

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ**

ГОРОБЕЦЬ ДМИТРО ІВАНОВИЧ

**СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНОЇ
УСТАНОВИ ТА ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ
(НА ПРИКЛАДІ ВІДДІЛУ ОСВІТИ ГУСЯТИНСЬКОЇ РДА)**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

АВТОРЕФЕРАТ

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»

Тернопіль – 2017

Дипломною роботою є рукопис

Робота виконана на бухгалтерського обліку та аудиту, Факультету економіки та менеджменту, Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя, Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор
Хомин Петро Якимович,
Тернопільський національний
технічний університет імені Івана
Пулюя

Рецензент:

кандидат технічних наук, доцент
Дмитрів Дмитро Володимирович

Захист відбудеться «21» лютого 2017 р. о 9.00 год. на засіданні державної екзаменаційної комісії у Тернопільському національному технічному університеті імені Івана Пулюя

**Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку і аудиту**
к.е.н., доц.

Білоус О.С.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Бухгалтерський облік у бюджетних установах має свої особливості, адже ці структури створюються для забезпечення виконання функцій держави. Їх утримання повністю або частково здійснюється за рахунок державного або місцевого бюджету. Визначальним для бухгалтерського обліку бюджетних установ є статус неприбуткових організацій, вони не можуть приватизуватися, не можуть ставати банкрутами, не можуть самоліквідуватися, створювати орендні чи спільні підприємства.

Стан справ у бюджетній установі відображається в бухгалтерському обліку, який призначений в першу чергу забезпечити збереження державного майна України, і є частиною процесу управління державними фінансами. Від правильного ведення обліку господарських операцій залежить розвиток не лише окремо взятої установи, а й держави.

Дослідженню актуальних питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Канєва Т.В., Рудченко Ю.С., Свірко С.В., Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Чечуліна О.О. та інші. Проте, вітчизняний бухгалтерський облік у бюджетній сфері не є ідеальним і вимагає реформування, що вказує на необхідність подальших досліджень.

Виходячи з актуальності питання була обрана тема дипломної роботи “Система бухгалтерського обліку бюджетної установи та її удосконалення”.

Метою дипломної роботи є дослідження та висвітлення стану організації бухгалтерського обліку у відділ освіти Гусятинської районної державної адміністрації, обґрунтування необхідності його вдосконалення, визначення та розробка основних напрямків реформування, а також аналіз системи охорони праці установи.

Реалізація мети вимагає вирішення ряду завдань, головними з яких є:

- вивчення законодавства, щодо нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку відділу освіти Гусятинської РДА та установчих документів, щодо організації бухгалтерського обліку і контролю в установі;

- розгляду методики організації обліку доходів та видатків відділу освіти, активі та розрахунків із заробітної плати;

- аналізу стану заборгованості відділу освіти за бюджетними коштами, та ефективності фінансово-господарської діяльності установи;
- визначення шляхів удосконалення організації обліку централізованою бухгалтерією та методики контроль за цільовим використанням бюджетних коштів;
- аналізу системи охорони праці в установі;
- оцінки рівня безпеки в надзвичайних ситуаціях на досліджуваному об'єкті та можливості його удосконалення.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність та обліковий процес відділу освіти Гусятинської районної державної адміністрації.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, які пов'язані з організацією бухгалтерського обліку, аналізу та контролю установи.

В основу дослідження покладено такі методи, як збір фактів (спостереження, реєстрація, вимірювання), опис і аналіз фактів. Також використані методи: порівняння, аналізу і синтезу – для виявлення спільних та відмінних рис у наукових підходах до організації бухгалтерського обліку; індукцію, дедукцію, узагальнення – при формуванні висновків.

Інформаційною базою підготовки дипломної роботи стали: річна фінансова та казначейська звітність відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 роки, установчі документа, інші облікові документи, інформація з різноманітних наукових публікацій, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, Міністерства статистики, Державної податкової адміністрації та ін., праці вітчизняних вчених.

В процесі виконання роботи внесено пропозицію реорганізувати структуру централізованої бухгалтерії відділу освіти. Запропоновано працівників централізованої бухгалтерії згідно виконуваних фінансово-розрахункових операцій поділити на облікові групи. Для кожної групи встановити керівника відповідального за ділянку роботи, який зводитиме кінцеві показники, та меморіальні ордери, подаватиме дані для формування Журналу-Головної.

Ввести подвійну перевірку документів обліковими працівниками, при якій перевіряючий відповідає за правильність поданих даних поряд із працівником, що склав документ.

Результати дослідження можуть бути використані у процесі формування подальшої стратегії напрямку розвитку бухгалтерського обліку та аналізу діяльності відділу освіти. Реалізація наведених в роботі пропозицій сприятиме підвищенню ефективності діяльності відділу освіти, пошуку шляхів усунення бюджетної та позабюджетної заборгованості, процесу пошуку наявних фінансових резервів та способів збільшення продуктивності праці працівників централізованої бухгалтерії.

Структура та обсяг роботи. Дана робота складається із вступу, шести розділів, 18 підрозділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Основний зміст викладений на – 137 сторінках, робота містить 25 рисунків, 26 таблиць та 42 додатки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

У **вступі** розкрита актуальність теми магістерської роботи, встановлено мету та завдання, предмет та об'єкт, методи та інформаційна база дослідження, а також подано структуру роботи.

У **першому розділі** “Бухгалтерський облік бюджетних установ як система” приведено коротку характеристику відділу освіти Гусятинської РДА, стислий огляд нормативно-законодавчої бази якою регулюється облік в установі. Розглянуто централізовану бухгалтерію як прогресивну форму організації бухгалтерського обліку. Проведено характеристику облікової політики централізованої бухгалтерії, та розглянуто розподіл повноважень і відповідальності з питань організації бухгалтерського обліку та надання облікової інформації між працівниками установи.

Відділ освіти Гусятинської районної державної адміністрації є бюджетною установою, структурним підрозділом державної адміністрації, підзвітним і підконтрольним голові Гусятинської районної державної адміністрації та управлінню освіти і науки Тернопільської обласної державної адміністрації.

Бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому

порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи не є прибутковими.

Відділ освіти у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України і Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства освіти і науки України, розпорядженнями голови Тернопільської обласної державної адміністрації, голови Гусятинської районної державної адміністрації, рішеннями обласної та районної рад, Положенням про відділ освіти Гусятинської районної державної адміністрації.

Основним нормативним документом, який регулює діяльність відділу освіти Гусятинської РДА є Бюджетний Кодекс України. Він визначає засади бюджетної системи України, її структуру, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах виступає не лише засобом реєстрації фактів господарського життя та контролю за виконанням кошторису доходів і видатків, а й є джерелом інформації, необхідної для прийняття рішень її користувачами, якими є розпорядники грошових коштів вищих рівнів, органи Державного казначейства України та інші органи державної і місцевої влади, громадськість, працівники та керівництво бюджетної установи.

У бюджетних установах облік може вестися бухгалтером (бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером) або централізованою бухгалтерією у відділі освіти Гусятинської РДА прийнято останній варіант.

Основними завданнями централізованої бухгалтерії як структурного підрозділу відділу освіти Гусятинської РДА є:

- ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності відділу освіти Гусятинської РДА та складання звітності;
- відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;
- забезпечення дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, своєчасного подання на реєстрацію таких

зобов'язань, здійснення платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань, достовірного відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності;

– контроль за раціональним використанням коштів структурними підрозділами;

– забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

– запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів установи.

Централізована бухгалтерія відділу освіти створена як самостійний структурний підрозділ. Розглянемо організаційну структуру бухгалтерської служби відділу освіти Гусятинської райдержадміністрації (рис. 1.1).

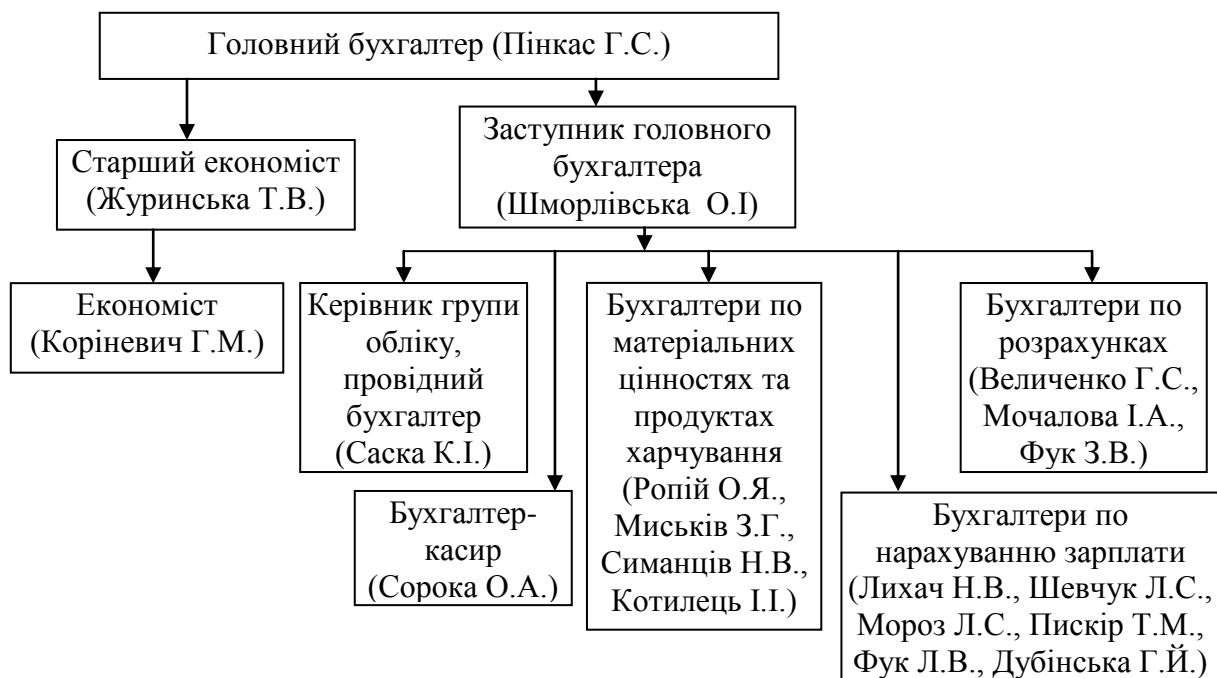


Рис. 1.1. Організаційна структура централізованої бухгалтерії відділу освіти Гусятинської райдержадміністрації

Централізована бухгалтерія відділу освіти Гусятинської РДА є прогресивною формою організації бухгалтерського обліку. Вона веде облік всіх підвідомчих установ.

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Якщо НП(С)БОДС передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

Складає проект наказу про облікову політику головний бухгалтер відділу освіти Гусятинської РДА.

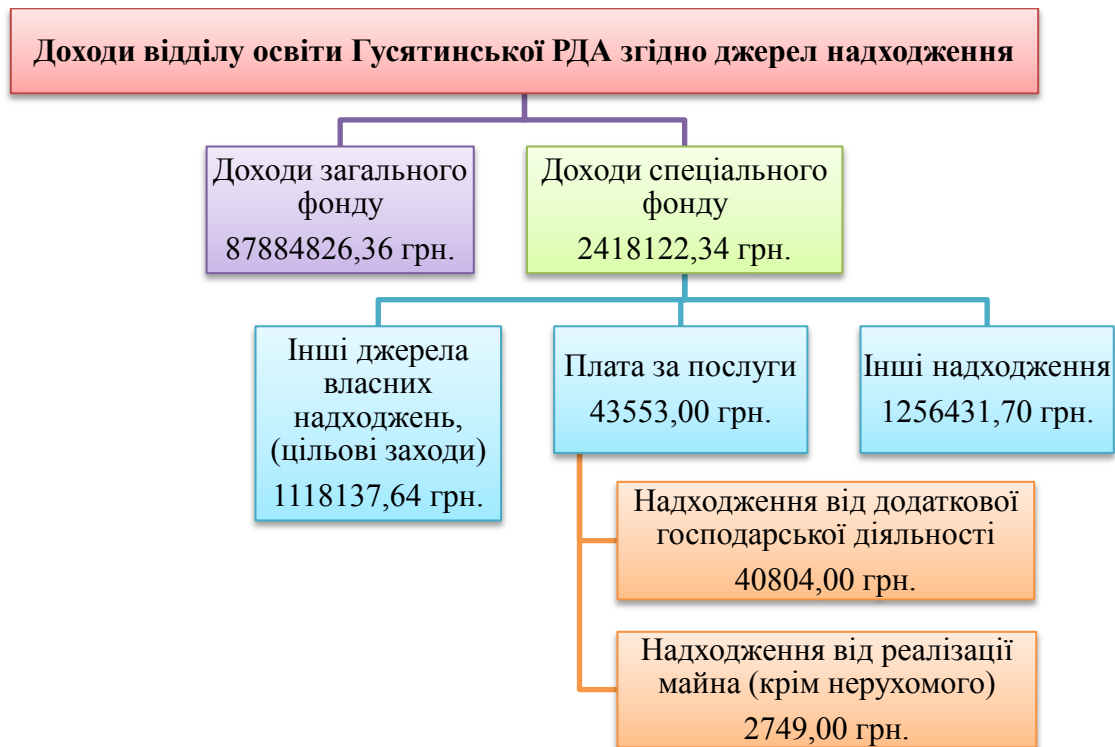
Факт відсутності наказу про облікову політику може свідчити про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, за що на посадових осіб відділу освіти може бути накладено адміністративний штраф за ст. 1642 Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х у розмірі від 136 до 255 грн.

Отже, одним із основних завдань управління відділом освіти Гусятинської РДА є підвищення ефективності та раціональності використання ресурсного потенціалу. У свою чергу, діяльність установи здійснюється згідно з рішеннями, прийнятими на основі інформаційних даних, підготовленими працівниками централізованої бухгалтерії відділу освіти Гусятинської РДА. У цьому контексті слід визнати, що саме обліково-аналітичне та нормативно-правове забезпечення системи бухгалтерського обліку є ключовим важелем у досягненні поліпшення результативності функціонування відділу освіти Гусятинської РДА.

В другому розділі роботи “Методика бухгалтерського обліку активів, доходів, видатків та розрахунків у відділі освіти Гусятинської РДА” наведені методичні особливості ведення бухгалтерського обліку у відділу освіти, а саме нарахування заробітної плати, розглянуто кошторис доходів і видатків, особливості обліку необоротних та оборотних активів.

Бюджетна класифікація передбачає окремо класифікацію доходів бюджету і окремо – класифікацію витрат бюджетних коштів.

Доходи бюджетної установи – це кошти, які вона отримує на виконання власного кошторису доходів і видатків. Доходи відділу освіти Гусятинської РДА діляться залежно від джерел утворення (рис. 1.2).



Джерело: Звіт про результати фінансової діяльності форма №9м за 2015 рік.

Рис. 1.2. Структура доходів відділу освіти Гусятинської РДА

Отже бачимо, що основну частку доходів відділу освіти складають доходи загального фонду – 87884826,36 грн.

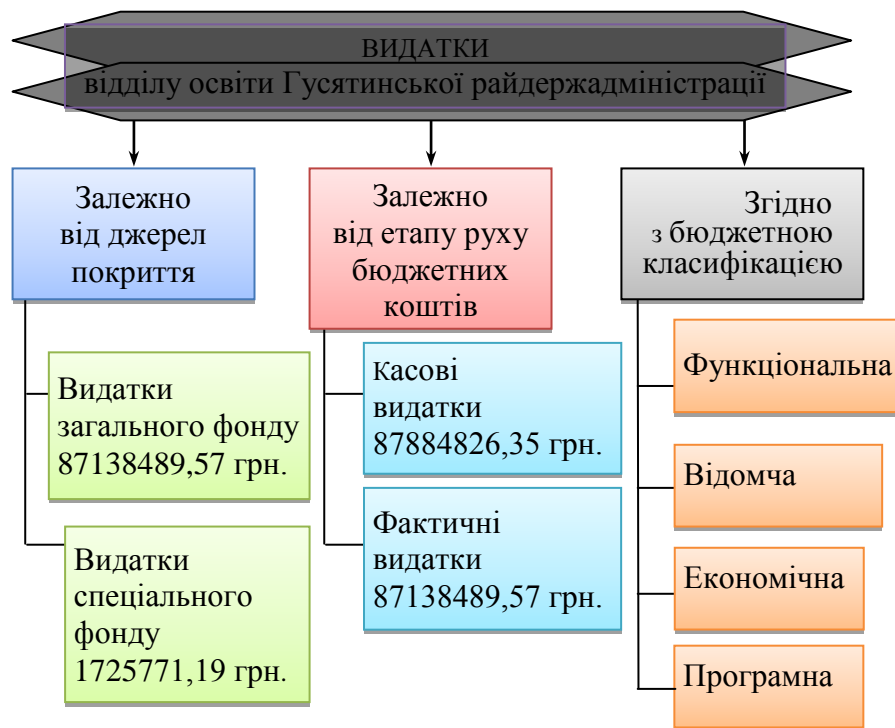
Доходи спеціального фонду складають всього 3% від суми доходів загального фонду і становлять – 2418122,34 грн.

Доходи загального фонду – це державні кошти, що фактично надійшли на рахунок установи із загального фонду відповідного бюджету.

До доходів спеціального фонду бюджету належать власні надходження бюджетних установ. Спеціальний фонд бюджетної установи – це кошти, які надходять із конкретною метою і використовуються на відповідні видатки за рахунок цих надходжень

Видатки – це державні платежі, які не підлягають поверненню.

Категорія видатків не включає платежів у рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування. Видатки бюджетних установ є багаторівневими (рис. 1.3).



Джерело: Звіт про результати фінансової діяльності форма №9м за 2015 рік; Звіт про надходження та використання коштів загального фонду форма №2м за 2015 рік.

Рис. 1.3. Класифікація видатків відділу освіти Гусятинської РДА за 2015 рік

Видатки відділу освіти в залежності від джерела покриття поділяються: на видатки загального фонду, їх сума за 2015 рік склала 87138489,57 грн., та видатки спеціального фонду – 1725771,19 грн. Одні і другі в свою чергу поділяються на касові та фактичні.

Кошторис бюджетних установ – є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

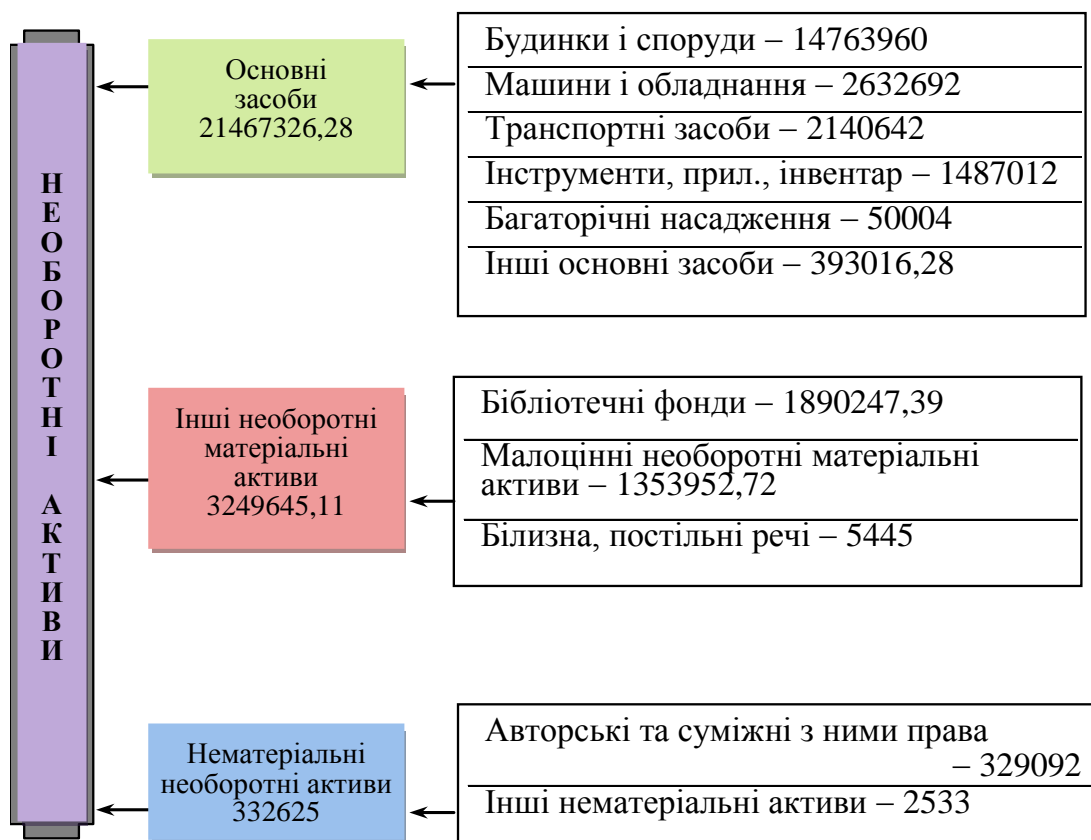
Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи,

професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства. Відповідальність за правильне планування і витрачання фонду оплати праці покладено на керівника установи і головного бухгалтера Відділу освіти Гусятинської РДА.

Для забезпечення діяльності бюджетних установ та високоякісного надання послуг вони повинні бути забезпечені засобами праці – необоротними активами.

Необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік.

З метою бухгалтерського обліку необоротні активи відділу освіти Гусятинської РДА поділяються на три групи: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи (рис. 1.4).



Додаток: Звіт про рух необоротних активів форма №5 на 1 січня 2016 року.

Рис. 1.4. Класифікація необоротних активів за планом рахунків відділу освіти Гусятинської РДА

Основну частку необоротних активів відділу освіти Гусятинської РДА складають основні засоби – 21467326,28 грн., нематеріальні активи складають всього 332625,00 грн., до них належать авторські та суміжні права – 329092,00 грн. та інші нематеріальні активи – 2533,00 грн.

У процесі діяльності бюджетних установ у складі інших їхніх оборотних активів у кругообігу беруть участь запаси – комплексна категорія, певна частина об'єктів якої з очікуваним терміном використання, що становить один рік, забезпечує функціонування зазначених суб'єктів господарювання протягом року, а решта виступає результатом специфічних для бюджетних установ видів діяльності з виготовлення продукції.

Запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу, передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі для подальшого споживання; перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі.

Різноманітність складу запасів зумовлює потребу в класифікації, головною ознакою якої вважають функціональну належність. Так, запаси відділу освіти поділяються на такі основні групи (рис. 1.5).

З А П А С И	Малоцінні та швидкозношувані предмети	967313,00 грн
	Продукти харчування по загальному фонду	9891,20 грн.
	Продукти харчування по спеціальному фонду	24309,13 грн.
	Господарські матеріали та канцелярське приладдя	629200,30 грн.
	Паливо, горючі мастильні матеріали	390682,45 грн.
	Тара	134,00 грн.
	Запасні частини до транспортних засобів	46688,35 грн.
	Матеріали в дорозі (склад)	616826,64 грн.

Додаток: Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування форма №6 на 1 січня 2016 року.

Рис. 1.5. Класифікація запасів бюджетних установ

У відділі освіти Гусятинської РДА ведеться облік всього по восьми видах запасів. Лідируюче місце серед них займають малоцінні та швидкозношувані предмети 967313,00 грн. та господарські матеріали та канцелярське приладдя – 626082,90 грн. Облік продуктів харчування ведеться по загальному та спеціальному фондах окремо.

Можна зробити висновок, витрати на оплату праці є основною складовою всіх витрат, що здійснюються у відділі освіти Гусятинської РДА. Згідно кошторису доходів та видатків на оплату праці усіх структурних підрозділів відділу освіти було заплановано на 2015 рік 57000311,27 грн., а використано – 56918719,32 грн.

У третьому розділі “Облік заборгованості за бюджетними коштами” розглянуто доволі гостре на сьогоднішній час для усіх державних установ питання обліку бюджетної заборгованості, та розглянуто шляхи її усунення.

В процесі виконання кошторису доходів та видатків відділ освіти Гусятинської РДА вступає в господарські відносини з постачальниками товарів, виконавцями робіт та надавачами послуг. Щоби здійснювати видатки та платежі, розпоряднику бюджетних коштів необхідно взяти на себе бюджетні зобов'язання.

Бюджетне зобов'язання – це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому.

Одночасне виконання обома сторонами зустрічних зобов'язань за договором відбувається вкрай рідко. Як наслідок, в однієї сторони в складі господарських засобів виникає актив у вигляді дебіторської заборгованості, а в іншій зобов'язання – кредиторська заборгованість (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

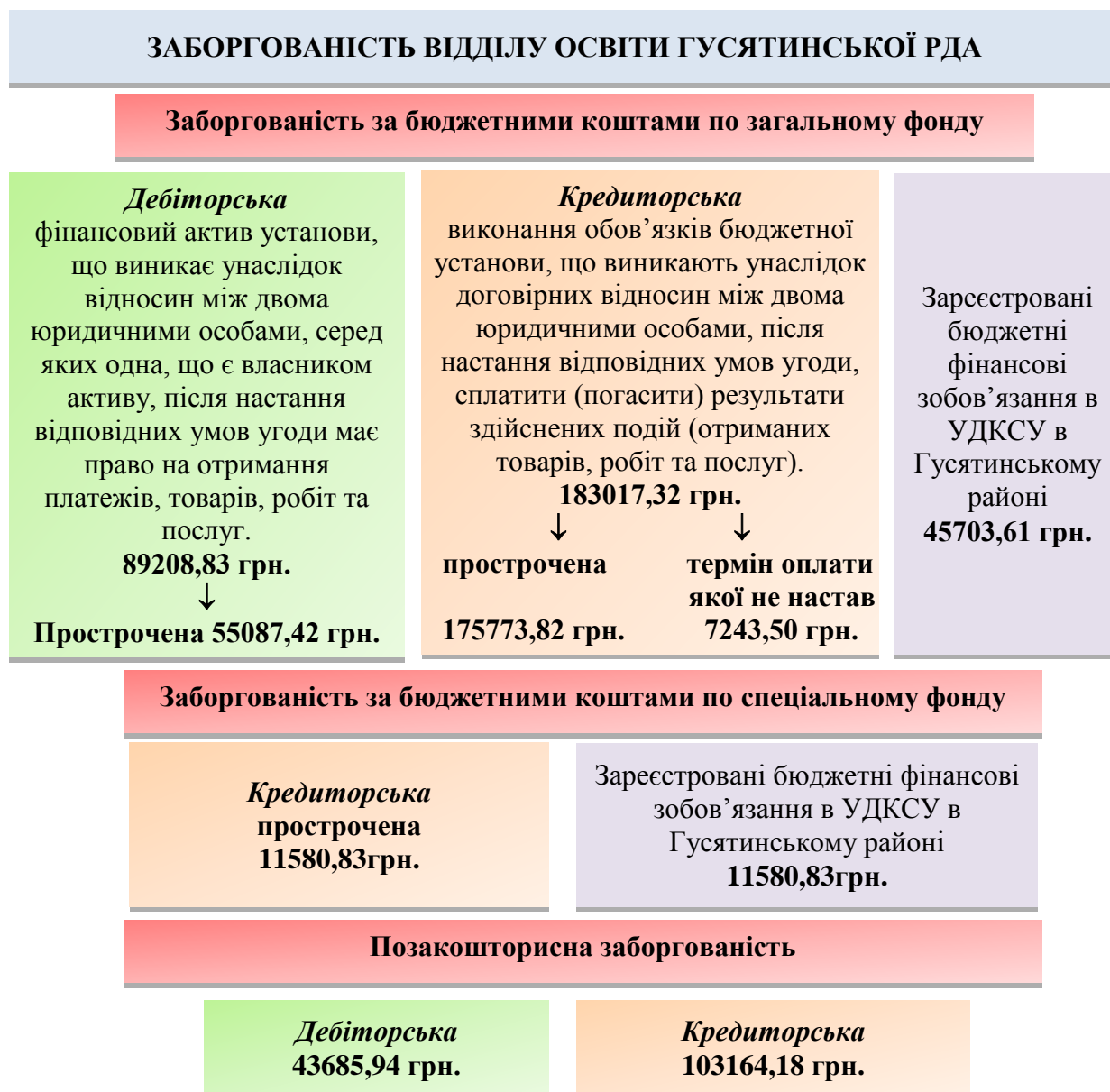
Заборгованість відділу освіти Гусятинської РДА за 2015 рік

Заборгованість	На початок звітного року (грн.)	На кінець звітного року (грн.)	Різниця (грн.)
Дебіторська	250463,51	132894,77	-117568,74
Кредиторська	467871,53	297762,33	-170109,20

Джерело: Баланс (форма №1) на 1 січня 2016 року.

З таблиці 1.1 бачимо що, сума заборгованості за розглянутий 2015 рік скоротилась в порівнянні з попереднім: дебіторська на 117568,74 грн., кредиторська на 170109,20 грн.

Розглянемо структуру заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА за 2015 рік (рис. 1.6).



Джерело: Звіт про заборгованість за бюджетними коштами форма №7м на 1 січня 2016 року за загальним фондом; Звіт про заборгованість за бюджетними коштами форма №7м на 1 січня 2016 року за спеціальним фондом; Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі №7м на 1 січня 2016 року.

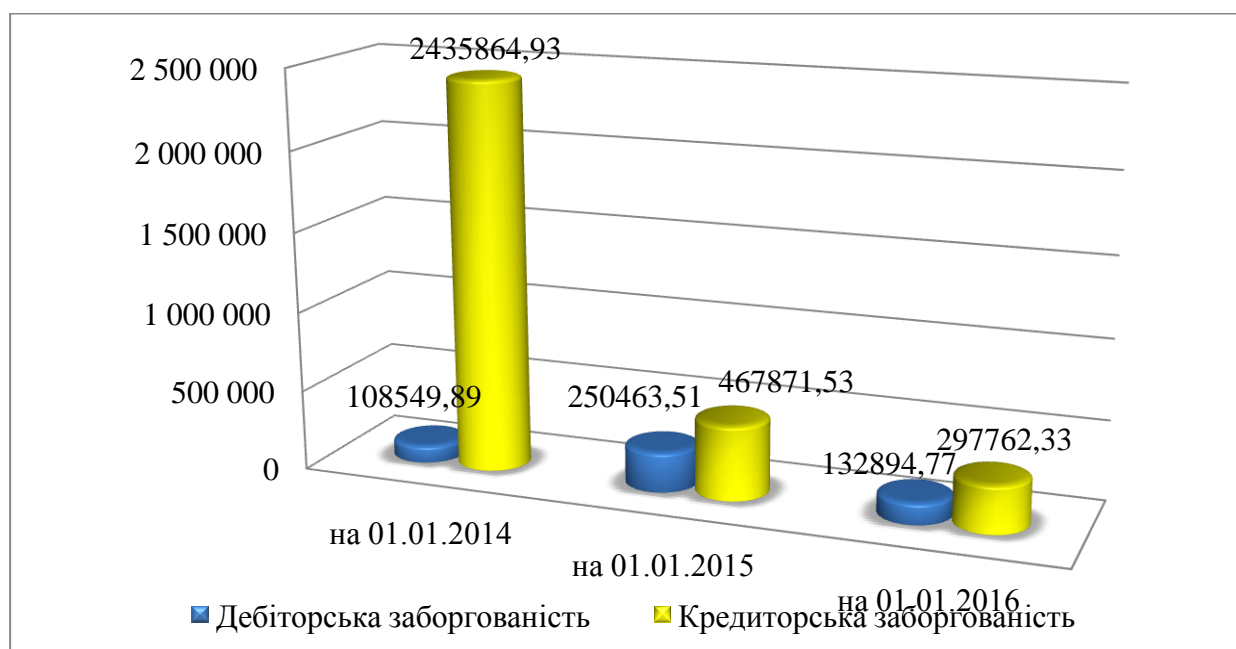
Рис. 1.6. Заборгованість відділу освіти Гусятинської РДА за 2015р.

У відділі освіти Гусятинської РДА кредиторська заборгованість за 2015 рік склала 297762,33 грн. що в 2,2 рази перевищує наявну дебіторську заборгованість – 132894,77 грн. Значну частку заборгованості займає позабюджетна: дебіторська 43685,94 грн. що складає 33% від загальної суми дебіторської заборгованості; кредиторська 103164,18 грн. – 34% від суми усієї кредиторської заборгованості.

Зобов'язання які взяті протягом поточного року без відповідних бюджетних асигнувань (понад кошторисні призначення) або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України законом про Державний бюджет України, рішенням Гусятинської районної адміністрації про затвердження місцевого бюджету – позабюджетні.

Дебіторська та кредиторська заборгованість відділу освіти Гусятинської РДА, її рух та структура відображається в місячних, квартальних, річних фінансових звітах.

В умовах дефіциту бюджетів різних рівнів нашої країни особливим показником ефективності діяльності відділу освіти як бюджетної установи є заборгованість, причому як кредиторська, так і дебіторська. Порівняємо динаміку росту заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА використовуючи (рис. 1.7).



Джерело: Баланс(форма №1) на за 2013-2015 рік

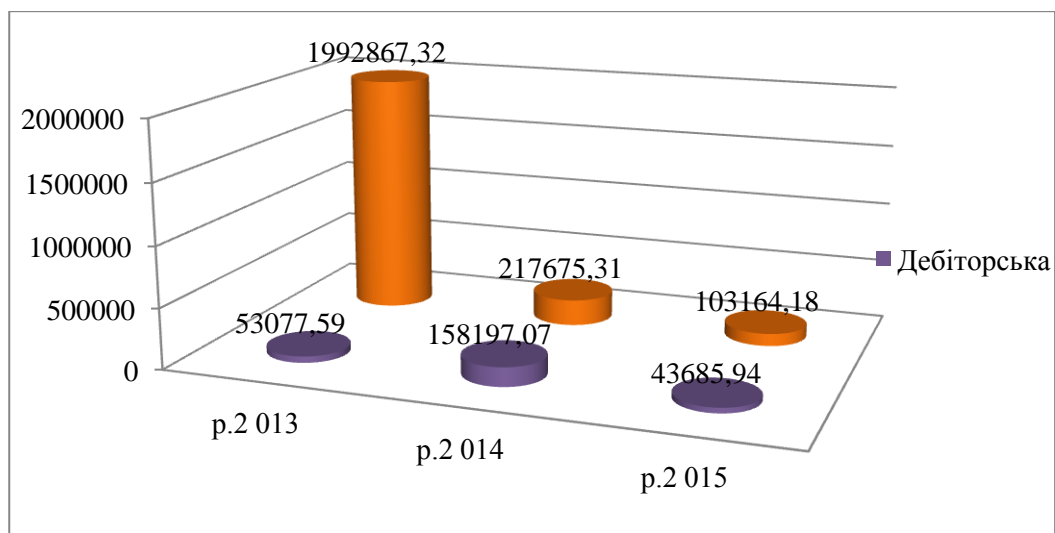
Рис. 1.7. Динамік заборгованості відділу освіти Гусятинської за 2013-2015 роки

Бачимо згідно з динаміки заборгованості позитивну тенденцію за останні два роки щодо скорочення кредиторської заборгованості від 2435864,93 грн. до 297762,33 грн. Та незважаючи на це кредиторська заборгованість продовжує більше ніж удвічі перевищує дебіторську що свідчить про нестабільність фінансового стану установи. Дебіторська заборгованість протягом цього періоду також зробила подвійний скачок в 2014 році.

Наявність кредиторської заборгованості у відділі освіти може свідчити про нецільове використання коштів бюджету відповідного рівня, до якого призвело перевищення фактичних видатків над кошторисними призначеннями. Дебіторська заборгованість, у свою чергу, може свідчити про відволікання коштів бюджету, що також може бути визнане як їх нецільове використання.

Відділом освіти Гусятинської РДА погашення небюджетних фінансових зобов'язань не проводиться, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством (списання кредиторської заборгованості, заборгованості за рішенням суду тощо).

Розглянемо динаміку позакошторисної заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 рік яка відображається у довідці про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі №7м (рис. 1.8).



Джерело: Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі №7м на: 1 січня 2014 року ; 1 січня 2015 року; 1 січня 2016 року.

Рис. 1.9. Динаміка позакошторисної заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 рік

Слід відмітити, що позакошторисна заборгованість відділу освіти Гусятинської РДА в порівнянні з попередніми роками знизилась, як дебіторська так і кредиторська. в 2013 році була наявна небюджетна кредиторська заборгованість в сумі 1992867,32 грн. з них по комунальним послугам та енергоносіям – 1880311,49 грн. що свідчить про недостатнє фінансування установи, не зрівноважений кошторис доходів та видатків, та нецільове використання бюджетних коштів.

Облік заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА як бюджетної установи в науковій літературі є майже неосвітлений, причини виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості, їх відповідна класифікація, не розглядаються. Методика усунення заборгованості бюджетних підприємств нестворена. Нормативно-правове регулювання державою також не освітлює питання всебічно.

У четвертому розділі “Аналіз ефективності фінансової діяльності відділу освіти Гусятинської РДА” проведено аналіз ефективності фінансової діяльності відділу освіти Гусятинської РДА. Проведено аналіз доходів та видатків, аналіз використання коштів на оплату праці, аналіз стану матеріально-технічного забезпечення установи.

Аналіз діяльності бюджетних установ - це процес з'ясування причинно-наслідкових зв'язків розвитку та зміни діяльності бюджетних установ, який включає в себе аналіз виконання кошторису та аналіз фінансового стану.

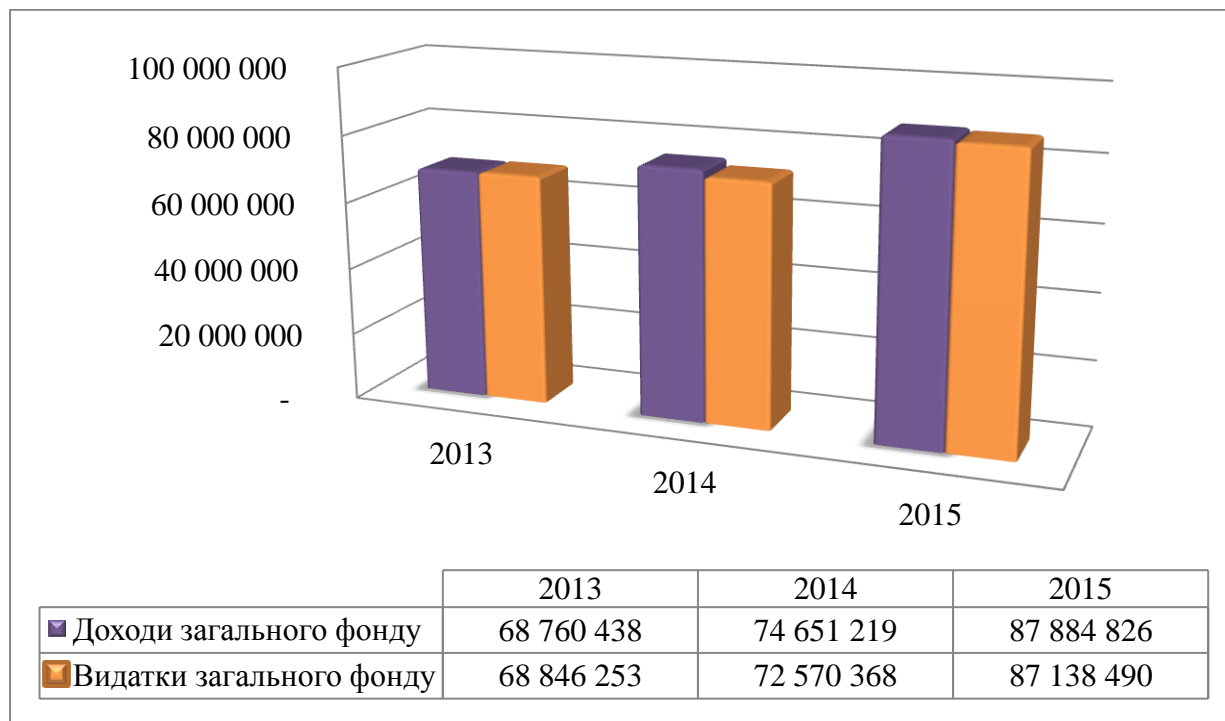
Основними завданнями фінансового аналізу діяльності відділу освіти Гусятинської РДА є:

- дослідження фінансової стійкості установи;
- дослідження ефективності використання майна (капіталу);
- забезпеченість установи власними оборотними коштами;
- об'єктивне оцінювання динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності установи;
- оцінювання становища суб'єкта господарювання на ринку та кількісне оцінювання його конкурентоспроможності;
- визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Під час аналізу виконання кошторису бюджетної установи в першу чергу досліджується динаміка, склад та структура видатків, враховуючи економічну класифікацію видатків бюджету. Важливим етапом аналізу виконання кошторису є вивчення співвідношення між касовими і фактичними показниками. Воно може характеризуватись рівністю між ними, перевищенням касових видатків над фактичними або ж, навпаки, фактичних видатків над касовими. Вивчення існуючого між ними об'єктивного взаємозв'язку та залежності дозволяє з'ясувати певні господарські й фінансові обставини, що виникли в процесі виконання кошторису бюджетної установи.

Предметом при такому аналізі виступають фінансові ресурси відділу освіти Гусятинської РДА, а також процес їх формування та використання.

Розглянемо динаміку доходів та видатків відділу освіти Гусятинської РДА з поділом по загальному фонду (рис. 1.9).



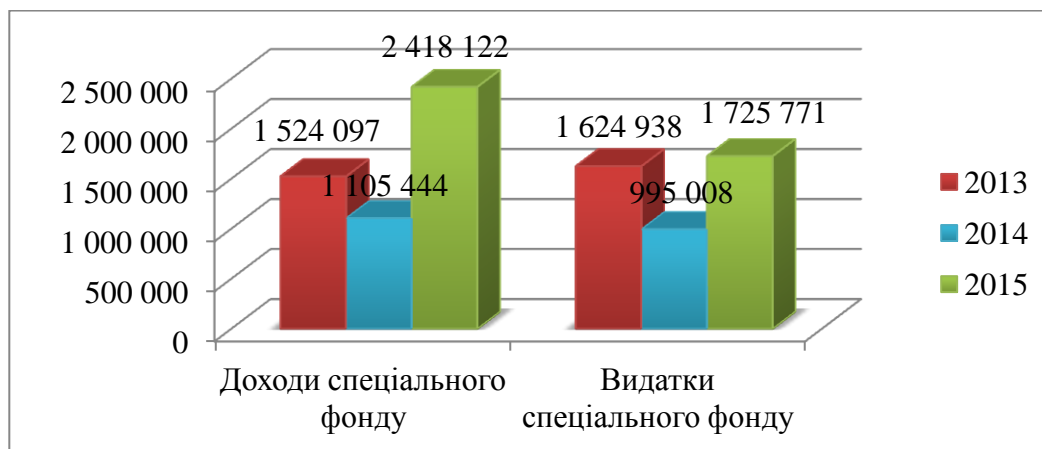
Джерело: Звіт про результати фінансової діяльності форма №9м 2013 рік; 2014 рік; 2015 рік.

Рис. 1.9. Динаміка доходів та видатків відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 роки по загальному фонду

Доходи загального фонду відділу освіти Гусятинської РДА стабільно зростають від 68 760438,00 грн. в 2013 році до 87884826,00 грн. в 2015 році на 19124388,00 грн. Видатки установи за останні два роки відносно доходів зменшились.

Основною метою розробки кошторису відділу освіти є розв'язання таких основних завдань: визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць та підрозділів організації та забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел. Тобто проведення аналізу кошторису відділу освіти Гусятинської РДА дає можливість з'ясувати причини нестачі бюджетного фінансування або виявити перевитрати коштів чи завищення асигнувань, а також здійснювати ефективний контроль за наявними ресурсами установи.

Розглянемо динаміку доходів та видатків відділу освіти Гусятинської РДА з поділом по спеціальному фонду (рис. 1.10).

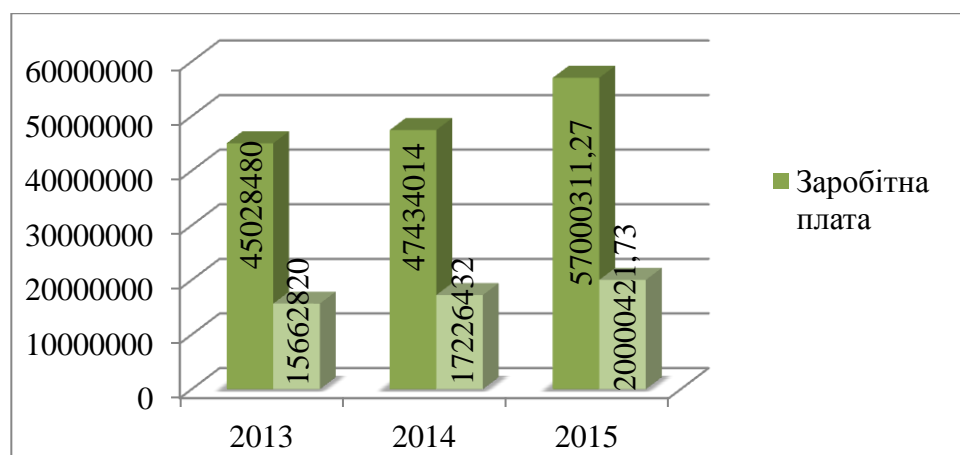


Джерело: Звіт про результати фінансової діяльності форма №9м 2013-2015 рік

Рис. 1.10. Динаміка доходів та видатків відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 роки по спеціальному фонду

Бачимо що доходи та видатки відділу освіти Гусятинської РДА по спеціальному фонду зменшились в 2014 році в порівнянні з 2013 роком. Доходи в 2015 році стрімко зросли та склали 2418122,34 грн., а видатки за доходи та складають 1725771,19 грн.

Сума видатків на оплату праці відділу освіти Гусятинської РДА складає більше 65% усіх видатків установи. Нарахування на оплату праці займають середньому 23% від усіх кошторисних призначень. Розглянемо динаміку затверджених сум кошторисних призначень на заробітну плату (рис. 1.11).



Джерело: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду форма №2м за 2013-2014 рік

Рис. 1.11. Суми кошторисних призначень на оплату праці за 2013-2015 рік

Бачимо що сум кошторисних призначень у відділі освіти Гусятинської РДА мають тенденцію до росту. Зростання видатків на оплату праці з одночасним невеликим збільшенням суми нарахувань на неї може свідчити лише про збільшення суми самої заробітної плати кожного працівника, оскільки сума законодавчо встановленої мінімальної заробітної плати постійно зростає. Суми касових видатків на оплату праці за 2013-2015 рік відповідають сумах фактичних видатків, що показує відсутність кредиторської заборгованості на оплату праці.

Матеріально-технічна база закладів освіти та установ, організацій, підприємств системи освіти включає будівлі, споруди, землю, комунікації, обладнання, транспортні засоби, службове житло та інші цінності. Майно закладів освіти та установ, організацій, підприємств системи освіти належить їм на правах, визначених чинним законодавством.

Одним з показником, що характеризує технічний стан необоротних активів, є коефіцієнт їх зношення, який визначають шляхом відношення величини зношення до початкової вартості всіх активів та їх складових. Цей коефіцієнт відображає, наскільки основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, що перебувають в експлуатації, застарілі (табл. 4.9).

Таблиця 1.2

Характеристика зміни технічного стану необоротних активів відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 роки

Показник	На кінець 2013 року	На кінець 2014 року	На кінець 2015 року
Основні засоби, грн.	21061822,00	21200002,00	21467326,28
Знос основних засобів, грн.	10781905,00	11842253,00	12867638,00
Зношення, %	51,2%	55,9%	59,9%
Інші необоротні матеріальні активи, грн.	2143608,00	2771357,00	3249645,11
Знос інших необоротних матеріальних активів, грн.	1032583,00	1382361,00	1624822,56
Зношення, %	48,0%	49,0%	50,0%

Джерело: Баланс форма №1 за 2013-2015 рік

Збільшення зносу основних засобів від 51,2% в 2013 році до 59,9% в 2015 році та інших необоротних матеріальних активів від 48,0% в 2013 році до 50,0% в 2015 році негативно характеризує діяльність відділу освіти Гусятинської РДА. Та свідчить про тенденцію зниження рівня придатності

основних фондів підприємства, що характеризує погіршення матеріально-технічної бази, та показує що її оновлення відділом освіти не проводиться.

У п'ятому розділі “Удосконалення організації й методики бухгалтерського обліку у відділі освіти Гусятинської РДА” розглянуто можливість комп'ютеризації обліку, та подання звітності відділом освіти в режимі on-line. Розглянуто основні причини виникнення нецільового використання коштів та розроблено заходи для контролю та усунення.

В умовах постійних і численних змін та доповнень до законодавчої і нормативної документації, збільшення обсягів опрацьованої інформації, зміною та доповненням до структури фінансової звітності керівникам підприємств, та головним бухгалтерам слід приділяти належну увагу розподілу праці між працівниками бухгалтерії, чітко визначити завдання та обов'язки бухгалтерів залежно від їхньої спеціалізації.

Однак варто виділити переваги централізованої форми організації бухгалтерського обліку у відділі освіти Гусятинської РДА (рис. 1.12).

Переваги централізованого обліку у відділі освіти Гусятинської РДА

- дозволяє застосовувати найбільш раціональні прийоми обробки документів;
- широкий розподіл обсягів роботи між працівниками обліку, скорочення облікового персоналу;
- більш ефективно використання та можливий перехід на повне завантаження уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності (Парус);
- впровадження прогресивних методів обліку;
- максимальна економія бюджетних коштів на ведення бухгалтерського обліку за рахунок меншої чисельності персоналу, ніж при децентралізованій формі бухгалтерського обліку;
- працівники централізованої бухгалтерії отримують більше можливостей для посилення контролю за роботою окремих підрозділів та глибокого аналізу їх господарської діяльності, ніж в разі, коли в обов'язки одного працівника входить і нарахування зарплати і грошового забезпечення, і ведення обліку матеріальних цінностей, і складання різноманітної бухгалтерської та фінансової звітності (при цьому втрачається якість вдосконалення за всіма напрямками посадових обов'язків).

Рис. 1.12. Переваги централізованої форми обліку у відділі освіти Гусятинської РДА

Централізована форма організації бухгалтерського обліку надала можливість широкого розподілу облікової роботи та більш раціонального використання праці висококваліфікованих облікових працівників. Крім того, при централізованому обліку полегшилось здійснення повсякденного контролю за операціями окремих підрозділів з боку начальника відділу освіти.

Наявні суттєві недоліки централізованої форми організації бухгалтерського обліку у відділі освіти Густинської РДА (рис. 1.13).

Недоліки централізованого обліку у відділі освіти Густинської РДА

- неможливість здійснювати обробку даних безпосередньо у місцях здійснення фінансово-господарських операцій, що знижує оперативність;
- не повністю враховуються інтереси структурних підрозділів;
- вузька спеціалізація фахівців – лише за своїми напрямками роботи;
- більший обсяг роботи, ніж в разі, якщо роздати бухгалтерський облік та фінансову звітність в підпорядковані структурні підрозділи.

Рис. 1.13. Недоліки централізованої форми бухгалтерського обліку у відділі освіти Густинської РДА

Найсуттєвішим недоліком централізованого обліку є нерівномірність розподілу обов'язків і навантаження на працівників централізованої бухгалтерії, що призводить до низької продуктивності праці.

Для раціоналізації розподілу обов'язків між працівниками, визначення оптимальної організаційної та кваліфікаційної структури бухгалтерської служби та обґрунтування перерозподілу функціональних обов'язків облікових працівників у зв'язку із потребою впровадження автоматизованої системи обліку в установі, виношу пропозицію реорганізувати структуру централізованої бухгалтерії по наступному принципу (рис. 1.14).

Пропоную працівників централізованої бухгалтерії згідно виконуваних фінансово-розрахункових операцій поділити на облікові групи. Для кожної групи встановити керівника відповідального за ділянку роботи, який зводитиме кінцеві показники, та меморіальні ордери. Створити відділ контролю та звітності, який складав би місячну, квартальну, річну звітність.



Рис. 1.14. Схема порівняння наявної структури централізованої бухгалтерії відділу освіти Гусятинської РДА із запропонованою

У шостому розділі “Охорона праці та цивільний захист” проведена оцінка стану охорони праці у відділі освіти Гусятинської РДА, коротко розглянуто роботу з організації охорони праці у школах. Висвітлено питання управління охороною праці на підприємстві, та перелік заходів для його покращення. Розглянуте питання надзвичайних ситуацій та проведення заходів відділом освіти Гусятинської РДА, для підвищення стійкості роботи шкіл та інших структурних підрозділів, щодо забезпечення життєдіяльності учнів та персоналу у надзвичайних ситуаціях.

Метою управління охороною праці у відділі освіти Гусятинської РДА є забезпечення безпеки, збереження здоров'я та працездатності людини під час діяльності, та учнів під час навчального процесу.

Державне, регіональне і галузеве управління охороною праці, численні наглядові і контрольні інспекції не забезпечать безпечне ведення робіт, якщо це не стане головним повсякденним завданням і моральним обов'язком для усіх без винятку – роботодавців, керівників, інженерно-технічних працівників, кожного працюючого. Для вирішення всіх проблем у сфері охорони праці потрібний системний підхід створення ефективної системи управління охороною праці (СУОП) на кожному підприємстві, установі, організації незалежно від форми власності і розмірів.

Надзвичайна ситуація - обстановка на окремій території чи суб'єкті господарювання на ній або водному об'єкті, яка характеризується порушенням нормальних умов життєдіяльності населення, спричинена катастрофою, аварією, пожежею, стихійним лихом, епідемією, епізоотією, епіфітотією, застосуванням засобів ураження або іншою небезпечною подією, що призвела (може призвести) до виникнення загрози життю або здоров'ю населення, великої кількості загиблих і постраждалих, завдання значних матеріальних збитків, а також до неможливості проживання населення на такій території чи об'єкті, провадження на ній господарської діяльності.

Стійкість функціонування об'єктів невиробничої сфери, до яких належить відділ освіти Гусятинської РДА – це здатність цих об'єктів виконувати свої функції в умовах НС відповідно до призначення.

ВИСНОВКИ

Бухгалтерський облік у бюджетних установах є складовою обліку в державному секторі України. Як система контролю виконує свої конкретні задачі, має специфічні об'єкти, ведеться за окремим планом рахунків на балансі, який відрізняється від балансу комерційних підприємств, що впливає на методику організації бухгалтерського обліку, забезпечує своєчасне, повне і достовірне відображення всіх операцій з виконання кошторисів і визначення результатів їх виконання по загальному та спеціальному фондах, а також узагальнення облікової інформації у звітності.

Одним з важливих питань в бухгалтерському обліку є правильна облікова політика відділу освіти Гусятинської РДА, рівень готовності працівників централізованої бухгалтерії до впровадження заходів з модернізації бухгалтерського обліку. Цілком справедливо можна вважати, що поряд зі стандартизацією національної системи обліку з урахуванням міжнародних стандартів якісне кадрове забезпечення, особливо головним бухгалтером та іншими обліковими працівниками, є важливою передумовою ефективно господарського функціонування відділу освіти.

Для покращення організації обліку є доцільним структурувати Наказ про облікову політику, що не повністю відображає всі аспекти обліку. Тому в указі необхідно виділити основні розділи: загальні положення, організаційно-правова форма установи, фінансування, види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до положення про Управління, методика обліку різних ділянок, загальні положення організації обліку.

Ведення бухгалтерського обліку у відділі освіти Гусятинської РДА ґрунтуються на використанні наступних принципів: законність, достовірність, повнота бухгалтерського обліку, дата операції, прийнятність вхідного балансу, превалювання сутності над формою, суттєвість, доречність, відкритість, сталість, правильність, обережність, незалежність, співставність, безперервність, окреме відображення активів і пасивів.

Видатки та доходи відділу освіти Гусятинської РДА здійснюються згідно кошторису доходів та видатків. Кошторис складається окремо на кожен структурну одиницю відділу освіти, формується загальний кошторис по школах – по КВК 070201 Загальноосвітні школи. Також централізованою бухгалтерією складаються зведений кошторис доходів та видатків відділу освіти Гусятинської РДА по загальному та спеціальному фонду.

Основну частку доходів відділу освіти складають доходи загального фонду – 87884826,36 грн. Доходи спеціального фонду складають всього 3% від суми доходів загального фонду і становлять – 2418122,34 грн

Видатки відділу освіти в залежності від джерела покриття поділяються: на видатки загального фонду, їх сума за 2015 рік склала 87138489,57 грн., та видатки спеціального фонду – 1725771,19 грн. Одні і другі в свою чергу поділяються на касові та фактичні.

Фінансування відділу освіти Гусятинської РДА по загальному фонду кошторису доходів та видатків проводиться не в повному обсязі.

Найбільшу суму видатків відділу освіти Гусятинської РДА займає стаття 2111 видатки на оплату праці і складає більше 65% усіх видатків установи. Нарахування на оплату праці займають середньому 23% від усіх кошторисних призначень. З них 92,85% на виплату заробітної плати вчителів та техпрацівників по загальноосвітніх школах – 52849890,52 грн.

Чітка побудова бюджетного обліку надає користувачам інформацію про виконання бюджетів і кошторисів бюджетних організацій для прийняття обґрунтованих рішень, підвищує його роль як найважливішого інструмента контролю за ефективним формуванням і використанням фінансових ресурсів держави.

Сьогодні чітко спостерігається тенденція різкого відставання рівня заробітної плати працівників бюджетної сфери від рівня заробітної плати працівників позабюджетного сектору економіки, та соціальна зрівнялівка по заробітній платі через її диференціацію що негативно впливає на престиж професії освітнього працівника – вчителя і призводить до відтоку кадрів в інші сфери економічної діяльності.

В останні декілька років перед відділом освіти Гусятинської РДА гостро постала проблема заборгованості за бюджетними видатками. В науковій літературі це питання є майже неосвітлений, причини виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості, їх відповідна класифікація, не розглядаються. Методика усунення заборгованості бюджетних підприємств нестворена. Нормативно-правове регулювання державою також не освітлює питання всебічно.

Провівши аналіз активів відділу освіти Гусятинської РДА, можна зробити такі висновки: найбільшу частку активів займають основні засоби, в 2013 році вона склала 79,60%, та протягом аналізованого періоду зменшилась і в 2015 році складала 64,23% від загальної суми балансу – 21467326,28 грн.

На протязі останніх трьох років спостерігається зношення більшої частки основних засобів та інших необоротних ативів, відсутнє оновлення матеріально-технічної бази.

Розглянувши структуру заборгованості відділу освіти Гусятинської РДА за 2013-2015 звітні роки можна зробити такі висновки: згідно з динаміки заборгованості наявна позитивна тенденція за останні роки щодо скорочення суми кредиторської заборгованості від 2435864,93 грн. на 01.01.2014 року до 297762,33 грн. станом на 01.01.2016 року.

Кредиторська заборгованість продовжує більше ніж удвічі перевищує дебіторську, що свідчить про нестабільність фінансового стану установи.

Недофінансування відділу освіти Гусятинської РДА тягне за собою появу кредиторської заборгованості та невиконання покладених на відділ освіти функцій.

Для збільшення ефективності роботи централізованої бухгалтерії відділу освіти Гусятинської РДА потрібно створивши оптимальну структуру апарату бухгалтерії, провести повну автоматизацію бухгалтерського обліку із застосування сучасних комп'ютерних та інформаційних систем, провести перекваліфікацію або курси підвищення кваліфікації для облікового та управлінського персоналу. Це дасть змогу скоротити видатки на утримання персоналу централізованої бухгалтерії за рахунок скорочення штату, та водночас оптимізувати роботу.

Зокрема автоматизовані інформаційні технології, здатні активно впливати на інтенсифікацію використання наявних трудових ресурсів бюджетної сфери. У зв'язку з цим дослідження автоматизації процесів обліку, контролю та аналізу є особливо актуальними. Однак слід визнати, що ця ділянка залишається недостатньо дослідженою і на сьогоднішній день. Підтвердженням цьому є той факт, що більшість бюджетних установ (особливо в сільській місцевості) продовжують використовувати традиційну ручну, або частково автоматизовану, форму ведення бухгалтерського обліку. Хоча найбільш чітко і злагоджено ведеться облік в установах з комплексною автоматизацією бухгалтерської роботи.

Отже бухгалтерський облік у відділі освіти Гусятинської РДА складає повну, вичерпну, незалежну та уніфіковану систему. Система ведення обліку потребує своєчасного оновлення згідно нормативно-правової бази регулювання.

На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення їх уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення.

АНОТАЦІЯ

Горобець Д.І. Система бухгалтерського обліку бюджетної установи та її удосконалення (на прикладі відділу освіти Гусятинської РДА).

Спеціальність 8.03050901 – Облік та аудит. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2017.

Магістерська робота показує методологію обліку доходів та видатків загального та спеціального фонду відділу освіти, нарахування заробітної плати, особливості обліку оборотних та необоротних активів, розглядає аналіз основних фінансових показників відділу освіти Гусятинської РДА, аналіз заборгованості за бюджетними коштами та шляхи її усунення.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах має свої особливості, адже ці структури створюються для забезпечення виконання функцій держави. Їх утримання повністю або частково здійснюється за рахунок державного або місцевого бюджету.

У бюджетних установах бухгалтерський облік покликаний забезпечити систематичний облік виконання кошторисів, стану розрахунків з підприємствами, організаціями та працівниками цих установ, використання матеріальних і грошових ресурсів та їх збереження. Його мета – сприяти поліпшенню фінансово-господарської діяльності установи.

Запропоновано шляхи удосконалення організації обліку, зокрема обґрунтовано і розроблено пропозиції щодо удосконалення структури централізованої бухгалтерії, раціонального розподілу обов'язків між обліковим персоналом. Реалізація наведених в роботі пропозицій сприятиме підвищенню ефективності діяльності відділу освіти, пошуку шляхів усунення бюджетної та позабюджетної заборгованості, процесу пошуку наявних фінансових резервів та способів збільшення продуктивності праці працівників централізованої бухгалтерії.

Ключові слова: бюджетна установа, кошторис доходів та видатків, асигнування, бюджетне зобов'язання, заборгованість, фінансова звітність.