

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
(повне найменування вищого навчального закладу)
Економіки та менеджменту
(назва факультету)
Бухгалтерського обліку та аудиту
(повна назва кафедри)

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
до дипломного проекту (роботи)

магістра
(освітньо-кваліфікаційний рівень)
на тему: *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз доходів та видатків у бюджетній
установі (на прикладі Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя)*

Виконав: студент (ка) 6 курсу, групи ПОМ-61

напряму підготовки (спеціальності)

071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Болібрух К.В.

(прізвище та ініціали)

Керівник к.е.н., доц. Марущак Л.І.

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

к.е.н., доц. Співак С.М.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Болібрух К. В. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз доходів та видатків у бюджетній установі (на прикладі Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя). – Рукопис.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет ім. І. Пулюя – Тернопіль, 2019.

Робота містить теоретичне обґрунтування застосування бухгалтерського обліку в бюджетних установах, вивчення його методичних прийомів і формування доходів та витрат.

Досліджено теоретичні основи обліку доходів і витрат в бюджетних установах, визначено економічну сутність та завдання обліку доходів, наведено їх класифікацію, визначено економічну сутність, класифікацію та завдання обліку витрат. Наведено економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат.

Охарактеризовано організацію аналітичного та синтетичного обліку доходів, розкрито методику проведення аналітичного та синтетичного обліку витрат. Досліджено методологію управлінського обліку в бюджетній установі як основу зниження видатків.

Обґрунтовано теоретичні засади аналізу та аудиту доходів і витрат, проведено аналіз доходів та витрат бюджетної установи. Вивчено основні засади здійснення контрольно-аудиторських заходів при обліку доходів і витрат в бюджетних установах.

Ключові слова: доходи, витрати, кошторис, загальний фонд, спеціальний фонд.

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку доходів і витрат в бюджетних установах	6
1.1. Економічна сутність та завдання обліку доходів, їх класифікація	6
1.2. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат	12
1.3. Економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат	19
Розділ 2. Облік доходів і витрат у Гусятинському коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя	24
2.1. Організація аналітичного та синтетичного обліку доходів	24
2.2. Методика проведення аналітичного та синтетичного обліку витрат	30
2.3. Методологія управлінського обліку в бюджетній установі як основа зниження видатків	37
Розділ 3. Теоретичні засади аналізу та аудиту доходів і витрат	41
3.1. Теоретичні основи проведення аналізу доходів та витрат бюджетної установи	41
3.2. Основні засади здійснення контрольньо-аудиторських заходів при обліку доходів і витрат в бюджетних установах	45
Розділ 4. Аналіз доходів і видатків Гусятинського коледжу ТНТУ ім.І.Пулюя	51
4.1. Аналіз діяльності навчального закладу та кошторисних призначень	51
4.2. Аналіз складу і структури видатків	54
Розділ 5. Аналіз оцінки фінансового стану установи	59
5.1. Аналіз складу і динаміки активів	59
5.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетної установи	63
Розділ 6. Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях	67
6.1. Охорона праці на підприємстві	67
6.2. Напрацювання заходів щодо зменшення дії вторинних факторів ураження, забезпечення життєдіяльності об'єкта у НС	70
Висновки та пропозиції	73
Список використаних джерел	77
Додатки	84

ВСТУП

Актуальність теми. Інтеграція економіки України у міжнародне співтовариство в умовах проведення реформування економіки потребує відкритості та прозорості економічної інформації з окремих питань, зокрема бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день облік у бюджетній сфері доцільно виділити декілька напрямків розвитку облікових процесів, які складається із вивчення питань виконання державного і місцевого бюджетів і безпосередньо бухгалтерського обліку у бюджетних установах, і це потребує удосконалення його методології та переходу на єдині засади бухгалтерського обліку і звітності за міжнародними стандартами, а також уніфікації організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку

Існування проблем фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ з урахуванням того, що вони фінансуються за бюджетні кошти, потребує залучення усіх можливих засобів для їх ефективного освоєння. Інструментом, який забезпечує контроль та фіксацію із виконання покладеного на керівництво установи завдання є система його бухгалтерського обліку, на базі якої вивчається доцільність понесених витрат та здійснюється пошук економічно обґрунтованих шляхів щодо їх. Облік як інформаційна база й джерело такого управління, має відповідати критеріям оперативності, доступності та дієвості.

В умовах реформування бухгалтерського обліку державного сектору та наближення його до міжнародних стандартів, основним елементом діяльності підприємства виступає налагоджена система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку у бюджетних установах розпочинається із формування облікової політики тому, що вона є основою ведення бухгалтерського обліку в установі, зокрема організація та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах має свої особливості, які

визначаються у тому, що здійснюється постійний контроль за отриманими бюджетними ресурсами, власними надходженнями та їх використанням, згідно Бюджетного кодексу України, інструкцій Державної казначейської служби України та інших цільових нормативно-правових актів.

Питання організації бухгалтерського обліку в бюджетних відносинах розглянуто у наукових працях А. Поддєрьогіна, М. Білика, К. Ізмайлова, О. Кононенка, Н. Верхоглядової, Н. Шморгун, Т. Боголіб, Ф. Бутинець, Н. Нападовська, С. Салиги, Н. Нестеренка, О. Павликівської, Л. Марущак, Ю. Цал-Цалко, С. Свірко, С. Жукевич., а також знайшли своє відображення у рішеннях Кабінету Міністрів України та інших нормативно правових актах прийнятих на їх підставі.

Змінна існуючої методології та перехід на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у бюджетних установах є пріоритетним напрямком діяльності уряду, що відбувається шляхом удосконалення нормативно-правової бази. Єдині підходи до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у всіх бюджетних установах дасть можливість удосконалити організаційно-інформаційне забезпечення користувачів інформації та визначити напрямки щодо модернізації системи обліку та звітності у бюджетній сфері, тому, на нашу думку, питання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на сьогоднішній час не одержало достатнього висвітлення та потребує подальшого дослідження.

Мета і завдання дослідження. полягає в дослідженні теоретичних і практичних аспектів організації обліку і контролю доходів і витрат у бюджетній установі, розробці шляхів їх вдосконалення. Для досягнення мети були поставлені такі завдання::

- дослідити теоретичні основи організації обліку: економічну сутність та класифікацію доходів та витрат;
- розглянути сучасний стан обліку доходів та витрат;
- розкрити особливості організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку доходів і витрат базової бюджетної установи;

- розглянути методичні аспекти контролю та особливості проведення аудиту у бюджетних установах.

Об'єктом дослідження є господарські операції з обліку доходів та витрат Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та методичних положення із ведення обліку, аудиту та аналізу доходів та витрат Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя.

Методи дослідження. Для здійснення поставлених завдань використано загальнонаукові методи, такі як: індукція, дедукція, аналіз та синтез, порівняння, а також методи економічного аналізу: балансовий, статистичний, аналітичний, розрахунково-нормативний тощо. Балансовий метод використовувався при аналізі господарських операцій, розрахунку балансу факторів в аналізі ефективності грошових ресурсів. За допомогою статистичного методу було виявлено динаміку показників стану, руху та ефективності діяльності установи.

В ході дослідження сучасного стану організації обліку було вивчено нормативно-законодавчі акти, якими регулюється бухгалтерський облік у бюджетних установах (закони, національні стандарти, накази та постанови), норми податкового законодавства, а також загальнонаукову літературу та праці вчених.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що окреслені особливості системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять управлінську, контрольну та інформаційну функції бухгалтерського обліку, а також дозволять забезпечити реальність планових показників бюджету та ефективно використання фінансових ресурсів держави.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, шести розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1. Економічна сутність та завдання обліку доходів, їх класифікація

Реформи та зміни які відбуваються у економіці України на сьогоднішній день вимагають новітніх підходів до ефективного використання ресурсів держави через вдосконалення обліку доходів та видатків на утримання бюджетної сфери. Враховуючи, що бюджетні установи забезпечують задоволення соціальних, культурних, наукових та інших потреб населення держави, як це передбачено Конституцією України, через свою діяльність, сьогодні вимагає новітніх підходів до удосконалення механізмів управління бюджетними коштами з метою їх найбільш ефективного використання при здійсненні різноманітних видатків, як для забезпечення населення так, і на утримання таких установ.

Баланс доходів і видатків установ у необхідних розмірах досягається через ведення бухгалтерського обліку, зокрема через впорядкованість системи збору та реєстрації інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання установи та їх рух шляхом суцільного та безперервного обліку господарських операцій із подальшим її узагальненням. З огляду на те, що всі бюджетні установи фінансуються або із державного, або із місцевого бюджету, не маючи власних надходжень, основною особливістю виступає облік їх окремих елементів, зокрема доходів і видатків.

Проблематика бухгалтерського обліку доходів установ досліджується багатьма вітчизняними вченими, зокрема Свірко В. зазначає, що під доходами бюджетних організацій чи установ вважає надходження грошових коштів, які отримуються установами за рахунок державного бюджету, для

подальшого їх використання із метою виконання кошторису [51].

Левицька С. О. у своїх працях визначає, що доходи установ це одержані асигнування із державного або місцевого бюджету, які ними генеруються [24].

Законодавець у нормативно правових актах визначає поняття «доходи» за двома напрямками, зокрема за національними положеннями та міжнародними стандартами. Тлумачення доходів приведені у нормативно-правових актах наведено у рис.1.1.

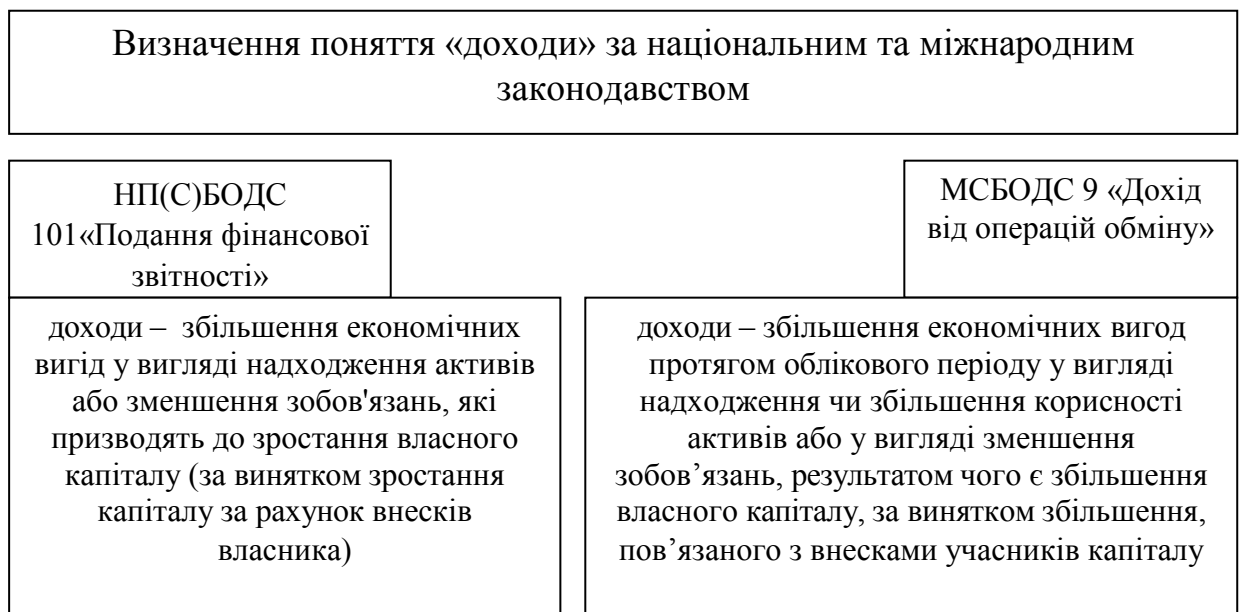


Рис. 1.1. Визначення поняття «доходи» за національними положеннями та міжнародними стандартами

З огляду на вказані визначення можна сказати, що підходи до визначення доходів суб'єктів господарської діяльності у їх загальному розумінні та доходів установи відповідно до визначень національних та міжнародних положень практично ідентичні, тобто під доходом розуміється: зростання економічних вигід упродовж звітно-облікового періоду, що виражається у надходженнях та збільшенні корисності активів або шляхом зменшення зобов'язань наслідком чого є збільшення власного капіталу.

Класифікація доходів бюджетних організацій та установ є досить

широкою. Доходи класифікуються за різними ознаками. Основні класифікаційні підходи до економічно-облікової категорії «доходів» за джерелами їх виникнення наведена на рис. 1.2.

Також, доцільно зазначити, що специфічною класифікацією доходів організацій та установ, яка не притаманна комерційним суб'єктам, за джерелами доходів є:

- загального фонду;
- спеціального фонду.

До доходів загального фонду відносять надходження із бюджетів різних рівнів.

До спеціального фонду власні надходження отримані за рахунок надання платних послуг.

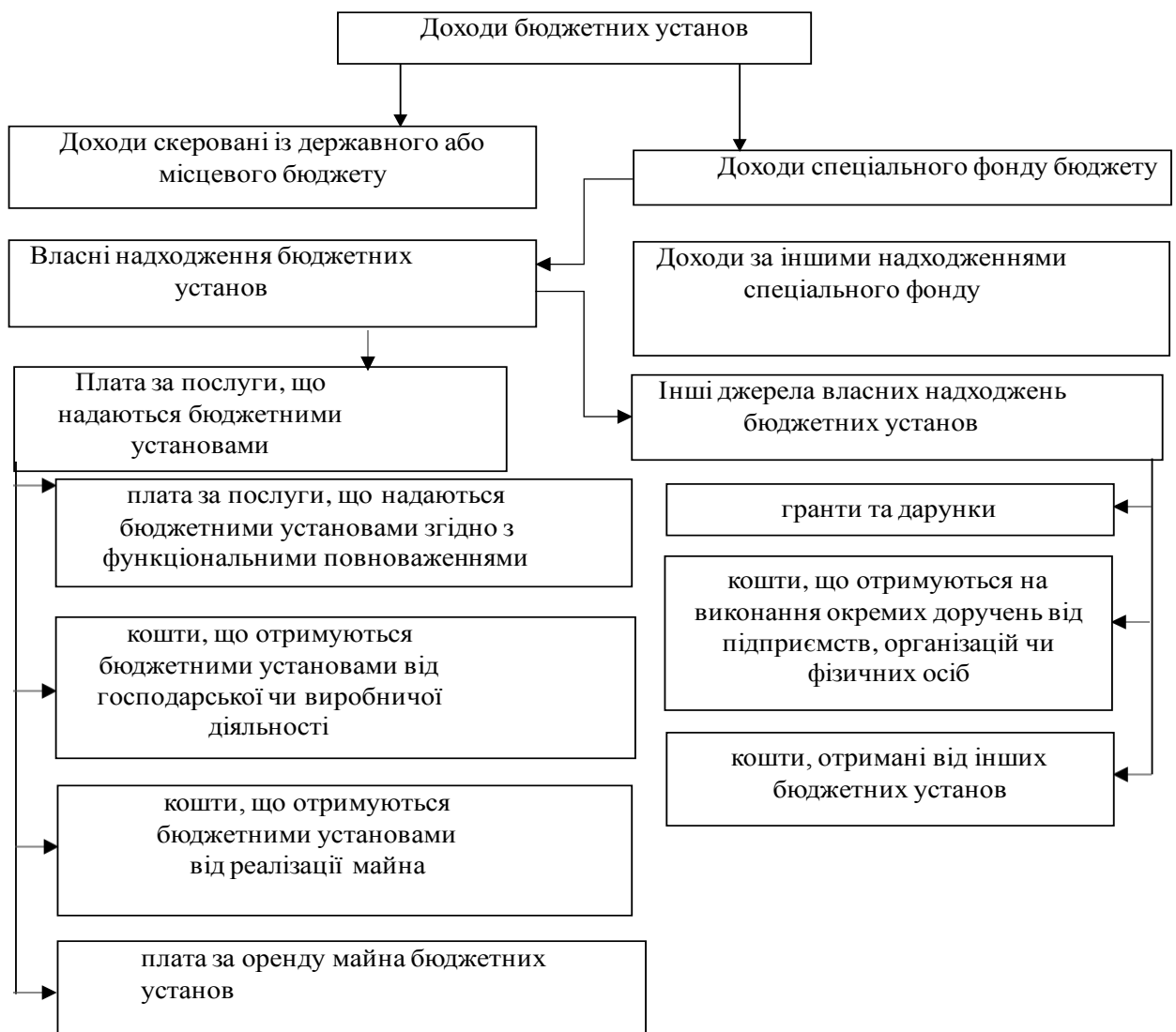


Рис. 1.2. Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами

Основні напрямки класифікації, а також визнання та оцінки доходів установ в Україні починаючи із 2017 року відображено у НП(С)БОДС 124 «Доходи», зокрема у положенні надано поняття «суб'єкт державного сектору» (СДС), та визначено, що доходи визначаються за порядком їх одержання: як результат обмінних чи необмінних операцій.

Класифікація доходів державного сектору відображена на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Класифікація доходів СДС

Відповідно до проведених реформ у бухгалтерському обліку доходів бюджетних установ, доцільно виділити, зміни у плані рахунків бухгалтерського обліку, що у подальшому відобразилось на класифікації доходів наблизившись їх до міжнародних стандартів. Одночасно із цим, національним стандартом НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначено порядок визнання доходів від обмінних та необмінних операцій.

Порядок віднесення операцій до обмінних чи необмінних, відображено на рис. 1.4.

З наведеного видно, що і у вчених і у законодавця не існує єдиного підходу до визнання категорії доходу, проте їх розглядають за напрямком у наслідок чого від був отриманий.

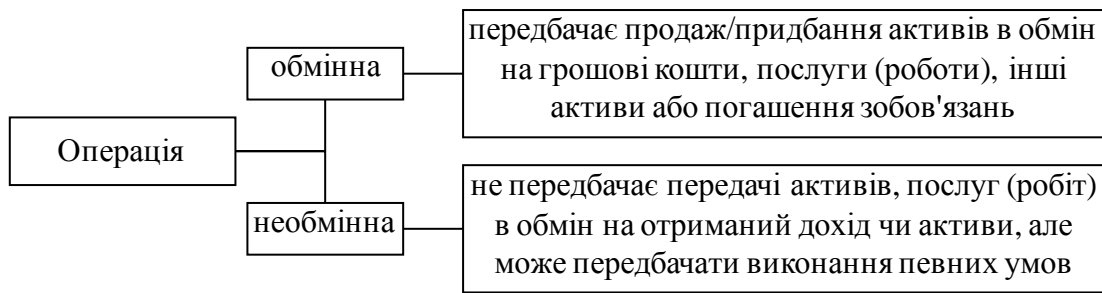


Рис. 1.4. Визначення обмінних та необмінних операцій

Отже, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору №124 «Доходи» визначає, які надходження відносяться до доходів залежно від джерела їх надходження та виду доходу, а також визначає порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій, що відображено на рис.1.5.



Рис. 1.5. Порядок оцінки доходів від обмінних та необмінних операцій

З огляду на наведене на рисунку, видно, що при оцінці доходів значне

значення відіграє їх економічна класифікація, адже, у залежності від того, у результаті якої операції були отримані доходи, підходи до їх оцінки різнитимуться.

Тому враховуюче, вищевикладене, ми можемо визначити основні завдання бухгалтерського обліку доходів установи, рис.1.6.

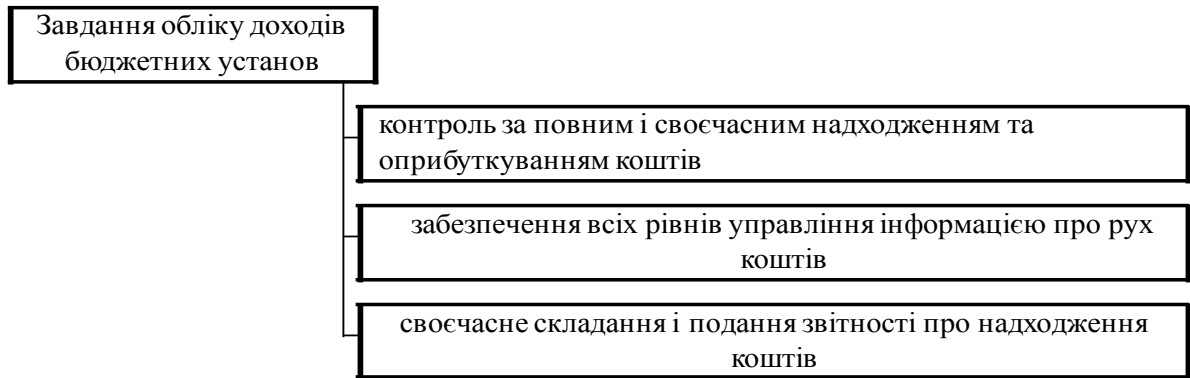


Рис. 1.6. Завдання обліку доходів суб'єкта державного сектору

Важливість питання правильної організації обліку доходів установ зумовлює досить жорстке нормативно-правове регулювання останнього.

З наведеного видно, що порядок обліку доходів установ чітко регулюється на законодавчому рівні, шляхом впровадження нормативно-правових актів, які здійснюють свій вплив на облікові процеси у бюджетних установах. Вони регулюють всі етапи організації бухгалтерського обліку у частині складання, чи внесення змін у кошторис бюджетної установи, проведення інвентаризаційних заходів, документального оформлення та складання фінансової, бюджетної та іншої звітності бюджетної організації чи установи.

Порядок організації обліку і контролю доходів суб'єкта державного сектору регулює ряд законодавчих актів різних рівнів, рис. 1.7.

Підходи до класифікації доходів передбачають їх поділ: на доходи спеціального та загального фондів, а також доходи за обмінними та необмінними операціями. Така класифікація, оцінка та визнання доходів регулюється державою за допомогою нормативно-правових актів, що здійснює безпосередній вплив на організацію обліку доходів установ.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні
Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»
<p>Накази Міністерства фінансів України НП(С)БОДС 124 «Доходи»]</p> <p>«Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»;</p> <p>«Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами»;</p> <p>«Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ»;</p> <p>«Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»;</p> <p>«Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»;</p> <p>«Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»;</p> <p>«Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»;</p> <p>«Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»»;</p> <p>«Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»;</p>

Рис. 1.7. Нормативно-правове забезпечення обліку доходів

Отже, з викладеного вище, робимо висновок, що визначення доходів установи чи організації відбувається за загальним принципом визначення доходів суб'єкта приватного сектору та передбачає збільшення економічних вигід упродовж звітного періоду у вигляді надходження або зростання корисності його активів або зменшення зобов'язань, у наслідок чого відбувається зростання власного капіталу, за винятком його збільшення за рахунок внесків учасників.

1.2. Економічна сутність, класифікація та завдання обліку витрат

Одним із пріоритетних напрямків бухгалтерського обліку у бюджетних установах є облік витрат такої установи.

Так, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» визнає витрати, зменшенням економічних вигід при вибутті активів або зростанням вартості зобов'язань, що у подальшому призводить до зниження вартості власного капіталу (зазначене твердження не застосовується до зниження вартості капіталу при його вилученні або розподілі самим власником) [29].

У той же час, існує поняття видатків установ, що за своєю економічною сутністю є не одним і тим самим. Визначення економічної категорії видатків бюджетних установ, досліджується вітчизняними вченими, зокрема: Ворона Ю., Юрченко О., Тополенко Н. М. та іншими, що відображено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення сутності поняття «видатки бюджетних установ»

№	Автор	Визначення
1.	Ворона Ю. [8]	Видатки бюджетних установ – витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтвержені відповідно оформленими документами
2.	Юрченко О. [9]	Видатки бюджетних установ – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом
3.	Тополенко Н. М. [56]	Видатки бюджетних установ – це суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, встановлених кошторисом
4.	Лондаренко О. О. [26]	Видатки бюджетних установ – централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується у бюджеті

Розглянувши наведені твердження, можна стверджувати, що поняття «видатки» стосуються операцій, які фінансуються з бюджету, а «витрати» – операцій господарського характеру.

Організація бухгалтерського обліку із урахуванням специфіки бюджетного обліку, формує ряд завдань, що потребують вирішення і, у першу чергу, достовірного відображення та визначення такого елемента як

витрати.

Основні завдання обліку витрат установи відображено на рис. 1.8.

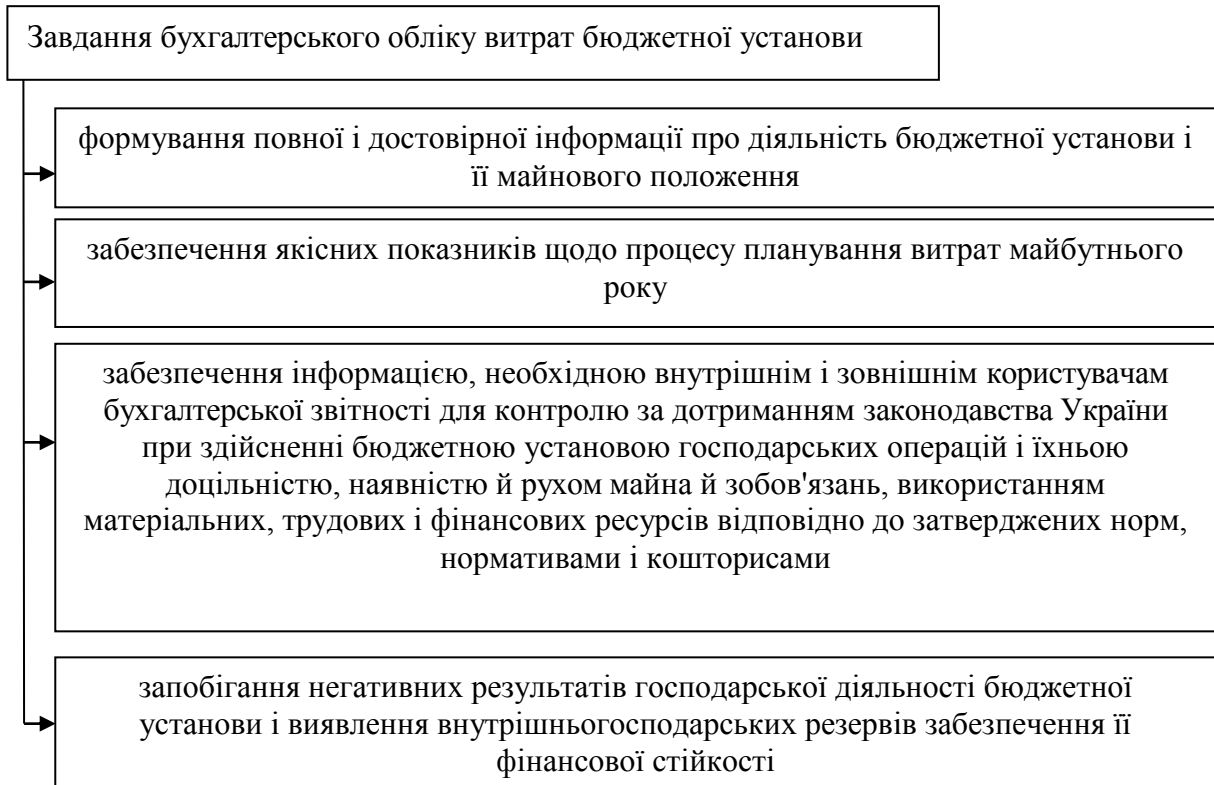


Рис. 1.8. Основні завдання бухгалтерського обліку витрат бюджетної установи

Аналізуючи наведені завдання із бухгалтерського обліку витрат, можна визначити, що за їх допомогою має формуватись чітка та достовірна інформація про напрямки здійснення витрат згідно кошторису, а також стан фінансування бюджетної установи, вчасно надавати можливість користувачам такої інформації приймати управлінські рішення для коригування витрат поточного року або планування витрат на наступний рік.

На сьогоднішні день витрати бюджетних установ можна класифікувати за різними напрямками, зокрема: за джерелами покриття, від стану руху бюджетних коштів, за функціональною, відомчою чи економічною ознакою. Основні напрямки класифікації відображено на рис. 1.9.

Залежно від джерел покриття видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального та спеціального фондів.

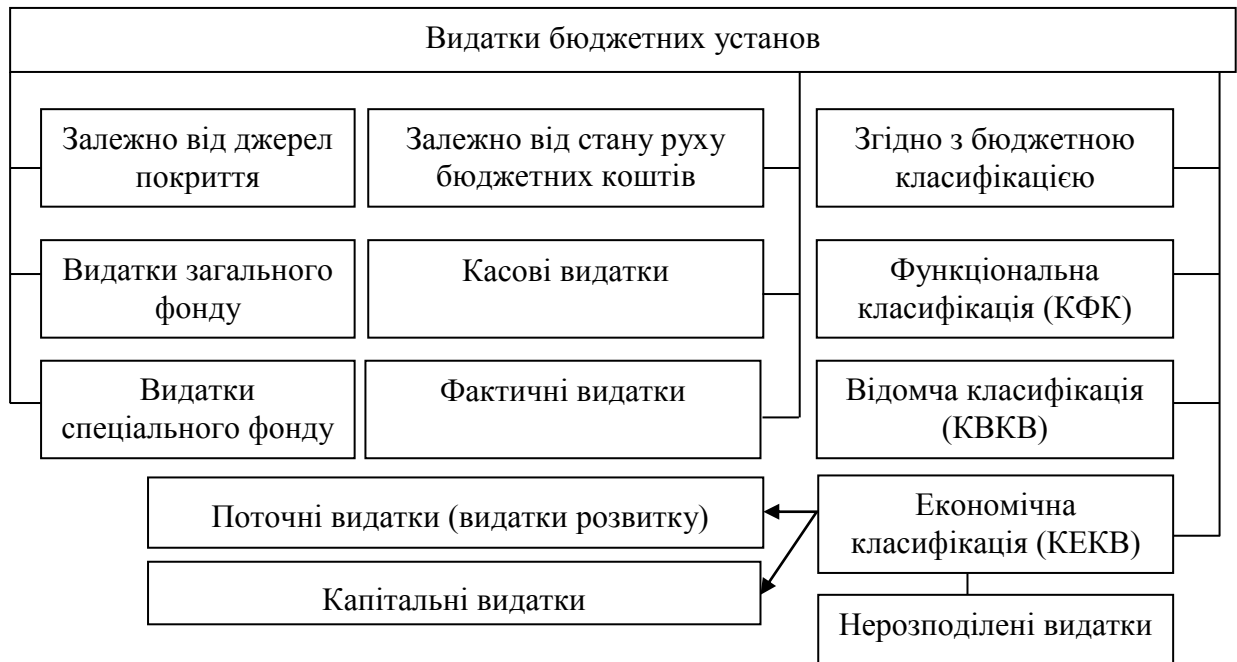


Рис. 1.9. Класифікація видатків бюджетних установ

У залежності від стану руху бюджетних коштів розрізняють видатки касові та фактичні. Суми за касовими видатками можуть бути видані готівкою чи безготівковим шляхом. По касових видатках них неможливо достеменно стверджувати про фактичне використання коштів так, як кошти можуть бути нараховані, але не виплачені.

До фактичних видатків також відносять суми коштів за неоплаченими рахунками кредиторів, по нарахуванню заробітної плати. Такі видатки більш повно висвітлюють інформацію про остаточно понесені витрати, а ніж касові. Точний облік витрат дозволяє здійснювати контроль про фактичне виконання кошторису установи за витратами в цілому, так і дотримання норм витрат щодо окремих статей.

Витрати відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», аналогічно як і доходи, класифікуються як витрати за обмінними та необмінними операціями. Елементи витрат за кожною із груп класифікації наведено на рис.1.11.

Також видатки поділяються за функціональною, відомчою та економічною класифікацією. Вагоме місце в обліку видатків установ займає

їх економічна класифікація. Вона виконує функцію чіткого розмежування видатків за економічними характеристиками здійснюваних операцій. Вказана класифікація є досить складною і передбачає поділ видатків бюджетної установи на поточні й капітальні. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 №333[25].

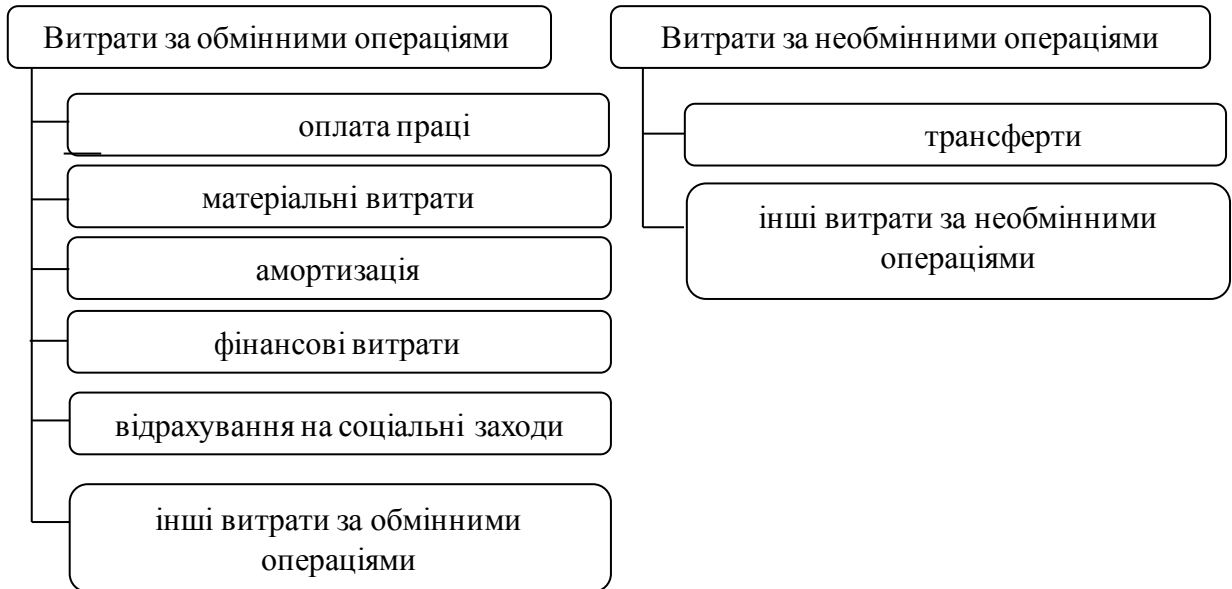


Рис. 1.11. Класифікація витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Витрати визнаються у разі, якщо оцінка витрат може бути достовірно визначена у випадку зменшення економічних вигід. Витрати визнаються витратами проведеними у звітному періоді поряд з доходами, для отримання якого вони були понесені. У той же час, не можна визнавати витратами:

- платежі за договорами комісії або подібними договорами;
- авансова оплата запасів, послуг, робіт;
- витрати, що показують зменшення власного капіталу відповідно до

НП(С)БОДС.

Порядок визнання витрат за обмінними та необмінними операціями відображено у таблиці 1.2.

Порядок визнання витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Визнання витрат	
за обмінними операціями	за необмінними операціями
Витрати, пов'язані із виконанням СДС своїх повноважень, чи передачею активу, послуг, робіт на виконання передбачених заходів, не пов'язаних із основною діяльністю, таких, що покриваються за рахунок бюджетних асигнувань, визнаються одночасно із зменшенням активу чи збільшенням зобов'язання.	Витрати визнаються одночасно з вибуттям активів, що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, за умови, якщо ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
Витрати, пов'язані з наданням послуг чи виконанням робіт з метою отримання власних надходжень від плати за надані послуги, визнаються одночасно з отриманням доходу або ж, виходячи з умов договору й ступеня завершеності операції на дату балансу, за умови, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	
Фінансові витрати СДС визнаються витратами звітного періоду, за який вони були нараховані.	
Визнання інших витрат здійснюється у визначеному національними стандартами порядку.	

Видно, що бюджетні установи при веденні обліку витрат та складанні звітності керуються як нормативними документами, що безпосередньо регулюють вказане питання, так і законодавчими актами, що опосередковано впливають на результати їх діяльності.

Витрати установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню. Для організації обліку й контролю витрат СДС використовують ряд нормативно-правових актів, наведених на рис. 1.12.

Витрати установ є одним із показників результатів їх діяльності і, тому вони підлягають досить жорсткому нормативно-правовому регулюванню.

Закон України	
«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	
Постанови Кабінету Міністрів України	
<ul style="list-style-type: none"> - «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ»; - «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» - «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності» 	
Накази та інші нормативно-правові документи Міністерства фінансів України	
<ul style="list-style-type: none"> - «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі»; - НП(С)БОДС 135 «Витрати»; - «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету»; - «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ»; - «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»; - «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»; - «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»; - «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання»; - Методичні рекомендації щодо облікової політики для суб'єктів державного сектору; - «Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»»; - «Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»; - «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» 	

Рис. 1.12. Нормативно-правове забезпечення обліку й контролю витрат

На сьогоднішні день витрати бюджетних установ можна класифікувати за різними напрямками, зокрема: за джерелами покриття, від стану руху бюджетних коштів, за функціональною, відомчою чи економічною ознакою.

Основні положення щодо класифікації витрат містить НП(С)БОДС 135 «Витрати».

1.3. Економіко-правові аспекти організації обліку доходів і витрат

Основним документом, який регламентує ведення бухгалтерського обліку має бути наказ про облікову політику, складеного на підставі НП(С)БОДС. Такий наказ визначає основні засади, методи, процедури та принципи обліку окремих об'єктів обліку. Методичними рекомендаціями визначається порядок формування облікової політики установи.

Такий наказ координує роботу бухгалтерської служби бюджетної установи, та створює єдиний підхід щодо із відображення бухгалтерських операцій, а також є джерелом інформації щодо організації її бухгалтерського обліку.

Проведеним аналізом облікової політики коледжу визначено ряду недоліків, зокрема:

- відсутні обов'язкові розділи облікової політики, що ведення об'єктів обліку, принципів та джерел обліку доходів та витрат, невизначено методика ведення форми обліку, систему оплати праці, що ускладнює її розуміння;
- у наказі є ряд положень, які є нетиповими для неї, а мають визначатись у положеннях про підрозділи або у посадових інструкціях працівників.
- відсутність роз'яснень до наказу про облікову політику, яка деталізує процедури ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів;
- обов'язок документального оформлення операцій та відображення їх у звітності установи.

Недоліки виявлені у ході аналізу наказу про облікову політику негативно відбиваються на загальній організації бухгалтерського, а також знижують ефективність роботи бухгалтерської служби.

Доцільно також відмітити, що для всіх бюджетних установ державної або комунальної форми діє універсальний План рахунків бухгалтерського обліку, хоча, на нашу думку, є доцільність розробки додаткових методичних рекомендацій по застосуванню типових робочих планів рахунків для окремої галузі або установи. Так, як універсальний План рахунків не містить специфіки роботи установи та не відображає повноту бухгалтерських операцій та руху активів та пасивів по аналітичних рахунках обліку, тому вважаємо за доцільно розширити існуючі рахунки та субрахунки за рахунок введення додаткових аналітичних (робочих) рахунків відповідно до кодів економічної класифікації за об'єктами обліку, зокрема обліку доходів і витрат за схемою:

xxxx – перші чотири знаки – код субрахунку;

xxxx1(2) – фонд (загальний фонд – 1, спеціальний фонд – 2);

xxxxxx – ідентифікація власних надходжень спецфонду за групою доходів;

xxxxxxx – визначення підгрупи власних надходжень за групою;

послідуючі знаки – ідентифікують КЕКВ операції.

Такий підхід дасть можливість детально відображати бухгалтерські операції та точніше готувати інформацію для зовнішніх чи внутрішніх користувачів, у тому числі через фінансову чи статистичну звітність [58].

Починаючи із 2017 року, внесеними змінами до НП(С)БОДС та Плану рахунків бухгалтерського обліку введено нові економічні категорії «обміні» та «необмінні» операції при визначенні доходів і витрат бюджетних установ. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 124 «Доходи» визначає, що обмінною є операція із продажу або придбання активів за грошові кошти, послуги, роботи, або активи чи погашення зобов'язань.

У НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» зазначено однакові підходи до визначення складу доходів від такого типу операцій: «бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт) у складі плати за послуги, що надаються ними згідно з

основною діяльністю та надходження від додаткової (господарської) діяльності, доходи від продажу, доходи від відсотків, роялті та дивідендів та інші».

Визначення необмінної операції також наведено і у НП(С)БОДС 124 «Доходи», за яким необмінна операція: «господарська операція, що не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов» [59].

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку державного сектору 135 «Витрати» до витрат за обмінними операціями відносять такі елементи: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, фінансові витрати та інші (курсові різниці, уцінка активів). Хоча у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку державного сектору НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» до складу витрат віднесено витрати з продажу активів.

Для повного розуміння того, які операції варто відносити до обмінних, необхідно розібратися в сутності самих понять. Тому, деталізуємо наведене визначення. Стосовно покупки установою активів, така може придбавати основні засоби, нематеріальні активи та запаси. Щодо інших не фінансових активів, таких як капітальні інвестиції, знос (амортизація) нефінансових активів, то до них стосується більше поняття не придбання, а інвестування коштів та нарахування амортизації. Аналогічно, бюджетна установа не може придбавати такі фінансові активи, як грошові кошти, дебіторська заборгованість та фінансові інвестиції.

Також у визначенні вказується на операцію обміну на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Для бюджетної установи характерні операції обміну на грошові кошти та погашення зобов'язань. Операції ж обміну на послуги (роботи) та інші активи для установ неприпустимі, оскільки, відповідно до Бюджетного кодексу проведення розрахунків в не грошовій формі заборонено.

З урахуванням вищезазначеного, вказане визначення обмінної операції

для бюджетних установ можна розширити як господарська операція із продажу/придбання основних засобів, нематеріальних активів та запасів в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Однак, у процесі своєї діяльності бюджетні установи не лише придбавають не фінансові активи, а й оплачують певні послуги. За своєю суттю такі операції також є обмінними, оскільки в обмін на грошові кошти установа отримує певні послуги.

Відповідно до вказаного документу, до доходів за необмінними операціями відносять: податкові та неподаткові (збори і платежі) надходження, трансферти і кошти, отримані бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, надходження до державних цільових фондів, зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Відповідно до Порядку застосування плану рахунків бюджетних установ, суми штрафів, пені, неустойки включаються до складу доходів від необмінних операцій.

Питання віднесення тієї чи іншої операції до обмінної чи необмінної є двояким, оскільки законодавством чітко не визначено основний критерій для класифікації. Так, якщо головною ознакою вважати виконання установою покладених на неї функцій, то безоплатні надходження, призначені для таких цілей, мають бути віднесені до доходів від обмінних операцій. Аналогічно, зважаючи на цю ознаку, доходи від непотрібних виявлених установою надлишків матеріальних цінностей, непотрібна тара, що може бути реалізована установою, мають відноситися до доходів від необмінних операцій [29].

Тому, узагальнивши всі наведені твердження, обмінною можна вважати господарську операцію із продажу/придбання бюджетною установою основних засобів, нематеріальних активів, запасів, надання/оплати послуг і робіт, проведення платежів, пов'язаних із виконанням покладених на неї функцій, в обмін на грошові кошти або погашення зобов'язань.

Отже, аналізуючи наведене вище, можна сказати, що діюча нормативно-правова база не дає однозначного визначення щодо класифікації доходів і витрат, які отримані як результат обмінної чи необмінної операції. Проте, на сьогодні законодавством також і невизначено і критерії їх розмежування та пов'язаних з такими операціями доходів і витрат.

Наведені протиріччя щодо вказаного питання визначають необхідність і подальшого вдосконалення облікового законодавства. Тому, при цьому для бюджетних установ питання віднесення тієї чи іншої операції до обмінної чи необмінної є досить складним.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ У ГУСЯТИНСЬКОМУ КОЛЕДЖІ ТНТУ ім. І. ПУЛЮЯ

2.1. Організація аналітичного та синтетичного обліку доходів

Гусятинський коледж ТНТУ ім. І. Пулюя це освітній заклад, що надає послуги із навчання із метою одержання вищої технічної та економічної освіти ступеня «бакалавр». Коледж є освітнім закладом, який входить у структуру Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя, проте він самостійним у прийнятті рішень та розпорядження майна, а відтак має свій власний баланс, у якому відображено його майнові активи та зобов'язання. Враховуючи те, що заклад функціонує за бюджетні кошти та кошти фізичних осіб у нього є відкриті банківські рахунки та рахунки для бюджетного фінансування у органах казначейської служби.

У своїй діяльності Гусятинський коледж ТНТУ ім. І. Пулюя використовує відповідні нормативно-правові акти, зокрема: Конституцію, Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, накази та розпорядження Міністерства фінансів України, Міністерства освіти і науки України, а також Державної казначейської служби України,.

Наказом про облікову політику передбачено, що ведення бухгалтерського обліку в Гусятинський коледж ТНТУ ім. І. Пулюя забезпечується бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер. Як і переважна більшість бюджетних установ у коледжі використовується меморіально-ордерна форму обліку.

Починаючи із 2017 року складає та подає відповідну фінансову звітність до органів статистики та податкової служби, як неприбуткова організація. Форми фінансової та бюджетної звітності закладу наведено на рис. 2.1.

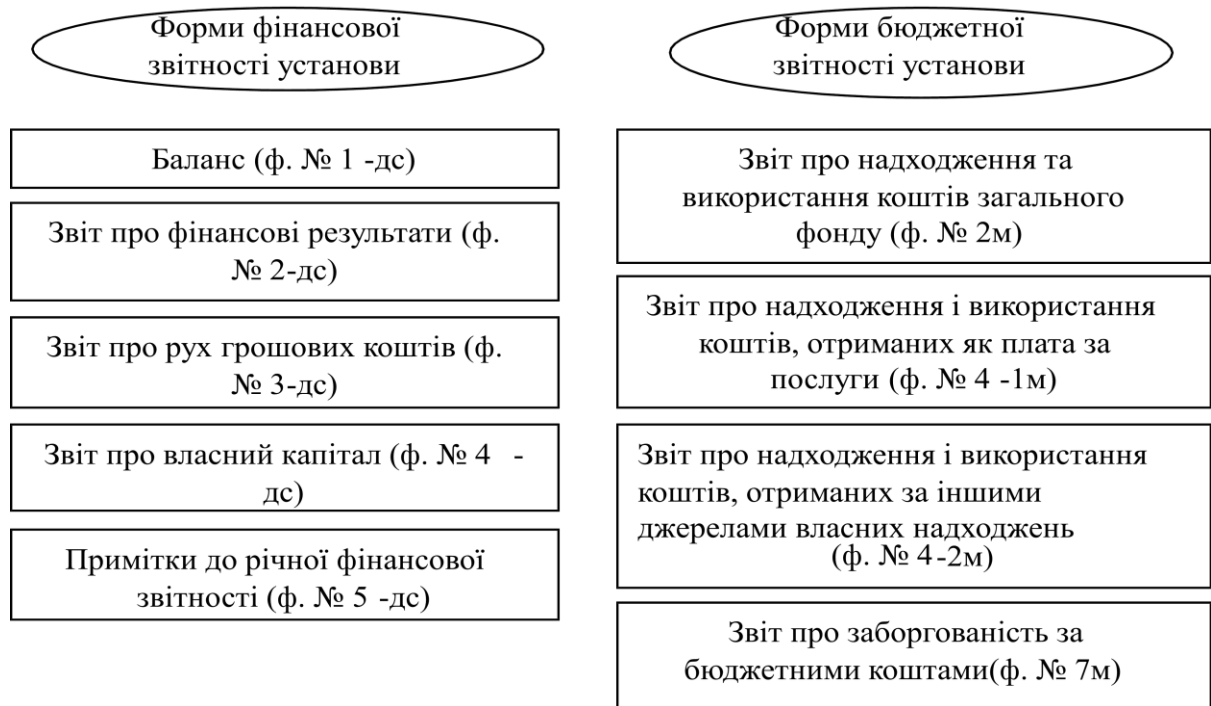


Рис. 2.1. Форми фінансової та бюджетної звітності

Облік доходної частини кошторису, тобто доходів мають велике значення у діяльності Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя, оскільки вони є основою для функціонування коледжу та виконання призначення, як навчального закладу.

Бухгалтерський облік доходів відображається на рахунках визначених Планом рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ класу 7 «Доходи» та на відповідних рахунках, табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Рахунки для обліку доходів Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя

Рахунок	Назва субрахунку
70	Доходи за бюджетними асигнуваннями
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
72	Доходи від продажу активів
73	Фінансові доходи
74	Інші доходи за необмінними операціями
75	Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
76	Умовні доходи

До кожного рахунку доходів відкриваються відповідні субрахунки. Основним субрахунком на якому обліковуються доходи Гусятинського коледжу ТНТУ ім. І. Пулюя – 701, зокрема на аналітичний рахунок 7011. По кредиту бухгалтерського рахунку 70 зазначаються надходження до установи бюджетних коштів, а по дебету вказується їх витрачання.

Відображення цільового надходження коштів із бюджету та відображення їх бухгалтерських проведення вказано у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення в обліку надходження бюджетних коштів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011	32933,66
2.	Вилучено з доходу асигнування у сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7011	5411	1325,78
3.	Закрито рахунок доходів	7011	5511	31607,88

Процес відображення надходження та витрачання коштів, які надходять на рахунок 70 наведено на рис. 2.1.

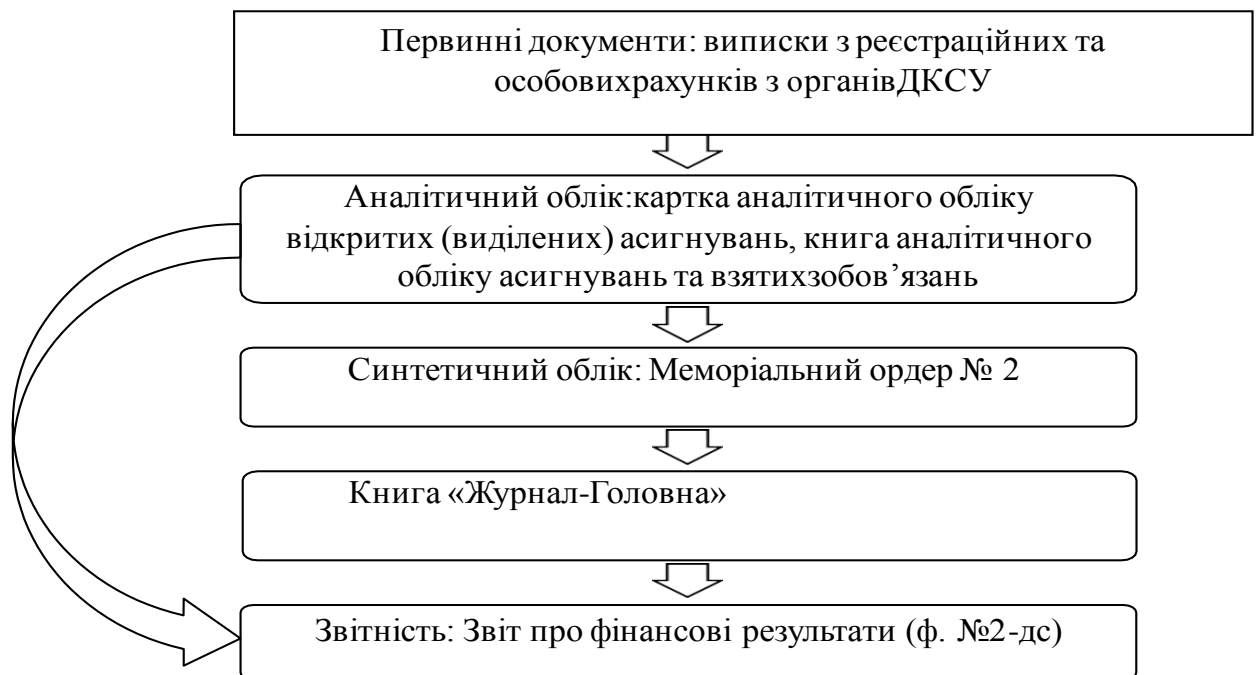


Рис. 2.1. Організація облікових операцій із надходження бюджетних коштів

Бухгалтерські дані аналітичного обліку у розрізі субрахунків ведуться протягом бюджетного року за кодами економічної класифікації. Всі бухгалтерські операції здійснюються на підставі наданих бухгалтерії або утворених уній первинних документів. Загальні підсумки про надходження бюджетних коштів зазначають у меморіальному ордері типової форми №2.

Для обліку власних надходжень призначено рахунок 71 із відповідними субрахунками. Враховуючи, що рахунок є пасивним, то за кредитом рахунку зазначається надходження таких коштів, а по дебету їх витрачання.

Бухгалтерські операції від отриманих власних доходів та інших надходжень, окрім бюджетних, відображено у табл. 2.3.

Первинними документами є угоди, акти приймання робіт чи наданих послуг, акти приймання матеріалів, накладні, виписки з банківських або реєстраційних рахунків казначейської служби тощо.

Таблиця 2.3

Відображення в обліку доходів від надання послуг або робіт

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Оприбутковано МШП, отримані після розбирання нефінансових активів	2211	7111	349,5
		2117	2211	
		1812	2117	
2.	Оприбутковано хлібобулочні вироби	1511	7111	1083,15
3.	Оприбуткована жива вага тварин	1714	7111	238,65
4.	Винною особою відшкодовано вартість виявлених у результаті інвентаризації збитків	2115	7111	10,5
5.	Оприбутковано основні засоби, отримані від розбирання не фінансових активів, які залишені для потреб установи	10	7112	13688,94
		7112	5111	
6.	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта	7111	5411	1325,78
	основних засобів			
7.	Закрито рахунок доходів	7111	5511	2513,33

Бухгалтерські операції у аналітичному обліку здійснюються у розрізі кожного джерела надходження коштів у відповідних відомостях.

У синтетичному обліку спеціально визначеного меморіального ордеру із обліку операцій про отриманні доходи від виконаних робіт визначено, а тому одержання таких доходів проводиться у меморіальних ордерах. Зазначені меморіальні ордери стають подальшою основою для заповнення основного бухгалтерського документу «Головної книги».

При складанні Звіту про фінансові результати типової форми надходження коштів від наданих послуг вказується у відповідному рядку №2020, та зазначається у звітній інформації щодо надходжень та подальшого їх витрачання [48].

За кредитом записується отримання доходу, за дебетом зазначають його списання. Порядок відображення бухгалтерських операцій наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення в обліку доходів від реалізації активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Оприбутковано надлишки виявлених під час інвентаризації господарських матеріалів	2313	7211	10,5
		2117	2313	
		1812	2117	
2.	Відображено дохід від їх реалізації	2111	7211	28066
		2313	2111	
3.	Вилучено з доходу асигнування в сумі поточних витрат, включених до первісної вартості об'єкта основних засобів	7211	5411	1325,78
4.	Закрито рахунок доходів	7211	5511	26750,72

Документами достатніми для визнання доходу є акти переоцінки або одержання матеріальних цінностей, робіт чи послуг.

Аналітичний облік ведеться за окремими видами робіт чи послуг.

Для синтетичного обліку доходів установи від наданих послуг чи виконаних робіт передбачено меморіальний ордер №14, інформаційні дані із якого у кінці періоду переносять до головної книги.

На субрахунку 7511 установа обліковує дохід, одержаний від

безоплатно отриманих активів. Аналогічно і попередньому рахунку, по його кредиту вказуються суми надходжень, а по дебету витрачання. В загальному операції, які проводяться по рахунках сьомого класу із отримання доходу називаються необмінними. При отриманні таких доходів у бухгалтерії відображають проведення зазначені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку доходів за необмінними операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Оприбутковано безоплатно отриманий процесор	2313	7511	7691,94
		2117	2313	
		1514	2117	
2	Збільшено внесений капітал на суму безоплатно отриманого процесора	7511	5111	7691,94
3	Нарахована амортизація безоплатно отриманого процесора	8014	1411	769,19
		5111	7511	
4	Закрито рахунок доходів	7511	5511	769,19

Первинними документами із визнання доходів по таких операціях можуть бути акти щодо одержання матеріальних цінностей, матеріали інвентаризації при яких встановлено надлишки ТМЦ, податкові накладні, накладні тощо. У разі одержання надходження до установи допомоги від благодійних фондів про неї необхідно повідомити казначейську службу за встановленою формою протягом місяця у якому вона була одержана.

Аналітичний облік здійснюють у розрізі джерел надходжень.

Отже, в установі здійснюють облік всіх отриманих доходів, незалежно від джерела їх походження на підставі первинних документів, які надходять до бухгалтерії або створюються у ній із відображення таких операцій у розрізі джерел їх отримання за допомогою первинного аналітичного та вторинного синтетичного групування. Отриманні дані обліку у подальшому відображають у фінансовій та статистичній звітності установи.

2.2. Методика проведення аналітичного та синтетичного обліку витрат

У ході своєї діяльності бюджетна установа не тільки отримує доходи, а й здійснює різноманітні витрати щодо забезпечення свого функціонування. Інформаційні дані щодо очікуваних витрат у звітному періоді відображають у плановому документі кошторисі, який складають у розрізі статей за напрямками запланованих витрат. Вивчення запланованих установою витрат для забезпечення свого функціонування дає змогу оцінити рівень забезпеченості її діяльності належним фінансуванням, а також розглянути напрямки розвитку установи, у нашому випадку навчального закладу. В ході вивчення запланованих бухгалтерією витрат можна встановити чи є вказаний заклад спрямований на розвиток чи тільки на підтримку свого існування.

Аналогічно обліку доходів для обліку витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку державного сектору передбачено рахунки класу 8 із відкриттям відповідних рахунків.

Для кожного рахунку класу 8 згідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку призначено субрахунки. Основні субрахунки, які можна використати у бухгалтерському обліку витрат Гусятинського коледжу, наведені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення витрати у Гусятинському коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя

Субрахунок	Назва субрахунку
801	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм
811	Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції(надання послуг, виконання робіт)
841	Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
851	Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів

На субрахунку 801 зазначаються витрати, які пов'язані із утриманням

установи із метою забезпечення її діяльності.

Враховуючи, що навчальний заклад, надає послуги із навчального процесу, крім бюджетного фінансування від отримує і інші доходи, тому і має здійснювати відповідні витрати із наданням таких послуг.

Відображення витрат пов'язаних із належним функціонуванням у бухгалтерському обліку здійснюють за допомогою наступних бухгалтерських операцій табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Витрати згідно бюджетних програм

Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
8011 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі основної діяльності	8111 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.
	СДС та при виконанні бюджетних програм.		
8012 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік сум, відрахованих на соціальні заходи, нарахованих у процесі основної діяльності СДС та на виконання програм.	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, нарахованих у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.
8013 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених СДС у процесі основної діяльності та на виконання програм.	8113 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх
Субрахунок	Призначення субрахунку	Субрахунок	Призначення субрахунку
8014 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших нефінансових матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються СДС у процесі звичайної	8114 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших нефінансових матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт.

За прийнятою законодавцем методикою по дебету рахунка 80 та відповідних субрахунків відображається вартість понесених витрат установи, відповідно, а по кредиту рахунку зазначають надходження коштів на їх покриття. По підсумках звітного періоду, тобто кварталу або бюджетного року, такі витрати відображаються на рахунка із обліку фінансового результату діяльності. Левовою часткою витрат будь-якої установи є витрати на її утримання та оплату праці персоналу, як науково-педагогічного так і у і іншого, який забезпечую її належну діяльність. Загальний порядок формування витрат у бухгалтерії установи відображено у рис. 2.2.

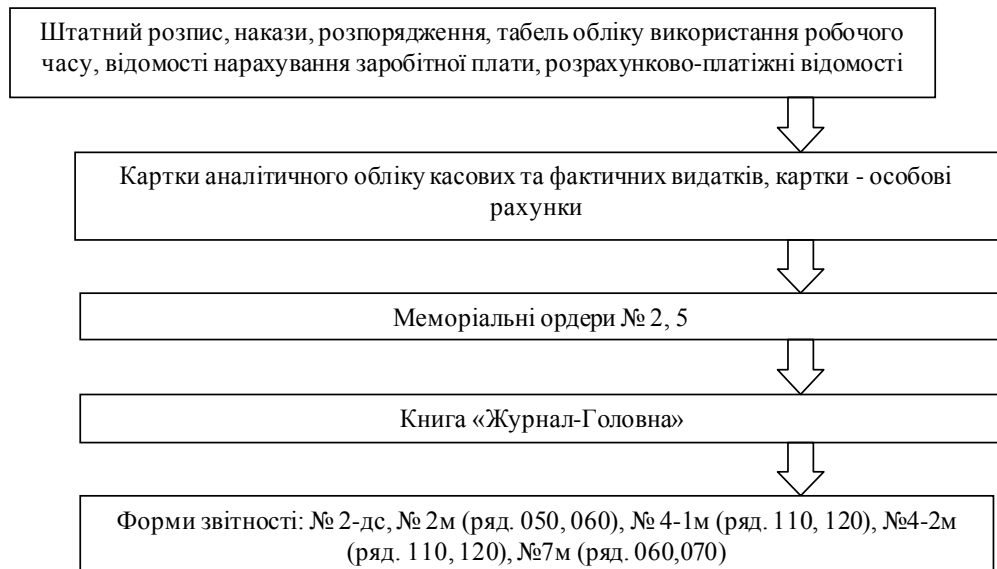


Рис. 2.2. Обліковий процес витрат на оплату праці

Понесенні видатки на здійснення оплати праці працівників та нарахувань на фонд оплати праці зазначається у фінансовій звітності, в обсягах згідно виконання бюджетних програм, у сумі витрат на надання послуг.

Бухгалтерські проведення із відображення нарахування заробітної плати, а відповідно і понесених установою витрат за даними бухгалтерського обліку за рахунок бюджетних надходжень можна відобразити за допомогою табл. 2.8.

**Кореспонденція із обліку витрат на оплату праці у Гусятинському
коледжі ТНТУ ім. І. Пулюя**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована заробітна плата	8011	6511	170565,9
2.	Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011	6511	1945,72
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8011	172511,7

Витрати по спеціальному фонду за рахунок власних надходжень установи від наданих послуг у бухгалтерському обліку зазначаються в облікових записах у такому ж алгоритмі. Різниця між двома подібними операціями полягає у порядку їх відображення на відповідному дебетовому рахунку із обліку витрат. Проведення бухгалтерського запису можна відобразити за допомогою табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Відображення у бухгалтерії витрат на оплату праці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Відображено витрати із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг	8111	6511	8361,83
		16	8111	

Відображення бухгалтерських операцій щодо здійснених витрат на соціальне забезпечення здійснюється у тому ж порядку, що і на оплату праці. При відображенні витрат у синтетичному обліку застосовують визначені законодавцем меморіальні ордери, інформація із яких у подальшому вказується у головній книзі.

Інформаційні дані щодо здійснених витрати зазначається у фінансовій звітності установи окремим рядком у порядку визначеному для її складання. Витрати на соціальні заходи зазначаються також і у звітах, які складає установа. У бухгалтерському обліку суми витрат пов'язаних із нарахування єдиного соціального внеску зазначаються за допомогою бухгалтерських

проведень на відповідних рахунка, що вказані у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Проведення бухгалтерського обліку із витрат на сплату ЄСВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Витрати на соціальні заходи при виконанні бюджетних програм				
1.	Нараховано ЄСВ	8012	6313	36757,96
2.	Закрито рахунок витрат	5511	8012	36757,96
Витрати на соціальні заходи				
1.	Нараховано ЄСВ	8112	6313	1666,85
		16	8112	

ншою статтею витрат, які забезпечують діяльність установи є матеріальні витрати, і для їх визнання для бухгалтерської служби необхідні первинні документи, що підтверджують їх здійснення, зокрема: акт списання ТМЦ, видаткові накладні та документи складського обліку, фінансові документи: платіжні доручення, акти виконаних робіт, угоди.

Незалежно від виду фінансування, бюджетне чи власне операції із нарахування таких витрат аналогічні, за винятком дебетових рахунків. Їх первинний облік здійснюють, окремо джерелами фінансування із відображення у відповідних відомостях та меморіальних ордерах визначених порядком відображення витрат у бухгалтерському обліку НСБОДС.

Суми понесених витрат у подальшому відображаються у основному бухгалтерському реєстрі – головній книзі. У бухгалтерському обліку матеріальні витрат відображаються за проведення вказаними у табл. 2.11.

З метою відображення вартості основних засобів станом на звітну дату та визначення їх стану та придатності, а також періоду окупності в бухгалтерському обліку розраховують їх амортизацію на підставі бухгалтерських розрахунків щодо зносу основного засобу із відображенням її нарахування у відомостях. Амортизацію проводять як для власне основних засобів, що використовуються у діяльності установи, тобто рухомого майна так і об'єктів нерухомого майна.

Бухгалтерські операції із обліку матеріальних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нараховано витрати з електроенергії	8013	6415	11679,02
2.	Видано зі складу в експлуатацію малоцінні та швидкозношувані предмети	8013	1812	457,1
3.	Списано паливно-мастильні матеріали згідно з подорожніми листами	8013	1514	150
4.	Списано продукти внаслідок нестачі	8013	1511	10,5
5.	Списано витрати майбутніх періодів та включено їх до складу витрат звітного періоду	8013	2911	522
6.	Закрито рахунок витрат	5511	8013	13275,36

Синтетичний облік ведеться на відповідних рахунках обліку із відображення даних у меморіальному-ордері №17, дані якого у кінці звітного періоду включаються до головної книги. Всі дані щодо нарахованого зносу основних засобів установи знаходять своє відображення при складанні її фінансової звітності.

Схему запису в обліку амортизації наведено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Відображення в обліку витрат на амортизацію

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Нарахована амортизація основних засобів	8014	1411	17183,25
2.	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014	1413	878
3.	Списана амортизація об'єкту інших нефінансових матеріальних активів у місяці списання з балансу	8014	1412	123,5
4.	Закрито рахунок витрат	5511	8014	18184,75

На субрахунку 8411 установа веде облік втрат у зв'язку із зменшенням вартості інших наявних активів, зокрема уцінку активів та витрат пов'язаних

із відрядженнями.

Підставою для проведення таких операцій у бухгалтерському обліку є наказ керівника установи, який приймається на підставі комісійного висновку щодо огляду придатності відповідного активу, із подальшим його списанням за даними бухгалтерського обліку та із визначенням ліквідаційної вартості.

Відомості щодо таких операцій накопичуються у меморіальному ордері № 14 із подальшим перенесенням записів до головної книги та відображаються у фінансовій звітності.

Порядок відображення записів у бухгалтерському обліку за такими операціями вказано у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Відображення в обліку витрат за обмінними операціями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1.	Прийнято авансовий звіт про витрачені підзвітні суми	8411	2116	522,04
2.	Списана сировина на корм тваринам	8411	1517	2304,4
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8411	2826,44

На субрахунку 8511 відображають витрати щодо виплати студентських стипендій або матеріальної допомоги працівникам, а також інших подібних витрат здійснених у звітному періоді.

Отже, при проведенні обліку понесених видатків пов'язаних із функціонування установи використовуються рахунки восьмого класу плану рахунків бухгалтерського обліку із відкриттям необхідних субрахунків. Відображення витрат на вказаних рахунках здійснюється за визначеною Міністерством фінансів України методикою із застосуванням відповідних положень щодо їх обліку, а також за рахунок коштів відповідного напрямку фінансування витрат передбачених затвердженим кошторисом установи.

2.3. Методологія управлінського обліку як основа зниження видатків

Політична ситуація у країні потребує нових підходів керівників всіх рівнів до здійснення управління діяльністю установ та організацій державного сектору, які одержують кошти державного чи місцевого бюджету на здійснення своєї діяльності. Такі підходи полягають не тільки у підвищенні якості надання послуг, а й і застосуванні можливих засобів щодо мінімізації витрат та недопущенні марнотратства.

Такий підхід щодо підвищення ефективності через зниження витрат діяльності досягається за допомогою застосування ефективного управління установою за допомогою управлінського обліку, який вказує керівнику на можливі шляхи економії чи зниження суми недоцільних витрат, особливо це стосується бюджетних установ фінансування, яких здійснюється за рахунок бюджетних коштів, тобто витрати установи передбачають їх вивчення з боку доцільності та чіткого цільового призначення.

З метою належної організації роботи у даному напрямку та проведення необхідних заходів із вивчення понесених витрат бухгалтерії установи доцільно застосовувати комплекс заходів із систематизації за даними бухгалтерського обліку інформаційно-аналітичного зведення. Для цього можуть бути використанні прийоми як статистичної обробки даних, зокрема групування чи графічного відображення так і бухгалтерські – складання звітності, за періодами чи оперативно, із наданням розшифровки витрат діяльності у розрізі кожного джерела у динаміці періодів та порівняння із аналогічним попереднім періодом.

І хоча питання веденні управлінського обліку у бюджетних установах фактично на законодавчому рівні не закріплено, він фактично здійснюється у кожній установі за рішенням керівника установи або вищестоящої організації.

Джерелами інформації для роботи мають бути як первинні документи

із понесених витрат, так дані фінансової та статистичної звітності.

Застосування методики організації контролю доходів і витрат для установ із бюджетним фінансуванням відбивається у поєднанні даних бухгалтерського обліку витрат та прогнозуванні можливих надходжень як із бюджету так і за власні надходження за рахунок наданих послуг.

У нашому випадку враховуючи, що коледж є навчальним закладом такий вид обліку має вивчати доцільність витрат на організацію навчального процесу із погляду можливої економії коштів шляхом оптимізації навчального процесу в осінньо-зимовий період, впровадження дистанційного навчання за допомогою мережі інтернет, що дасть змогу зменшити навантаження на профінансовані видатки по утриманню установи за рахунок зменшення витрат на опалення, освітлення тощо.

З метою оптимізації та впровадження ефективних заходів з економії коштів організацію управлінського обліку доходів і витрат доцільно здійснювати у порядку наведеному на рис. 2.3.

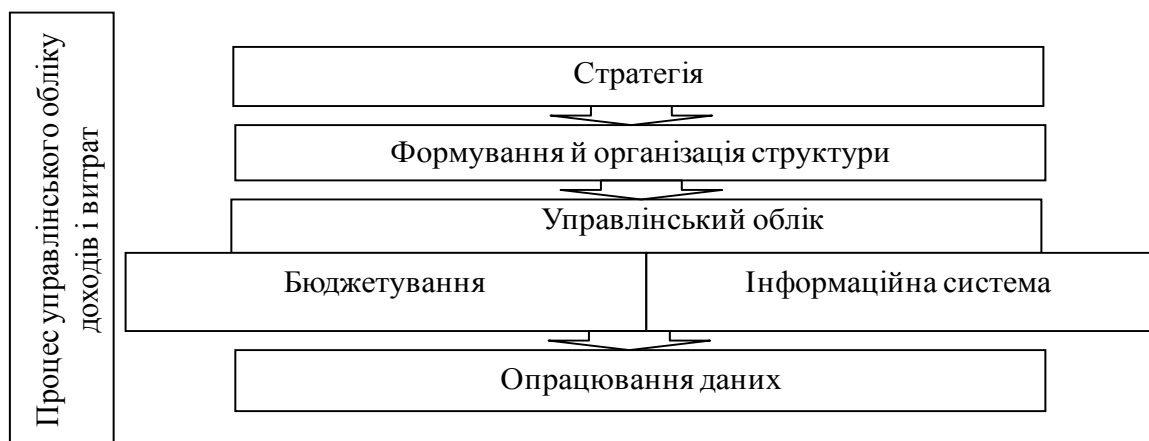


Рис.2.3. Пропозиції щодо організації управлінського обліку

Необхідність ведення управлінського обліку у бюджетній установі пов'язана не лише із необхідністю пошуку наявних резервів для зниження витрат, а й виявляти допущенні в ході відображення бухгалтерських операцій недоліків, тобто він виконує не тільки інформаційну функцію, а й контрольну шляхом визначення недоліків у організації бухгалтерської роботи та

визначення пропозицій по їх усуненню.

Питання ведення управлінського обліку у бюджетних установах із практичного боку фактично не відображається на її діяльності оскільки ведеться не систематично, а тільки у випадках недостатнього фінансування для покриття видатків, тобто це пов'язано із недостатньою функцією бюджетування доходів та прогнозування витрат періоду.

У такому вигляді функція управлінського обліку полягає лише у пошуку бухгалтерських помилок при веденні обліку та складанні звітності, без комплексного підходу щодо оцінки та пошуку резервів, що фактично знаходить своє відображення у всіх як державних органах, так і установах та організаціях які повністю або частково фінансуються бюджетними коштами.

Схема організації процесу управлінського обліку доходів і витрат бюджетної установи відображено на рис. 2.4 [4].



Рис. 2.4. Схема організації процесу управлінського обліку доходів і витрат бюджетної установи

Як видно з метою комплексного підходу до управлінського обліку

доходами і витрата установи необхідно проводити цілий вивчення причин і наслідків допущених відхилень при веденні бухгалтерського обліку та відповідного пошуку рішення щодо підвищення ефективності використання ресурсів, як грошових так і матеріальних.

Закріплення функції управлінського обліку та контролю дасть змогу суб'єктам не тільки контролювати свої доходи та витрати, а й забезпечить їх якісне планування і у подальшому можливість використання коштів по інших статтях видатків для забезпечення якості послуг, що надаються установами.

РОЗДІЛ 3

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

3.1. Теоретичні основи проведення аналізу доходів та витрат бюджетної установи

Проведення аналізу діяльності бюджетної установи надає необхідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам для розгляду та прийняття відповідного управлінського рішення, та забезпечує розуміння бухгалтерських операції, а не лише фіксування фактів надходження або витрачання коштів.

Враховуючи специфіку фінансування установ з бюджету, основною метою аналізу є пошук резервів зниження витрат її діяльності. Тобто проведення аналізу є одним із важливих інструментів для прийняття управлінського рішення, який необхідно застосовувати у діяльності установи.

Фінансування бюджетної установи за рахунок державних коштів спонукає до того, що аналіз діяльності має проводитись на всіх етапах складання кошторису.

Основними завданнями аналізу діяльності бюджетної установи є:

- вивчення попиту населення у освіті у необхідних обсягах;
- аналіз задоволення попиту у послугах освітніх установ;
- оцінка ефективності використання ресурсів;
- виявлення відхилень фактичних показників від запланованих та пошук резервів;
- підготовка детальної інформації для складання оптимальних управлінських рішень [54].

Зазначені вище завдання та напрямки проведення є аналогічними для всіх бюджетних установ та розраховуються при проведенні аналізу їхньої

діяльності. У разі потреби, вказані завдання можуть деталізуватись залежно від галузі та діяльності, а також по окремих видах ресурсів та операціях. Розрахунок таких показників проводиться як за визначеними методиками так і з погляду власних розроблених методик.

Основними напрямками аналізу діяльності установи є:

- джерел доходів та напрямків доцільності витрат;
- використання трудових ресурсів та оплати праці;
- нефінансових та матеріальних активів і пасивів;
- дебіторської та кредиторської заборгованості.

Для здійснення аналізу установ, яким надходить фінансування із бюджету, на нашу думку необхідно здійснювати у наступній послідовності зокрема: перш за все необхідно розглянути мету проведення аналізу та здійснити вибір його об'єкта, проаналізувати завдання, які поставлені відповідно до мети дослідження, а також підібрати відповідні методи аналізу.

На наступному етапі аналізу необхідно здійснити підбір необхідних аналітичних показників, які відповідають поставленій меті, а також здійснити визначення інформаційних джерел та вибірку даних на підставі яких буде проводитись розрахунок показників.

Після відбору показників та джерел інформації, безпосередньо здійснюється фінансово-економічний аналіз щодо діяльності установи. Аналіз доцільно розпочинати за даними кошторисів, фінансової звітності, первинних бухгалтерських документів, в ході чого вивчаються джерела та обсяги формування доходів установи, напрямки витрат, стан майна, а також її ліквідність.

На останньому етапі аналізу, вивчаються отриманні його результати для виявлення відхилень від планових показників та пошук резервів у разі їх відхилення із негативними тенденціями. У подальшому керівництвом навчального закладу приймають сі відповідні рішення щодо коригування діяльності установи із урахуванням отриманих результатів аналізу.

Порядок проведення фінансово-економічного аналізу у бюджетній

установі для вивчення її фінансового стану із метою виявлення «вузьких» місць, а також вивчення можливих резервів для підвищення ефективності її функціонування відображено на рис. 3.1.

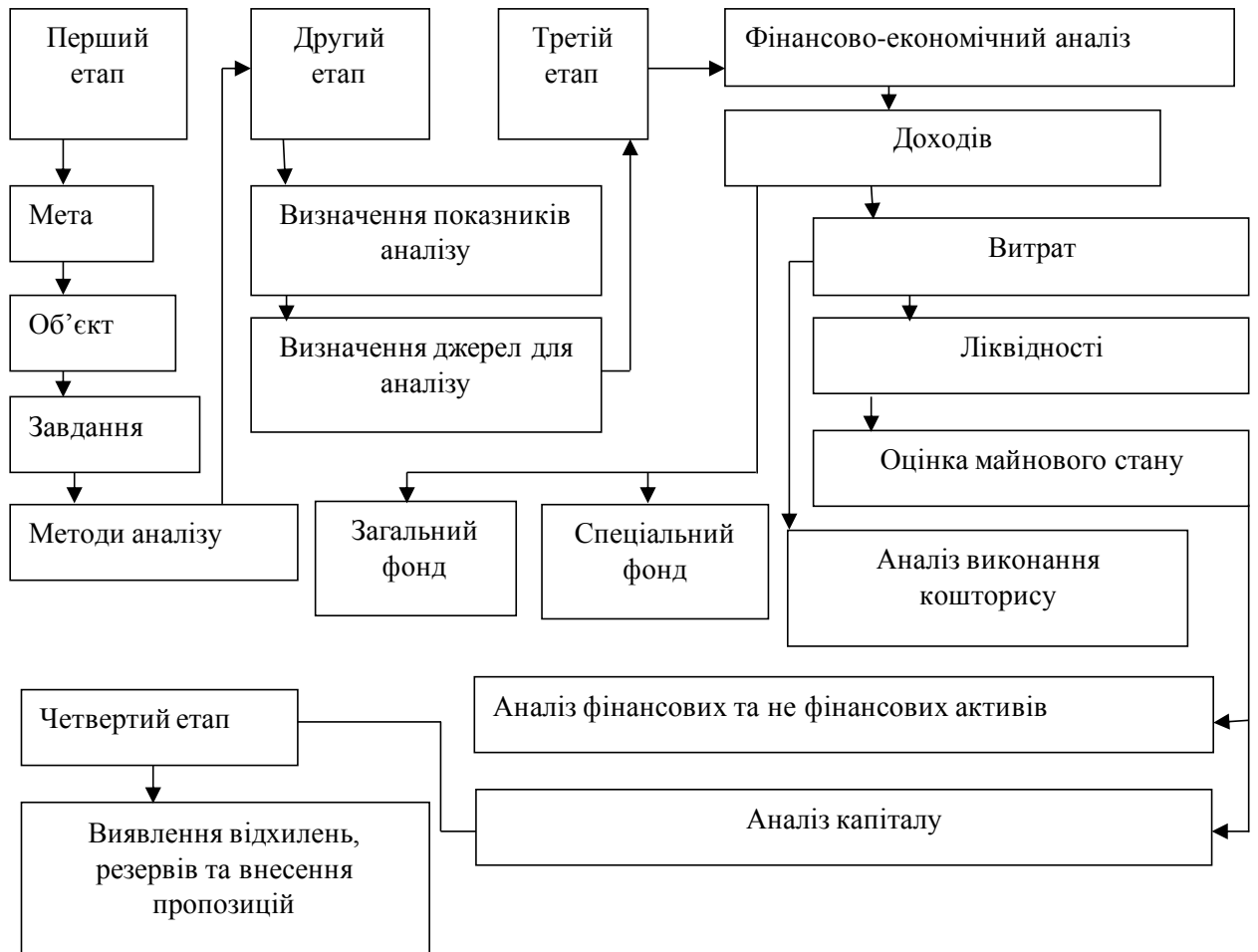


Рис. 3.1. Схема проведення фінансово-економічного аналізу у бюджетній установі

При вивченні діяльності установи, необхідно пам'ятати, що у Бюджетному кодексі України визначено перелік послуг, від яких установа може отримувати надходження. Власні надходження установи, які передбачені її установчими документами обов'язково відображаються у кошторисі у статтях доходів, із визначенням статей витрат по таких надходженнях.

Кошти отримані із джерел не передбачених Бюджетним кодексом України, фактично є комерційною діяльністю і оподатковуються у визначеному Податковим кодексом України порядку. Тому вивчаючи

структуру доходів, доцільно розглядати їх за джерелами виникнення, особливу увагу приділивши напрямкам здійснених установою видатків, основні визначені джерела доходів та напрямки видатків наведено на рис.

3.2.



Рис. 3.2. Джерела формування доходів та напрями видатків у бюджетних установах

Також, важливим напрямком аналізу, є аналіз наявних трудових ресурсів, так, як фактично завдяки висококваліфікованій праці науково-педагогічного персоналу, навчальний заклад функціонує та здійснює діяльність у регіоні. Такий аналіз забезпечує виявлення достатнього рівня персоналу та оцінку його ефективності, а також тісно пов'язаний із аналізом використання фонду заробітної плати.

Враховуючи специфіку діяльності досліджуваної установи, а також наявність вакантних посад, доцільно вивчати структуру штатного розпису та наявності сумісництва за посадами. Використання сумісництва створює додаткові можливості для фінансового стимулювання надання послуг

наявним персоналом, проте в ході аналізу треба вивчити масовість застосування такої форми оплати праці, з метою вивчення ефективності його використання.

Ще одним важливим напрямком проведення аналізу є вивчення видатків установи у співвідношенні касових та фактичних видатків. Аналіз у даному напрямку дає можливість зроби висновки щодо належності фінансування установи по запланованих у кошторисі сумах, а також їх подальшого освоєння.

В ході цього аналізу паралельно проводять аналіз наявності дебіторської або кредиторської заборгованості. Так як незначні суми заборгованості не впливають на загальну діяльність та можуть бути поточними, а наявність великих обсягів кредиторської заборгованості, особливо по оплаті праці, будуть свідчити про неналежне фінансування закладу із боку бюджету. У свою чергу наявність заборгованості пов'язана із порядком проведення розрахунків установою, які можуть відбуватись у безготівковій або готівковій формі. Враховуючи, що при готівкових розрахунках має місце зміна вартості активів установи, то об'єктами аналізу є аналіз наявності грошових коштів як у касі так, і на рахунках у банківських установах та органах казначейської служби.

Отже, з огляду на наведене, аналіз діяльності установ доцільно проводити шляхом вивчення сукупності показників пов'язаних із надходження та витрачанням ресурсів відповідно із затвердженим кошторисом, а також із врахуванням даних відображених у фінансовій звітності показників її діяльності та первинних бухгалтерських документів.

3.2. Основні засади здійснення контрольно-аудиторських заходів при обліку доходів і витрат в бюджетних установах

Аудит фінансово-господарської діяльності знаходить своє відображення у перевірці та оцінці достовірності бухгалтерського обліку,

повноти відображення бухгалтерських операцій щодо обліку доходів та відображення витрат, вивченні використання бюджетних коштів за цільовим призначенням.

Аудит ефективності вивчає організацію роботи щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень та доцільності здійснених витрат, шляхи раціонального використання коштів розпорядниками, а також внутрішній контроль за їх рухом в установі. Державна аудиторська служба реалізує до розпорядників коштів наступні заходи фінансового контролю за:

- використанням бюджетних коштів;
- правомірністю проведених розрахунків щодо отриманих бюджетних коштів.

Функції державного аудиту при здійсненні контрольних-перевірочних заходів за організацією бухгалтерського обліку відображено на рис. 3.3.

При проведенні контрольних-перевірочних заходів державному аудитору необхідно здійснити контроль за правильною організацією витрат бюджетних коштів, нефінансових та інших активів, адекватністю визначення їх потреби, відображенням установою даних щодо таких операцій у фінансовій звітності, а також зазначення у своєму звіті пропозицій по усуненню порушень.

Підстави, терміни та інші питання щодо організації здійснення перевірок регулюється Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». Відповідно до норм закону виділяють наступні види перевірок:

- планові – ревізія у підконтрольних установах, що зазначається у плані роботи та здійснюється за місцем реєстрації установи або адресою місцезнаходження;

позапланові – ревізія, яка не відображена у планах роботи, та здійснюється відповідно до визначених зазначеним законом підстав.

Держана аудиторська служба України	
	здійснює контроль за цільовим, ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, не фінансових та інших активів
	контролює досягнення економії бюджетних коштів та результативність діяльності розпорядників бюджетних коштів
	контролює цільове використання та своєчасне повернення кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії
	Контролює достовірність визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників та відповідність взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням
	здійснює контроль за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного й місцевих бюджетів
	здійснює контроль за дотриманням законодавства про державні закупівлі
	здійснює контроль за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності
	здійснює контроль за веденням бухгалтерського обліку, складанням фінансової і бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання, кошторисів та інших документів, що застосовуються у процесі виконання бюджету
	здійснює контроль за станом внутрішнього контролю та аудиту розпорядників бюджетних коштів
	проводить оцінку управління бюджетними коштами, досягнення їх економії, стану фінансової і господарської діяльності, ефективності й результативності в діяльності підконтрольних установ
	здійснює контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень
	сприяє забезпеченню законного та ефективного використання державних і комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та складення фінансової звітності СДС
	вживає у межах передбачених законом повноважень заходи з усунення виявлених недоліків та запобігання їм надалі
	проводить оцінку достовірності фінансової звітності підконтрольних установ

Рис.3.3. Функції аудиторської служби

Право проведення планової ревізії установ надається лише тоді, коли до дня проведення ревізії установу за десять днів до її початку попереджено про її проведення рекомендованим поштовим повідомленням із зазначення дати її початку.

Незаплановану перевірку можуть проводити у разі наявності, рис. 3.4.

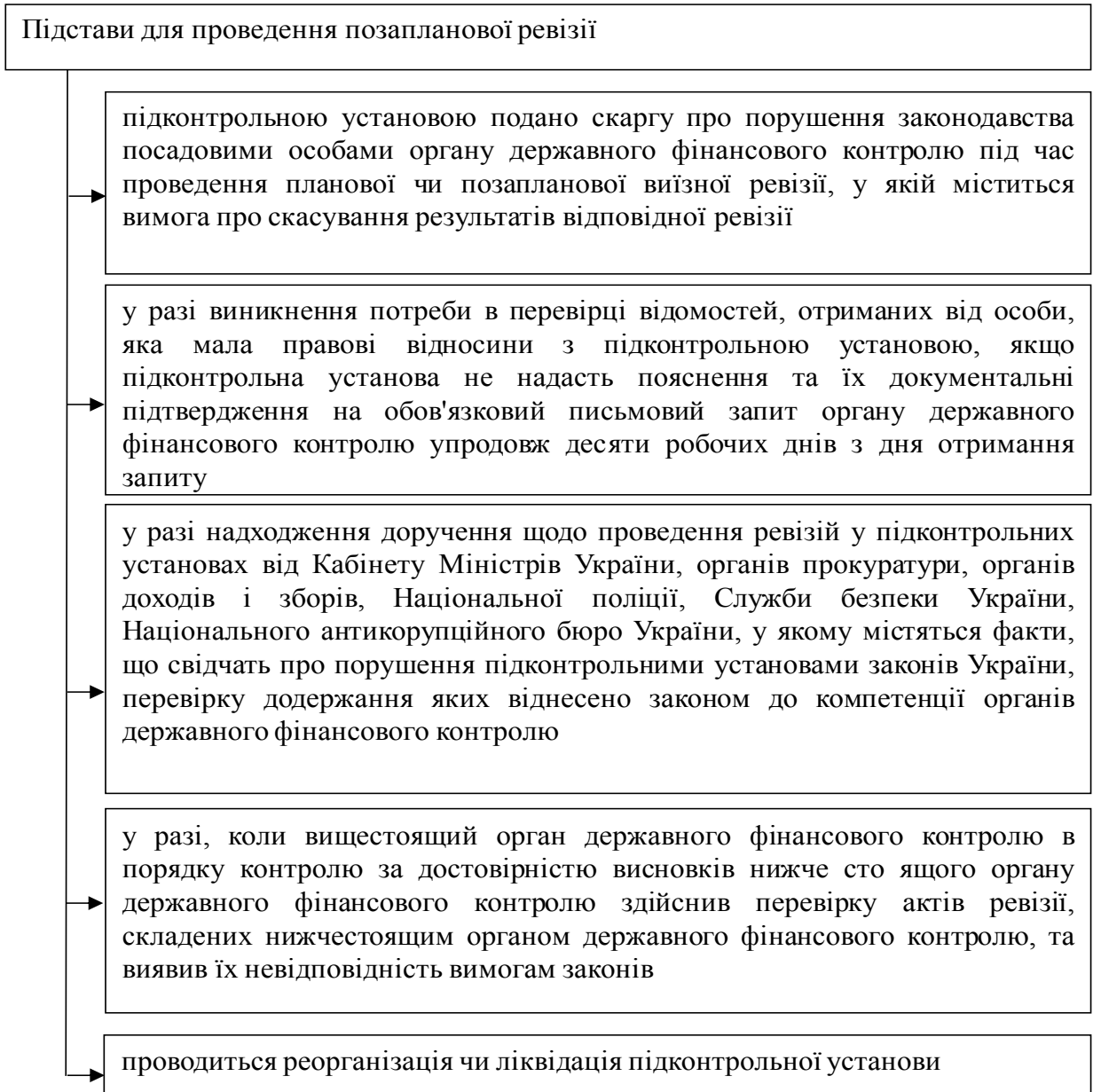


Рис.3.4. Підґрунтя проведення незапланованих перевірок

Вказаним законом крім підстав також визначено граничні терміни здійснення як планових так і позапланових перевірок, а також і межі можливого продовження перевірки за певної необхідності, табл. 3.1.

У разі порушення таких термінів аудитором, для установи це буде підставою для оскарження її результатів при виявленні недоліків у організації роботи щодо платіжної або касової дисципліни, також аудитора можуть притягнути до дисциплінарної відповідальності за невиконання свої законодавчо визначених посадових обов'язків. Тому аудитор має бути

висококваліфікованим працівником із відповідним досвідом роботи по галузі, що перевіряється.

Таблиця 3.1

Граничні терміни проведення перевірок

Вид ревізії	Планова ревізія	Позапланова ревізія
Умови проведення	Проводиться за сукупними показниками діяльності підконтрольних установ за письмовим рішенням керівника органу державного фінансового	Здійснюється лише за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду, не може проводитися частіше одного разу на квартал
	Проведення планових виїзних ревізій здійснюється органами державного фінансового контролю одночасно з іншими органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів	
Термін проведення	Не повинен перевищувати 30 робочих днів	Не повинен перевищувати 15 робочих днів
Подовження термінів	Подовження термінів проведення планової або позапланової	
	15 робочих днів	5 робочих днів

При здійсненні перевірки аудиторські заходи поділяються у декілька етапів, зокрема вивчаються підстави та дотримання порядку складання кошторису у розрізі статей доходів та видатків, тобто доцільність та обґрунтованість включення до кошторису запланованих витрат, а й відповідність запланованим витратам бюджетних доходів для їх покриття.

Наступним є власне перевірка виконання кошторису у розрізі цільового надходження коштів та відповідність здійснених цільових витрат під це фінансування, а також відображення у бухгалтерському обліку таких витрат та надходжень. Перевіряються первинні документи із обліку проведених видатків на придбання ТМЦ, комунальних послуг, достовірність даних про нарахування заробітної плати та термінів її виплати, утримань із заробітної плати та вчасність їх перерахування, підстав для нарахування заробітної плати, лікарняних, допомоги передбаченої законодавством, нарахування амортизації тощо.

Виходячи із наведеного можна визначити основні об'єкти здійснення перевірки доходів та витрат установ наведені на рис. 3.5.

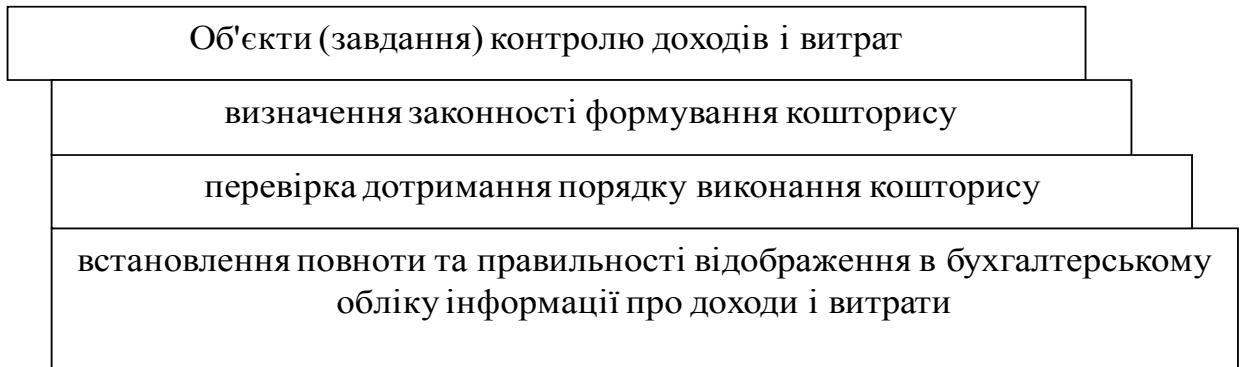


Рис. 3.5. Об'єкти (завдання) контролю доходів і витрат

Отже, основними актами з регулювання порядку визнання, класифікації доходів і витрат установ є відповідні закони, накази державної аудиторської служби, а також інструкції та положення із організації ведення бухгалтерського обліку. Проведення перевірки полягає у визначенні правомірності складання кошторису та дотримання його виконання у частині доходів і видатків.

РОЗДІЛ 4
АНАЛІЗ ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ
ГУСЯТИНСЬКОГО КОЛЕДЖУ ТНТУ ІМ. І. ПУЛЮЯ

4.1. Аналіз діяльності навчального закладу та кошторисних призначень

Всі видатки, які здійснюються в ході діяльності мають бути чітко сплановані та відображенні у основному фінансовому документі установи - кошторисі. У ньому відображається, як заплановані протягом року або іншого періоду доходи так, і видатки. Аналіз кошторису має дати відповіді на цілеспрямованість та доцільність запланованих доходів та видатків.

Видатки формуються за рахунок отриманих із бюджету асигнувань, що у обсязі передбаченому відповідним кошторисом. Так, виконання кошторису полягає в перерахуванні бюджетних коштів фізичним та юридичним особам, у використанні перерахованих коштів, а також у витрачанні їх на потреби установи за прийнятими в кошторисі нормами видатків.

Тому показниками виконання кошторису є суми, заявлені у кошторисі, а також касові та фактичні видатки, які відображаються за відповідною бюджетною класифікацією видатків [54].

Вивчення динаміки запланованих видатків у розрізі статей розкриває їх сутність та показує основні напрямки витрачання коштів, а також можливість скорочення витрат за рахунок ефективного використання бюджетних асигнувань, що встановлено за даними управлінського обліку. Поряд із цим необхідно зазначити, що має мати місце не просто скорочення видатків, а й аналіз діяльності установи для безперебійної її діяльності та втрати якості послуг, які нею надаються.

Динаміка показників кошторису по здійснених видатках за 2016-2017 роки відображено у табл. 4.1.

Показники виконання кошторису по видатках за 2016-2017 роки

Заплановані видатки та стаття витрат	Рік				Абсолютне відхилення (тис. грн.)	Відносне відхилення (%)
	2016		2017			
	грн	відсотки структури	грн	відсотки структури		
Видатки заплановані	10677026	х	9165430	х	-1511596	х
Видатки проведені, у т.ч. :	10677026	100	9161350	100	-1515676	0
Оплата праці	4722500	44,23	6543200	71,42	1820700	27,19
Нарахування на оплату праці	1039195	9,73	1427000	15,58	387805	5,84
Використання товарів і послуг	465547	4,36	382320	4,17	-83227	-0,19
Видатки на комунальні послуги	586600	5,49	709000	7,74	122400	2,24
Соціальне забезпечення та стипендія	3836886	35,94	53910	0,59	-3782976	-35,35
Інші поточні видатки	26298	0,25	50000	0,55	23702	0,30

Як видно із наведеної таблиці у 2016 році всі видатки установи профінансовано на 100 відсотків необхідного обсягу, найбільшу питому вагу у структурі проведених видатків складають видатки на оплату праці 44,23 відсотка, у загальному разом із нарахуваннями їх сума у відсотковому значення становить 53,96 відсотка.

У 2017 році фінансування установи проведено не повністю, недофінансування становило 4080 гривень, проте всі видатки необхідні для діяльності установи здійснено у повному обсязі.

Розглядаючи наведені данні слід зауважити, що за даними звітності суми видатків профінансовані по загальному фонду відповідають отриманим коштам. Одночасно сума видатків за аналізований період скоротилась на 1515676 гривень, що відбулось за рахунок статті стипендії, і це пов'язано із змін форм звітності починаючи із 01.01.2017 року, тому вказаний показник аналізувати недоцільно.

Позитивним фактором є те, що за період значно зросла сума витрат на оплату праці працівників на 27,19 відсотка або 1820700 гривень, хоча це і пов'язано із різким зростанням мінімальної заробітної плати у 2017 році.

Також змін зазнали і витрати на використання товарів на суму

83227 тис.грн. або 0,19 відсотка, що фактично не впливає на загальні аналізовані показники.

Враховуючи, що аналізований період становить 2016-2018 роки, доцільно провести аналогічний аналіз за період 2017-2018 роки, який відображено за допомогою табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Показники виконання кошторису по видатках за 2016-2017 роки

Заплановані видатки та стаття витрат	Рік				Абсолютне відхилення (тис. грн.)	Відносне відхилення (%)
	2017		2018			
	грн	відсотки структури	грн	відсотки структури		
Видатки заплановані	9165430	х	10053870	х	888440	х
Видатки проведені, у т.ч. :	9161350	100	10053870	100	892520	0
Оплата праці	6543200	71,42	7584480	82,79	1041280	11,37
Нарахування на оплату праці	1427000	13,37	1669970	18,23	242970	4,86
Використання товарів і послуг	382320	3,58	175370	1,91	-206950	-1,67
Видатки на комунальні послуги	709000	6,64	592238	6,46	-116762	-0,18
Соціальне забезпечення та стипендія	53910	0,50	31812	0,35	-22098	-0,16
Інші поточні видатки	50000	0,47	31812	0,35	-18188	-0,12

З таблиці видно, що у аналізованому періоді сума видатків зросла на 888440 гривень, всі видатки профінансовано у повному обсязі.

Аналізуючи дані відображені у таблиці встановлено, що протягом періоду зросли видатки на оплату праці на 1041280 гривень або 11,37 відсотка, що також пов'язано із зростанням окладів відповідно до мінімальної заробітної плати, однак це є позитивним фактором у мотиваційній частині працівників.

Негативним фактором є те, що у періоді крім видатків на оплату праці і відповідно нарахувань на неї, решта статей видатків зазнали негативної динаміки до зниження. Зокрема відбулось зниження видатків на використання товарів і послуг на 1,67 відсотка або на 206950 гривень, що відбивається на матеріально-технічній базі коледжу. Вказаний показник має негативну тенденцію протягом двох аналізованих періодів, та може стати

підставою для зниження якості послуг, які надаються установою.

Доцільно відмітити позитивну тенденцію у застосуванні методів управлінського обліку, зокрема у зміні навчального процесу та оптимізації у наслідок цього витрат понесене них на обслуговування коледжу. Так, введеними заходами зменшено витрати на оплату комунальних послуг на 116172 гривень або 0,18 відсотка.

4.2. Аналіз складу і структури видатків

Для визначення реального фінансового положення навчального закладу доцільно провести структурно-динамічний та параметричний аналіз. Джерелами інформації для проведення аналізу є первинні бухгалтерські документи та дані фінансової звітності, яка складається в установі. Проведення аналізу на підставі даних відповідно до офіційної звітності дає відслідкувати процеси джерел фінансування та витрачання коштів та їх необхідний обсяг, як у цілому по установі, так і по окремих статтях видатків.

Важливим етапом аналізу визначених у кошторисі видатків співставлення касових та фактичних видатків. Більшість вчених економістів розглядають те, що касові видатки визначають рух грошових коштів, наданих установі, а фактичні їх освоєння.

Аналіз касових та фактичних видатків, є одним з показників, який відображає на скільки в установі виконується кошторис, а також вчасно забезпечується фінансування доходів по запланованих статтях. У ідеальних умовах, коли немає затримок щодо надходження коштів, касові видатки дорівнюють фактичним.

Проте, на практиці дані про касові і фактичні видатки дуже рідко збігаються, так, як фактично не всі операції про отримання чи витрачання коштів проходять в один і той самий день, або розрахунковий період, що пов'язано із особливостями, як бюджетної установи так і банківського сектору [54].

Тому параметричний аналіз касових та фактичних видатків забезпечується через розрахунок наступних коефіцієнтів:

1. Коефіцієнт співвідношення касових видатків і фактичних (за фінансуванням певними фондами):

$$K_{кв(з)}, K_{кв(с)} = \frac{KB}{\Phi B} \quad (4.1)$$

де $K_{кв(з)}$ / $K_{кв(с)}$ – коефіцієнт співвідношення за загальним / спеціальним фондом; KB – касові видатки; ΦB – фактичні видатки за певний період.

Нормативне значення 1, перевищення свідчить про наявність дебіторської заборгованості, недостатність кредиторської.

$$K_{кв(з)}_{2018} = \frac{10053870}{10053870} = 1,0$$

Значення коефіцієнта 1, що відповідає нормативному значенню та свідчить про вчасне фінансування всіх видатків і відсутність дебіторської заборгованості за зобов'язаннями поточного року.

2. Коефіцієнт (обсяг) фактичних видатків загального фонду на одного працюючого:

$$K = \frac{\Phi B_z}{Чс} \quad (4.2)$$

де ΦB_z , – фактичні видатки загального фонду, грн.; $Чс$ – середньо облікова кількість осіб на кінець звітного періоду.

Показник показує кількість фактично сплачених коштів у розрахунку на одного працюючого незалежно від його статусу. Показник характеризує ефективність діяльності установи.

$$K_{2018} = \frac{10053870}{88} = 114248,5 \text{ грн.}$$

У середньому установою було здійснено видатків на одного працівника у сумі 11448,5 гривень.

Якщо розрахувати показник спеціальному фонду, то можна визначити суму реального доходу на одного працюючого.

3. Відношення планових надходження коштів за звітний період (за

певними фондами):

$$K_3 = \frac{П_3}{Ф_3} \quad (4.3)$$

$$K_с = \frac{П_с}{Ф_с} \quad (4.4)$$

де $П_3$, $(П_с)$ – планові надходження за загальним фондом (спеціальним фондом); $Ф_3$, $(Ф_с)$ – фактичні надходження за загальним фондом (спеціальним фондом). Показник є безпосередньою характеристикою виконання кошторису.

$$K_{зф_{2018}} = \frac{10053870}{10053870} = 1,0$$

$$K_{сф_{2018}} = \frac{1098196}{1132374,66} = 0,96$$

Вказаний показник відображає реальне виконання запланованих видатків до одержаних установою доходів, тобто відображає відповідність доходів та видатків.

Показник показує, що кошторис по спецфонду виконано у повному обсязі, як по витратах так і по доходах, а по спецфонду надходження перевищують планове завдання.

4. Відношення видатків до доходів (за певними фондами):

$$K_{заг.ф.} = \frac{Видатки}{Доходи} \quad (4.5)$$

$$K_{спец.ф.} = \frac{Видатки}{Доходи} \quad (4.6)$$

Розрахунок проведений за допомогою зазначених формул відображає на скільки діяльність із планування та освоєння коштів ефективна, визначає відсоткові відхилення щодо недоотримання коштів або невміння ними розпоряджатись. Нормативне значення цього показника становить 1.

$$K_{заг.ф. 2018} = \frac{10053870}{10053870} = 1,0$$

$$K_{сп.ф. 2018} = \frac{1044474,93}{1232374,66} = 0,85$$

Розрахунок коефіцієнту показує, що доходи та видатки по загальному

фонду рівні, а по спеціальному фонду витрати нижчі ніж доходи, що є позитивним у діяльності навчального закладу.

5. Коефіцієнт відношення видатків спеціального фонду (BC) до власного капіталу:

$$K_{заг.ф.} = \frac{BC}{BK} \quad (4.7)$$

$$K_{спец.ф.} = \frac{BC}{BK} \quad (4.8)$$

Розрахунок коефіцієнта проводиться за даним статистичної звітності форми «Баланс» та показує можливість забезпечення сплати видатків за рахунок власних коштів навчального закладу.

Також, слід зазначити, що свій вплив на отримання інформації щодо виконання кошторису, джерел надходження та витрачання коштів, а також резерви та відхилення можна отримати через проведення факторного або перспективного аналізу показників діяльності.

Аналіз виконання кошторисних призначень Гусятинський коледж ТНТУ ім. І. Пулюя по використанню енергетичних ресурсі та інших комунальних послуг показує, що вони займають друге місце після видатків на оплату праці, і розглядаючи їх у динаміці необхідно скласти аналітичну таблицю 4.4.

Таблиця 4.4

Видатки на оплату енергоносіїв за 2016-2018рр.

Стаття витрат із оплати комунальних послуг	Рік			Абсолютне відхилення (тис. грн.)	
	2016	2017	2018	2017 до 2016	2018 до 2017
Теплопостачання	410000	454000	442708	44000	-11292
Водопостачання та водовідведення	35000	35000	20824	0	-14176
Електроенергія	141600	220000	128706	78400	-91294
Разом	586600	709000	592238	122400	-116762

З наведених розрахунків видно, що у 2017 році видатки у порівнянні до

2016 року зросли на 122400 гривень, що пов'язано із необхідністю збільшення витрат вході навчального процесу для підтримки необхідного рівня комфорту. У 2018 році до 2017 року витрати знизились на 116762 гривень, і це пов'язано із впровадженням аналітичних функцій управлінського обліку, на підставі чого було проведено коригування навчального процесу у осінньо-зимовий період.

РОЗДІЛ 5

АНАЛІЗ ОЦІНКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ УСТАНОВИ

5.1. Аналіз складу і динаміки активів

Ефективність бюджетної установи, а в даному випадку, навчального закладу, залежить не тільки від вчасного державного фінансування чи залучення коштів, а й від вкладених ресурсів в матеріально-технічну базу, тобто у активи.

Аналіз активів навчального закладу доцільно проводити у декілька етапів, зокрема:

До першого етапу доцільно віднести, аналіз стану. В ході аналізу визначається динаміка руху оборотних та нефінансових активів установи, наявність власного ресурсу для їх оновлення, ці розрахунки проводять за допомогою:

- коефіцієнту мобільності майна, тобто відношення суми оборотних активів до суми активів;
- коефіцієнт мобільності оборотних активів.

До другого етапу відноситься, аналіз потенціалу установи. Для розрахунку застосовують наступні показники:

- частку активів у загальній вартості майна;
- частку основних засобів у вартості майна;
- коефіцієнт зносу;

Третім етапом є аналіз динаміки оборотних коштів.

З урахуванням специфіки діяльності, а саме формування нефінансових активів не через бажання установи мати той чи інший об'єкт, а через планове асигнування з бюджету, є необхідність визначення найбільш пріоритетних напрямків використання коштів, за напрямками аналізами: структурно-динамічний або параметричний аналіз.

На сам перед у процесі по статейного структурно-динамічного аналізу вивчаються зміни питомої ваги в розрізі груп. Оптимальна структура має видатків відповідає найбільш ефективному виконанню запланованого кошторису та економії матеріальних ресурсів.

Джерелами аналізу постачання основних засобів є їх безоплатне отримання або придбання за рахунок коштів загального та спеціального фондів установи.

Структурно-динамічний аналіз нефінансових активів на прикладі бухгалтерії відображено в табл. 5.2.

Таблиця 5.1

Аналіз структури нефінансових активів

Показник	Залишок нефінансових		Питома вага (%) у		Зміни	
	На початок періоду	На кінець періоду	На початок періоду	На кінець періоду	в абсолютних величинах	Питомої ваги
1. Основні засоби	748855	824353	99,66	99,68	75498	0,02
2. Нематеріальні активи	2592	2592	0,34	0,31	0,03	-0,03
Всього	751447	826945	100	100	75498	x

Наведені у таблиці дані показують зростання вартості нефінансових активів установи, зокрема є зростання вартості основних засобів на 10,1%, тому для розрахунку ефективності їх руху необхідно:

- вивчити кошторис за статтями капітальних видатків;
- через систему тендерних закупівель визначити оптимальні варіанти постачання;
- здійснити достовірне та правильне оприбуткування основних засобів при їх надходженні;
- забезпечити вчасне введення відповідного об'єкту у експлуатацію.

Рівень ефективності використання та забезпеченості установи нефінансовими активами, визначає параметричний аналіз.

Специфічним для бюджетних установ є те, що основні засоби мають

переважну вартість у вартості активів балансу, зокрема у нашому випадку це 99,68% на кінець 2018 року і відіграють важливу роль у господарській діяльності установи, їх аналізують за окремою методикою.

Ще одним з основних активів бюджетної установи, який відіграє значну роль у її функціонуванні є запаси. Аналіз забезпеченості бюджетної установи запасами проводять на підставі фінансової звітності, Балансу та інших первинних документів.

Передусім бюджетна установа повинна визначити оптимальну структуру постачання, можливості фінансування. Потреба установи у запасах визначається за формулою:

$$P_z = P_g + P_e + P_r + P_{zk} - Z_n, \quad (5.1)$$

де P_z – загальна потреба; P_g – потреба для забезпечення господарської діяльності установи; P_e – потреба для експериментально-дослідних робіт; P_r – потреба для ремонтів; P_{zk} – нормативні залишки на кінець аналізованого періоду; Z_n – запас на початок аналізованого періоду.

Аналіз запасів бюджетної установи залежить передусім від наявності, достовірності та пріоритетності інформаційних джерел. За даними балансу можна визначити зміни в структурі активів, тенденції структурних змін у запасах і зіставити отримані показники з фінансовим станом організації.

Потребу в поставках матеріалів зі сторони визначають як різницю загальної потреби та внутрішніх ресурсів.

Інформаційними джерела щодо потреби у запасах формують даними бухгалтерського обліку, зокрема форми №1 «Баланс»:

➤ наявність власних оборотних коштів – різниця величини власного капіталу і суми величин нефінансових активів (I розділ Пасиву – I розділ Активу);

$$1030837 - 997355 = 33482 \text{ грн.}$$

Тобто власні оборотні кошти організації в 2018 році склали 33482 грн.

➤ наявність довготермінових джерел – попередній розрахунок, збільшений на суму довгострокових зобов'язань («Довгострокові

зобов'язання» та «Довгострокові кредити» II розділ пасиву);

$$33482+0 = 33482 \text{ грн.}$$

Довготермінові джерела фінансування у 2018 році склали 33482 грн.

➤ величина джерел формування запасів визначається, як сума довготермінових джерел і поточних зобов'язань (II розділ Пасиву без рядків «Довгострокові зобов'язання» та «Довгострокові кредити»).

$$33482 + 0 = 33482 \text{ грн.}$$

Загальна сума джерел формування запасів склала 33482 грн.

Загальну структуру активів відображає коефіцієнт співвідношення оборотних і нефінансових активів, який визначається за формулою:

$$K = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Необоротні активи}} \quad (5.2)$$

Для деталізації загальної картини зміни структури активів за кожним збільшеним елементом активів можна побудувати таблиці. Для розрахунку дані абсолютних величин запасів на початок і на кінець року установа бере з відповідних рядків балансу, табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Аналіз структури запасів

Показник	Запаси		Питома вага (%) у загальній величині запасів		Відхилення (+;-)	
	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	в абсолютних величинах	у питомій вазі
Матеріали і продукти харчування	138025,7	129146,2	83,8	75,8	-8879,5	-8,0
Малоцінні та швидкозношувані предмети	26698,3	41263,83	16,2	24,2	14565,5	8,0
Разом запасів	164724	170410	100	100	5686,0	0,0

З наведеної таблиці видно, що протягом року у загальній вартості запасів знизилась питома вага матеріалів і продуктів харчування на 8,0 та на аналогічну суму зросла вартість МШП.

Аналіз руху грошових коштів показує їх динаміку, суми відхилень від планових. У ході аналізу вивчаються операції щодо руху коштів на рахунках та касі установи, і особлива увага приділяється їх списанню так, як всі операції відображаються на синтетичних рахунках.

Аналіз руху грошових коштів наведено в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Структурна динаміка грошових коштів бухгалтерії

Показник	Грошові кошти		Питома вага (%) у загальній величині активів		Відхилення (+; -)	
	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	в абсолютних величинах	у питомій вазі
Валюта балансу	1150791	1467242	100	100	316451	х
Рахунки в казначействі спеціального фонду	224989	439584	19,6	30,0	214595	10,4

Наведені розрахунки показують, що протягом поточного року відбувся ріст активів за рахунок грошових коштів на 316451 гривень, що є позитивним моментом у діяльності установи так, як з'явилися додаткові можливості щодо фінансування діяльності установи.

Як видно сума грошових коштів збільшились на 214595 гривень, при цьому коригування кошторису щодо зменшення видатків не було, тобто бухгалтерією було правильно складено кошторис щодо доходів та видатків.

5.2. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетної установи

Одним з основних напрямків аналізу є аналіз у розрізі джерел майна,

який проводиться на підставі бухгалтерського балансу. В ході аналізу визначаються склад майна та джерела його утворення, співставлення динаміки руху майна за певний період та вивчення причин змін, вивчення структури майна та вплив на діяльність установи.

Аналіз пасивів установи можна провести на основі балансу за 2017-2018 роки, таблиця 5.7

Таблиця 5.7

Аналіз динаміки пасивів за 2017-2018 рр.

Показник	на початок року	на кінець року	Питома вага (%) у загальній величині пасивів		Відхилення(+;-)	
			на початок року	на кінець року	в абсолютних величинах	у питомій вазі
Внесений капітал	1981900	2120799	172,2	144,5	138899	7,0
Фінансовий результат	-1158288	-1089942	-100,7	-74,3	68346	-5,9
Інші поточні зобов'язання	327179	5781	28,4	0,4	-321398	-98,2
Доходи майбутніх періодів	0	430624	0,0	29,3	430624	100,0
Валюта балансу	1150791	1467262	100,0	100,0	316471	27,5

Як видно із наведених розрахунків, валюта балансу протягом 2018 року зросла на 27,5 відсотка або 316471 гривень. У нашому випадку це є позитивним, оскільки зростання валюти балансу відбулось за рахунок зменшення поточних зобов'язань на 98,2 відсотка, а також зниження фінансового результату діяльності на 5,9 відсотка.

Такі зміни показують ефективний менеджмент установи та залучення студентського контингенту до навчання за відповідним профілем, і навіть напрацювання на майбутні періоди.

Внесений капітал зріс на 7 відсотків або 138899 гривень, також зріс фінансовий результат від діяльності установи, що дало змогу скоротити бюджетне фінансування на 68346 гривень, в абсолютному значенні фінансування скорочено на 5,9 відсотка.

І хоча фінансовий результат має у звітному періоді тенденцію до покращення, для виправлення ситуації керівництву доцільно переглянути підхід до навчального процесу та розвиток спеціальностей, які приносять дохід. Так, як від'ємний фінансовий результат показує, що як би не державне фінансування навчального закладу, по установі відбулись би негативні процеси не тільки у вигляді не виплати заробітної плати, а й втрати матеріально-технічної бази навчальним закладом.

Як видно протягом 2018 року зазначені коефіцієнти мають позитивну тенденцію, зокрема це пов'язано із розширенням навчального контингенту, а також скороченням необґрунтованих витрат.

Розрахунок показників стійкості відображено у табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Показники стійкості коледжу у 2017-2018рр.

Показники	Рік		
	2017	2018	відхилення
Коефіцієнт автономії	0,82	0,93	0,11
Коефіцієнт обороту власного капіталу	0,34	0,42	0,08
Коефіцієнт загальної заборгованості	0,28	0,004	-0,276
Коефіцієнт реальної власності основних засобів	0,796	0,68	-0,12
Коефіцієнт зростання валюти балансу		1,21	27,5

Із наведених даних можна зробити висновок, що установа протягом аналізованого періоду залежна від бюджетного фінансування, і власні надходження від надання послуг не можуть забезпечити її діяльність у повному обсязі без використання бюджетних коштів. Даний показник має позитивну тенденцію до зростання.

Також необхідно відмітити позитивну тенденцію показника оборотності капіталу, який зріс на 0,08 пунктів.

Розрахунки показують на значне зниження коефіцієнта заборгованості, що зумовлено спадом поточних зобов'язань установи і вказує на поліпшення

її фінансового стану.

Аналіз балансу у частині дебіторської заборгованості показав, що вона у 2018 році має тенденцію до зростання із 9631 гривні до 28209 гривні у 3,8 рази, що є негативним фактором. Однак зважаючи на незначні суми вказаний показник не має значення для проведення аналітичного дослідження.

Аналіз звітних даних вказує на те, що доходи установи отримані із бюджету та власні надходження від надання послуг забезпечують її функціонування на належному рівні. На даний момент здатна виконувати взяті зобов'язання, проте керівництву слід звернути увагу на розширення матеріально-технічної бази установи та оновлення її основних фондів..

РОЗДІЛ 6

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

6.1. Охорона праці на підприємстві

Охорона праці – це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних і лікувально-профілактичних заходів та засобів, спрямованих на збереження здоров'я і працездатності людини в процесі праці.

Згідно Закону України «Про охорону праці»: фінансування охорони праці здійснюється власником. На підприємствах, в галузях і на державному рівні у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку створюються фонди охорони праці. На підприємстві кошти вказаного фонду використовуються тільки на виконання заходів, що забезпечують доведення умов і безпеки праці до нормативних вимог або підвищення існуючого рівня охорони праці на виробництві.

Умови праці на робочому місці, безпека технологічних процесів, машин, механізмів, устаткування та інших засобів виробництва, стан засобів колективного та індивідуального захисту, що використовуються працівником, а також санітарно-побутові умови повинні відповідати вимогам нормативних актів про охорону праці.

Власник створює на підприємстві службу охорони праці. Типове положення про цю службу затверджується Державним комітетом України по нагляду за охороною праці [14, с. 31].

На ДП «Козлівський спиртовий завод» працюючих менше 50 чоловік, тому функції цієї служби виконують в порядку сумісництва особи, які мають відповідну підготовку. Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо керівникові і прирівнюється до основних виробничо-технічних служб.

Усі працівники ДП «Козлівський спиртовий завод» при прийнятті на роботу і в процесі роботи проходять на підприємстві інструктаж (навчання) з питань охорони праці, подання першої медичної допомоги потерпілим від нещасних випадків, про правила поведінки при виникненні аварій, а також вивчають правила пожежної безпеки.

Сучасний стан охорони праці в Україні можна охарактеризувати як такий, що викликає серйозне занепокоєння. Створення безпечних умов праці – це невід’ємна частина соціально-економічного розвитку держави, складова державної політики, національної безпеки та державного будівництва, одна з найважливіших функцій органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад, підприємств.

Основні напрямки та задачі в області охорони праці зазначені в Конституції України, Законі України «Про охорону праці».

Концепція управління охороною праці спрямована на реалізацію положень Конституції та Законів України щодо забезпечення охорони життя й здоров’я працівників у процесі трудової діяльності, створення безпечних і нешкідливих умов праці на кожному робочому місці, належних умов для формування у працівників свідомого ставлення до особистої безпеки та безпеки оточуючих, запровадження нових і вдосконалення існуючих механізмів управління в галузі охорони праці.

Необхідність забезпечення здорових і безпечних умов праці, формування ціннісних орієнтацій пріоритетності життя і здоров’я людей стосовно результатів виробничої діяльності, визначає потреба належного підготування спеціалістів всіх освітньо-кваліфікаційних рівнів з питань охорони праці. Охорона праці пов’язана з багатьма науками і дисциплінами, що вивчають людину в процесі праці. Основними серед них є: безпека життєдіяльності, наукова організація праці, ергономіка, інженерна психологія і технічна естетика.

Безпека життєдіяльності – це дисципліна, що вивчає загальні закономірності виникнення небезпек, їхньої властивості, наслідки впливу на

організм людини, засоби захисту здоров'я і життя людини, а також середовище його проживання від небезпек [14].

Управління охороною праці – це підготовка, прийняття та реалізація правових, організаційних, соціально-економічних, науково-технічних, санітарно-гігієнічних, лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на збереження життя, здоров'я і працездатності людини в процесі трудової діяльності.

Основними завданнями цієї діяльності є: розробка методів прогнозування, визначення та ідентифікація шкідливих виробничих факторів дослідження їхнього впливу на людину і навколишнє середовище.

Перелік шкідливих і небезпечних виробничих чинників і джерела їх виникнення при виконанні робіт на ПК відділу бухгалтерії приведені в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

Перелік шкідливих і небезпечних факторів мікроклімату робочої зони

Найменування факторів	Джерела їхній виникнення	Характер дії
Несприятливий мікроклімат (підвищений рівень іонізації)	ЕЛТ створює велике число позитивних іонів	Стомлення ЦНС, зниження працездатності
Підвищений рівень статичної електрики	ЕЛТ	Небезпека враження током, ураження шкіри
Пряма і відбита від екрану близькість	Зовнішні джерела світла, які впливають на екран	Стомлення зорового аналізатора и ЦНС
Нервово-психічні перевантаження	Складність виконання роботи, тривалість роботи на ЕОМ (більше 8 годин)	Стомлення ЦНС, стомлення організму
Перевантаження зорового аналізатора	Особливості технологічного процесу	Вплив на ЦНС
Наявність рентгенівського, інфрачервоного, ультрафіолетового випромінювання	ЕЛТ	Вплив на кожен покрив, ЦНС, деякі інші органи людини

В сучасних умовах навального розвитку виробництва, тенденції до

урбанізації, новітніх технологічних рішень особливу увагу необхідно приділяти охороні навколишнього природного середовища та охороні праці. Особливою цінністю повинні стати не максимізація прибутку або збільшення виробітку, а здоров'я і життя людини, екологічна чистота навколишнього середовища. Це комплексна проблема, тому для рішення задач охорони праці необхідно об'єднатися спеціалістам різноманітних спеціальностей.

Розробка методів прогнозування можливих шкідливих виробничих факторів, а також із впливу на здоров'я людини і навколишнього природного середовища, у майбутньому допоможе запобігти ряду серйозних екологічних проблем. На основі прогнозів, спеціалісти в області хімії і біологічної інженерії, розробки нових виробничих технологій зможуть своєчасно розробити заміну процесу, що завдає шкоду у теперішньому часі, або представляти загрозу життю, здоров'ю людини і навколишньому середовищу в майбутньому. Об'єктом розгляду є відділ бухгалтерії розташований на другому поверсі двоповерхового цегляного корпусу. У секторі відділу стоять 2 персональних комп'ютери з моніторами. Стелі і стіни покриті будівельними матеріалами, що мають можливість відбивати світлові хвилі, підлога азбоцементною плиткою. Площа на одного працівника складає 7,5 м², що відповідає нормі затвердженій в ДНАОП 000-1.31-98 – не менше 6м². Висота помешкання 3 м. У такий спосіб обсяг помешкання на одного працюючого складає 22,5 м³, норма (ДНАОП 000-1.31-99) – не менше 20 м³. Помешкання відділу бухгалтерії відноситься до категорії без підвищеної небезпеки поразки електричним током II. Облікова і розрахункова робота виконується на такому устаткуванні: персональна ЕОМ, телефони, принтер, модем.

6.2. Напрацювання заходів щодо зменшення дії вторинних факторів ураження, забезпечення життєдіяльності об'єкта у НС

Забезпечення безпечної життєдіяльності у НС базується на комплексі

організаційних, інженерно-технічних заходів і засобів, спрямованих на збереження життя і здоров'я людини у всіх сферах її діяльності. Для цього необхідно: 1) прогнозувати та оцінити можливі наслідки; 2) заздалегідь спланувати заходи із запобігання та зменшення вірогідності виникнення НС і скорочення масштабів прояву результатів НС; 3) організація робіт в умовах НС та ліквідація її наслідків.

Необхідно заздалегідь планувати роботи необхідні для запобігання або зменшення можливості їх виникнення та скорочення масштабів наслідків для забезпечення стійкої роботи об'єктів народного господарства в умовах НС. Для здійснення цих заходів важливим є набуття населенням умінь, навичок поведінки в умовах НС, що надалі сприятиме зменшенню негативних результатів, ліквідації наслідків надзвичайної ситуації. Отже, всі можливі дії у разі виникнення НС повинні бути заздалегідь чітко сплановані.

Кінцевий результат планування дій є документ - план, який повинен містити такі елементи: конкретні показники видів робіт, заходів, які треба провести в умовах НС та терміни виконання цих робіт. Важливим є перелік ресурсів, необхідних для виконання плану та зазначення конкретних обов'язків осіб, відповідальних за виконання кожного пункту плану; способи контролю за ходом його виконання.

Важливим є прогноз та оцінка можливих наслідків НС, які виникають в ході її розвитку і характеру її прояву. Для цього застосовують методи орієнтовного виявлення та оцінки обстановки, яка виникає в результаті стихійних лих, аварій і катастроф, воєнних конфліктів. Складність полягає в тому, що оцінка стану території, характеру і масштабу НС в умовах неповної і ненадійної інформації, дає можливість орієнтовно визначити характер і обсяг необхідних робіт з ліквідації її наслідків. На основі цього складають довгостроковий прогноз.

Такі прогнози сприяють забезпеченню стійкої роботи об'єктів народного господарства у надзвичайній ситуації. Під стійкістю роботи об'єктів народного господарства (ОНГ) розуміють спроможність протистояти

руйнівному впливу вражаючих чинників НС і випускати продукцію в запланованому обсязі і номенклатурі, забезпечувати безпеку життєдіяльності робітників та службовців, а також здійснення можливості швидкого відновлення виробництва у випадку ушкодження об'єкта.

Крім цього, з точки зору забезпечення безпеки життєдіяльності робітників та службовців, а також населення, що мешкає поблизу об'єкта, важливе місце займають заходи з недопущення виникнення вторинних вражаючих чинників - пожеж, вибухів, які можуть виникати як під впливом внутрішніх, так і зовнішніх причин.

Для підвищення стійкості роботи об'єкта у НС необхідно захистити робітників, службовців, та обмежити дії вторинних чинників. Для цього завчасно будують захисні споруди на підприємствах, де в технологічних процесах використовують вибухо- та пожежонебезпечні, токсичні і радіоактивні речовини. Важливо заздалегідь розробити режими роботи працівників в умовах зараження шкідливими речовинами, навчити персонал об'єкта діяти у НС.

Дуже важливо виключити або обмежити поразки від вторинних чинників при аваріях - пожежі, вибухи, завали споруд, поява токсичних, радіоактивних та інших шкідливих речовин. Проте в реальних умовах НС цих заходів може виявитися недостатньо і тому необхідні додаткові заходи, спрямовані на обмеження впливів вторинних небезпечних чинників.

До таких заходів можна віднести скорочення запасів СДОР, вибухо і пожежонебезпечних речовин до мінімуму і зберігання їх у захищених складах; застосування обладнання, яке виключає розлив токсичних, пальних і агресивних рідин. Безпечне розміщення складів деревини, отрутохімікатів, устрій протипожежних розривів і пожежних проїздів, наявність пожежних водойм і ємностей на об'єктах народного господарства та створення запасів засобів пожежогасіння; заглиблення у ґрунт технологічних комунікацій, ліній електропостачання - необхідні умови для запобігання проявів вторинних небезпечних чинників.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Облік доходної частини кошторису, тобто доходів має велике значення у діяльності коледжу, оскільки вони є основою для його функціонування та виконання призначення, як навчального закладу.

Бухгалтерський облік доходів відображається на рахунках визначених Планом рахунків для бюджетних установ класу 7 «Доходи».

Бухгалтерські дані аналітичного обліку у розрізі субрахунків ведуться протягом бюджетного року за кодами економічної класифікації. В установі здійснюють облік всіх отриманих доходів, незалежно від джерела їх походження на підставі первинних документів, які надходять до бухгалтерії або створюються у ній. Отриманні дані обліку у подальшому відображають у фінансовій та статистичній звітності установи.

Аналогічно обліку доходів для обліку витрат у Плані рахунків бухгалтерського обліку державного сектору передбачено рахунки класу 8 із відкриттям відповідних рахунків.

Лівовою часткою витрат будь-якої установи є витрати на її утримання та оплату праці персоналу, як науково-педагогічного так і у і іншого, який забезпечую її належну діяльність.

Суми понесених витрат у подальшому відображаються у основному бухгалтерському реєстрі – головній книзі.

Відображення витрат на вказаних рахунках здійснюється за визначеною Міністерством фінансів України методикою із застосуванням відповідних положень щодо їх обліку, а також за рахунок коштів відповідного напрямку фінансування витрат передбачених затвердженим кошторисом установи.

Політична ситуація у країні потребує нових підходів керівників всіх рівнів до здійснення управління діяльністю установ та організацій державного сектору, які одержують кошти державного чи місцевого бюджету

на здійснення своєї діяльності. Такі підходи полягають не тільки у підвищенні якості надання послуг, а й і застосуванні можливих засобів щодо мінімізації витрат та недопущенні марнотратства.

З метою належної організації роботи у даному напрямку та проведення необхідних заходів із вивчення понесених витрат бухгалтерії установи доцільно застосовувати комплекс заходів із систематизації за даними бухгалтерського обліку інформаційно-аналітичного зведення. Для цього можуть бути використанні прийоми як статистичної обробки даних, зокрема групування чи графічного відображення так і бухгалтерські – складання звітності, за періодами чи оперативно, із наданням розшифровки витрат діяльності у розрізі кожного джерела у динаміці періодів та порівняння із аналогічним попереднім періодом.

І хоча питання веденні управлінського обліку у бюджетних установах фактично на законодавчому рівні не закріплено, він фактично здійснюється у кожній установі за рішенням керівника установи або вищестоящої організації.

Закріплення функції управлінського обліку та контролю дасть змогу суб'єктам не тільки контролювати свої доходи та витрати, а й забезпечить їх якісне планування і у подальшому можливість використання коштів по інших статтях видатків для забезпечення якості послуг, що надаються установами.

Проведення аналізу діяльності бюджетної установи надає необхідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам для розгляду та прийняття відповідного управлінського рішення, та забезпечує розуміння бухгалтерських операцій, а не лише фіксування фактів надходження або витрачання коштів.

Враховуючи специфіку фінансування установ з бюджету, основною метою аналізу є пошук резервів зниження витрат її діяльності.

При вивченні діяльності установи, необхідно пам'ятати, що у Бюджетному кодексі України визначено перелік послуг, від яких установа може отримувати надходження. Власні надходження установи, які

передбачені її установчими документами обов'язково відображаються у кошторисі у статтях доходів, із визначенням статей витрат по таких надходженнях.

Кошти отримані із джерел не передбачених Бюджетним кодексом України, фактично є комерційною діяльністю і оподатковуються у визначеному Податковим кодексом України порядку.

З огляду на наведене, аналіз діяльності установ доцільно проводити шляхом вивчення сукупності показників пов'язаних із надходження та витрачанням ресурсів відповідно із затвердженим кошторисом, а також із врахуванням даних відображених у фінансовій звітності показників її діяльності та первинних бухгалтерських документів.

Аудит фінансово-господарської діяльності знаходить своє відображення у перевірці та оцінці достовірності бухгалтерського обліку, повноти відображення бухгалтерських операцій щодо обліку доходів та відображення витрат, вивченні використання бюджетних коштів за цільовим призначенням.

Аудит ефективності вивчає організацію роботи щодо своєчасності й повноти бюджетних надходжень та доцільності здійснених витрат, шляхи раціонального використання коштів розпорядниками, а також внутрішній контроль за їх рухом в установі.

Проведення перевірки полягає у визначенні правомірності складання кошторису та дотримання його виконання у частині доходів і видатків.

Проведеними аналітичними розрахунками визначено, що у 2016 році всі видатки установи профінансовано на 100 відсотків необхідного обсягу, найбільшу питому вагу у структурі проведених видатків складають видатки на оплату праці 44,23 відсотка, у загальному разом із нарахуваннями їх сума у відсотковому значення становить 53,96 відсотка.

У 2017 році фінансування установи проведено не повністю, недофінансування становило 4080 гривень, проте всі видатки необхідні для діяльності установи здійснено у повному обсязі.

Сума видатків у 2018 році зросла на 888440 гривень, всі видатки профінансовано у повному обсязі.

Доцільно відмітити позитивну тенденцію у застосуванні методів управлінського обліку, зокрема у зміні навчального процесу та оптимізації у наслідок цього витрат понесене них на обслуговування коледжу. Так, введеними заходами зменшено витрати на оплату комунальних послуг на 116172 гривень або 0,18 відсотка.

Аналіз виконання кошторисних призначень по використанню енергетичних ресурсі та інших комунальних послуг показує, що вони займають друге місце після видатків на оплату праці

З наведених розрахунків видно, що у 2017 році видатки у порівнянні до 2016 року зросли на 122400 гривень, що пов'язано із необхідність збільшення витрат вході навчального процесу для підтримки необхідного рівня комфорту. У 2018 році до 2017 року витрати знизилась на 116762 гривень, і це пов'язано із впровадженням аналітичних функцій управлінського обліку, на підставі чого було проведено коригування навчального процесу у осінь-зимовий період.

Наведені розрахунки показують, що протягом поточного року відбувся ріст активів за рахунок грошових коштів на 316451 гривень, що є позитивним моментом у діяльності установи так, як з'явилися додаткові можливості щодо фінансування діяльності установи. Загальне зростання активів відбулось за рахунок грошових коштів на 214595 гривень, при цьому коригування кошторису щодо зменшення видатків не було, тобто бухгалтерією було правильно складено кошторис щодо доходів та видатків

Аналіз звітних даних вказує на те, що доходи установи отримані із бюджету та власні надходження від надання послуг забезпечують її функціонування на належному рівні. На даний момент вона здатна виконувати взяті зобов'язання, проте керівництву слід звернути увагу на розширення матеріально-технічної бази установи та оновлення основних фондів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білик М.Д. Основи аудиту. Підручник / М.Д.Білик, Л.І.Полятикiна. – Суми: Слобожанщина, 2009. – 296 с.
2. Бондаренко Н. М. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ // Економіка та суспільство: електр. фах. вид. 2017. №8. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/8_ukr/119.pdf
3. Бурцев В.В. Организация внутреннего аудита / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2018. – № 6. – С. 88-99.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: посібник для студентів вузів. / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, – Ж.: Рута, 2012. – 53 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2011. – 726 с.
6. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI, із змінами і доповненнями. – [Електронний ресурс]: – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Васійчук В.О. Основи цивільного захисту: Навч. посібник / В.О. Васійчук, В.Є.Гончарук, С.І.Качан. Львів, «ЛВК», 2015. – 384 с.
8. Ворона Ю. В. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту необоротних активів у бюджетних установах / Ю. В. Ворона // Фінансові ринки і цінні папери. – 2012. – № 23 – С.36–40.
9. Волошин Д. Методологические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии / Д.Волошин // Проблемы теории и практики управления. – 2012. № 1. – С.49-58.
10. Гандзюк М.П. Основи охорони праці: Підручник. / М.П. Гандзюк, Є.П.Желібо, М. О.Халімовський. – К.: Каравела, 2008. – 548 с.
11. Дейкало Л. Є. Взаємодія органів Казначейства України з розпорядниками бюджетних коштів державного бюджету, шляхи

вдосконалення // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2015. №1.
URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3746>.

12. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання // Бізнес Інформ: міжнар. наук. економ. журн. 2013. №10. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2013/10_0/296_301.pdf.

13. Дмитренко І.А. Системно орієнтований аудит: проблеми методології та тенденції розвитку / І.А.Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 2. – С. 26-37

14. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика: навч.посібник / Н.І.Дорош. – К.: Знання, 2012. – 495 с.

15. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Н. І. Дудченко // Фінансові ринки і цінні папери. – 2019. – № 15. – С. 24-28.

16. Єфімова О.В. Фінансовий аналіз / О.В.Єфімова. – М: ДИС. – 2006. – 226с.

17. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

18. Закон України «Про охорону праці» у редакції від 21.11.02р. №229-VI. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

19. Карпенко Н. Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf>.

20. Кодекс законів про працю України [Електронний ресурс]: закон від 10.12.1971 № 322-VIII, із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України.

21. Костіна Н.І. Фінансове прогнозування: методи та моделі: посібник / Н.І.Костіна, А.А.Алексєєв, О.Д.Василик. – К.: Знання, 2007. – 183 с.

22. Крупко М. П. Державний фінансовий контроль доходів і витрат суб'єкта державного сектора на прикладі Сварицевицької сільської ради // Молодий вчений: наук. журн. 2017. №5 (45). URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/143.pdf>.

23. Левицька С.О. Звітність підприємств.: навч.посібник. / С.О. Левицька. – Рівне: НУВГП. – 2015. – 213 с.

24. Левицька С. О. Фінансові результати господарської діяльності як об'єкти бухгалтерського обліку та менеджменту // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-практ. журн. 2015. № 12. URL: http://irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu.gov.ua/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=boau_2015_12_2.

25. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / В.С.Лень. – К.: ЦНЛ, 2008. – 696 с.

26. Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ // Економіка. Фінанси. Право. 2008. № 9. С. 15–19.

27. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11 // Бухгалтерський облік / Міністерство фінансів України. URL: <https://minfin.gov.ua/news/buhgalterskij-oblik/buhgalterskij-oblik-u-derzhavnomu-sektori>.

28. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська – К.: Книга, 2004. – 544 с.

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: наказ Міністерства фінансів України від

24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-124-doxodu>.

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.

32. Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник / Артюх О.В., Максимова В.Ф., Черкашина Т.В. – Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013. – 264 с.

33. Олійник О.В. Економічний аналіз: Практикум для студентів. / О.В.Олійник.– Житомир: «Рута», 2015. – 496 с.

34. Павликівська О. І. Методологічні підходи до визначення сутності доходів та витрат / О. І. Павликівська, Л. І. Марущак // Бізнес Інформ. - 2016. - № 10. - С. 343-348.

35. Павловська О.В. Фінансовий аналіз: Навч. посібник / О.В.Павловська, Н.М.Притуляк, Н.Ю.Невмержицька, К.:КНЕУ, – 2016. – 208 с.

36. Петренко С.В. Якість бухгалтерського обліку як об'єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С.В.Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 2. – С. 26-31.

37. Питання оплати праці працівників державних органів: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2017 №15 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/15-2017-п>.

38. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]: – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.=275-17>.

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

40. Про затвердження Змін до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 01.03.2013 №348 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0354-13>.

41. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 №333 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

42. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/page>.

43. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 №307 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

44. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати: постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 №100 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/100-95-п>.

45. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 №419 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п>.

46. Про затвердження Порядку складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів: наказ

Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

47. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 №228 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п>.

48. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 №755 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>.

49. Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26.01. 2011 р. № 59 (із змінами та доповненнями станом на 17.04.2015 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

50. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України (із змінами та доповненнями станом на 26.11.2016 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

51. Свірко В. Бухгалтерський облік: Навчально-методичний посібник / В.Свірко. – Х.: «ІНЖЕК», 2015. – 328 с.

52. Романів М.В. Фінансовий контроль і аудит: посібник / М.В.Романів. – К.: НІОС. – 2008. – 124 с.

53.. Савченко В.Я. Аудит: Навч.посіб. / В.Я.Савченко. – К:КНЕУ, 2006. – 328с.

54. Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. пр. 2014. Вип. 2. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2014_2_20.

55. Скоморохова С. Ю. Особливості аналізу доходів бюджетних установ // Кримський економічний вісник. 2012. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5553/1/1.pdf>.

56. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 №1219 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

57. Тополенко Н. М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів // Ефективна економіка: електр. наук. фах. вид. 2010. №8. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=268>.

58. Федорук А. П. Системний аналіз проблем функціонування механізмів державного управління бюджетними видатками на місцевому рівні / А. П. Федорук // Інвестиції : практика та досвід. – 2012. – № 1. – С. 118-122.

59. Шапаренко А. В. Зміни в обліку доходів і витрат бюджетних установ // Економіка та право: проблеми взаємодії та перспективи розвитку: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. 2017. №1. URL: <http://novaosvita.com/wp-content/uploads/2017/12/EconLawSc-Kyiv-Dec2017P1.pdf>.

60. Юрченко О. Б. Організація обліку видатків бюджетних установ за новою економічною класифікацією та їх відображення у звітності // Національний лісотехнічний університет України : збірник науково-технічних праць. 2013. вип. 23.15. URL: http://nltu.edu.ua/nv/Archive/2013/23_15/283_Jur.pdf.

ДОДАТКИ