджетної установи ґрунтується на вимогах Бюджетного кодексу, Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Національних положень (стандартів)

бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон «Про бухгалтерський облік» визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Державною казначейською службою України та її регіональними підрозділами здійснюється повсякденне, поточне методологічне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах.

Керуючись вимогами законодавчої бази та Державного казначейства, бухгалтерія, на чолі з головним бухгалтером, організовує ведення бухгалтерського обліку, здійснює контроль за виконанням кошторисів доходів і видатків, а також формує звітність в бюджетній установі.

## **1.2. Система фінансування бюджетних установ та головні принципи бюджетного фінансування**

Основним джерелом коштів бюджетних установ є Державний бюджет або місцеві бюджети.

Державний бюджет включає в себе самостійні бюджети: бюджет Автономної Республіки Крим та місцеві бюджети, які, в свою чергу, складаються з обласних, міських, районних, селищних та сільських бюджетів. Виділення грошових коштів на видатки відповідно до затверджених кошторисів називається фінансуванням бюджетних установ.

Видатки окремої бюджетної установи фінансуються, як правило, з одного конкретного бюджету залежно від підпорядкованості установи, її територіального розміщення, значення і доцільності віднесення видатків на даний бюджет відповідно до економічних і соціальних завдань.

Граничні розміри фінансування із бюджету на рік з розподілом за місяцями передбачаються в лімітні довідці про бюджетні асигнування та кредитування, плані асигнувань (за винятком наданих кредитів) на рік, в

кошторисах видатків бюджетних установ.

На думку Атамаса П.Й. під поняттям «фінансування» розуміють забезпечення бюджетних установ грошовими коштами для здійснення їхньої статутної діяльності. Останнім часом коло джерел фінансування бюджетних установ значно розширилося; крім коштів державного та місцевих бюджетів, бюджетні установи отримують грошові надходження у вигляді плати за надані послуги, гуманітарної допомоги, шефської (спонсорської) допомоги та ін. Джерела та адресність (призначення) фінансування мають для бюджетних установ досить важливе значення, оскільки визначають не тільки напрямки подальшого витрачання коштів, а й принципи фінансування.

За словами Василика О.Д., бюджетне фінансування – це надання юридичним особам із державного бюджету фінансових ресурсів у вигляді безповоротних безоплатних коштів та інвестицій на розвиток економіки, соціально-культурні заходи, оборону й інші громадські потреби.

Дем'янишин В.Г. вважає, що бюджетне фінансування – це сукупність грошових відносин, пов'язаних з розподілом і використанням коштів централізованого грошового фонду держави, які реалізуються шляхом безповоротного й безоплатного надання бюджетних коштів юридичним і фізичним особам на проведення заходів, передбачених бюджетом.

Бубенко П.Т., Козир О.Ф. Димченко О.В., Димченко В.В. трактують бюджетне фінансування як форму централізованого виділення фінансових ресурсів з бюджету у вигляді безповоротного, безоплатного надання засобів, інвестицій на розвиток економіки, соціально-культурні заходи, оборону та інші суспільні потреби, думку яких ми поділяємо.

Бюджетне фінансування має цільовий характер, знаходиться під фінансовим контролем держави. У процесі бюджетного фінансування здійснюється контроль за ефективним і раціональним використанням коштів, дотриманням режиму економії.

Система бюджетного фінансування формується за відповідними принципами (рис. 1.6.), формами та методами.



Рис. 1.6. Основні принципи бюджетного фінансування

Плановість означає, що обсяг видатків з Державного бюджету визначається законом про Державний бюджет на наступний рік, а видатки місцевих бюджетів ухвалюються рішеннями відповідних рад. Видатки грошових коштів з різних бюджетів відображаються у фінансових планах і кошторисах суб'єктів господарювання.

Цільове призначення наданих коштів полягає в тому, що отримані з бюджету кошти повинні витратитися відповідно до передбачених у кошторисі бюджетної установи кодів економічної класифікації видатків.

Безповоротність надання коштів полягає в тому, що отримані кошти не повертаються до джерела фінансування, так як бюджетна організація не має власних доходів для компенсації витрачених сум.

Безоплатність передбачає відсутність плати за виділені бюджетні кошти.

Справедливість і неупередженість визначається тим, що бюджетне фінансування здійснюється на засадах справедливого і неупередженого розподілу бюджетних ресурсів між усіма розпорядниками коштів.

Публічність та прозорість полягає у наданні об'єктивної інформації суспільству у формі звітів про використання бюджетних коштів.

Систематичний суворий контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи державної казначейської служби, місцеві фінансові органи, розпорядники коштів вищого рівня та контролюючі органи.

Нормативне фінансування - це фінансування бюджетних установ на основі встановлених економічно-наукових обґрунтованих нормативів, що встановлюються державою для кожної сфери діяльності.

Форми бюджетного фінансування наведені на рисунку 1.7.



Рис. 1.7. Форми бюджетного фінансування

Кошторисно-бюджетне фінансування передбачає щорічне виділення коштів з бюджету на основі спеціального планового документу - кошторису доходів і видатків, який охоплює видатки соціальної сфери, органів управління, видатки на забезпечення.

Кошторис бюджетної установи (далі - кошторис) - основний плановий фінансовий документ, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень.

Кошторис має дві складові частини, представлені на рисунку 1.8.

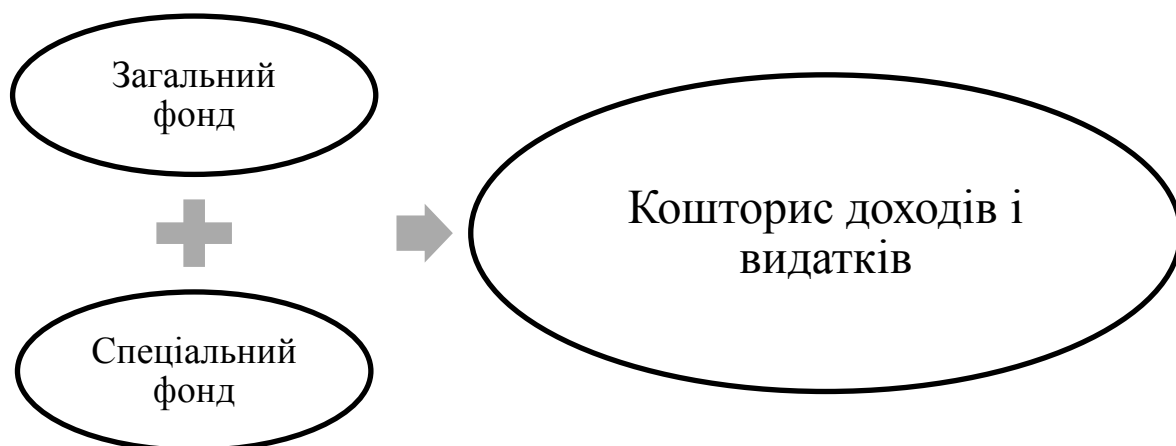


Рис.1.8. Складові частини кошторису доходів і видатків

Загальний фонд містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету.

Спеціальний фонд містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків бюджету на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету.

Оскільки кошторис є плановим документом, за допомогою якого бюджетна установа отримує фінансування і на основі якого проводить видатки, від правильності його складання залежить ефективність діяльності бюджетних установ і раціональне використання бюджетних коштів. З огляду на це, кошториси бюджетних установ мають розроблятися з урахуванням таких принципів кошторисного фінансування:

- органічний зв'язок кошторисів з планом соціально-економічного розвитку регіону - витрати бюджетних установ визначаються економічним планом тієї адміністративно-територіальної одиниці, де знаходиться ця установа;
- цільове призначення бюджетних асигнувань - усі видатки бюджетних

установ згруповано відповідно до кодів економічної класифікації. Перевищення ліміту ресурсів за кожною окремою статтею не допускається;

- дотримання умов режиму економії у витрачанні коштів - цей принцип передбачає таке використання коштів, при якому досягається максимальна ефективність діяльності установи при мінімумі грошових витрат;

- проведення вищими за рівнем організаціями та фінансовими органами, зокрема Державним казначейством, систематичного контролю за фінансовою діяльністю бюджетних установ.

Форма кошторису затверджується Міністерством фінансів України.

Разом із кошторисом затверджується план асигнувань загального фонду - це помісячний розподіл асигнувань, які затвержені в кошторисі для загального фонду за скороченою формою економічної класифікації. План асигнувань є невід'ємною частиною кошторису. Складають кошториси розпорядники бюджетних коштів, які уповноважені отримувати асигнування з бюджетів, брати бюджетні зобов'язання та здійснювати видатки з бюджету.

Кошторис і план асигнувань складаються на підставі лімітної довідки про бюджетні асигнування, що містять затвержені бюджетні призначення (встановлені бюджетні асигнування) та їх помісячний розподіл, а також інші показники, що, згідно із законодавством, повинні бути визначені на основі нормативів. Лімітні довідки про бюджетні асигнування видаються Мінфіном, місцевими фінансовими органами, головними розпорядниками.

Основною вимогою під час здійснення планування розпорядником коштів є першочергове забезпечення бюджетними коштами видатків на оплату праці з нарахуваннями. Для цього чисельність працівників установи, що пропонується для затвердження за штатним розкладом, повинна бути узгоджена з фондом оплати праці. Тому разом із кошторисом, планом асигнувань загального фонду затверджується і штатний розклад установи.

Формування кошторису бюджетної установи спрямоване на розв'язання двох основних завдань:

- визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих

структурних одиниць та підрозділів установи;

– забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел.

Значення аналізу надходжень і використання коштів за загальним і спеціальним фондом визначається тим, що за допомогою його проведення здійснюється контроль за правильністю їх утворення, а також пошук резервів для зміцнення матеріально-технічної бази установи і додаткових фінансових ресурсів. Аналіз виконання кошторису дає нам можливість з'ясувати причини нестачі бюджетного фінансування або ж, навпаки, вчасно виявляти перевитрати коштів або завищення асигнувань і здійснювати ефективний контроль за наявними ресурсами установи.

Бюджетні позики - надання коштів з бюджету на поворотних засадах.

Бюджетні інвестиції можуть здійснюватися в різних формах і передбачають одноразове виділення коштів окремим установам, організаціям для фінансування визначених проектів.

Державні трансферти представляють собою цільове безповоротне та безоплатне виділення коштів з бюджету конкретним суб'єктам у вигляді державних субсидій, субвенцій або дотацій.

Методи бюджетного фінансування наведені на рисунку 1.9.

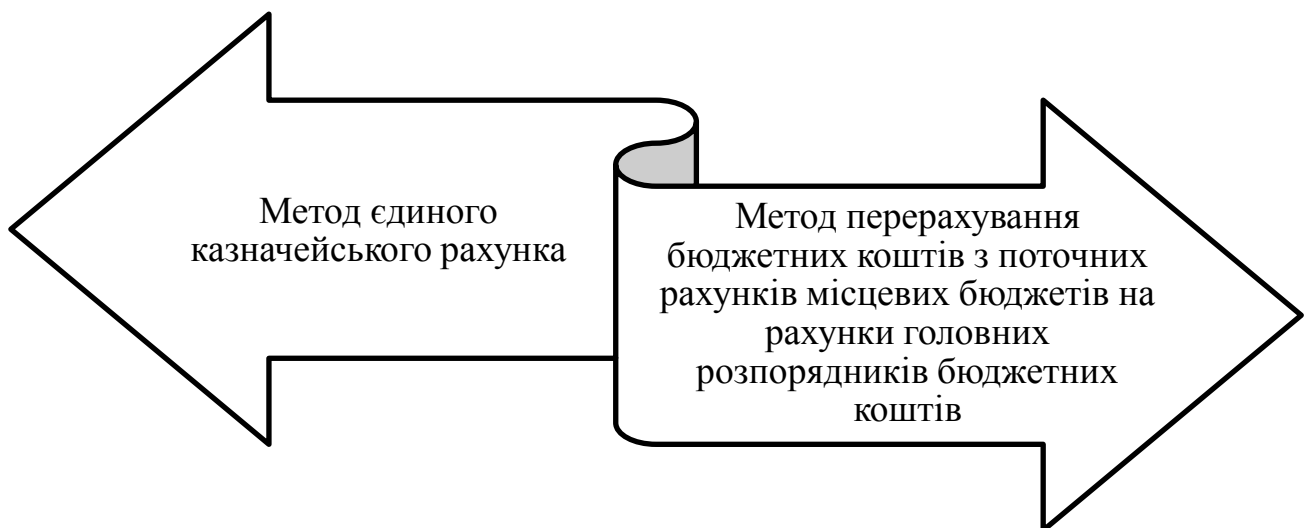


Рис. 1.9. Методи бюджетного фінансування



Метод єдиного казначейського рахунку використовується для фінансування заходів з державного бюджету.

Єдиний казначейський рахунок - це система бюджетних рахунків органів Державної казначейської служби, відкритих в установах банків за відповідними балансовими рахунками, на які зараховуються доходи державного бюджету та з яких органами ДКС здійснюються платежі безпосередньо суб'єктам господарювання, які надали товари, послуги або виконали роботи розпорядникам бюджетних коштів.

Суть методу перерахування полягає в тому, що, відповідно до бюджетного розпису, фінансові органи перераховують бюджетні кошти головним розпорядникам у порядку фінансування на їхні рахунки відповідно до кошторису.

Бюджетні асигнування (фінансування) надаються розпорядникам бюджетних коштів.

Розпорядниками бюджетних коштів є бюджетні організації в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, узяття бюджетних зобов'язань і на здійснення витрат за рахунок коштів бюджету.

Згідно зі статтею 22 Бюджетного кодексу України, розпорядників бюджетних коштів прийнято поділяти залежно від об'єму наданих прав (рис. 1.10.).

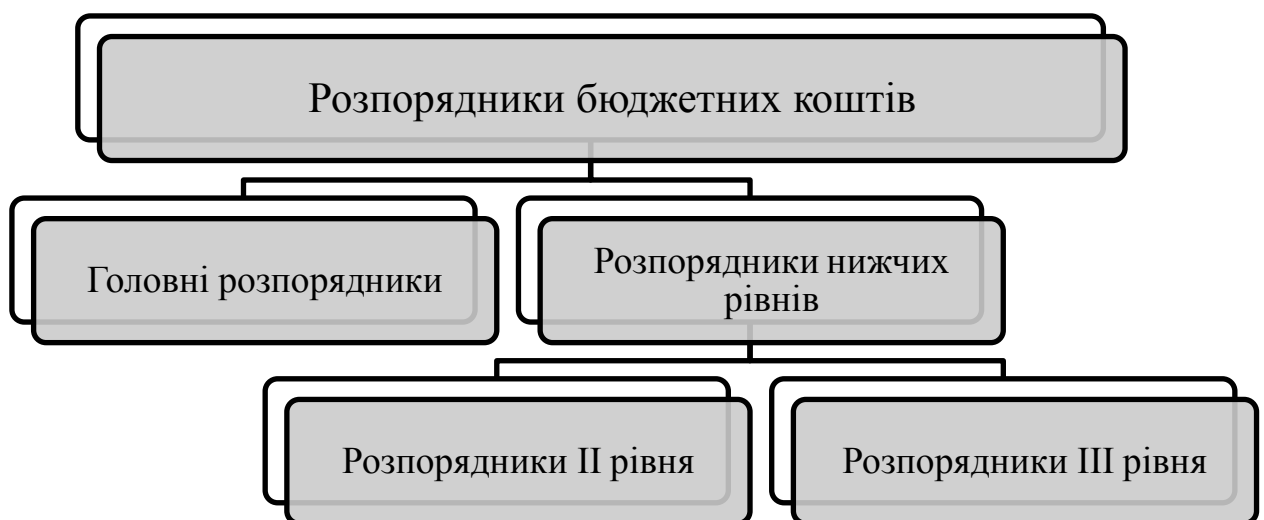


Рис. 1.10. Класифікація розпорядників бюджетних коштів

До головних розпорядників бюджетних коштів належать:

- міністри і керівники інших центральних органів виконавчої влади, які здійснюють фінансування згідно з Державним бюджетом;
- керівники відділів обласних, міських, районних держадміністрацій, а також органів місцевого самоврядування, які здійснюють фінансування згідно з місцевими бюджетами.

Головні розпорядники, у порівнянні з розпорядниками нижчого рівня, наділені найбільшими правами, обов'язками і, відповідно, несуть більшу відповідальність (рис. 1.11.).

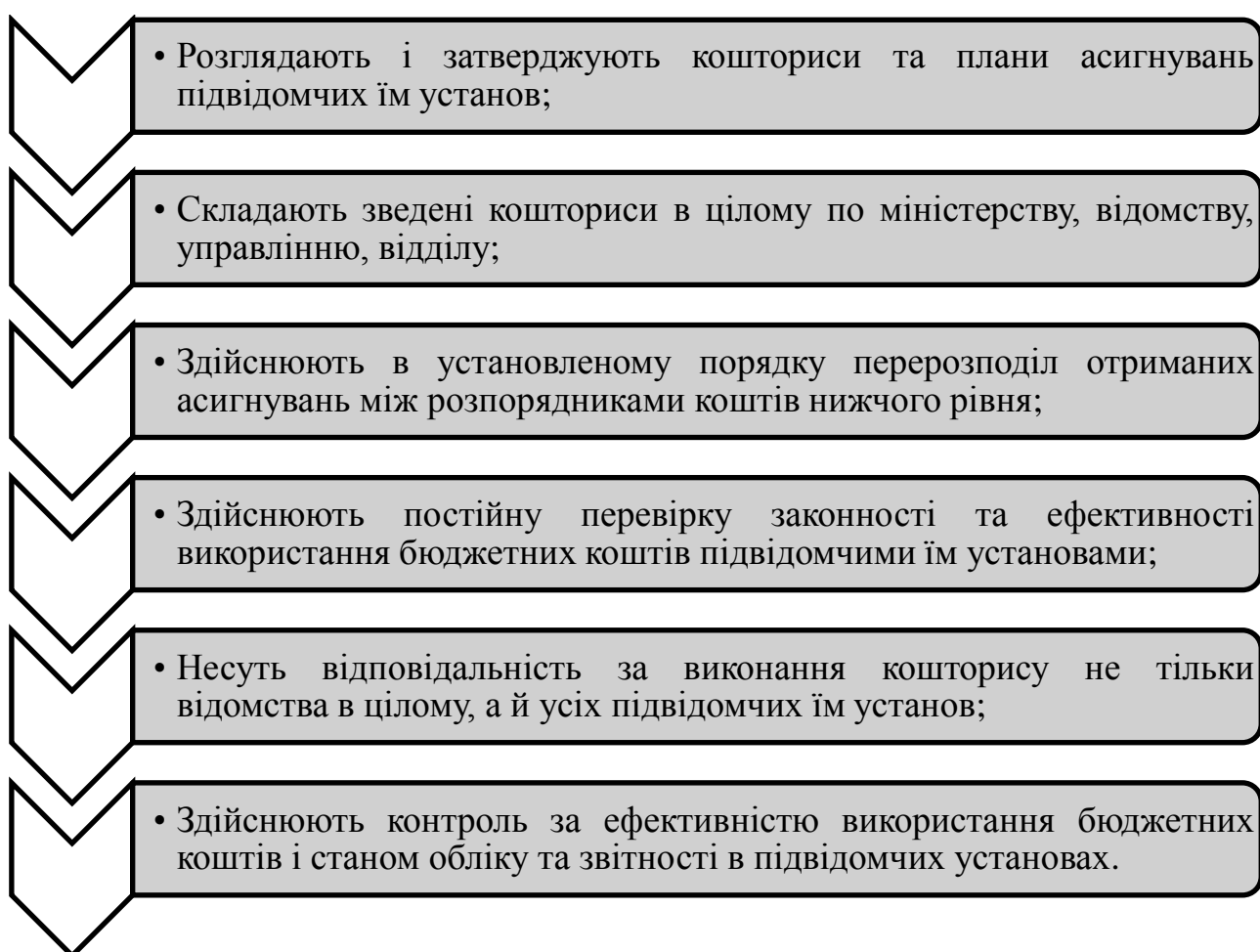


Рис. 1.11. Основні функції головних розпорядників бюджетних коштів

Розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня є розпорядники, які у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику, розпоряднику вищого рівня і/або діяльність яких координується через нього. До розпорядників нижчого рівня бюджетних коштів відносяться керівники установ та організацій, що мають підвідомчі установи та одержують кошти з бюджету

на здійснення витрат своєї установи і, також, на витрати підвідомчих установ.

Розпорядники коштів другого рівня – це бюджетні установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків з бюджету, і у своїй діяльності підпорядковані відповідному головному розпоряднику, який координує їхню діяльність, та мають підвідомчі установи.

Розпорядники коштів третього рівня – установи в особі їх керівників, які уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення видатків із бюджету, і у своїй діяльності підпорядковані головним або другого рівня розпорядникам коштів і не мають підвідомчих установ та організацій. Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня мають законодавчо визначені повноваження (рис.1.12.).

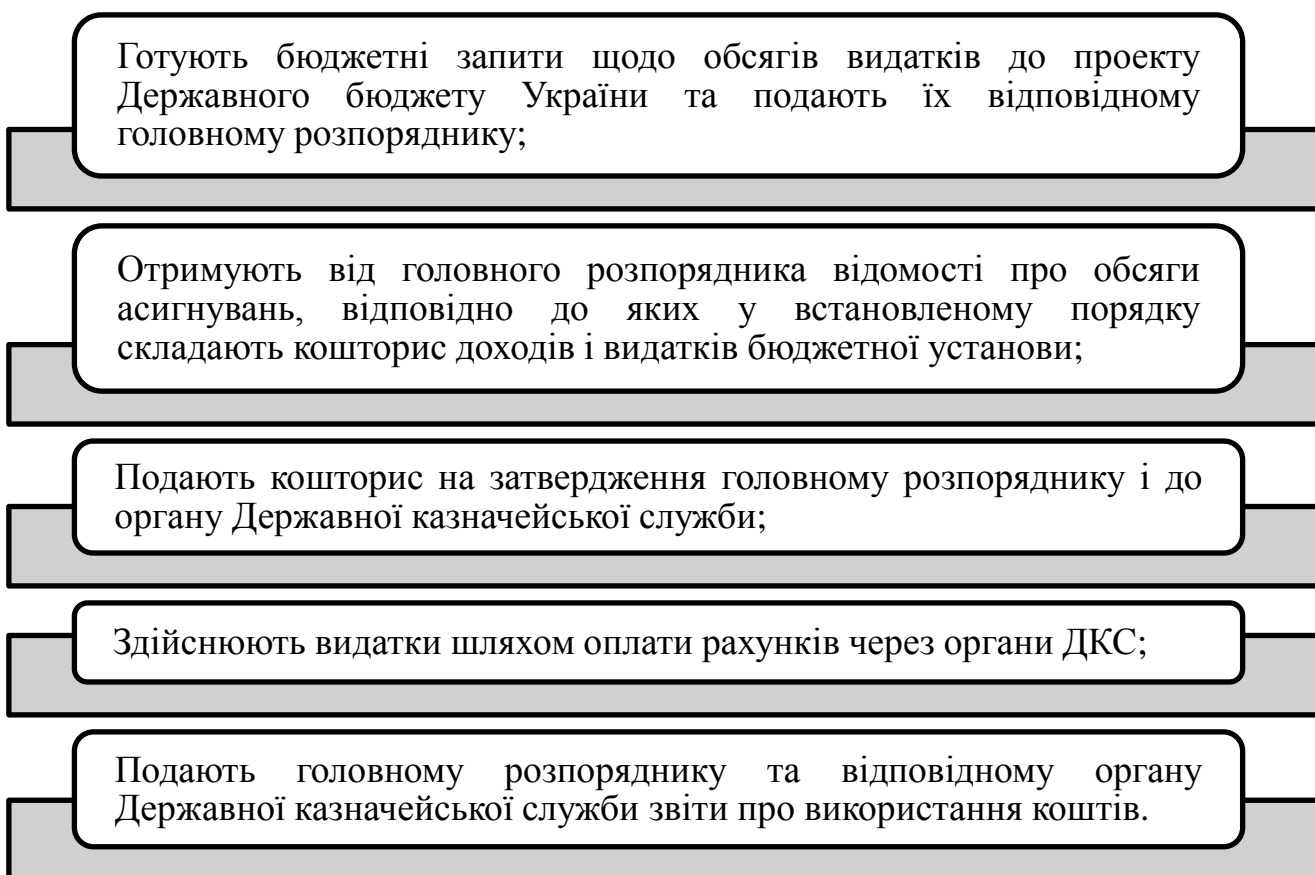


Рис. 1.12. Повноваження розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня

Одержувачі бюджетних коштів – це суб'єкти господарювання, громадські чи інші організації, які не мають статусу бюджетної установи, уповноважені розпорядником бюджетних коштів на здійснення заходів, передбачених

бюджетними програмами, та отримують на їх виконання кошти бюджету.

Одержувачі бюджетних коштів відповідно до законодавства складають плани використання бюджетних коштів і працюють за ними. ст. 22 БКУ,6 Порядок №938

### **1.3. Бюджетна класифікація видатків: побудова, роль та призначення**

Правильність обліку доходів і витрат бюджету забезпечується єдністю системи бюджетного обліку, в основу якої покладено бюджетну класифікацію.

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів [9].

Бюджетна класифікація є обов'язковою для застосування всіма учасниками бюджетного процесу в межах бюджетних повноважень.

Центральний орган виконавчої влади Міністерство фінансів України забезпечує формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики, затверджує бюджетну класифікацію, зміни до неї та інформує про це Верховну Раду України.

Призначення бюджетної класифікації визначено на законодавчому рівні:

- складання і виконання бюджетів (державного та місцевих), звітування про їх виконання;
- контроль за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів;
- фінансовий аналіз доходів, функціонального та економічного кредитування, фінансування і боргу;
- для забезпечення загальнодержавної порівнянності бюджетних показників [9].

Для порівняння фінансування закладів галузі спорту Вінницької області за рахунок управління у справах сім'ї, молоді та спорту (2013 та 2014 роки) і управління фізичної культури та спорту облдержадміністрації (2015 рік) відповідно до кодів тимчасової класифікації і кредитування видатків (КТВКіК) розроблено таблицю 1.1.

Таблиця 1.1

## Фінансування закладів фізичної культури та спорту Вінницької області

№ з/п	Найменування розпорядників та одержувачів коштів	КТВКіК	Роки, тис.грн.			Відхилення, +/-
			2013	2014	2015	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Проведення навчально-тренувальних зборів (НТЗ) і змагань з олімпійських видів спорту за рахунок Управління ФКіС	130102	1702,78	2402,88	3880,60	2177,82
2.	Центри інвалідного спорту та реабілітаційні школи	130104	950,73	1087,94	1107,10	156,37
3.	НТЗ і змагання з інвалідного спорту	130105	75,66	92,78	124,50	48,84
4.	НТЗ і змагання з не-олімпійських видів спорту	130106	249,20	585,96	1039,30	790,1
5.	Дитячо-юнацькі спортивні школи (ДЮСШ)	130107	9464,68	10713,17	10742,60	1277,92
6.	Комунальні спортивні споруди («Спортивний комплекс здоров'я» та ін.)	130110	470,35	18,58	450,50	-19,85
7.	Інші фізкультурно-спортивні товариства («Україна», «Спартак», «Динамо», «Колос» та ін.)	130112	2157,12	1380,75	2089,70	-67,42
8.	Вінницька школа вищої спортивної майстерності	130114	2376,55	2941,18	3324,00	947,45
9.	Центр «Спорт для всіх»	130115	406,55	414,04	497,70	91,15
10.	Громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості («Динамо», НОК, Федерації та ін.)	130201	288,52	116,23	524,90	236,38
11.	Утримання та НТЗ ДЮСШ, які підпорядковуються громадським організаціям фізкультурно-спортивної спрямованості (ФСС)	130203	-	-	6856,70	6856,70
12.	Апарат управління громадських ФСС	130204	-	-	1315,40	1315,40
13.	Фінансова підтримка спортивних споруд, які належать громадським організаціям ФСС	130205	-	-	1580,00	1580,00
<b>Разом</b>		<b>х</b>	<b>18142,14</b>	<b>19753,51</b>	<b>33533,00</b>	<b>5638,76</b>

Порівнюючи наведені показники, варто відзначити, що фінансування досліджуваної установи (130114), як і решти розпорядників та одержувачів

бюджетних коштів, у динаміці по роках зростає. Стрімке збільшення коштів у 2015 році, що виділені на фізичну культуру і спорт з обласного бюджету, пояснюється акумулюванням коштів місцевого бюджету на території Вінниччини в рамках загальнодержавної децентралізації. Даний процес дає можливість на місцях визначати пріоритетні напрямки розвитку соціальної сфери, які потребують бюджетного фінансування. У галузі спорту Вінницької області розподіл коштів здійснюється безпосередньо управлінням фізичної культури та спорту. Оцінити пріоритети даної галузі можна за допомогою структури розподілу коштів між закладами у 2015 році за таблицею 1.2.

Таблиця 1.2

Структура розподілу коштів між закладами фізичної культури та спорту  
Вінницької області у 2015 році

№ з/п	Найменування розпорядників та одержувачів коштів	КТВКіК	2015р., тис. грн.	Структура, %
1	2	3	4	5
1.	Проведення НТЗ і змагань з олімпійських видів спорту за рахунок Управління ФКіС	130102	3880,60	11,57
2.	Центри інвалідного спорту та реабілітаційні школи	130104	1107,10	3,30
3.	НТЗ і змагання з інвалідного спорту	130105	124,50	0,37
4.	НТЗ і змагання з неолімпійських видів спорту	130106	1039,30	3,10
5.	Дитячо-юнацькі спортивні школи (ДЮСШ)	130107	10742,60	32,04
6.	Комунальні спортивні споруди («Спортивний комплекс здоров'я» та ін.)	130110	450,50	1,34
7.	Інші фізкультурно-спортивні товариства («Колос», «Спартак», «Динамо», «Україна» та ін.)	130112	2089,70	6,23
8.	Вінницька школа вищої спортивної майстерності	130114	3324,00	9,91
9.	Центр «Спорт для всіх»	130115	497,70	1,48
10.	Громадські організації фізкультурно-спортивної спрямованості (НОК, Федерації та ін.)	130201	524,90	1,57
11.	Утримання та НТЗ ДЮСШ, які підпорядковуються громадським організаціям фізкультурно-спортивної спрямованості	130203	6856,70	20,45
12.	Апарат управління громадських фізкультурно-спортивних організацій	130204	1315,40	3,92
13.	Фінансова підтримка спортивних споруд, які належать громадським організаціям фізкультурно-спортивної спрямованості	130205	1580,00	4,72
<b>Разом</b>		<b>x</b>	<b>33533,00</b>	<b>100</b>

Найбільшу питому вагу у структурі видатків галузі спорту Вінницького

обласного бюджету становлять дитячо-юнацькі спортивні школи – 32,04%. Однак, якщо врахувати їх кількість – 7 одиниць, то частка однієї ДЮСШ в структурі становитиме лише 4,6%. Тому серед бюджетних установ пріоритетною є Вінницька ШВСМ, оскільки її фінансування складає 9,91% від суми коштів на всю галузь.

Видатки бюджетної установи - це витрати, що виникають у зв'язку із веденням господарсько-фінансової діяльності. Вони мають досить складну структуру і тому їх подають у вигляді класифікації за певними ознаками:

- залежно від етапу руху бюджетних коштів;
- залежно від джерел покриття;
- згідно з бюджетною класифікацією.

Залежно від етапу руху бюджетних коштів виділяють касові та фактичні видатки.

Касовими видатками вважаються всі суми, проведені органом Державного казначейства або установою банку з реєстраційного або спеціального реєстраційного рахунків. Основним завданням обліку касових видатків є контроль за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних призначень за кодами економічної класифікації видатків. [20]

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

Касові та фактичні видатки є окремими об'єктами бухгалтерського обліку, при цьому їх планують і обліковують за єдиною економічною класифікацією видатків [29, с.53-55].

Залежно від джерел покриття, видатки класифікуються на видатки загального фонду та видатки спеціального фонду. Зазначені види видатків плануються в кошторисі бюджетної установи, а бухгалтерський облік цих

видатків ведеться відокремлено на окремих рахунках:

Рахунок 80 «Видатки із загального фонду» призначено для узагальнення інформації про видатки із загального фонду бюджету. Рахунок має два субрахунки (рис. 1.13.).

<b>801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи»</b>	<b>802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• обліковуються фактичні видатки за рахунок коштів державного бюджету на утримання установи та на інші заходи;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• обліковуються фактичні видатки, проведені установою за рахунок коштів, одержаних з місцевого бюджету на виконання заходів, передбачених кошторисом даної установи.</li> </ul>

Рис. 1.13. Субрахунки рахунку 80 «Видатки загального фонду»

У кінці року фактичні видатки списуються на результат виконання кошторису за загальним фондом.

Рахунок 81 «Видатки спеціального фонду» призначено для узагальнення інформації про фактичні видатки за рахунок спеціального фонду бюджету згідно з кошторисом. Рахунок має три субрахунки (рис. 1.14.) [45].

<b>811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• обліковуються фактичні видатки спеціального фонду, проведені за рахунок надходжень, що отримані установою як плата за послуги. На цьому субрахунку обліковуються видатки для проведення додаткової діяльності установою;</li> </ul>
<b>812 «Видатки за іншими джерелами власних надходжень»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• обліковуються фактичні видатки спеціального фонду кошторису установи у частині інших джерел власних надходжень;</li> </ul>
<b>813 «Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• обліковуються фактичні видатки спеціального фонду кошторису установи в частині інших надходжень спеціального фонду.</li> </ul>

Рис. 1.14. Субрахунки рахунку 81 «Видатки спеціального фонду»

Це активні рахунки. За дебетом відображаються здійснені витрати за



кодами економічної класифікації видатків на протязі бюджетного періоду.

Видатки відображаються в різних меморіальних ордерах, на підставі яких записи за дебетом рахунків 801, 802, 811, 812, 813 відображаються в регістрах аналітичного обліку.

У кінці року за кредитом рахунків 80 «Видатки загального фонду» і 81 «Видатки спеціального фонду» накопичені протягом бюджетного періоду суми списуються відповідно на дебет рахунків 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом» та 432 «Результат виконання кошторису за спеціальним фондом».

Бюджетна класифікація видатків наведена на рисунку 1.15.



Рис. 1.15. Бюджетна класифікація видатків

Економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування [20]. Дана класифікація важлива для планування та організації обліку видатків кожної бюджетної установи. Адже всі видатки плануються в кошторисі і відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за кодами економічної класифікації видатків.

Разом з цим кожному конкретному виду видатків присвоєно 4-рівневий цифровий код, який скорочено позначають літерами: КЕКВ (код економічної

класифікації видатків). Таке кодування дозволяє отримувати інформацію про конкретні видатки установи. Видатки поділяють на поточні та капітальні.

Поточні видатки — це видатки бюджетів, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та які забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню, установам і організаціям. Чотирьох-рівнева класифікація поточних видатків наведена в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Чотирьох-рівнева класифікація поточних видатків бюджетних установ

I рівень 1	II рівень 2	III рівень 3	IV рівень 4	
<b>2000 Поточні видатки</b>	<b>2100 Оплата праці і нарахування на заробітну плату</b>	2110 Оплата праці	2111 Заробітна плата 2112 Грошове забезпечення військовослужбовців	
		2120 Нарахування на оплату праці		
	<b>2200 Використання товарів і послуг</b>	2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар		
		2220 Медикаменти та перев'язувальні матеріали		
		2230 Продукти харчування		
		2240 Оплата послуг (крім комунальних)		
		2250 Видатки на відрядження		
		2260 Видатки та заходи спеціального призначення		
		2270 Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2271 Оплата теплопостачання	
			2272 Оплата водопостачання та водовідведення	
			2273 Оплата електроенергії	
			2274 Оплата природного газу 2275 Оплата інших енергоносіїв 2276 Оплата енергосервісу	
	2280 Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2281 Дослідження і розроб- ки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм		
		2282 Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку		

## Продовження таблиці 1.3

1	2	3	4
<b>2000 Поточні видатки</b>	<b>2400 Обслуговування боргових зобов'язань</b>	2410 Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	
		2420 Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань	
	<b>2600 Поточні трансферти</b>	2610 Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	
		2620 Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	
		2630 Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	
	<b>2700 Соціальне забезпечення</b>	2710 Виплата пенсій і допомоги	
		2720 Стипендії	
		2730 Інші виплати населенню	
	<b>2800 Інші поточні видатки</b>		

У досліджуваній установі – Вінницькій ШВСМ найчастіше застосовують наступні коди економічної класифікації поточних видатків:

2100 Оплата праці містить в собі: 2111 «Заробітна плата» та 2120 «Нарахування на оплату праці».

2111 Заробітна плата - включає заробітну плату усіх працівників за встановленими посадовими окладами (тарифними ставками) або розцінками всіх штатних працівників, у тому числі за трудовими договорами; надбавка за вислугу років; надбавки та доплати обов'язкового характеру; премії та інші види заохочень чи винагород відповідно до законодавства; матеріальна допомога, допомога на оздоровлення при наданні щорічної відпустки та в інших випадках за рішенням адміністрації установи відповідно до законодавства.

2120 Нарахування на оплату праці - за цим кодом здійснюється нарахування бюджетними установами на фонд оплати праці єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

2210 Предмети, матеріали, обладнання та інвентар - придбання господарських матеріалів, канцелярського приладдя, паперу; передплата періодичних видань; придбання малоцінних предметів (спортивного інвентарю); придбання меблів; придбання спортивного одягу та взуття; придбання паливно-мастильних матеріалів і експлуатаційних рідин; придбання запчастин до транспортних засобів, велосипедів тощо.

2220 Медикаменти та перев'язувальні матеріали - придбання лікарських засобів, вітамінів та перев'язувальних матеріалів для спортсменів.

2230 Продукти харчування - компенсаційні виплати за всі види харчування, передбачені законодавством (у Вінницькій ШВСМ - оплата компенсації за харчування учнів-спортсменів).

2240 Оплата послуг (крім комунальних) - оплата послуг сторонніх фахівців; орендна плата за орендовані приміщення; оплата послуг із страхування власних та орендованих приміщень, страхування транспортних засобів, страхування обладнання та іншого майна, страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів; оплата послуг з поточного ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів, обладнання; оплата послуг з технічного обслуговування обладнання та адміністрування програмного забезпечення; придбання програмного забезпечення, на яке майнові права не передаються користувачу, при цьому майнові та авторські права на об'єкт інтелектуальної власності на зазначене програмне забезпечення залишаються у розробника (постачальника), а замовнику надається право користування цим програмним забезпеченням без права передачі самого програмного забезпечення та/або повноважень на його користування третім особам; продовження терміну підтримки або післягарантійного обслуговування програмного забезпечення; оплата послуг з перезарядки картриджів; оплата інших послуг, передбачених законодавством.

2250 Видатки на відрядження - видатки на оплату проїзду, добових, вартості проживання під час службових відряджень; придбання службових проїзних квитків та оплата проїзду за маршрутними листами, страхування при

виїзді за кордон.

2270 Оплата комунальних послуг та енергоносіїв - здійснюються платежі з оплати комунальних послуг та енергоносіїв.

2271 Оплата теплопостачання - оплата послуг теплопостачання.

2272 Оплата водопостачання та водовідведення - оплата послуг з водопостачання і водовідведення.

2273 Оплата електроенергії - плата за електроенергію.

2282 Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку. Здійснюється оплата згідно із законодавством післядипломної підготовки (перепідготовки) кадрів, підвищення кваліфікації кадрів за договорами у закладах, які мають необхідну ліцензію на проведення таких навчань, та/або результатом яких є отримання посвідчення (сертифіката) установленого зразка щодо набуття відповідних професійних навиків.

2800 Інші поточні видатки. За цим кодом здійснюються видатки, які не пов'язані з придбанням товарів та послуг установами, у тому числі: збір на обов'язкове пенсійне страхування, що сплачується відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 03 листопада 1998 року № 1740 «Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій»; сплата штрафів, пені тощо, у тому числі за несвоєчасну сплату податків та за отримані послуги [20].

Розподіл видатків за їх видами дає можливість виділити захищені видатки бюджету та забезпечує єдиний підхід до всіх одержувачів з точки зору виконання бюджету.

Захищеними видатками Вінницької ШВСМ визначаються видатки загального фонду на:

- оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

Крім перелічених, до захищених видатків відносять:

- обслуговування державного (місцевого) боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими навчальними закладами I-IV рівнів акредитації;
- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки;
- роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження;
- компенсацію процентів, сплачених банкам та/або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво (реконструкцію) чи придбання житла;
- заходи, пов'язані з обороноздатністю держави, що здійснюються за рахунок коштів резервного фонду державного бюджету;
- здійснення розвідувальної діяльності;
- оплату послуг з охорони державних (комунальних) закладів культури;
- оплату енергосервісу;
- виплати за державними деривативами [9].

Захищеними видатками бюджету визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень.

Капітальні видатки - це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), ремонт, модернізацію, реконструкцію та реставрацію

(у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу. Чотирьох-рівнева класифікація капітальних видатків наведена в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

## Чотирьох-рівнева класифікація капітальних видатків бюджетних установ

I рівень	II рівень	III рівень	IV рівень
<b>3000</b> <b>Капітальні</b> <b>видатки</b>	<b>3100</b> <b>Придбання</b> <b>основного</b> <b>капіталу</b>	3110 Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	
		3120 Капітальне будівництво (придбання)	3121 Капітальне будівництво (придбання) житла
			3122 Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів
		3130 Капітальний ремонт	3131 Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)
			3132 Капітальний ремонт інших об'єктів
		3140 Реконструкція та реставрація	3141 Реконструкція житлового фонду (приміщень)
			3142 Реконструкція та реставрація інших об'єктів
	3143 Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури		
	3150 Створення державних запасів і резервів		
	3160 Придбання землі та нематеріальних активів		
	<b>3200</b> <b>Капітальні</b> <b>трансферти</b>	3210 Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	
		3220 Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	
		3230 Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	
3240 Капітальні трансферти населенню			
<b>9000</b> <b>Нерозподілені</b> <b>видатки</b>			

У досліджуваній установі – Вінницькій ШВСМ із класифікації

капітальних видатків застосовують лише КЕКВ 3110.

3110 Придбання обладнання і предметів довгострокового користування передбачає: придбання транспортних засобів, в тому числі автомобілів; придбання невиробничого обладнання, меблів і предметів довгострокового користування; придбання оргтехніки, комп'ютерної техніки (у тому числі придбання програмного забезпечення, яке передбачене разом з придбанням комп'ютерної техніки); придбання спортивного обладнання та інвентарю, будівель, зокрема житлових приміщень, тощо.

9000 Нерозподілені видатки - це кошти резервного фонду, передбачені у Державному бюджеті України, та кошти на створення резервного фонду місцевого бюджету, передбачені рішенням відповідної місцевої ради. Кошти резервного фонду відповідного бюджету можуть використовуватися на здійснення поточних чи капітальних видатків та надання кредитів згідно із законодавством [20]. У досліджуваній установі КЕКВ 9000 не застосовується.

Класифікація на основі кодів економічної класифікації видатків є основоположною засадою класифікації видатків бюджетних установ в системі бухгалтерського обліку. Вона дає можливість згрупувати усі бюджетні кошти в єдину площину, при цьому вимагає детального планування майбутніх витрат і потреб. Така класифікація видатків забезпечує ведення бухгалтерського обліку відповідно до кошторису установи та забезпечує контроль за ефективним витрачанням ресурсів.

Дослідження теоретичних аспектів ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах дає можливість зрозуміти основні принципи фінансової діяльності організацій державного сектору. Складні, на перший погляд, система фінансування та бюджетна класифікація видатків, насправді дають можливість зацікавленій особі «читати» цифри будь-якої бюджетної організації. А для фахівців теоретичні знання особливостей бухгалтерського обліку в бюджетних установах є фундаментальною основою для організації ефективної діяльності закладу та прийняття оптимальних управлінських рішень.



## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

#### **2.1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетної установи: перехідний період**

Обліковий процес включає в себе три ключових етапи: первинний, поточний та зведений. Першим етапом облікового процесу є первинний облік. Його зміст становлять: первинне спостереження та сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації — документах і відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, що використовується для відображення господарських операцій бюджетної установи, називається планом рахунків.

Для одержання різних за ступенем деталізації показників в бухгалтерському обліку застосовуються два види рахунків: синтетичний і аналітичний.

Синтетичні (об'єднуючі) рахунки надають узагальнені дані з економічно однорідних груп засобів, джерел їх утворення і господарських операцій. Синтетичні рахунки на практиці визначені планом рахунків.

Синтетичний облік використовують при заповненні форм бухгалтерської звітності, передусім, складанні балансу, а, отже, служать для аналізу фінансово-господарської діяльності установи.

Аналітичні рахунки використовуються для деталізації інформації про об'єкти, що обліковуються на синтетичному рахунку.

Аналітичні рахунки відкриваються в розрізі певного синтетичного рахунку і, де це вимагається, з оцінкою інформації в натуральному, трудовому та грошовому виразах. Вони формуються на підставі узагальненої, конкретизованої та об'єднаної на відповідному рівні інформації. Аналітичні

рахунки є способом узагальнення і групування даних, що об'єднані синтетичним рахунком (вертикальні зв'язки).

Синтетичний облік неспроможний контролювати кожний вид господарських засобів чи процесів. Для одержання показників, необхідних для управління в певних розрізах, тобто для деталізованих записів синтетичного обліку за окремими його видами і процесами, організовується аналітичний облік. З цією метою до окремих складних рахунків синтетичного обліку відкриваються рахунки аналітичного обліку.

Для більшої деталізації до синтетичного обліку нерідко вводяться субрахунки. Субрахунок - це синтетичний рахунок другого порядку. Характерна особливість субрахунків полягає в тому, що на них, як правило, немає необхідності робити записи. Дані на субрахунках одержують групуванням аналітичних рахунків при складанні оборотних відомостей.

Для кожного виду господарських засобів і їх джерел відкривається окремий рахунок. Особливістю будь-якого рахунку є те, що кожна його сторона призначена для окремого відображення: збільшення або зменшення сум. В основу групування рахунків покладено їх класифікацію за економічним змістом та особливості господарських операцій бюджетних установ.

Важливим завданням бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером є розробка робочого плану рахунків на основі типового, затвердженого наказом Міністерства фінансів України: включення до робочого плану рахунків першого та другого порядку і самостійне визначення аналітики за рахунками третього порядку.

Розробляючи робочий план рахунків, необхідно керуватися принципами:

- легітимності (відповідність нормативній базі бухгалтерського обліку бюджетних установ);
- повноти охоплення (суцільне охоплення операцій фінансово-господарської діяльності);
- аналітичності (розкриття інформації у межах, відповідних до потреб управління межах);

– зручності (логічність побудови).

Структура плану рахунків дає можливість отримувати вичерпну інформацію, необхідну для ведення обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів.

Всі рахунки умовно об'єднані в дві групи: балансові та позабалансові. В свою чергу вони об'єднані в класи. Балансові рахунки об'єднані у 8 класів:

Клас 1. Необоротні активи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, незавершеного капітального будівництва та зносу необоротних активів. До основних засобів належать матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у діяльності для досягнення поставленої мети та задоволення потреб установи і використовуються, за очікуванням, більше одного року. Витяг з робочого плану рахунків ШВСМ щодо основних засобів зображено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

### Витяг з робочого плану рахунків ШВСМ щодо основних засобів

Синтетичні рахунки		Субрахунки					
Рахунки першого порядку		Рахунки другого порядку		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва
10	Основні засоби	104	Машини та обладнання	104.1	Обладнання	104.1.1	Двигун
				104.2	Комп'ютерна техніка	104.2.1	Комп'ютер
						104.2.2	Монітор
				104.3	Інші машини та обладнання	104.3.1	Факс
						104.3.2	Ксерокс
						104.3.3	Інше обладнання
		105	Транспортні засоби	105.1	Автомобілі	105.1.1	Легкові автомобілі
						105.1.2	Автобуси
		105.2	Спортивний транспорт	152.2.1	Велосипеди		
				152.2.2	Спортивні човни		
		106	Інструменти, прилади та інвентар	106.1	Меблі	106.1.1	Столи
						106.1.2	Сейф
						106.1.3	Інші
106.2	Інвентар			106.2.1	Форма		
				106.2.2	Костюми		
106.2.3	Інші						

Клас 2. Запаси. На цих рахунках обліковують оборотні матеріальні активи, що належать установі і витрачання яких планують здійснити на протязі року. Витяг з робочого плану рахунків ШВСМ щодо малоцінних швидкозношуваних предметів зображено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

**Витяг з робочого плану рахунків ШВСМ щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів**

Синтетичні рахунки		Субрахунки					
Рахунки першого порядку		Рахунки другого порядку		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку	
код	назва	код	назва	код	назва	код	назва
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)	221	МШП (на складі)	221.1	МШП (в експлуатації)	221.1.1	Спортивний одяг
						221.1.2	Спортивне взуття
						221.1.3	Спортивний інвентар

Клас 3. Кошти, розрахунки і інші активи. Обліковуються кошти, які використовуються для відображення поточних фінансових активів: кошти в касі, на рахунках в установах банків чи в органах Державного казначейства України, в розрахунках з дебіторами.

Клас 4. Власний капітал. Рахунки цього класу призначені для обліку фондів у необоротних активах, у малоцінних та швидкозношуваних предметах, у фінансових інвестиціях і визначення результатів виконання кошторисів установи.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання. Призначений для обліку зобов'язань установи, які не виникають в процесі звичайної діяльності, не являються характерними для установи і погашення яких відбудеться після завершення поточного бюджетного року.

Клас 6. Поточні зобов'язання. Обліковуються зобов'язання установи, що виникають в процесі її звичайної діяльності, тобто при виконанні кошторису доходів і видатків, та погашення яких очікується на протязі поточного бюджетного року.

Клас 7. Доходи. Обліковуються доходи установи, що отримуються із

загального фонду (бюджетні кошти) та спеціального фонду (власні кошти та інші кошти). Доходи загального фонду — це державні кошти, що фактично надійшли на рахунок установи із загального фонду відповідного бюджету. Доходи спеціального фонду — це кошти, що надходять на конкретну мету і витрачаються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень або це власні надходження бюджетних установ. До спеціального фонду відносять також кошти, які передані із загального фонду до бюджету розвитку (спеціального фонду) на капітальні видатки.

Клас 8. Витрати. Використовується для обліку фактичних видатків і витрат бюджетних установ Державного та місцевих бюджетів.

Фактичні видатки — це дійсні, кінцеві видатки установи, оформлені відповідними документами.

Клас 0. Позабалансові рахунки. Обліковуються матеріальні цінності, інші активи і зобов'язання, які не належать установі або знаходяться в тимчасовому користуванні (на відповідальному зберіганні).

Кожен клас представлений синтетичними рахунками (рахунки 1 порядку), що мають двозначний код, побудований порядковим способом, при цьому деякі коди не використані і є резервними.

Для відображення господарських операцій бюджетні установи використовують субрахунки, виходячи із загальнодержавних і галузевих потреб управління, контролю, аналізу і звітності. При необхідності можуть використовуватися додаткові субрахунки (3 та 4 порядку) із збереженням номерів Плану рахунків.

Більшість рахунків, що приведені в Плані рахунків бюджетних установ, — уніфіковані, тобто характерні і для госпрозрахункових підприємств інших галузей. В той же час є рахунки, що є специфічними, і використовуються тільки в бюджетних установах, наприклад, рахунки: 111 «Бібліотечні фонди»; 203 «Спецобладнання для науково-дослідних робіт по господарських договорах»; 231 «Матеріали для учбових, наукових та інших цілей»; 40 «Фонд у необоротних активах»; 41 «Фонд у малоцінних та швидкозношуваних активах»

та інші. [19, с.13-14].

Вимоги Плану рахунків є обов'язковими для всіх установ і організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевого бюджету. Однак окремі міністерства, центральні органи виконавчої влади, за узгодженням з Головним управлінням Державного казначейства України, у разі потреби, мають право давати вказівки про порядок застосування положень з бухгалтерського обліку в установах своєї системи з урахуванням специфіки їхньої діяльності.

У зв'язку із проектом наказу Мінфіну «Про запровадження Плану заходів щодо модернізації системи в бухгалтерському обліку в державному секторі на 2016-2018 роки» з 01 січня 2017 року буде введено в дію новий Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 року. Порівняння планів рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відповідність планів рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ

<b>План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 26.06.2013 № 611 (втратить чинність 01.01.2017)</b>	<b>План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.01.2013 № 1203 (набере чинності 01.01.2017)</b>
Клас 1 «Необоротні активи»	Клас 1 «Нефінансові активи»
Клас 2 «Запаси»	
Клас 3 «Кошти, розрахунки та інші активи»	Клас 2 «Фінансові активи»
	Клас 3 «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»
	Клас 4 «Розрахунки»
Клас 4 «Власний капітал»	Клас 5 «Капітал та фінансовий результат»
Клас 5 «Довгострокові зобов'язання»	Клас 6 «Зобов'язання»
Клас 6 «Поточні зобов'язання»	
Клас 7 «Доходи»	Клас 7 «Доходи»
Клас 8 «Витрати»	Клас 8 «Витрати»
	Клас 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів»
Клас 0 «Позабалансові рахунки»	Клас 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів»

Новий План рахунків передбачає два розділи: балансові та позабалансові рахунки.

Балансові рахунки включають:

Клас 1. Нефінансові активи. Рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації) необоротних активів тощо.

Клас 2. Фінансові активи. Рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух фінансових активів, зокрема коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України (далі - орган Казначейства), у розрахунках з дебіторами, довгострокові і поточні фінансові інвестиції, довгострокові і короткострокові векселі одержані та інші фінансові активи.

Клас 3. Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів. Рахунки призначені для узагальнення інформації органами Казначейства про всі надходження до державного та місцевих бюджетів, у тому числі коштів бюджету, які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів, тощо.

Клас 4. Розрахунки. Рахунки призначені для узагальнення інформації про розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями державного бюджету (місцевих бюджетів), розрахунки за коштами, які підлягають розподілу тощо.

Клас 5. Капітал та фінансовий результат. Рахунки призначені для узагальнення інформації про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу у підприємствах, капіталу у дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, а також фінансового результату.

Клас 6. Зобов'язання. Рахунки призначені для обліку даних та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання суб'єкта

державного сектору. На рахунках цього класу ведеться облік довгострокових та поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів. На окремих субрахунках синтетичних рахунків 62 - 66 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом.

Клас 7. Доходи. Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Склад доходів та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Клас 8. Витрати. Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Позабалансові рахунки включають:

Клас 9. Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів. На позабалансових рахунках цього класу органи Казначейства ведуть облік та узагальнення інформації про пропозиції та відкриті асигнування, ліміти органів Казначейства для здійснення платежів за витратами, показники розпису державного та місцевих бюджетів, бюджетні зобов'язання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також нараховані доходи, резерви, витрати, зобов'язання і вимоги за кредитуванням, всіма видами гарантій та цінних паперів тощо.



Клас 0. «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів». На позабалансових рахунках цього класу обліковуються матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать розпорядникам бюджетних коштів (державним цільовим фондам) або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні. Бухгалтерський облік зазначених цінностей ведеться за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків документів суворої звітності, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку із зазначенням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Запровадження нової методології бухгалтерського обліку бюджетних установ із застосуванням нового плану рахунків здійснюватиметься відповідно до Методичних рекомендацій із зіставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які готуються до затвердження Міністерством фінансів України.

Варто зауважити, що новий план рахунків не має окремих синтетичних рахунків для обліку операцій з коштами загального та спеціального фонду. Тож, аби забезпечити складання фінансової та бюджетної звітності у розрізі цих фондів і кодів класифікації бюджету, установи повинні вводити до субрахунків окремі аналітичні рахунки.

Такими аналітичними рахунками до субрахунків, наприклад, може бути виокремлення в бухгалтерському обліку інформації за фондами бюджету та його складовими частинами.

Новий план рахунків змінює підхід до обліку загалом, тому вже зараз перед працівниками бухгалтерії бюджетних установ стоїть завдання: перелаштуватися на нову методологію обліку. Поки що законодавчо не визначено порядок запровадження нового плану рахунків та порядок розкриття фінансової звітності, тому доцільно визначити етапи (таблиця 2.4.) проведення підготовчих заходів.

Таблиця 2.4

## Етапи проведення підготовчих заходів

Номер етапу	Назва етапу	Період
Етап 1.	Проведення інвентаризації та аналіз звітності за дев'ять місяців 2016 року	Жовтень - грудень 2016 року
Етап 2.	Підготовка робочого плану за новою методологією	Листопад 2016 року-січень 2017 року
Етап 3.	Визначення аналітичних параметрів	Листопад – грудень 2016 року
Етап 4.	Визначення відповідності рахунків нового та чинного плану рахунків	Листопад 2016 року-січень 2017 року
Етап 5.	Завершення бюджетного року та проведення річного закриття рахунків у загальноновстановленому порядку	Грудень 2016 року
Етап 6.	Складання річної фінансової і бюджетної звітності про використання бюджетних коштів	Січень 2017 року
Етап 7.	Перенесення залишків із старих до нових рахунків	Січень 2017 року
Етап 8.	Трансформація фінансової звітності	Березень – квітень 2017 року

На першому етапі доцільно організувати інвентаризацію всіх активів, зобов'язань і капіталу та аналіз звітності, сформованої за 9 місяців 2016 року. Ключову роль відіграє якісна оцінка на предмет критеріїв визнання, оцінки активів і зобов'язань.

На другому етапі потрібно визначити перелік субрахунків, за якими необхідно буде відображати операції та розробити новий робочий план рахунків, із урахуванням галузевої специфіки.

Визначення аналітичних параметрів на третьому етапі для досліджуваної установи, Вінницької ШВСМ, передбачає доповнення робочого плану рахунків рахунками за окремими об'єктами обліку: за загальним та спеціальним фондами.

На четвертому етапі доцільно визначити відповідність рахунків чинного та нового плану рахунків. У разі відсутності прямої відповідності між рахунками, доцільно провести процедуру декласифікації, яка означає об'єднання рахунків або поділ на декілька нових.

На п'ятому етапі необхідно здійснити проведення щодо списання доходів і видатків на результати виконання кошторису за законодавчо встановленою

методологією.

Шостий етап включає складання і подання річної фінансової та бюджетної звітності про використання бюджетних коштів.

Перенесення залишків із рахунків чинної системи обліку на рахунки за новою методологією обліку на сьомому етапі включає перенесення сальдо рахунків. На початку 2017 року відкривається Книга «Журнал-Головна» записами сум залишків на рахунках на початок року згідно з балансом та залишків на рахунках книги «Журнал-Головна» за 2016 рік.

Перенесення сальдо синтетичних рахунків здійснюється за допомогою бухгалтерських проведень із відкриттям нових рахунків згідно з новим планом рахунків та закриття рахунків чинного плану рахунків, а саме:

– для перенесення дебетових залишків: Дебет рахунка нового плану рахунків – Кредит рахунка чинного плану рахунків;

– для перенесення кредитових залишків: Дебет рахунка чинного плану рахунків – Кредит рахунка нового плану рахунків.

Узагальнена інформація про здійснення операцій щодо перенесення залишків за рахунками має фіксуватися та узагальнюється в меморіальному ордері №17. Підсумком процедури перенесення залишків є закриття чинного плану рахунків та відкриття рахунків нового плану рахунків. Тобто за чинною системою обліку усі рахунки закриваються, а за новими рахунками має бути досягнутий баланс активів і пасивів станом на 1 січня 2017 року.

Восьмий етап включає трансформацію фінансової звітності, яка буде здійснюватися до терміну подання фінансової звітності на першу звітну дану. Для досліджуваної установи перша звітна дата – це подання квартальної звітності на 1 квітня 2017 року [74, с.12-14].

Бюджетним установам з перших днів 2017 року доведеться вчитися працювати не лише з новими балансовими рахунками. Вони застосовуватимуть і нову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку відповідно до нової Типової кореспонденції субрахунків, що зміниться порівняно зі своєю попередницею не лише у зв'язку із зміною кодів субрахунків, а й із зміною

методології визнання об'єктів у бухгалтерському обліку.

## **2.2. Форми бухгалтерського обліку та облікові реєстри в бюджетних установах**

Обробку, реєстрацію та запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та їх перегрупування з метою отримання потрібної результативної інформації включає в себе другий етап облікового процесу – поточний облік.

Операції поточного обліку можна умовно поділити на такі види:

- реєстрація (запис) документів;
- арифметичні дії (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунки);
- групування та перегрупування даних.

Від повноти і якості оформлення документів залежить їхня юридична сила, адже вони і є доказом, підтвердженням реальності конкретних господарських подій і явищ.

До виконання та оформлення заборонено приймати документи за операціями, які суперечать законодавству України і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов'язань. Такі документи передаються безпосередньо головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень.

Відповідальність за прийняття документів, які суперечать діючому законодавству, несуть особи, які їх ініціювали та підписували.

Підставою для відображення записів в облікових реєстрах є належним чином оформлені первинні документи. Документи, що є підставою для відображення записів у реєстрах бухгалтерського обліку, повинні надаватися в бухгалтерію у терміни, установлені графіком документообігу.

Бухгалтерський облік ведуть за допомогою меморіально-ордерної форми обліку, журнально-ордерної та автоматизованої. Основною формою обліку в бюджетних установах є меморіально-ордерна, при якій можна виділити

загальну схему обліку (рис. 2.1).

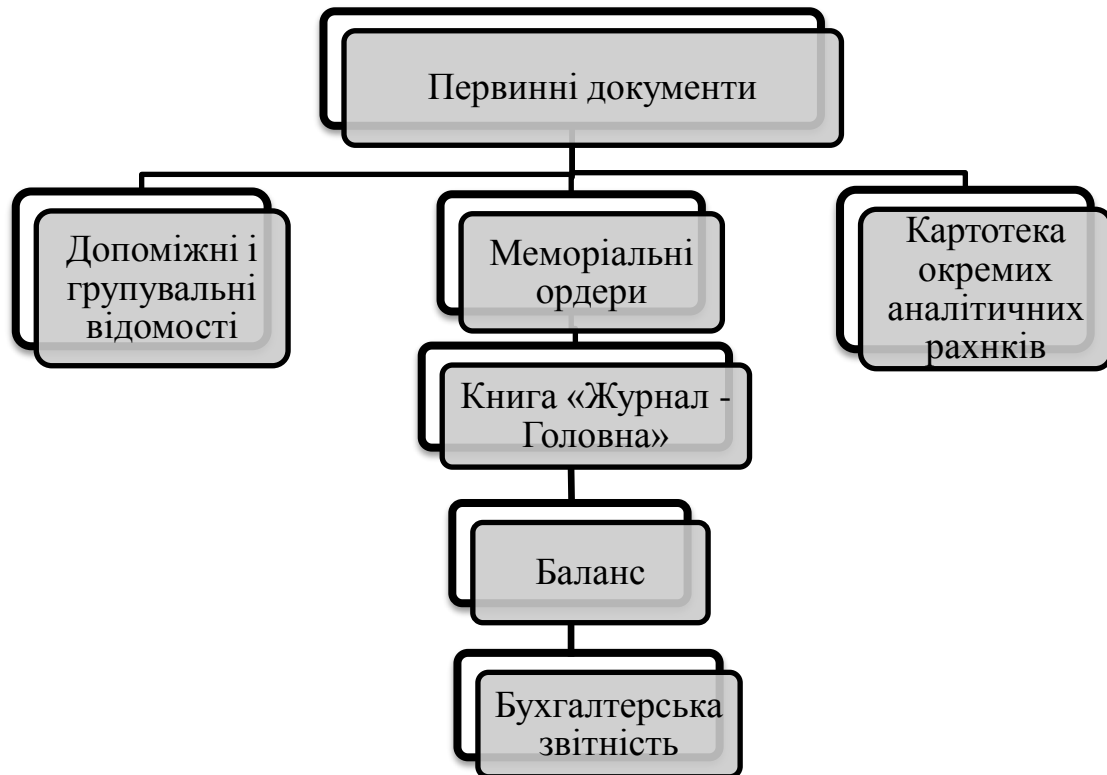


Рис. 2.1. Загальна схема меморіально-ордерної форми бюджетного обліку

При меморіально-ордерній формі бухгалтерського обліку перевірені і прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій і оформляються меморіальними ордерами:

- Меморіальний ордер № 1 — Накопичувальна відомість за касовими операціями (ф. 380). Застосовується при обробці звітів касирів з метою систематизації оборотів у касі за поточний місяць. Кожен звіт касира заноситься до накопичувальної відомості за відповідними кореспондентськими субрахунками одним рядком, тобто записуються всі обороти в касі з надходження та витрачання коштів за дебетом чи кредитом відповідних субрахунків рахунку 30 «Каса».

Якщо бюджетна установа здійснює касові операції в національній та іноземній валюті, то меморіальні ордери за касовими операціями складаються окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, 1-2.

У накопичувальній відомості за касовими операціями за субрахунком 302 «Каса в іноземній валюті» за кожним звітом касира записи здійснюються

окремими рядками в національній та іноземній валюті, що застосовувалась для касової операції. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.

Оскільки операції із надходження готівкових коштів з реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунків до каси установи та із внесення готівкових коштів з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки також відображаються в меморіальному ордері № 2 або № 3, то при перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги «Журнал-головна» ці обороти виключаються.

Меморіальний ордер № 2 — Накопичувальна відомість руху коштів загального фонду в органах Державного казначейства України (установах банків) (ф. 381). Використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів з реєстраційних (особових) рахунків в органах Державного казначейства України (поточних рахунків - в установах банків).

Накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (особовим, поточним) рахунком установи. Тобто при наявності декількох рахунків в органах Державного казначейства України (установах банків), відкритих на ім'я бюджетної установи, кожен рахунок оформляється окремим меморіальним ордером, які нумеруються №2-1, 2-2, 2-3 та ін. Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформляються окремими меморіальними ордерами за видами валют.

Записи операцій в накопичувальні відомості здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (особових, поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків), з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

У накопичувальній відомості руху грошових коштів загального фонду в іноземній валюті на рахунках в установах банків (субрахунок 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті») за кожною випискою банку записи здійснюються

окремими рядками в національній та іноземній валюті. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.

Меморіальний ордер № 3 — Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду в органах Державного казначейства (установах банків) (ф. 382). Використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків в органах Державного казначейства України (установах банків).

При наявності декількох спеціальних рахунків в органах Державного казначейства України (установах банків), відкритих на ім'я бюджетної установи, накопичувальні відомості складаються окремо за кожним спеціальним реєстраційним (поточним) рахунком, які нумеруються №3-1, 3-2, 3-3 та ін. Операції з руху коштів спеціального фонду в іноземній валюті оформляються окремими меморіальними ордерами за видами валют.

Записи операцій в накопичувальні відомості здійснюються на підставі щоденних виписок зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Державного казначейства України (установах банків), з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

У накопичувальній відомості руху грошових коштів спеціального фонду в іноземній валюті на рахунках в установах банків (субрахунок 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті») за кожною випискою банку записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.

Меморіальний ордер № 4 — Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами (ф. 408). У накопичувальній відомості ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є дебіторами бюджетної установи. Відомість складається за субрахунком 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» окремо за кожним дебітором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Записи в ній здійснюються позиційним методом - за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком - фактурою тощо). Операції за розрахунками з дебіторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому меморіальному ордері за даною формою.

Попередня оплата рахунків постачальників за матеріальні цінності та послуги, які будуть поставлені або надані бюджетній установі в майбутньому, або відвантаження установою матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, супроводжуються записами в дебет субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» за кредитом кореспондентських субрахунків за графами 2, 5, 8 - 14 у рядку відповідного дебітора.

Одержання матеріальних цінностей та послуг, оплачених бюджетною установою раніше, або надходження грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані бюджетною установою в минулому, супроводжуються записами в кредит субрахунку 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» за дебетом кореспондентських субрахунків за графами 2, 5, 16 - 22 у рядку відповідного дебітора. Другі записи, у випадках одержання необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів відображаються за графами 24-26.

«Залишок на кінець місяця за субрахунком 364» розраховується загальний та окремо за кожним дебітором у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Для одержання позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» вираховуються суми операцій на реєстраційних (спеціальних реєстраційних, поточних) рахунках установи та за нарахованими доходами установи.

Меморіальний ордер № 5 — Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати і стипендій (ф. 405). В установах, де виписується декілька розрахунково-платіжних відомостей, за підсумками цих відомостей складається зведення, яке і є меморіальним ордером із заробітної плати та стипендій.



Записи в ордері систематизуються за функціональною класифікацією та найменуванням установ, що обслуговуються.

При нарахуванні заробітної плати та стипендій за рахунок коштів спеціального фонду, вони систематизуються і за видами коштів спеціального фонду.

Дані розрахунково-платіжних відомостей за коштами спеціального фонду записуються до форми № 405 після виведення підсумку за коштами загального фонду.

На суму нарахованої заробітної плати здійснюється нарахування єдиного соціального внеску.

До меморіального ордера додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення, відпустки та інші).

Меморіальний ордер № 6 — Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами (ф. 409). У накопичувальній відомості ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами бюджетної установи. Відомість складається за субрахунком 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи в ній здійснюються позиційним методом - за кожною операцією, що підтверджена документом (платіжним дорученням, рахунком-фактурою тощо).

Операції за розрахунками з кредиторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за даною формою.

Отримані матеріальні цінності та послуги, за які установа розрахується в майбутньому, або зараховані грошові кошти за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені та надані установою в майбутньому, супроводжуються записами в кредит субрахунку 675 «Розрахунки з іншими кредиторами» та дебет кореспондентських субрахунків за графами 2, 5, 8 - 12 у рядку відповідного кредитора.

«Залишок на кінець місяця за субрахунком 675» розраховується

загальний та окремо за кожним кредитором у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Меморіальний ордер № 7 — Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів (ф. 410). У накопичувальній відомості ведеться облік розрахунків за продукти харчування, медикаменти та перев'язувальні засоби, що здійснюються в порядку планових платежів. Облік ведеться окремо за кожним постачальником, для якого відводиться необхідна кількість рядків з метою відображення операцій протягом місяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Операції за розрахунками в порядку планових платежів, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за даною формою.

Записи в накопичувальну відомість здійснюються за кожним документом (платіжним дорученням, рахунком та ін.) в міру здійснення операцій.

Перерахування постачальникам планового авансу супроводжується записами в дебет субрахунку 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» та кредит відповідних кореспондентських субрахунків за графами 2, 5, 8-12.

Отримання продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних засобів від постачальників супроводжується записами в кредит субрахунку 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» та дебет відповідних кореспондентських субрахунків за графами 2, 5, 14-22.

«Залишок на кінець місяця за субрахунком 361» вираховується загальний та окремо за кожним постачальником у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Для одержання позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» вираховуються суми операцій на реєстраційних (спеціальних, реєстраційних, поточних) рахунках установи та за отримані установою продукти харчування.

Меморіальний ордер № 8 — Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами (ф. 386). У накопичувальній відомості ведеться облік розрахунків з підзвітними особами в розрізі кодів економічної класифікації

видатків. Накопичувальна відомість за субрахунком 362 «Розрахунки з підзвітними особами» складається щомісячно позиційним способом.

Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за даною формою.

Операції з видачі грошових коштів під звіт і відшкодування перевитрат супроводжуються записами за дебетом субрахунку 362 «Розрахунки з підзвітними особами». Дані про невикористані та повернені підзвітною особою до каси бюджетної установи авансові суми, а також про витрачені суми авансу та затверджені суми витрат відповідно до авансового звіту записуються за кредитом субрахунку 362. Другі записи здійснюються у випадках придбання підзвітними особами матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрачання коштів у відрядженні.

«Залишок на кінець місяця за субрахунком 362» розраховується загальний та окремо за кожною підзвітною особою в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

При підрахуванні позиції «Сума оборотів за меморіальним ордером» вираховуються суми операцій з руху коштів у касі установи.

Меморіальний ордер № 9 — Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів (ф. 438). Використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб матеріальних цінностей, що відносяться до необоротних активів. Записи здійснюються щодо кожного документа («Акт прийняття-передачі основних засобів» ф. №ОЗ-1, «Акт про списання основних засобів» ф. №ОЗ-3, «Акт про списання автотранспортних засобів» ф. №ОЗ-4) із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Якщо щодо необоротного активу, який вибуває, нарахований знос, то він відображається за дебетом відповідного субрахунку рахунку 13 «Знос необоротних активів». Сума зносу вираховується з даних інвентарних карток з обліку необоротних активів.

Меморіальний ордер № 10 — Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. 439). Використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб малоцінних та швидкозношуваних предметів. Записи здійснюються за кожним документом із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Меморіальний ордер № 11 — Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування (ф. 398). Меморіальний ордер використовується в тих випадках, коли установою складається декілька накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування.

Меморіальний ордер складається за результатами місяця на підставі накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (обслуговуючою установою).

Записи до накопичувальної відомості про надходження продуктів харчування здійснюються окремо за кожним постачальником.

Меморіальний ордер № 12 — Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування (ф. 411). Меморіальний ордер використовується в тих випадках, коли установою складається декілька накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування. Меморіальний ордер складається в кінці місяця на підставі накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (установою).

До меморіального ордера № 12 переносяться підсумки з відомостей витрачання продуктів харчування за відповідною кореспонденцією рахунків. Крім того, в ордері записуються дані з інших видаткових документів на продукти харчування (актів про нестачу продуктів харчування, про повернення на базу та ін.).

Меморіальний ордер № 13 — Накопичувальна відомість витрачання матеріалів (ф. 396). Використовується для обліку операцій про витрачання матеріалів, крім продуктів харчування.

До меморіального ордеру дані заносяться з первинних документів про витрачання матеріалів (накладних на видачу, забірних карток та ін.).

Записи за дебетом субрахунків, що кореспондують з матеріальними субрахунками, здійснюються в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

У кінці місяця підраховуються підсумки за всіма графами.

Меморіальний ордер № 14 — Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду бюджетних установ (ф. 409). Накопичувальна відомість використовується для обліку операцій нарахування доходів спеціального фонду (субрахунки 711 «Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги», 712 «Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ», 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду»). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3.

Меморіальний ордер № 15 — Зведення відомостей за розрахунками з батьками на утримання дітей (ф. 406). У централізованих бухгалтеріях на підставі відомостей за розрахунками з батьками складається зведення відомостей. Зведення відомостей відкривається виведенням залишку на початок місяця. У кінці місяця за всіма графами підраховуються підсумки на кінець місяця. Усі записи здійснюються окремо за кожною обслуговуючою установою (дитячою групою).

Меморіальний ордер № 16 - Накопичувальна відомість позабалансового обліку. У накопичувальній відомості ведеться облік надходження та вибуття в розрізі об'єктів позабалансового обліку.

До граф 1-6 заносяться дані про надходження (одержання, надання, отримання тощо), а до граф 7-12 заносяться дані про вибуття (використання, списання, повернення, сплату тощо) об'єктів позабалансового обліку:

– необоротні активи, прийняті від сторонніх організацій за договором оренди;

– товарно-матеріальні цінності, прийняті установою на відповідальне зберігання, включаючи спецобладнання, придбане для використання науково-

дослідних і конструкторських робіт за договорами;

– товарно-матеріальні цінності, оплачені органом вищого рівня із державного та місцевих бюджетів і відвантажені установам своєї системи, які перебувають на інших бюджетах;

– усі види обладнання і предметів тирів, спортивних стрільбищ, кабінетів військової дисципліни учбових закладів тощо;

– витрати за незакінченими або закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, які були списані на результати виконання кошторису;

– перехідні призи, прапори, кубки, які засновані різними організаціями і отримані від них для нагороди команд-переможців;

– заборгованість за учнями і студентами за неповернене ними обладнання, білизну, інструменти та інші цінності;

– списана дебіторська заборгованість;

– бланки суворого обліку, що перебувають на зберіганні і видаються в підзвіт (квитанційні книжки, атестати, дипломи, бланки посвідчень тощо); бланки суворої звітності у відповідності з переліками, затвердженими міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади; путівки, отримані безоплатно від громадських, профспілкових та інших організацій;

– суми коштів загального та спеціального фондів, планові асигнування та зобов'язання установ, що утримуються із сільських, селищних, міських (міст районного підпорядкування) бюджетів.

На кінець кожного місяця наводиться вартість залишку об'єктів позабалансового обліку (графа 5) як результат підрахунків показників у цій графі на початок місяця, записів за поточний місяць у цій графі, а також у графах 8 і 11.

При необхідності Накопичувальна відомість об'єктів позабалансового обліку продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату.

Досліджувана установа, Вінницька ШВСМ, додатково застосовує

Меморіальний ордер №17. У ордері накопичується інформація про нараховану компенсацію за харчування учням-спортсменам Вінницької ШВСМ. Підставою для нарахування є наказ директора і табельні відомості, які надаються тренерами-викладачами з видів спорту.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою, що перевірила запис у меморіальному ордері, і головним бухгалтером.

Усі меморіальні ордери підлягають реєстрації в книзі «Журнал-Головна» ф. 308. Облік у ній, як правило, ведеться за субрахунками. В окремих бюджетних установах, за рішенням головного бухгалтера, облік може здійснюватися по рахунках другого, третього і т.д. порядку.

Книга «Журнал-головна» відкривається щорічно записами сум залишків на рахунках на початок року відповідно до балансу. Записи в ній здійснюються один раз на місяць на підставі меморіальних ордерів. Сума за меморіальним ордером переноситься спочатку в графу «Сума оборотів за меморіальним ордером», а потім у дебет і кредит відповідних кореспондуючих рахунків.

Наприкінці місяця перевіряється правильність записів по рахунках синтетичного обліку в книзі «Журнал-головна». Для цього підраховуються обороти по кожному субрахунку і виводяться залишки на кінець місяця в рядку «Всього». Сума оборотів за місяць за всіма субрахунками як за дебетом, так і за кредитом, повинна дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером».

Аналітичний облік ведеться в облікових реєстрах (у книгах, картках, накопичувальних відомостях та ін.).

Для контролю за правильністю бухгалтерських записів по рахунках синтетичного й аналітичного обліку складаються оборотні відомості по кожній групі аналітичних рахунків, поєднаних відповідним синтетичним рахунком.

Підсумки оборотів і залишки за кожним аналітичним рахунком оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів і залишками цих субрахунків книги «Журнал-головна» [68].

### **2.3. Формування фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетних установ**

Бухгалтерський облік не лише інформує про стан і зміни установи, він здійснює контроль за наявністю, рухом, використанням об'єктів господарювання, виконує функцію оцінювання результативності роботи. Таке оцінювання відбувається на підставі узагальнення даних на підсумковому етапі. Цей етап облікового процесу дає змогу отримувати дані про результати роботи за місяць, квартал, півріччя, рік.

Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображають результати фінансово-господарської діяльності установи за певний період.

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного та поточного обліку.

Формування підсумкових показників, складання звітних форм — це досить трудомісткий процес.

Слід мати на увазі, що він відбувається за відносно коротким періодом. За цей час треба підготувати кілька складних показників, заповнити різні звітні форми, пояснення тощо.

Складність організації цього етапу облікового процесу полягає ще й у тому, що крім облікових даних, показників первинного та поточного обліку необхідні дані планування, нормування, фінансів (бюджетування), оперативного та статистичного обліку, а, також, попередніх звітних періодів. Наявність цих даних і показників дає змогу не лише оцінити результати роботи установи, а й виявити тенденцію розвитку.

Звітність бюджетних установ — це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установ за звітний період, яка складається для користувачів з метою прийняття відповідних рішень.



Звітність бюджетних установ досить різноманітна і глибоко деталізована. Це має своє об'єктивне пояснення, адже на підставі звітних форм контролюється виконання бюджетів за видатками, перевіряється доцільність витрачання бюджетних коштів відповідно до плану (кошторису), аналізується повнота і доцільність використання майна, своєчасність платежів, стан розрахунків.

Перед складанням річної бухгалтерської звітності бюджетні установи обов'язково повинні проводити інвентаризацію засобів та розрахунків з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю активів та зобов'язань.

Інвентаризація проводиться відповідно до «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1365/26142 від 30 жовтня 2014 року.

До складання річної звітності мають бути оброблені усі первинні документи, господарські операції відображені на рахунках в облікових регістрах, визначені результати виконання кошторису, закриті рахунки доходів та витрат, визначені фінансові результати, звірені залишки аналітичних і синтетичних рахунків (субрахунків).

Методика складання і подання річної звітності визначається щорічно відповідною інструкцією, затвердженою наказом ДКСУ.

Згідно з вимогами нормативних документів ДКС України в кінці року бюджетні установи визначають фінансовий результат виконання кошторису.

Результат виконання кошторису - це сума, одержана в результаті річного закриття рахунків при підсумовуванні всіх отриманих доходів (касових видатків) і всіх проведених видатків (фактичних видатків).

Результат виконання кошторису формується окремо за відповідними джерелами надходжень: асигнування загального фонду та доходів спеціального фонду у розрізі джерел надходжень.

Фактичні видатки часто не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі.

Перевищення касових видатків над фактичними може свідчити про:

– погашення кредиторської заборгованості за попередній бюджетний період;

– збільшення запасів;

– утворення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

Перевищення фактичних видатків над касовими може свідчити про:

– погашення дебіторської заборгованості, що обліковувалася на початок року;

– утворення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду;

– списання запасів, які були придбані у минулих бюджетних періодах.

Бюджетні установи надають звітність про виконання кошторисів доходів і видатків, податкову, статистичну та іншу види звітності (рис. 2.2.).

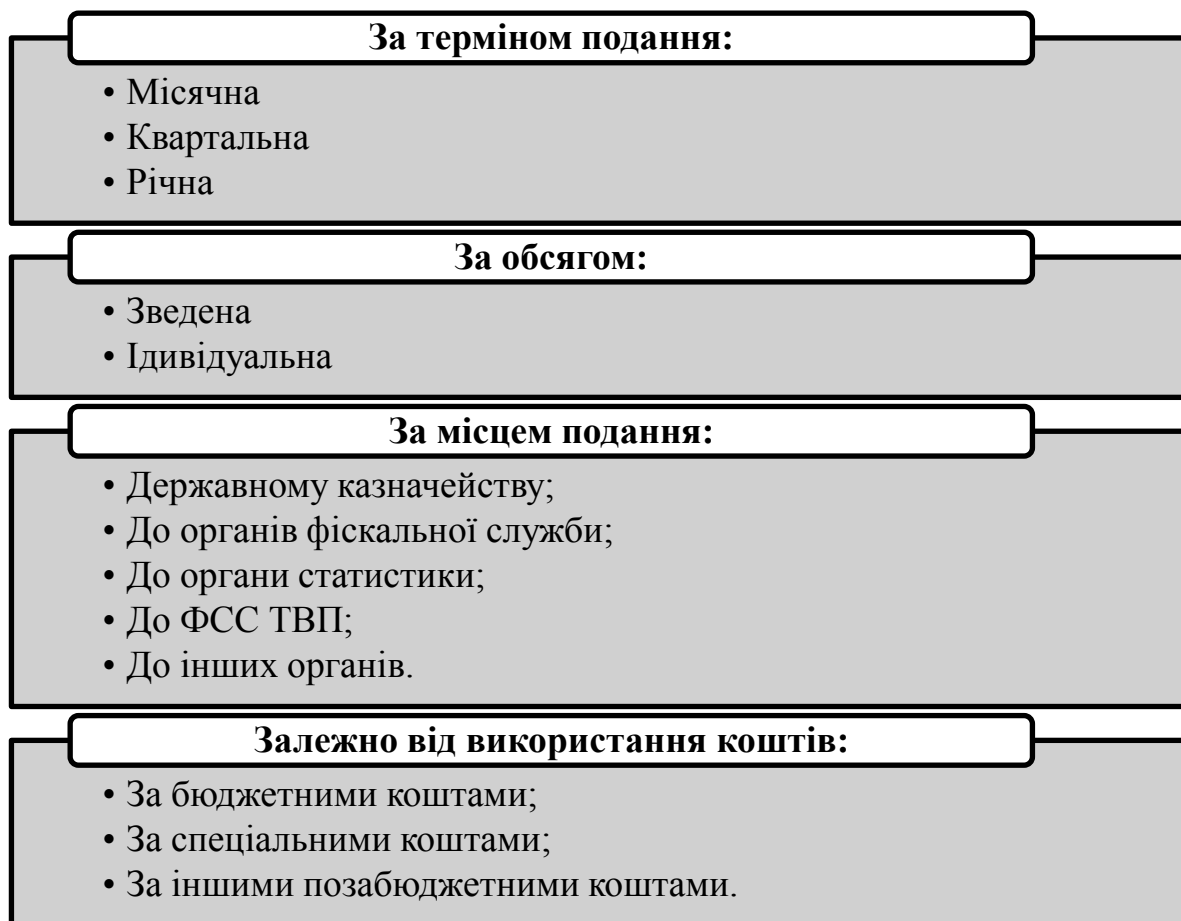


Рис. 2.2. Види бухгалтерської звітності бюджетних установ

Правила складання місячної, квартальної та річної фінансової звітності зображені на рис. 2.3.

На сьогодні всі бюджетні установи та одержувачі бюджетних коштів

перебувають на касовому обслуговуванні в органах Держказначейства. Тому саме органи Держказначейства встановлюють розпорядникам і одержувачам бюджетних коштів державного та місцевого бюджетів терміни подання фінансової, бюджетної та іншої звітності за місцем їх обслуговування в межах термінів, встановлених постановами Кабінету Міністрів України.

Звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень.

Звітність має відповідати аналогічним даним бухгалтерського обліку та звітності органів Державного казначейства України.

Звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку.

Звітність складається наростаючим підсумком з початку року.

Форми звітності складаються у гривнях з копійками.

Форми звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф, рядків. За відсутності даних незаповнені графи та рядки заповнюються прочерками. Додаткові показники у форми звітності вводити забороняється.

Зведена звітність складається головними розпорядниками бюджетних коштів та розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня, що мають свою мережу, на підставі звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, які належать до сфери їх управління, а також звітності за своїми операціями.

Перевірка та порівняння окремих показників у формах звітності здійснюються відповідно до Рекомендацій щодо звірки показників форм звітності, довідок і пояснювальної записки розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів.

Рис. 2.3. Привила складання звітності бюджетних установ

Джерелами формування фінансової, бюджетної та іншої звітності є дані синтетичного і аналітичного обліку, які відображають майнове та фінансове становище бюджетної установи за звітний період.

Джерелами формування бюджетної звітності є дані про кошторисні

призначення, отримані доходи, касові та фактичні видатки бюджетної установи, її дебіторську та кредиторську заборгованість за звітний період.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів подають до органів Державного казначейства України місячну бюджетну звітність (рис. 2.4.).

Вона є незначною за обсягом і призначена для оперативного контролю за наявністю грошових коштів та заборгованості установ.



Рис. 2.4. Форми місячної бюджетної звітності

Квартальну і річну бюджетну, фінансову та іншу звітність подають до:

- органів Державного казначейства України;
- розпорядників бюджетних коштів вищого рівня.

Квартальна звітність є більш об'ємною та включає форми щодо використання отриманих коштів, руху заборгованості, наявності активів і розпорядниками бюджетних коштів складається та подається за формами:

- Баланс (форма № 1);
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду

(форма № 2д, № 2м). Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету;

- 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 № 4-2д, № 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);

- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) окремо за загальним та спеціальним фондами;

- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1);

- Пояснювальна записка з довідками.

Річна звітність складається та подається розпорядниками бюджетних коштів у складі форм, передбачених для квартальної звітності, а також:

- Звіт про рух необоротних активів (форма № 5);

- Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма № 6);

- Звіт про результати фінансової діяльності (форма № 9д, № 9м);

- Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей (форма № 15).

Річна фінансова, бюджетна та інша звітність може містити наступні довідки:

- Довідка про рух грошових коштів;
- Довідка про підтвердження залишків коштів загального та спеціального фондів державного або місцевих бюджетів на реєстраційних рахунках;
- Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків;
- Довідка про залишки бюджетних коштів на інших поточних рахунках в установах банків;
- Довідка про депозитні операції;
- Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м;
- Довідка про використання іноземних грантів;
- Довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення;
- Довідка про небюджетну кредиторську заборгованість;
- Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами;
- Довідка про матеріальні цінності, які передані на відповідальне зберігання;
- Довідка щодо виконання головними розпорядниками розпису витрат спеціального фонду Державного бюджету України за програмами, які фінансуються за рахунок позик міжнародних фінансових організацій складається і подається до органів Державного казначейства України головними розпорядниками коштів державного бюджету, що виконують програми спеціального фонду державного бюджету за рахунок позик

міжнародних фінансових організацій.

Квартальна та річна фінансова звітність одержувачами бюджетних коштів складається та подається за формами:

– Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);

– Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);

– Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);

– Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м);

– Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1).

У річній бюджетній звітності одержувачів бюджетних коштів залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом.

Обсяг залишків і розпорядників і одержувачів на звітну дату повинен відповідати даним виписок з реєстраційних рахунків органів Казначейства та поточних рахунків в установах банків на відповідну звітну дату.

Усі примірники фінансової звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена фінансова звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, у тому числі, в інших областях, до подачі розпорядникам вищого рівня або іншим користувачам, повинні бути перевірені і завізовані відповідним органом Державного казначейства України, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності та додатків до Пояснювальної записки.

Віза органу Державного казначейства України засвідчує, що фінансова

звітність розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів складена відповідно до вимог Порядку, дані фінансової звітності є тотожними аналогічним даним бухгалтерського обліку органів Державного казначейства України і підлягають консолідації у зведеній фінансовій звітності розпорядників бюджетних коштів вищого рівня [59].

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади зведену квартальну та річну фінансову звітність подають Державному казначейству України і Рахунковій палаті. Копії зведеної річної фінансової звітності, попередньо перевіреної Державним казначейством України, подаються до Міністерства фінансів України.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів зведену квартальну та річну бюджетну, фінансову та іншу звітність подають органу Державного казначейства України.

Копії зведеної річної звітності, попередньо завізованої в органах Державного казначейства України, подаються до відповідних фінансових органів. Форми звітності подаються також на електронних носіях згідно з вимогами автоматизованої системи Державного казначейства України.

При несвоєчасному поданні фінансової, бюджетної та іншої звітності Міністерство фінансів України, Держказначейство та їх територіальні органи мають право припинити перерахування коштів з реєстраційних рахунків бюджетних установ.

Крім фінансової та бюджетної звітності усі бюджетні установи складають і подають звіти до фіскальної служби за місцем реєстрації.

Податкова звітність (рис. 2.5.) подається у терміни, що встановлені в Податковому кодексі України.

Статистична звітність подається до управління статистики за термінами, встановленими Держкомстатом та залежно від виду діяльності.

Вінницька ШВСМ подає: 1-Пв «Звіт з праці», 2-інвестиції «Капітальні інвестиції» та № 4-мп «Звіт про залишки і використання енергетичних матеріалів та продуктів перероблення нафти».



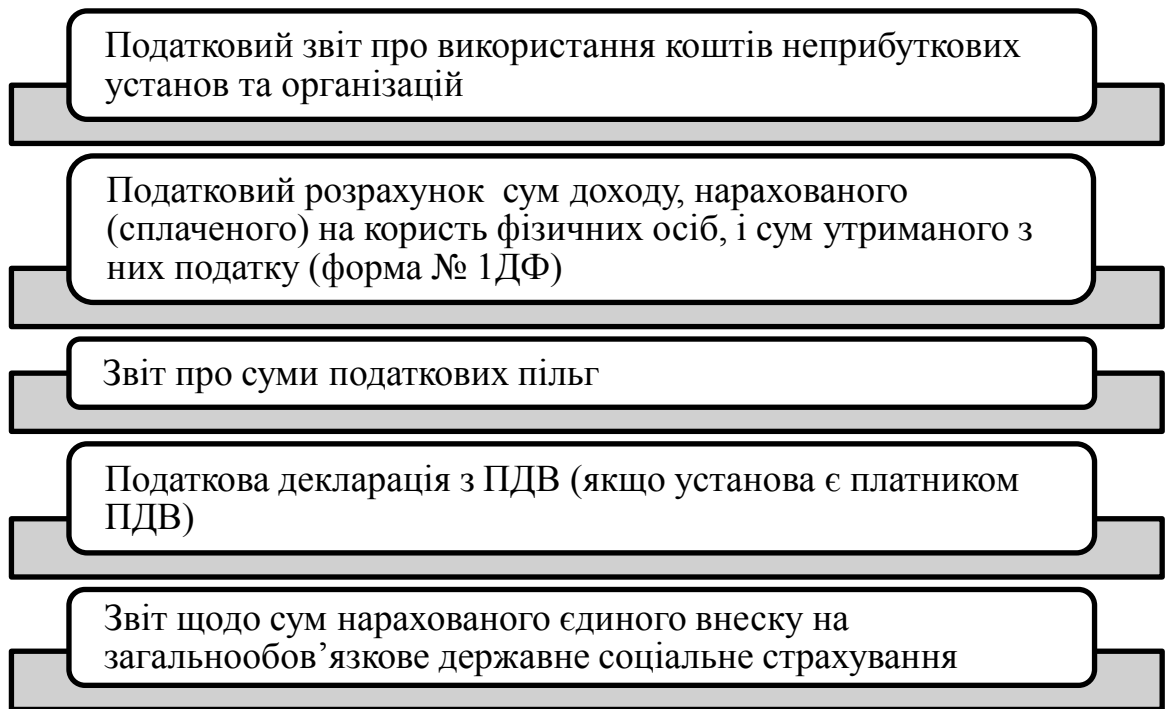


Рис. 2.5. Основна податкова звітність бюджетних установ

Вінницька ШВСМ, до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, подає «Звіт по коштах загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням» за формою Ф4-ФСС з ТВП.

У звіті відображається кількість календарних днів тимчасової непрацездатності та сума допомоги отриманої на виплату за тимчасову непрацездатність Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Звіт складається наростаючим підсумком з початку року в гривнях з копійками та подається до органів Фонду соціального страхування не пізніше 20 числа наступного за звітним періодом місяця.

Також Вінницька школа вищої спортивної майстерності подає «Звіт про зайнятість і працевлаштування інвалідів» за формою 10-ПІ (річна). У звіті відображається кількість штатних працівників, кількість інвалідів і заробітна плата штатних працівників. Звіт складається щороку і до 1 березня, наступного після звітного періоду, подається або надсилається рекомендованим листом за місцем їх державної реєстрації відділенню Фонду соціального захисту інвалідів.

Виходячи з основних вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», метою ведення бухгалтерського обліку і складання звітності є формування повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності й руху грошових коштів організації.

Вагомим стимулом для дотримання вимог законодавства щодо бухгалтерського обліку та звітності, зокрема у бюджетному секторі, є жорстка система штрафів за помилки в обліку, неподання або несвоєчасне подання звітності.

Тому бухгалтери бюджетних установ досить прискіпливо відслідковують новини законодавства щодо бухгалтерського обліку та термінів подання звітності і, переважно, чітко їх дотримуються.

Організація облікового процесу в бюджетних установах відіграє чи не найважливішу роль у їх фінансовій діяльності. Адже жорсткий контроль за бюджетними коштами вимагає від бухгалтерського обліку постійного моніторингу доцільності витрат з метою пошуку нових шляхів економії бюджетних ресурсів. Працівники бухгалтерії стають активними учасниками господарсько-фінансової діяльності бюджетної установи.

Тому від налагодження ефективної роботи бухгалтерської служби, а саме, від організації на високому рівні облікового процесу в цілому, значною мірою залежить подальший розвиток та процвітання чи занепад бюджетної установи.

### РОЗДІЛ 3

## АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ СЬОГОДЕННЯ ЩОДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

### 3.1 Бухгалтерський облік у бюджетних установах згідно з вимогами національних стандартів

Необхідність формування, затвердження та введення в дію Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України (далі - НП(С)БОДС) виникла у зв'язку із переходом держави до ринкових умов господарювання. Розбіжності у веденні обліку, формах звітності, рахунках бухгалтерського обліку в державному секторі та інших видах діяльності створюють перепони перед здійсненням облікових зв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом цінностей [22, с. 87-92].

Протягом останніх десяти років в Україні здійснюються заходи щодо реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в рамках Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затвердженої постановою КМУ від 16.01.2007 року № 34, та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленої розпорядженням КМУ від 01.08.2013 року № 774-р.

Для виконання Стратегії насамперед передбачалось:

- розробити та запровадити НП(С)БОДС з урахуванням вимог міжнародних стандартів (МСБОДС);
- створити єдиний план рахунків бухгалтерського обліку в держсекторі, гармонізований із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 року (GFS 2001);
- удосконалити методи складання та консолідації звітності з використанням сучасних інформаційних систем.

Усі ці заходи неможливо було здійснити без удосконалення законодавства та прийняття низки нових нормативно-правових актів. Однак,

важливо зазначити, що Стратегія планувалась на 2007 – 2015 роки, а фактичного її виконання немає й досі.

Відповідно до плану затвердження НП(С)БОДС протягом 2009–2012 років було розроблено та затверджено Мінфіном дев'ятнадцять НП(С)БОДС, гармонізованих із міжнародними стандартами, але введено в дію лише частину з них, до того ж, починаючи лише з 2015 року.

З 01 січня 2015 року запроваджено дев'ять НП(С)БОДС:

– 121 «Основні засоби». Згруповано основні засади визначення, складу, оцінки, надходження, вибуття та нарахування амортизації основних засобів, які раніше не були чітко прописані у одному законодавчому акті. Впровадження НП(с)БОДС 121 виключило норму щодо обліку активу після первісного його визнання в гривнях без копійок. Тепер основні засоби можуть обліковуватися у гривнях із копійками. У зв'язку з цим вилучено бухгалтерські проведення щодо відображення в обліку списання копійок при введенні активів у експлуатацію. Нововведенням НП(С)БОДС 121 є розширення обсягу розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності. Інформація про основні засоби має наводитися окремо за кожною групою і з'явилися нові показники, які необхідно відображати у звітності. Однією з останніх важливих змін, внесених Міністерством фінансів України щодо обліку основних засобів, є підвищення їх вартісної межі. Так з 10 травня 2016 року матеріальні цінності, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю перевищує 6000 грн. без ПДВ, зараховують до основних засобів [22, с. 87-92];

– 122 «Нематеріальні активи». Визначено порядок відображення інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи у примітках до звітності. Обґрунтовано визнання, первісну оцінку, оцінку після первісного визнання, переоцінку та амортизацію нематеріальних активів. Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати та існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена. Нематеріальний актив підлягає

амортизації, коли має визначений строк корисного використання. Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання не амортизується. Висвітлено випадки зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів;

– 123 «Запаси». Наведено основні організаційні засади ведення бухгалтерського обліку запасів. Розширено склад об'єктів обліку запасів, їх визнання, оцінку запасів на дату балансу та при вибутті;

– 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок». Зазначено, що бюджетні установи застосовують облікову політику, визначену у розпорядчому документі організації, який розроблений відповідно до НП(С)БОДС та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі. Розглянуто випадки, за яких дозволяється змінювати облікову політику установи і вплив змін облікової політики на господарські операції та звітність минулих періодів;

– 127 «Зменшення корисності активів». Врегульовано основні засади визначення і оцінки, відновлення та зменшення корисності активу. На дату річної фінансової звітності бухгалтер бюджетної установи визначає наявність ознаки зменшення корисності активу. Про зменшення корисності активу може свідчити: зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалося; відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу; застаріння, фізичне пошкодження активу; інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось;

– 128 «Зобов'язання». Обґрунтовано склад, визнання та оцінку зобов'язань. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові; поточні; непередбачені; доходи майбутніх періодів;

– 130 «Вплив змін валютних курсів» (крім розділу III, який набуває чинності з 01.01.2017 р.). Визначено методику бухгалтерського обліку операцій в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності

закордонних суб'єктів державного сектора в грошовій одиниці України. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції;

– 132 «Виплати працівникам». Систематизовано інформацію про виплати працівникам за виконані ними роботи. Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду;

– 133 «Фінансові інвестиції». Наведено методичні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності.

Одночасно було запроваджено методичні рекомендації з бухгалтерського обліку в державному секторі окремо для кожного об'єкту обліку; Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ; Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ.

З 01 січня 2017 року за наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 року № 1219 запроваджуються:

– НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затверджено наказом Мінфіну від 28.12.2009 року № 1541. Визначає склад, форми, принципи підготовки та подання звітності бюджетних установ, загальні вимоги до визнання та розкриття її елементів. У фінансових звітах надається інформація про: активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки;

– НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності. Загальна консолідована

звітність включає: консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових коштів, консолідований звіт про власний капітал;

– НП(С)БО 103 «Фінансова звітність за сегментами», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає принципи та порядок формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання звітних сегментів та розкриття їх у звітності. Норми цього стандарту застосовують бюджетні установи, які складають консолідовану звітність та мають територіально відокремлені підрозділи. Інформація про звітні сегменти наводиться за формою «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»;

– НП(С)БОДС 124 «Доходи», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологію формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій. Доходи від обмінних операцій включають: бюджетне асигнування, доходи від надання послуг, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів, інші доходи від обмінних операцій. Доходи від необмінних операцій включають: податкові надходження, неподаткові надходження, трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних організацій для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, які не підлягають погашенню;

– НП(С)БОДС 126 «Оренда», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції щодо оренди та розкриття її у звітності орендарів та орендодавців. Стандарт визначає облік фінансової та операційної оренди;

– НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Мінфіну від 24.12.2010 року № 1629. Визначає порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та розкриття

її у звітності. Інвестиційна нерухомість – це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та збільшення власного капіталу;

– НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджено наказом Мінфіну від 25.01.2012 року № 52. Визначає порядок коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції. Показники річної фінансової звітності за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90% та більше підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. У Примітках до звітності, крім інформації про факт коригування показників, наводиться інформація про індекс інфляції на дату балансу та зміни індексу інфляції протягом поточного та попереднього звітних періодів;

– НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2011 року № 1798. Визначає порядок формування облікової інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів. Регулює порядок визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Установлено методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, методику розрахунку кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом з фіксованою ціною, за будівельним контрактом із ціною «витрати плюс», складу витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту;

– НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування бухгалтерської інформації про фінансові інструменти та розкриття її у звітності. Фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно призводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору та фінансового зобов'язання або інструменту власного капіталу у іншого. Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на: фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу та похідні



фінансові інструменти. Даний стандарт також визначає порядок визнання та оцінки фінансових інструментів, облік хеджування;

– НП(С)БОДС 135 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну від 18.05.2012 року № 568. Визначає порядок формування облікової інформації про витрати та розкриття її у звітності. Витрати поділять на витрати за обмінними та за необмінними операціями. До витрат за обмінними операціями включають: оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизацію, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, втрати від зменшення корисності активів та інші). До витрат за необмінними операціями включають: трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо), інші витрати за необмінними операціями (неповернення депозитів, списана дебіторська заборгованість тощо);

– розд. III НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Мінфіну від 11.08.2011 року № 1022, який визначає порядок складання фінансової звітності в іноземних валютах закордонними суб'єктами держсектора та її консолідацію контрольованими суб'єктами;

– Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Наказом № 1219 (далі – Порядок застосування Плану рахунків);

– Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена Наказом № 1219;

– План рахунків.

Введення в дію наведених вище нормативних актів планувалося на 2016 рік. Однак, Методичні рекомендації щодо запровадження вище наведених національних стандартів поки що не затверджено.

Для того, щоб зрозуміти сутність впровадження НП(С)БОДС, які готують до введення в дію, доцільно розглянути їх зіставність із Міжнародними

стандартами бухгалтерського обліку державного сектору (МСБОДС) в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Зіставність національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору

НП(С)БОДС		МСБОДС	
<b>Стандарти, які регулюють складання фінансової звітності</b>			
101	«Подання фінансової звітності»	1	«Подання фінансових звітів»
		2	«Звіт про рух грошових коштів»
		14	«Події після дати звітності»
		20	«Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
		24	«Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів»
102	«Консолідована фінансова звітність»	6	«Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання»
		22	«Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор»
103	«Фінансова звітність за сегментами»	18	«Звітність за сегментами»
105	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	10	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
<b>Стандарти, які регулюють ведення бухгалтерського обліку</b>			
124	«Доходи»	9	«Дохід від операцій обміну»
		23	«Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти)»
126	«Оренда»	13	«Оренда»
129	«Інвестиційна нерухомість»	16	«Інвестиційна нерухомість»
131	«Будівельні контракти»	11	«Будівельні контракти»
134	«Фінансові інструменти»	15	«Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації»
135	«Витрати»	5	«Витрати на позику»

Як видно з таблиці, повної відповідності національних стандартів міжнародним немає, але дублювання спостерігається.

У НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», розкриваються принципи підготовки та якісні характеристики фінансової звітності, загальні

вимоги до облікової політики, склад та елементи фінансової звітності, розкриття інформації щодо пов'язаних сторін, події після дати балансу, розкриття інформації у фінансовій звітності. Наведені вище та інші додаткові вимоги до фінансової звітності висвітлюють шість міжнародних стандартів. Зокрема, ширше розкриті події після дати балансу (МСБОДС 14), розкриття інформації щодо пов'язаних сторін (МСБОДС 20). Окремо розкрито вимоги до фінансової звітності про частки у спільних підприємствах (МСБОДС 8) та представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів, які підлягають оприлюдненню (МСБОДС 24).

На відміну від МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» у НП(С)БОДС 101, крім річної звітності, передбачена ще проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Також перший звітний період новоствореного суб'єкта державного сектору може бути меншим, але не більшим за 12 місяців (бюджетного року), що не передбачено в міжнародному стандарті.

Щодо самих форм фінансової звітності, то вони наведені в додатках до відповідних стандартів і дещо відрізняються. Зокрема, статті активу Балансу за НП(С)БОДС 101 поділені на :

- нефінансові активи, тобто основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, запаси, МШП, готова продукція тощо;

- фінансові активи – дебіторська заборгованість за її видами, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти. За міжнародними стандартами такі активи поділені на поточні та непоточні, аналогічно до звітності комерційних підприємств. Структура пасиву Балансу, переважно, збігається з міжнародними стандартами, тобто відображається власний капітал та зобов'язання, які поділені за термінами їх погашення. Однак відрізняється порядок розміщення статей, деякі їх види. Наприклад, розрахунки з оплати праці за НП(С)БОДС 101 відображаються лише у складі поточних зобов'язань, а за МСБОДС 1 виплати працівникам показують в розрізі поточних і непоточних виплат; у складі власного капіталу за НП(С)БОДС 101 показують ще фонд дооцінки та

капітал у підприємства. Також у Балансі за міжнародними стандартами немає таких статей, як витрати та доходи майбутніх періодів, забезпечення. У Звіті про фінансові результати за МСБОДС 1 витрати розкриваються або за функцією, або за характером.

Звіт про фінансові результати за НП(С)БОДС 101 передбачає необхідність окремо розкривати доходи від обмінних та необмінних операцій за їх видами, витрати – як за економічними елементами, так і за їх функціями. Також у цьому звіті показується окремим розділом виконання кошторису. У Звіті про рух грошових коштів за НП(С)БОДС 101 інформація розкривається ширше, зокрема: надходження та витрачання від операційної діяльності наводяться в розрізі як обмінних, так і необмінних операцій.

Звіт про власний капітал розкриває зміни, які відбулись у його складових внаслідок переоцінки необоротних активів, збільшення чи зменшення капіталу, інших змін. Відповідно до НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» виділяють консолідовану фінансову звітність та загальну консолідовану фінансову звітність суб'єктів державного сектору, яка складається Державною казначейською службою України з метою отримання інформації про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. Тобто консолідація фінансових звітів у державному секторі здійснюється поступово. У формах консолідованої фінансової звітності інформація за статтями розкривається у розрізі бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету, місцевого бюджету та органів бюджетних цільових фондів. Міжнародними стандартами ці два види консолідованих звітів регулюються окремо: МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» застосовують контролюючі суб'єкти державного сектору, а МСБОДС 22 «Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор» використовується для складання загальної консолідованої звітності урядом.

Облік витрат у державному секторі регулює НП(С)БОДС 135 «Витрати», який наводить класифікацію витрат у розрізі обмінних та необмінних операцій,

визнання витрат, їх оцінку та склад собівартості продукції. Міжнародні стандарти регулюють лише облік витрат на позики (МСБОДС 5). Однак у НП(С)БОДС 135 немає визначення терміна «витрати». НП(С)БОДС 1 розглядає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, не визнаючи при цьому витратами зменшення корисності активів, як це передбачено у МСБОДС 1, МСБОДС 5.

Для ведення обліку в державному секторі України затверджено 19 національних стандартів на відміну від 26 міжнародних. Однак частина національних стандартів об'єднує в собі вимоги та положення декількох міжнародних стандартів: НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», НП(С)БОДС 124 «Доходи», НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів». У міжнародних стандартах, на відміну від національних, наведено значно більше прикладів для пояснення термінів чи положень. Водночас, міжнародні стандарти не розглядають облік нематеріальних активів, який регулює НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Склад фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами не відрізняється, однак перелік статей, за якими необхідно розкривати інформацію про активи, власний капітал та зобов'язання за національними стандартами, є ширший. За міжнародними стандартами для державного сектору не передбачено подання проміжної звітності. Облік витрат розкритий ширше у НП(С)БОДС 135 в розрізі обмінних та необмінних операцій, водночас в ньому не розглядаються витрати на позики, які регулюють міжнародні стандарти. Існує невідповідність у визначенні терміна «витрати».

Отже, загалом, національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору відповідають основі міжнародних, однак, деякі істотні розбіжності між ними існують. Розкриття, аналіз всіх відмінностей цих стандартів та їх вдосконалення потребують подальших наукових досліджень.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах України, безперечно, потребує кардинальних позитивних змін. Вдосконалити систему бюджетного бухгалтерського обліку має допомогти впровадження стандартів. Застосування їх норм у практичній роботі дасть змогу виявити недоліки і невідповідності, які можуть заявити про себе. Процес впровадження стандартів у дію розпочався. Він несе за собою зміни і сподівання на те, що головна мета неодмінно буде досягнута – вдосконалення бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки України.

### **3.2. Облікова політика бюджетних установ**

Термін «облікова політика» виник у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів. В Україні він офіційно введений у 1999 році Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення.

Проте, більшість вчених присвячує свої праці вивченню сутності поняття «облікова політика» загалом.

У навчально-методологічній літературі немає єдиного трактування цього терміну. Так, С. Ткаченко дотримується думки, що облікова політика – це сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Т. Канєва вважає, що облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які обирає підприємство.

Такі науковці, як С. Голов, О. Вербило розуміють під обліковою політикою принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації. С. Свірко дає таке визначення обліковій політиці: «Сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до

узагальнюючого – складання звітності».

Проаналізувавши ці визначення, можна зробити висновок, що облікова політика суб'єкта господарювання – це сукупність принципів та методів, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності.

Сьогодні важливо переосмислити роль облікової політики у процесі управління бюджетною установою. Управлінська спрямованість бюджетної установи дасть змогу повною мірою впливати на процеси господарювання. Формування облікової політики бюджетних установ можна розглядати як напрям підвищення ефективності їх функціонування. Облікова політика, як елемент управління установою, дає змогу керівництву приймати більш раціональні рішення, аналізувати роботу бюджетної установи, здійснювати і контролювати цільове використання засобів відповідно до затвердженого кошторису.

На основі правильно сформованої облікової політики є змога виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності та використання коштів як бюджетних, так і спеціального фонду.

Облікова політика є також дієвим інструментом системи внутрішнього контролю, а наказ про облікову політику – складовою частиною сфери контролю бюджетних установ.

Формування облікової політики є процесом, який поєднує організацію бухгалтерського обліку та його методичні засади. При здійсненні цього процесу потрібно чітко окреслити сферу дії облікової політики.

Вивчаючи бухгалтерський облік у бюджетних установах, його особливості, відмінності від обліку інших суб'єктів господарської діяльності, важливим є врахування досвіду регламентації обліку зарубіжних країн.

Розроблення облікової політики в бюджетних установах є трудомістким процесом і вимагає від виконавців певних здібностей і підготовки.

Формування облікової політики відбувається на трьох рівнях рис. 3.1.



Рис. 3.1. Рівні формування облікової політики

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: автономності, безперервності, доказовості, відповідності, єдиного грошового вимірника, правомірності, обачності та періодичності.

На основі принципу безперервності обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік. У будь-якому разі, вона має залишатися незмінною, принаймні, протягом календарного року (з 1 січня по 31 грудня).

Облікова політика бюджетної установи повинна бути головним інструментом для забезпечення безперервності та планомірності її діяльності.

Треба зазначити, що є низка проблем у формуванні облікової політики. Автори І. Адамов, М. Грінчук, Д. Бринзила виділяють такі проблеми формування облікової політики: відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах; відсутність наказів про облікову політику в бюджетних установах; порушення основних принципів ведення бухгалтерського обліку. Ми лише частково поділяємо їхню думку. Оскільки у досліджуваній установі усіх принципів бухгалтерського обліку дотримуються і наказ про облікову політику недосконалий, але є.

Полеміка щодо облікової політики бюджетних установ триває впродовж кількох останніх років. Однак відсутність систематизованої нормативно-методологічної бази регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних



установах накладає свій відбиток. Досі однозначно ніде не визначено, яким документом має регламентуватися облікова політика: наказом чи положенням. Керівником досліджуваної установи прийнято рішення на користь наказу.

У процесі розроблення наказу про облікову політику слід враховувати ряд факторів рис. 3.2.



Рис. 3.2. Фактори впливу на формування облікової політики

У наказі про облікову політику зазначається вибраний установою варіант з альтернатив, дозволених чинним законодавством. Якщо нормативними документами не регламентується порядок ведення обліку чи окремої процедури, то установа самостійно визначає його, базуючись на професійних судженнях та чинних НП(С)БОДС і затверджує цю норму в наказі про облікову політику.

Облікова політика може змінюватися тільки у разі, якщо змінюються вимоги статуту, вимоги органу, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності суб'єкта державного сектору.

Із 01 січня 2017 року велика кількість нормативно правових актів, які визначали методологію ведення бухгалтерського обліку у бюджетних

установах, втрачає чинність. Вводяться в дію новий план рахунків, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі і Методичні рекомендації до них. Відповідно, виникає необхідність кардинально змінювати облікову політику бюджетної установи.

Наказ про облікову політику Вінницької ШВСМ (зі змінами) наведено в додатку А.

Вінницькою школою вищої спортивної майстерності, згідно наказу директора «Про облікову політику», визначено перелік норм, якими слід керуватися у процесі ведення бухгалтерського обліку, а саме:

Встановити форму організації ведення бухгалтерського обліку – бухгалтерську службу, у складі: головного бухгалтера та бухгалтера. Права та обов'язки бухгалтерської служби визначені Положенням про бухгалтерську службу Вінницької ШВСМ, Посадовими інструкціями головного бухгалтера та бухгалтера.

Встановити меморіально-ордерну форму бухгалтерського обліку — для обліку записів господарських операцій в облікових регістрах і формах меморіальних ордерів бюджетної установи.

Підставою для бухгалтерського обліку є первинні документи, які фіксують факт здійснення операції та мають бути складені під час її здійснення. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, у якому їх здійснено. Усі первинні документи повинні передаватися для обробки до бухгалтерії не пізніше наступного робочого дня після їх надходження до установи і перевірятися на відповідність форми і повноту змісту. Первинні документи, оформлені неналежним чином, мають бути повернені контрагенту протягом двох днів. У разі несвоєчасного складання первинних документів, недостовірного відображення в них даних чи оформлення з порушенням законодавчих та нормативних вимог працівники притягуються до відповідальності згідно із законодавством України.

Усі меморіальні ордери повинні формуватися не пізніше 3-го числа місяця, що настає за звітним і підлягають реєстрації у книзі «Журнал-Головна».

Облік у книзі «Журнал-Головна» вести по субрахунках, обороти мають формуватися не пізніше 5-го числа місяця, що настає за звітним.

Використовувати Меморіальний ордер №17 для відображення операцій, які не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення, зокрема, накопичувати інформацію про нараховану компенсацію за харчування учням-спортсменам Вінницької ШВСМ. Підставою для нарахування є наказ директора і таблиці-відомості, які складаються тренерами-викладачами з видів спорту.

Затвердити графік документообігу.

У наказі зазначено перелік посад, які мають право підпису платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів.

Право першого підпису надано директору та заступнику директора.

Право другого підпису надано головному бухгалтеру і тимчасово, на випадок відпустки чи тимчасової втрати працездатності головного бухгалтера, – в. о. головного бухгалтера.

Визначено перелік посад, яким надаються повноваження на отримання та видачу товарно-матеріальних цінностей: бухгалтер, тренери-викладачі, лікар і водій.

Інвентаризаційній комісії, склад якої затверджується з початку року, окремим наказом, надати повноваження зі списання, приймання-передачі та встановлення ліквідаційної вартості майна.

Встановлено терміни проведення інвентаризації, зокрема:

- основних засобів, інших необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів та запасів, крім тих, для яких визначено іншу періодичність, перед складанням річної звітності щороку — станом на 1 листопада;

- грошових коштів, грошових документів, бланків сурової звітності — раз на квартал (раптово на будь-яку дату);

- реєстраційні, спеціальні реєстраційні та поточні рахунки — щоразу після отримання виписок із них;

- розрахунки з дебіторами та кредиторами — станом на 1 листопада та раз на квартал за наявності заборгованості (перед здаванням звітності).

Затверджено робочий план рахунків, у якому аналітичний облік матеріальних цінностей, придбаних за рахунок різних джерел фінансування, вести в окремих регістрах бухгалтерського обліку. Для деталізації обліку активів та пасивів, сформованих за рахунок різних джерел фінансування, зокрема, спеціальний фонд у плані рахунків передбачити субрахунки шляхом додавання до номера рахунка цифри п'ятого порядку – «0».

Відповідно витрати установи поділяти на:

- видатки загального фонду бюджету;
- видатки спеціального фонду.

Витрачання коштів загального та спеціального фондів проводити згідно з кошторисом доходів та видатків, місячними планами асигнувань.

Бухгалтерський облік виконання кошторису здійснювати в розрізі джерел фінансування. Діяльність установи за всіма джерелами фінансування (загальний та спеціальний фонд) відображається на єдиному балансі.

Бухгалтерський облік вести відповідно до правил, установлених Державною казначейською службою. Ними слід керуватися при веденні рахунків і складанні зовнішньої та внутрішньої звітності. Вести бухгалтерський облік і складати фінансову та бюджетну звітність у валюті України. Операції в іноземній валюті відображаються в бухгалтерському обліку та звітності у валюті України з перерахуванням її за курсом Нацбанку на дату здійснення операції. Головним звітним періодом є календарний рік. Проміжні облікові періоди визначаються кварталами, місяцями.

Кошти установи обліковувати на реєстраційних рахунках, відкритих в ГУДКСУ у Вінницькій області. Нумерація платіжних документів провадиться окремо по кожному реєстраційному рахунку (щодо кожного джерела фінансування).

Для аналітичного обліку готівкових операцій, касових, фактичних та капітальних видатків, отриманих і перерахованих асигнувань, прийнятих

зобов'язань обліку застосовувати форми карток і книг аналітичного обліку.

Встановити погодинну форму оплати праці тренерам-викладачам залежно від кількості годин навчально-тренувальної роботи на тиждень. Місячна заробітна плата визначається шляхом множення ставки заробітної плати з урахуванням підвищень (за спеціалізацію) на фактичний обсяг навчально-тренувальної роботи за тиждень і ділення цього добутку на норму годин за тиждень (24 години). Обсяг навчально-тренувальної роботи та іншої роботи, пов'язаної з тренувальним процесом, які виконують тренери-викладачі за основним місцем роботи, при погодинній оплаті праці не обмежується.

Господарські відносини з постачальниками товарів, робіт і послуг обов'язково оформлювати договорами. Вести реєстрацію договорів, укладених із постачальниками, у книзі реєстрації договорів.

Платежі здійснювати після отримання товарів, робіт та послуг. Підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій є первинні документи, які містять відомості про господарську операцію та підтверджують факт її здійснення (акти виконаних робіт, накладні, товарно-транспортні накладні та рахунки до них тощо). Попередню оплату в договорах на закупівлю товарів, робіт і послуг передбачати лише після отримання належним чином оформленого рішення головного розпорядника бюджетних коштів у порядку й у межах термінів, установлених постановою КМУ «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.2014 року № 117.

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням необоротних активів і малоцінних необоротних матеріальних активів кожному об'єкту присвоювати восьмизначний інвентарний номер.

Необоротні активи, отримані безоплатно як благодійна чи гуманітарна допомога, приймати інвентаризаційною комісією. Комісія складає акт, у якому зазначається найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей за ринковими цінами на аналогічні їх види.

Строки корисного використання для основних засобів визначати за

нормативами встановленими згідно Порядку забезпечення закладів фізичної культури і спорту спортивним обладнанням, спортивним інвентарем та встановлення строків їх використання, затверджено наказом Міністерства молоді та спорту України від 10 червня 2014 року № 1851.

У разі списання автомобілів, технічних засобів, електроприладів передбачено залучати компетентні організації для надання необхідних технічних висновків.

Списання необоротних активів здійснювати відповідно до Порядку списання об'єктів державної власності, затвердженого постановою КМУ від 08.11.2007 року № 1314 та рішення сесії Вінницької обласної Ради 6 скликання від 18.12.2012 року №432.

Списанню підлягають матеріальні цінності, непридатні для подальшого використання, морально застарілі, фізично зношені та запаси, використані на потреби закладу, тільки з дозволу керівника.

Одиницею аналітичного обліку запасів встановлено – найменування.

Вибуття запасів оцінювати за методом середньозваженої собівартості.

Наказом затверджено бланки довіреності та подорожнього листа .

Вносити майно за межі приміщення установи, у т.ч. і те, що потребує ремонту чи належить працівникам, дозволено тільки за візою керівника установи чи його заступника. Заносити особисті речі працівників на територію установи дозволено на підставі заяви працівника з дозвільною візою керівника чи його заступника. Завізовану заяву про внесення особистих речей передавати до бухгалтерії для відображення їхнього руху на позабалансовому рахунку. Укладати договір про відповідальне зберігання.

Відповідальність за своєчасне подання форм фінансової, бюджетної, статистичної та податкової звітності покладено на головного бухгалтера.

Контроль за виконанням наказу залишається за директором.

Наказ «Про облікову політику» Вінницької ШВСМ є розпорядчим документом бюджетної установи і затверджується на час її діяльності. До цього наказу, за потреби, можна вносити зміни з визначеної дати.

### 3.3. Специфічні особливості організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах, актуальні проблеми та шляхи їх вирішення

Сучасні темпи розвитку економіки диктують нові вимоги до обліку в установах державного сектору, що вимагає вдосконалення його організації. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ шляхом впровадження в дію національних стандартів є першим кроком до якісних змін.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах має свої специфічні особливості, представлені на рисунку 3.3.

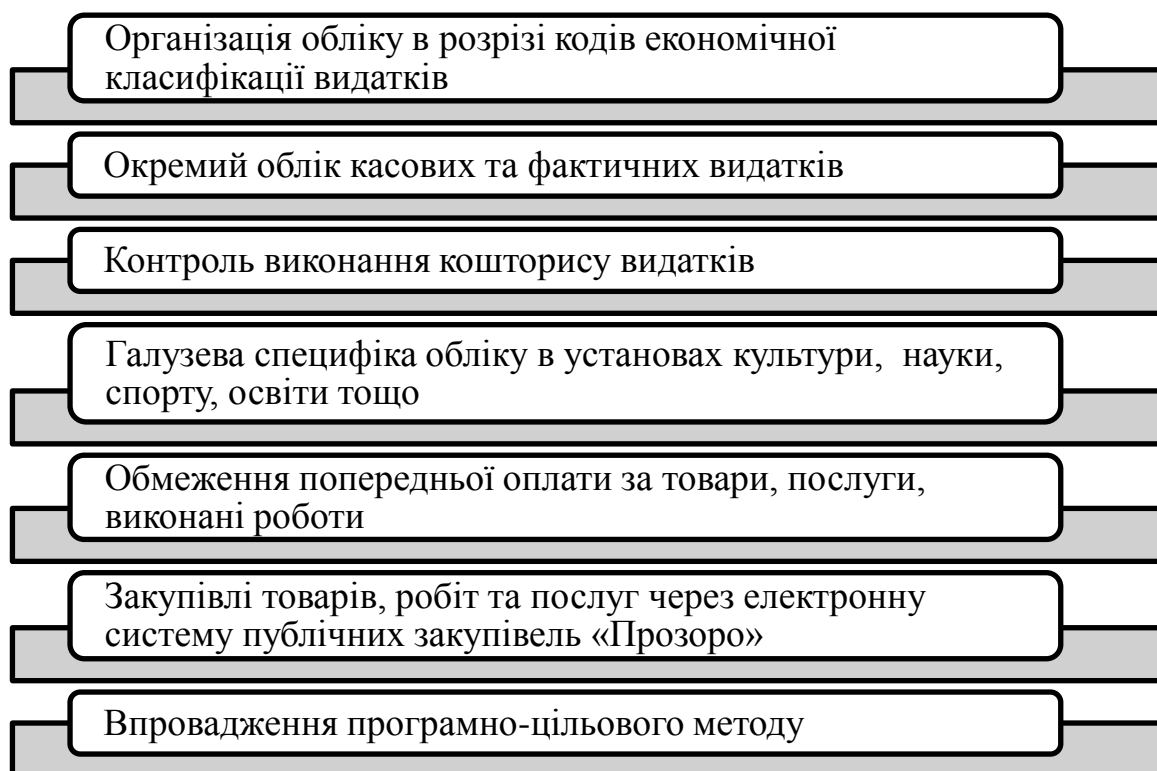


Рис. 3.3. Специфічні особливості бухгалтерського обліку у бюджетних установах

Галузевою специфічною особливістю обліку у Вінницькій ШВСМ є те, що вона працює в режимі постійно-діючих навчально-тренувальних зборів з підготовки учнів до складу збірних команд України з восьми олімпійських видів спорту. За дні тренувань учням-спортсменам виплачується компенсація за харчування. Також Вінницька ШВСМ здійснює витрати на відрядження учнів та їх тренерів-викладачів на навчально-тренувальні збори і змагання державного (кубки і чемпіонати України) та міжнародного рівнів (чемпіонати

та кубки Європи і світу, Олімпійські ігри);

Особливого значення в обліковому процесі набуває попередня оплата. Постановою Кабінету Міністрів України «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» № 117 від 23 квітня 2014 року визначено умови, за яких може здійснюватися попередня оплата за товари, роботи та послуги.

Досліджувана установа, Вінницька ШВСМ, з письмового дозволу Управління фізичної культури та спорту Вінницької облдержадміністрації, може здійснювати попередню оплату на строк не більше одного місяця у разі закупівлі:

- послуг пошти та зв'язку;
- транспортних послуг з авіаперевезень та залізничних перевезень;
- інших товарів вартістю не більш як 100 тис. гривень;
- інших робіт і послуг, якщо розмір такої оплати не перевищує 30 відсотків їх вартості.

Розпорядники бюджетних коштів та одержувачі бюджетних коштів здійснюють попередню оплату тільки тих товарів, робіт і послуг, що, згідно з договорами про закупівлю, передбачається поставити, виконати і надати протягом поточного бюджетного періоду.

На строк більше одного року дозволяється попередня оплата при передплаті періодичних видань на наступний бюджетний період (рік).

Обмеження попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи перешкоджає у виборі постачальників саму бюджетну установу, оскільки в сучасних умовах ринку не всі погоджуються на відвантаження товарів без попередньої оплати. Але, одночасно, таке обмеження є запобіжним заходом від недобросовісних постачальників і попереджає розкрадання бюджетних коштів. Бюджетні установи пристосовуються будувати стосунки на довірі. Добросовісні постачальники ідуть на зустріч бюджетним установам і погоджуються відвантажувати товари до оплати.

З метою забезпечення ефективного та прозорого здійснення закупівель,



створення конкурентного середовища у сфері публічних закупівель, запобігання проявам корупції у цій сфері і розвитку добросовісної конкуренції з 01 серпня 2016 року набрав чинності Закон України «Про публічні закупівлі» №922- VIII від 25 грудня 2015 року.

Якщо вартість предмета закупівлі товарів чи послуг дорівнює або перевищує 200 тисяч гривень, а робіт - 1,5 мільйона гривень, то Вінницька ШВСМ керується нормами вище наведеного закону.

Закупівля здійснюється відповідно до річного плану закупівель. Річний план закупівель, додаток до річного плану та зміни до них безоплатно оприлюднюються у системі «Прозоро» на офіційному сайті ШВСМ протягом п'яти днів з дня їх затвердження.

Для організації та проведення процедур закупівель досліджувана установа створила тендерний комітет, який діє на засадах колегіальності та неупередженості.

Тендерний комітет: планує закупівлі, складає та затверджує річний план закупівель; здійснює вибір процедури закупівлі; проводить процедури закупівель; забезпечує рівні умови для всіх учасників, об'єктивний та чесний вибір переможця; забезпечує складання, затвердження та зберігання відповідних документів з питань публічних закупівель; забезпечує оприлюднення інформації та звіту щодо проведення торгів.

Рішення тендерного комітету оформлюються протоколом. У рішенні відображаються результати поіменного голосування членів комітету, присутніх на засіданні, з кожного питання.

Протокол підписується всіма членами комітету, присутніми на його засіданні. У разі відмови члена тендерного комітету підписати протокол, про це зазначається у протоколі з обґрунтуванням причин відмови.

Закупівля може здійснюватися шляхом застосування однієї з процедур, наведених на рисунку 3.4.

Бюджетна установа здійснює процедури закупівлі шляхом використання електронної системи закупівель.

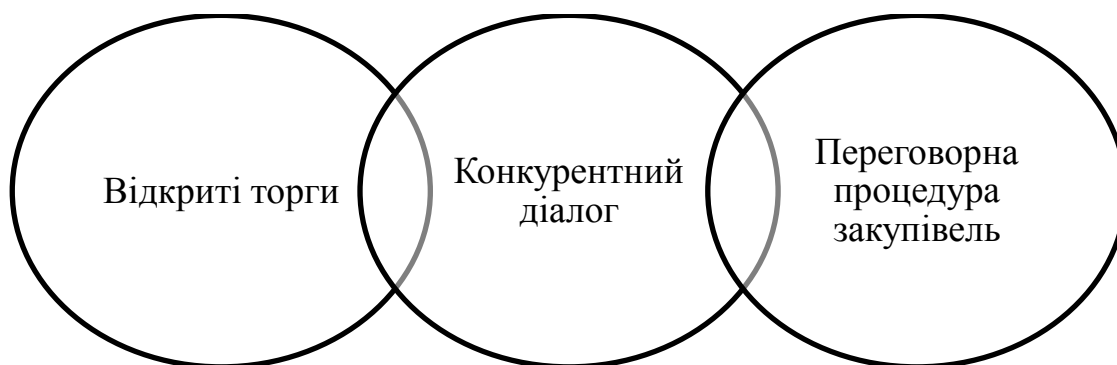


Рис. 3.4. Процедури здійснення публічних закупівель

Відкриті торги є основною процедурою закупівлі. Під час проведення процедури відкритих торгів тендерні пропозиції мають право подавати всі зацікавлені особи. Для проведення процедури закупівлі має бути подано не менше двох пропозицій.

Критеріями оцінки, у разі здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, що виробляються, виконуються чи надаються не за окремо розробленою специфікацією (технічним проектом), для яких існує постійно діючий ринок, є ціна. Замовник відхиляє тендерну пропозицію в разі, якщо:

- учасник не відповідає кваліфікаційним критеріям і не надав забезпечення тендерної пропозиції, якщо таке забезпечення вимагалось;
- переможець відмовився від підписання договору про закупівлю відповідно до вимог тендерної документації;
- пропозиція учасника не відповідає умовам тендерної документації;
- наявні інші підстави.

Конкурентний діалог може бути застосовано замовником, якщо: замовник не може визначити необхідні технічні, якісні характеристики (специфікації) робіт або визначити вид послуг і для прийняття оптимального рішення про закупівлю необхідно провести переговори з учасниками. Предметом закупівлі є консультаційні, юридичні послуги, розробка інформаційних систем, програмних продуктів, здійснення наукових досліджень, експериментів або розробок, виконання дослідно-конструкторських, будівельних робіт, визначення вимог до виконання яких потребує переговорів.

Переговорна процедура закупівлі - це процедура, що використовується

установою як виняток і відповідно до якої установа укладає договір про закупівлю з учасником після проведення переговорів з одним або кількома учасниками.

Якщо вартість предмету закупівлі товарів чи послуг знаходиться в межах від трьох тисяч гривень до 200 тисяч гривень, а робіт - до 1,5 мільйона гривень, то Вінницька ШВСМ керується нормами Порядку здійснення допорогових закупівель, затвердженого наказом ДП «Зовнішторгвидав України» від 13 квітня 2016 року № 35. Відповідно до цього порядку, закупівля передбачає етапи, зображені на рисунку 3.5.



Рис. 3.5. Етапи здійснення допорогових закупівель

Для проведення закупівлі Вінницька ШВСМ розміщує в системі «Прозоро» оголошення. Замовникам забороняється вказувати потенційним учасникам, який з Авторизованих електронних майданчиків вони використовують для проведення торгів.

При визначенні умов закупівлі замовник має визначити такі параметри закупівлі:

- назва предмету закупівлі із зазначенням коду за Єдиним закупівельним словником Державним класифікатором 021:2015;
- кількість одиниць предмету закупівлі;
- очікувану вартість закупівлі, що не може бути меншою, ніж 3 000 гривень;
- тривалість періоду уточнень, що має становити не менше 1-го робочого дня, якщо очікувана вартість закупівлі становить від 3 000 гривень до 50 000 гривень, та не менше 3-х робочих днів, якщо очікувана вартість закупівлі перевищує 50 000 гривень;

– тривалість періоду подання пропозицій, що має становити не менше 1-го робочого дня, якщо очікувана вартість закупівлі становить від 3 000 гривень до 50 000 гривень, та не менше 2-х робочих днів, якщо очікувана вартість закупівлі перевищує 50 000 гривень;

– крок аукціону, який зазначається у гривнях і вираховується як відсоткове відношення до очікуваної вартості закупівлі, та має знаходитись у діапазоні від 0,5% до 3% від очікуваної вартості закупівлі;

– нецінові критерії та їхню питому вагу, що сумарно не може перевищувати 30%, якщо замовник має намір застосувати процедуру оцінки за критеріями іншими, ніж ціна.

Також Вінницька ШВСМ на електронному майданчику до оголошення про закупівлю додає: проект договору, тендерну документацію та технічні вимоги до предмета закупівлі.

Аукціон має три етапи (раунди), під час яких учасники закупівель понижують ціну для перемоги в торгах. При чому під час аукціону першим понижує ціну той учасник, у якого цінова пропозиція найвища, а останнім той учасник, у якого ціна найменша. У одному раунді понижувати ціну дозволяється лише один раз. По закінченню третього раунду аукціону визначається потенційний переможець, який запропонує найнижчу ціну за предмет закупівлі. Якщо уся тендерна документація відповідає вимогам і предмет закупівлі задовольняє потреби бюджетної установи, учасник визнається переможцем, що підтверджується протоколом тендерного комітету. Якщо ж предмет закупівлі не відповідає вимогам бюджетної установи чи учасник не надав усієї необхідної документації, тендерний комітет протоколом дискваліфіковує учасника і розглядає наступного потенційного переможця закупівель за тією ж процедурою.

Договір з Переможцем укладається не раніше, ніж через 2 робочих дні після оприлюднення рішення про Переможця Закупівлі. Підписаний договір оприлюднюється у системі протягом 2 робочих днів з дня його укладання [70].

Досліджувана установа зобов'язана завершити закупівлю шляхом

підписання договору або відміни закупівлі протягом 30 днів з кінцевого строку подання пропозицій.

Вагомою новацією для установ є впровадження програмно-цільового методу, якому передували зміни Бюджетного кодексу України.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [9].

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом, застосовується, починаючи із складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік.

Основним елементом ПЦМ є бюджетна програма.

Бюджетна програма – це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [9].

Процес розробки та реалізації бюджетних програм можна поділити на чотири етапи: планування програм, їх погодження, виконання та аналіз виконання програм. У свою чергу аналіз виконання програм складається з моніторингу та оцінки.

Бюджетні програми затверджуються щорічно виключно в межах наявних бюджетних ресурсів з метою досягнення конкретного результату при використанні цих ресурсів.

Складовими елементами бюджетної програми є:

- назва бюджетної програми;
- мета бюджетної програми;
- назва підпрограми (за умови поділу бюджетної програми на підпрограми);
- завдання бюджетної програми / підпрограми (одне або більше для кожної програми / підпрограми);

– результативні показники виконання бюджетної програми/підпрограми (затрат, продукту, ефективності, якості).

Бюджетні програми можуть поділятися на підпрограми.

Діяльність Вінницької ШВСМ відповідно до паспорту бюджетної програми місцевого бюджету на 2017 рік є підпрограмою «Забезпечення підготовки спортсменів вищих категорій школами вищої спортивної майстерності» програми «Розвиток дитячо-юнацького та резервного спорту».

Мета бюджетної підпрограми Вінницької ШВСМ це забезпечення підготовки спортсменів вищих категорій.

Завдання підпрограми Вінницької ШВСМ полягає у підготовці спортивного резерву та спортсменів вищих категорій до складу збірних команд України.

На виконання підпрограми досліджуваній бюджетній установі на 2017 рік виділяються кошти у вигляді бюджетних асигнувань у розмірі 6 386 000 гривень. Виконаною бюджетна програма Вінницької ШВСМ буде тоді, коли будуть задоволені усі результативні показники.

Результативні показники – це індикатори, на підставі яких здійснюється оцінка й аналіз ефективності використання бюджетних коштів, передбачених на виконання бюджетної програми (підпрограми), для досягнення мети бюджетної програми (підпрограми) та реалізації її завдань.

У вітчизняній практиці використовують чотири групи результативних показників: затрат, продукту, ефективності та якості [66].

Показники затрат – це показники, що визначають обсяги та структуру ресурсів, які забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми. Для досліджуваної установи – це: кількість штатних працівників і кількість з них тренерів, середньорічна кількість учнів змінного і постійного складу, кількість всеукраїнських змагань у яких беруть участь учні Вінницької ШВСМ та кількість навчально-тренувальних зборів.

Показники продукту використовуються для оцінки досягнення

поставленої мети. У даному випадку показниками продукту є кількість проведених у ШВСМ навчально-тренувальних зборів, участь учнів ШВСМ у всеукраїнських змаганнях, кількість придбаного малоцінного спортивного обладнання та інвентарю.

Показники ефективності, залежно від завдань, виконання яких забезпечує реалізацію бюджетної програми, можуть визначатись як: витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність); відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність); досягнення визначеного результату (результативність). Показники ефективності бюджетної підпрограми Вінницької ШВСМ включають середні витрати на проведення ШВСМ одного людино-дня навчально-тренувальних зборів, середні витрати на забезпечення одного людино-дня участі учнів ШВСМ у всеукраїнських змаганнях, середня вартість одиниці придбаного малоцінного спортивного обладнання та інвентарю.

Показники якості є сукупністю властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, у даному випадку це кількість підготовлених спортсменів. Бюджетною підпрограмою Вінницької ШВСМ передбачено за 2017 рік підготувати: два Майстри спорту України, два Майстри спорту України міжнародного класу, п'ятдесят Членів збірних команд України, п'ятнадцять Кандидатів до збірних команд України, п'ять спортсменів до Резерву збірних команд України.

Впровадження програмно-цільового методу у бюджетних установах вимагає від працівників бухгалтерії розширеного обліку витрат, зокрема у Вінницькій ШВСМ на кожного спортсмена.

Виконання завдання підпрограми Вінницької ШВСМ свідчить про результативність діяльності установи в цілому.

Враховуючи специфіку бюджетних установ, варто виділити основні проблеми, які виникають при веденні і організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Вони відображені на рисунку 3.6.

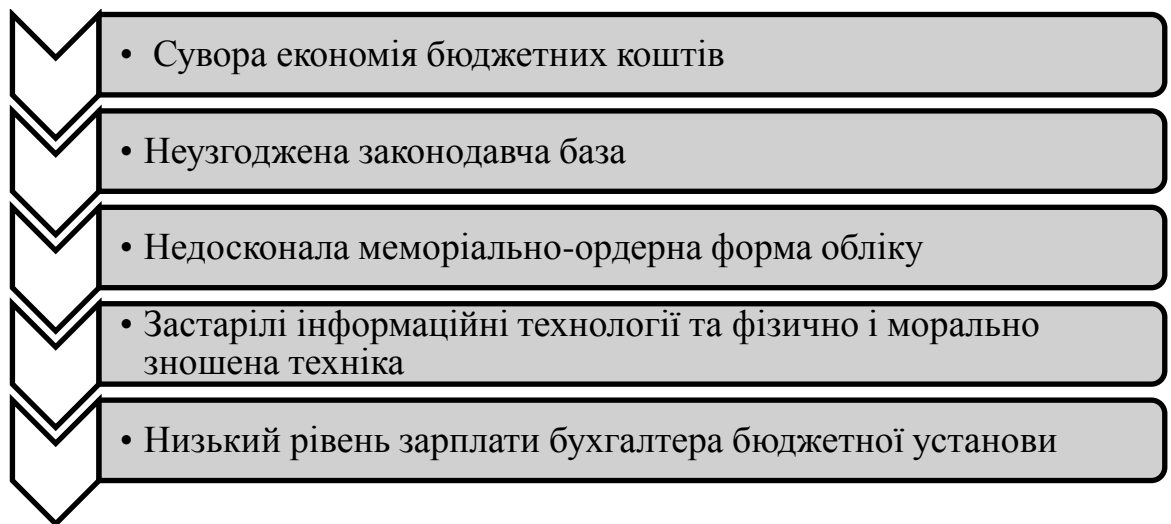


Рис. 3.6. Основні проблеми, які виникають при веденні і організації бухгалтерського обліку в установах державного сектору

Удосконалення системи обліку і звітності в приватному секторі значно випереджає аналогічні процеси у державному. Однією з причин цього явища є те, що бюджетні установи функціонують в умовах обмеженого фінансування та жорсткої економії коштів. Основною статтею витрат є оплата праці (близько 80% усіх витрат установи), а це означає, що інші потреби не фінансуються належним чином.

Сьогодні багато нормативних актів не узгоджені між собою. Бюджетні установи, першочергово, дотримуються вимог Бюджетного кодексу, а окремі статті нового Податкового кодексу України суперечать йому. Це сприяє виникненню великої кількості помилок в обліковому процесі та уповільнює прийняття ефективних рішень.

В бюджетних установах переважно застосовується меморіально-ордерна форма обліку, яка вражає своєю трудомісткістю, оскільки вимагає здійснення додаткових вибірок інформації та її перегрупування при складанні звітності.

В умовах ручної обробки даних така форма має ряд недоліків: багаторазовість записів господарських операцій і пов'язані з цим зайві затрати праці; відокремленість синтетичного й аналітичного обліку; слабка адаптованість облікових реєстрів до потреб складання форм фінансової і податкової звітності, що суттєво обмежує її застосування на підприємствах, в організаціях і установах.



Застарілі інформаційні технології та фізично і морально зношена оргтехніка, у більшості випадків в бухгалтеріях найгірша. Умови праці не дають можливості піти у відпустку повної тривалості, так як функціонування будь якої бюджетної установи потребує постійної присутності бухгалтера на робочому місці. Рівень заробітної плати бажає кращого. При цьому вимоги до кваліфікації працівника, який займає посаду бухгалтера високі, і такі ж як і до вчителів і лікарів: вища освіта.

Низький рівень заробітної плати бухгалтера бюджетної установи доцільно розглянути у порівнянні із іншими поширеними професіями на прикладі Тарифних розрядів та окладів у таблиці 3.2.

*Таблиця 3.2*

Порівняння тарифних розрядів та окладів працівників бюджетної сфери

Посада	Тарифний розряд	Посадовий оклад, грн.
Бухгалтер без категорії	7	2464,00
Лікар без категорії	10	2912,00
Вчитель без категорії	11	3152,00
Бухгалтер II категорії	8	2624,00
Лікар II категорії	11	3152,00
Вчитель II категорії	12	3392,00
Бухгалтер I категорії	9	2768,00
Лікар I категорії	12	3392,00
Вчитель I категорії	13	3632,00
Бухгалтер вищої категорії	10	2912,00
Лікар вищої категорії	13	3632,00
Вчитель вищої категорії	14	3872,00

Відсутність надбавок за вислугу років (до 30% у медиків та вчителів), за престижність професії (до 20% для вчителів) не стимулюють матеріально.

Враховуючи специфіку бюджетних установ, визначено основний напрям удосконалення обліку, зокрема:

- оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання фінансової, бюджетної та іншої звітності з використанням сучасних інформаційних технологій;

- організація робочого місця бухгалтера на високому рівні;

- ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ;
- формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог.

Особливості організації обліку в бюджетних установах, їх проблеми та перспективи розвитку досі є актуальними і підлягають подальшому детальному вивченню.

У сучасних економічних умовах та в умовах обмеженості фінансових можливостей загального фонду бюджету розширюється коло завдань, які постають перед бухгалтерським обліком. Ці завдання, які необхідно вирішити за короткий час, характеризують новий етап розвитку бюджетного бухгалтерського обліку. При цьому необхідно враховувати, що проблеми ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах неоднорідні, оскільки зумовлюються окремим видом діяльності.

Актуальні питання сьогодення щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах є чимало. Але в цьому є і позитивний момент: винесення нагальних проблем на загальне свідчить, насамперед, про високий рівень активності бухгалтерів бюджетних установ. Маючи високі комунікаційні можливості завдяки різним форумам у соціальних мережах, вони багато спілкуються між собою: знаходять однодумців і опонентів; обговорюють зміни законодавства; шукають шляхи вирішення у суперечливих ситуаціях тощо. І, звісно, що усі чекають якісних змін, в першу чергу змін нормативно-правової бази щодо фінансової діяльності бюджетних установ.

На часі впровадження в дію стандартів, розроблення і застосування нової облікової політики, перехід на новий план рахунків. Ці новації ведуть за собою новітній підхід до облікового процесу в цілому, водночас, формуючи нові актуальні питання щодо бюджетного бухгалтерського обліку. Працівники бухгалтерських служб бюджетних установ готові до цих змін; вони спроможні шукати відповіді на всі проблемні питання і своєю клопіткою повсякденною працею сприяють розвитку нашої держави.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Бухгалтерський облік в бюджетних установах є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контролюючу й інформаційну функції, має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами в обліку установ є доходи, видатки і результати виконання кошторису. В загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме організація обліку є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребує найдокладнішої розробки й опрацювання.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішені наступні завдання:

– висвітлено економічну характеристику, зміст та значення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Бухгалтерський облік у бюджетних установах являє собою систему накопичення, відображення, групування та узагальнення інформації про кількісні і якісні показники діяльності установи. Саме облік надає усю необхідну інформацію для прийняття вірних управлінських рішень;

– досліджено систему фінансування бюджетних установ та головні принципи бюджетного фінансування. Фінансування бюджетних установ здійснюється згідно кошторису та помісячного плану асигнувань на бюджетний рік з дотриманням головних принципів бюджетного фінансування: плановість, цільове призначення, безповоротність, безоплатність, справедливість і неупередженість, публічність і прозорість, систематичний контроль, нормативне фінансування;

– розглянуто бюджетну класифікацію видатків, їх побудову, роль та призначення. Бюджетну класифікацію видатків формує і затверджує Міністерство фінансів України. Її призначення – складання і виконання бюджетів усіх рівнів; контроль за діяльністю органів виконавчої влади та інших розпорядників бюджетних коштів; фінансовий аналіз доходів, функціонального та економічного кредитування, фінансування і боргу; загальнодержавна

порівнювальність бюджетних показників.

– здійснено порівняння чинного плану рахунків з новим планом рахунків бухгалтерського обліку і описано перехідний період. Новий план рахунків значно відрізняється від попереднього своєю структурою та методологією відображення в обліку господарських операцій. Веденню обліку за новими вимогами передує перехідний період, який дасть змогу перевести чинну систему обліку у відповідність з новим планом рахунків бухгалтерського обліку;

– охарактеризовано форми бухгалтерського обліку та облікові регістри в бюджетних установах. У бюджетних установах застосовують меморіально-ордерну форму бухгалтерського обліку, для реєстрації господарських операцій використовують меморіальні ордери встановлених зразків;

– описано формування фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетних установ. Джерелами формування фінансової, бюджетної та іншої звітності є дані синтетичного і аналітичного обліків, які відображають майнове та фінансове становище установи за звітний період;

– вивчено бухгалтерський облік у бюджетних установах згідно з вимогами національних стандартів. Міністерством фінансів України розроблено і затверджено дев'ятнадцять Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які відповідають основі міжнародних стандартів і сприяють вдосконаленню бухгалтерського обліку у бюджетних установах;

– визначено облікову політику бюджетних установ. Облікова політика включає сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються установою для складання і подання фінансової звітності. Розроблено актуальні рекомендації щодо внесення змін у наказ про облікову політику відповідно до вимог чинного законодавства та представлено додатки до нього;

– обґрунтовано специфічні особливості бухгалтерського обліку в бюджетних установах, розглянуто актуальні проблеми та шляхи їх вирішення. Специфічними особливостями бухгалтерського обліку в бюджетних установах

є: організація обліку в розрізі кодів економічної класифікації видатків; окремий облік касових та фактичних видатків; контроль виконання кошторису видатків; галузева специфіка обліку в установах культури, науки, спорту, освіти тощо; обмеження попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи; закупівлі товарів, робіт та послуг через електронну систему публічних закупівель «Прозоро»; впровадження програмно-цільового методу.

Актуальними проблемами є: сувора економія бюджетних коштів; неузгоджена законодавча база; недосконала меморіально-ордерна форма обліку; застарілі інформаційні технології та фізично і морально зношена техніка; низький рівень зарплати бухгалтера бюджетної установи.

Сприяти вирішенню зазначених проблем можна шляхом: оновлення системи бухгалтерського обліку і методів складання фінансової, бюджетної та іншої звітності з використанням сучасних інформаційних технологій; організації робочого місця бухгалтера на високому рівні; ведення обліку в єдиній високоякісній програмі, доступній для бюджетних установ; формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог.

Вінницька школа вищої спортивної майстерності дотримується вимог чинного законодавства щодо ведення і організації бухгалтерського обліку й формування звітності.

Отже, при вивченні теорії та діючої практики організації обліку в бюджетних установах, ми дійшли до наступних висновків:

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є одним із найважливіших галузевих обліків в Україні. Його нормативна база продовжує стрімко вдосконалюватися. Дослідження теоретичних аспектів ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах дає можливість зрозуміти основні принципи фінансової діяльності організацій державного сектору. Складні, на перший погляд, система фінансування та бюджетна класифікація видатків, насправді дають можливість зацікавленій особі «читати» цифри будь-якої бюджетної організації. А для фахівців теоретичні знання особливостей бухгалтерського обліку в бюджетних установах є фундаментальною основою для організації

ефективної діяльності закладу та прийняття оптимальних управлінських рішень.

Організація облікового процесу в бюджетних установах відіграє чи не найважливішу роль у їх фінансовій діяльності. Адже жорсткий контроль за бюджетними коштами вимагає від бухгалтерського обліку постійного моніторингу доцільності витрат з метою пошуку нових шляхів економії бюджетних ресурсів. Працівники бухгалтерії стають активними учасниками господарсько-фінансової діяльності бюджетної установи.

Тому від налагодження ефективної роботи бухгалтерська служба, а саме, від організації на високому рівні облікового процесу в цілому, значною мірою залежить подальший розвиток та процвітання чи занепад бюджетної установи.

Реформуванням обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів є розуміння вітчизняних економічних та правових умов. Форми та методи здійснення обліку в бюджетних установах залежать від змін у фінансовому механізмі держави. Практикуючим бухгалтерам необхідно встигати своєчасно за змінами і впроваджувати їх в роботі.

Внаслідок впровадження в практику розроблених рекомендацій, практичне значення одержаних результатів полягає в забезпеченні досягнення бюджетними установами позитивних результатів у питаннях підвищення рівня оперативності та інформативності облікових даних для потреб управління, а, також, досягнення ефективності контролю за витрачанням ресурсів. Отримані результати сприяють зростанню ефективності впливу принципів обліку та контролю на діяльність бюджетних установ за рахунок поліпшення їх організації, прискорення швидкодії отримання результатних даних. Значну цінність проведеного наукового дослідження засвідчує той факт, що пропозиції, спрямовані на удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Розроблений наказ про облікову політику та додатки до нього визнані такими, що мають науково-теоретичне та прикладне значення й можуть бути використані в практичній діяльності Вінницької школи вищої спортивної майстерності (Довідка про впровадження).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013 р. – 264 с.
2. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. / П. Й. Атамас; Дніпропетр. ун-т економіки та права ім. А. Нобеля. - 4-те вид., перероб. та доп.. - Київ: ЦУЛ, 2011. - 311с.
3. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с. — ISBN 978-966-364-887-3.
4. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. - Центр навчальної літератури. - 2003. - 284 с.
5. Баранова В.Г. /Бюджетна система .Навчальний посібник // [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.] // за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: Видавництво Бартенєва, 2014. – 392 с. стор 74.
6. Бубенко П.Т., Козир О.Ф., Димченко О.В., Димченко В.В. ФІНАНСОВЕ ПЛАНУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: Навчальний посібник. – Харків: ХНАМГ, 2007. - 187 с.
7. Бухгалтерський облік бюджетних установ. Конспект лекцій у схемах і таблицях (для студентів та 4 курсу денної форми навчання напряму підготовки 0502 (6.030601) – «Менеджмент»; 6 курсу заочної форми навчання спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»).— / Краївська І. А., Новицька Н. В.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009. - 60 с.
8. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк, М-во освіти і науки України, Житомирський держ. технологічний ун-т. - 2-ге вид., перероб. і доп.. - Житомир: Рута, 2009. – 471 с.
9. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010р. № 2456 –VI.
10. Васютинська Л. А. Система видатків бюджету в умовах розвитку програмно-цільового управління [Монографія] / Л.А. Васютинська. – Одеса:

Друк-Південь, 2014. – 192 с.

11. Ватуля І.Д. Облік у бюджетних установах/ І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко, Ю. О. Романченко // К.: Центр учбової літератури – 2009. – 368с.

12. Гончар Л.В. Організація аналізу бюджетних установ / Л.В. Гончар // Вісник Житомирського державного технічного університету. – № 33. – 2010. – С. 59.

13. Гуцайлюк Л. Облік фінансування бюджетних установ / Л.Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. — 2010. — №3(28).— с.191)196.

14. Гуцалюк Л. Про аналіз кошторису бюджетної установи / Л. Гуцалюк // Фінансовий контроль. – 2009р. - № 6 – С.51-53.

15. Дорошенко О. О. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України і стан її реалізації на сучасному етапі / О.О. Дорошенко // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки.-2012.-№3 (61).-С. 43 - 46.

16. Єршова Н. Ю. Методичні підходи до аналізу виконання кошторису видатків бюджетними установами / Н. Ю. Єршова, Ю. Стребкова / // Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум–2014» : тр. 10-ї Міжнар. наук.-практ. конф., 2-4 грудня 2014 р. – Харків : НТУ «ХП», 2014. – С. 18-22.

17. Жукова Л.О. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Л.О. Жукова, Т. О. Казимір, О.О. Котляр // Навчально-методичний збірник – 2010р. - 119с.

18. Зорій Н.М. Аналіз сучасного стану нормативно-правового підґрунтя модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки / Н.М. Зорій, І.В. Данилюк // Financial space №1(17) - 2015р.- С.151-157.

19. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання, затверджено наказом Державного казначейства України від 27. 07. 2000р. № 68.

20. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків



бюджету, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012р. №333.

21. Канєва Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посібн. / Канєва Т. В. – К. Книга, 2004. – 180 с.

22. Коваль О.В. Бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах відповідно НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» / О.В. Коваль, Л.О. Колісник // Матеріали ХІХ Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Тенденції та перспективи розвитку науки і освіти в умовах глобалізації»: Зб. наук. праць. – Переяслав-Хмельницький, 2016. - Вип. 19. - С. 87-92.

23. Коваль О.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах / О.В. Коваль, Л.О. Колісник // Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали І Всеукр. наук.-практич. конф. молод. науковців, 14-15 квітня 2016 року. – Вінниця, ВНАУ, 2016. – С.58-60.

24. Коритник Л. Бухгалтерська звітність бюджетних установ в умовах реформування бюджетного обліку / Л. Коритник, О. Клименко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - № 4. - С. 18-25.

25. Краївська І.А. Бухгалтерський облік в бюджетних установах. Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальностей 7.050106, 8.050106 «Облік і аудит».- Харків, ХНАМГ, 2009.- 244с.

26. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса: ОНЕУ, 2012.– 670с.

27. Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В. Ф. Максимова // Бізнес Інформ. - 2014. - № 7.- С. 230–234.

28. Мамонова Г.В. Ефективність видаткової частини бюджету України /

Г.В. Мамонова, К.Д. Салямон-Міхєєва //Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №2 (116). – С.147-153.

29. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П.Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.

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

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

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

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

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

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

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 року №1629.

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 року №1629.

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в

державному секторі 132 «Виплати працівникам», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 року №1798.

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 року №568.

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

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

42. Облік в бюджетних установах [Електронний ресурс] : курс лекцій для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит», в тому числі перепідготовка спеціалістів за спеціальністю 7.03050901 «Облік і аудит» денної та заочної форм навч. / Л.В. Момот. – К. : НУХТ, 2014. – 192 с.

43. Панасенко Ю.М. Аналіз ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ / Ю.М. Панасенко // Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку – 2015р. – С.114.

44. Писарчук О.В. Послідовність формування облікової політики бюджетної установи / О.В. Писарчук, С.В. Жулій // Вісник СумДУ - Економіка №3 – 2011р. - С. 151-165.

45. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013р. № 611

46. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

47. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05. 1995р. №88.

48. Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено Міністерством фінансів України від 02 вересня 2014 року №879.

49. Порядок визначення предмета закупівлі, затверджено наказом

Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 17.03.2016р. №454.

50. Порядок виплати надбавки за вислугу років медичним та фармацевтичним працівникам державних та комунальних закладів охорони здоров'я, постанова КМУ від 29 грудня 2009 року №1418.

51. Порядок виплати щомісячної надбавки за вислугу років окремим категоріям працівників спортивних шкіл усіх типів та спеціалізованих навчальних закладів спортивного профілю та Порядок виплати щорічної винагороди за сумлінну працю, зразкове виконання службових обов'язків окремим категоріям працівників спортивних шкіл усіх типів та спеціалізованих навчальних закладів спортивного профілю, наказ Державного комітету України з питань фізичної культури і спорту від 29.12.2002 р. №2850.

52. Порядок відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 22 червня 2012 року №758.

53. Порядок забезпечення вихованців, спортсменів, учнів (студентів) та тренерів (тренерів-викладачів, вчителів зі спорту) закладів фізичної культури і спорту спортивним одягом, спортивним спеціальним взуттям, спортивним інвентарем індивідуального користування та встановлення строків їх використання, затверджено наказом Міністерства молоді та спорту України від 08 квітня 2015 року №994.

54. Порядок забезпечення закладів фізичної культури і спорту спортивним обладнанням, спортивним інвентарем та встановлення строків їх використання, затверджено наказом Міністерства молоді та спорту України від 10 червня 2014 року № 1851.

55. Порядок здійснення допорогових закупівель, затверджено наказом ДП «Зовнішторгвидав України» від 13.04.2016р. №35.

56. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012р. №938

57. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної

казначейської служби України, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012р. №309.

58. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затверджено наказом Держказначейства України від 06 жовтня 2000 року № 100.

59. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24. 01. 2012р. № 44.

60. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. №228.

61. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. №996– XIV.

62. Про впорядкування умов оплати праці працівників бюджетних установ, закладів та організацій галузі фізичної культури і спорту, наказ Міністерства України у справах молоді та спорту від 23.09.2005р. №2097.

63. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25.12.2015р. №928-VIII.

64. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003р. №852.

65. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003р. №851-IV.

66. Про затвердження Типового переліку бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Фізична культура і спорт» за видатками, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, наказ Міністерства фінансів України та Міністерства України у справах сім'ї, молоді та спорту від 19.11.2012 р. №1202/1291

67. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова КМУ від 23. 04. 2014 р. № 117.

68. Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери, постанова КМУ від 30.08.2002 р. №1298.

69. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. №108-95-ВР.

70. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922 – VIII.

71. Сук Л. К. Бухгалтерська служба бюджетної установи (коментар) / Л. К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2013. - № 4. - С. 25-28.

72. Сушко Н. Готуємося до запровадження нової методології бух обліку / Н. Сушко // Баланс бюджет – 21.11.2016р. №47 – С.16-22.

73. Сушко Н. Переходимо на новий План рахунків: скористайтесь таблицями відповідності для перенесення залишків / Н. Сушко // Баланс бюджет – 19.12.2016р. №51(619) – С.12-25.

74. Типове положення про бухгалтерську службу, постанова КМУ від 26.01.2011р. №59.

75. Ткаченко К. П. Програмно-цільовий метод обліку асигнувань у бюджетних установах / К. П. Ткаченко // Управління розвитком: збірник наукових робіт. - 2013. - № 5 (145). - С. 12-15.

76. Томчук О.Ф. Аналіз формування результату виконання кошторису у бюджетних установах / О.Ф. Томчук, Л.О. Колісник // Проблеми економічного, облікового. Контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 8 грудня 2016 року. – Вінниця: ПП «ТД Едельвейс і К», 2016 – С.171-173.

77. Усе для прийняття правильного бухгалтерського рішення: нові стандарти, План рахунків та Типова кореспонденція / Спецвипуск // Баланс бюджет. – 05.01.2017р. №1-2(621-622) –С.128.

78. Усе необхідне для прийняття правильного управлінського рішення (діючі стандарти, проведення, роз'ярення у форматі постійної актуалізації) / Спецвипуск // Баланс бюджет. – 11.01.2016р. №1-2(569) –С.32.

79. Хміль І.Р. Особливості формування облікової політики бюджетних

установ / І.Р. Хміль, В.Є. Швець //Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. Вип. 21.9 – С.277-283.

80. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник ЖДТУ. — 2014. — № 2 (68). — С. 75–81.

81. Хорунжак Н. М. Модернізація системи обліку бюджетних установ на основі комп'ютерних технологій: умови та принципи / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. - 2013. - № 3 (20). - С. 251–256.

82. Цивільний кодекс України від 16.01. 2003р. № 435 – IV.

83. Чечуліна О. Повноваження та відповідальність бухгалтерської служби розпорядника бюджетних коштів / О. Чечуліна// Баланс бюджет. – 2014р. Спецвипуск. - С.5-7.

84. Шанін А.П. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 8-9. – С. 22-27.

85. Школа бухгалтера – розпорядника бюджетних коштів / Баланс бюджет. – Січень-лютий 2016р. №4-1 –С.48.

86. Яковишина Н.А. Сутність та проблеми становлення облікової політики в бюджетних установах / Н.А. Яковишина, Л.І. Дмитришина // Науковий простір Європи – 2010р.

87. Янчук Г.В. к.е.н., доцент, Постоюк І.О. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Економіка і держава. –2012. – Вип. 9. – С. 277 – 283.

88. Янчук Г.В. Основи побудови бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ / Янчук Г.В., Янчук В.І., Янчук О.В., Сілко І.М.// Збірник наукових праць ВНАУ – 2012р.- №1- С. 146-152.

# ДОДАТКИ