

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет
(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права
(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту
(повна назва кафедри)

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ВИТРАТ В
ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ**

спеціальність 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»
(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПмз-21
Шумук Олена Олегівна

(підпис)

Керівник:
к.е.н., доцент
Тлущкевич Наталія Володимирівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2023 р.
к.е.н., доцент
Гарант освітньої програми:
Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

« ___ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ ШУМУК Олені Олегівні *(прізвище, ім'я, по батькові)*

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і аналіз витрат в закладах освіти
Керівник роботи: Тлущкевич Наталія Володимирівна, к.е.н., доцент
затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02.
2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року
3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова, бюджетна і статистична звітність за 2020 – 2022 роки.
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

- 1.1. *Систематизація наукових праць по темі дослідження*
- 1.2. *Правове регулювання організації обліку витрат в закладах освіти*
- 1.3. *Класифікація витрат в закладах освіти*

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

- 2.1. *Аналіз стану та порівняльна оцінка діяльності закладів освіти*
- 2.2. *Організація обліку витрат*
- 2.3. *Аналіз витрат в закладах освіти*

РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ПО ВДОСКОНАЛЕННЮ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра
2. Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра
3. Визначення поняття «видатки бюджетних установ» у наукових працях.
4. Оцінка нормативного забезпечення обліку витрат закладів освіти
5. Групування та ознаки класифікації витрат закладів освіти
6. Динаміка закладів освіти та кількості здобувачів протягом 2017 – 2022 років
7. Витрати на освіту протягом 2012 – 2020 років
8. Порівняння показників фінансового стану Люблинецького ліцею ВОР та закладів галузі за 2020 – 2022 роки
9. Перелік витрат Люблинецького ліцею ВОР та порядок їх документального оформлення
10. Аналіз витрат загального і спеціального фондів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки
11. Структура витрат на заробітну плату та комунальні послуги Ліцею в розрізі фондів за 2020 – 2022 роки
12. Запропонована форма щоквартальної Порівняльної відомості планових та фактичних витрат
13. Форма Розрахунку витрат на відрядження на Люблинецькому ліцеї ВОР
14. Запропонована форма Розрахунку витрат на оплату послуг для Ліцею

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1	Тлущкевич Н.В., доцент		
Розділ 2	Тлущкевич Н.В., доцент		
Розділ 3	Тлущкевич Н.В., доцент		
Нормоконтроль	Сидоренко Р.В., доцент		
Консультант з ЕОМ	Нужна О.А., доцент		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 11.10.2022 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 20.12.2022 р.	
3	Розділ 1	до 03.03.2023 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2023 р.	
5	Розділ 3	до 08.11.2023 р.	
6	Висновки	до 18.11.2023 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 21.11.2023 р.	
8	Формування додатків	до 24.11.2023 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 28.11.2023 р.	
10	Нормоконтроль	до 02.12.2023 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 07.12.2023 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 09.12.2023 р.	

Здобувач вищої освіти _____
(підпис)

(Шумук О.О.)
(прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____
(підпис)

(Тлущкевич Н.В.)
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Шумук О.О. Організація обліку і аналіз витрат в закладах освіти. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 97 с.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків.

У першому розділі досліджено економічну суть та класифікацію витрат закладів освіти, систематизовано наукові проблеми щодо організації обліку і аналізу витрат, розкрито нормативно-правову базу організації обліку витрат в закладах освіти.

У другому розділі проведено статистичну та порівняльну оцінку діяльності закладів освіти України, подано характеристику організації обліку витрат в закладах освіти, проведено аналіз витрат в закладах освіти на основі Люблинецького ліцею Волинської обласної ради.

У третьому розділі наведено пропозиції по вдосконаленню організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти в частині розкриття інформації про витрати в обліковій політиці, аналітичного обліку витрат та поточного планування і нормування витрат.

Основний зміст роботи викладено на 80 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 25 рисунків, перелік джерел посилання із 43 найменувань та 3 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності закладу освіти.

Ключові слова: витрати, видатки, облік, контроль, планування, аналіз, бюджетні установи, заклади освіти.

ANNOTATION

Shumuk O.O. Organization of accounting and analysis of costs in educational institutions. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 97 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources and appendices.

In the first chapter, the economic essence and classification of costs of educational institutions are investigated, scientific problems related to the organization of accounting and analysis of costs are systematized, the regulatory and legal basis of the organization of cost accounting in educational institutions is disclosed.

In the second chapter, a statistical and comparative assessment of the activity of educational institutions of Ukraine was carried out, the characteristics of the organization of accounting of expenses in educational institutions were presented, an analysis of expenses in educational institutions was carried out on the basis of the Lyublyny Lyceum of the Volyn Regional Council.

In the third section, there are proposals for improving the organization of accounting and analysis of costs in educational institutions in terms of disclosure of information about costs in the accounting policy, analytical accounting of costs and current planning and rationing of costs.

The main content of the work is laid out on 80 pages. The work contains 21 tables, 25 figures, a list of reference sources with 43 items and 3 appendices.

The results of development can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: costs, expenses, accounting, control, planning, analysis, budgetary institutions, educational institutions.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВОР	–	Волинська обласна рада
ВВП	–	Валовий внутрішній продукт
НП(С)БОДС	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі
ГУ ПФУ	–	Головне управління Пенсійного фонду України
КМУ	–	Кабінет Міністрів України
МФУ	–	Міністерство фінансів України
МОН	–	Міністерство освіти і науки України
ДКСУ	–	Державна казначейська служба України
ДПС	–	Державна податкова служба України
НБУ	–	Національний банк України
ФДМУ	–	Фонд державного майна України
ДССУ	–	Державна служба статистики України
КЕКВ	–	Код економічної класифікації видатків бюджету
ВРУ	–	Верховна Рада України
ПКУ	–	Податковий кодекс України
СДО	–	Система дистанційного обслуговування «Клієнт Казначейства – Казначейство»
ЄСВ	–	Єдиний соціальний внесок
ОЗ	–	Основні засоби
ПДВ	–	Податок на додану вартість

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ	12
1.1. Систематизація наукових праць по темі дослідження	12
1.2. Правове регулювання організації обліку витрат в закладах освіти	18
1.3. Класифікація витрат в закладах освіти	23
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ	31
2.1. Аналіз стану та порівняльна оцінка діяльності закладів освіти	31
2.2. Організація обліку витрат	43
2.3. Аналіз витрат в закладах освіти	56
Висновки до розділу 2	65
РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ПО ВДОСКОНАЛЕННЮ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ	67
Висновки до розділу 3	74
ВИСНОВКИ	76
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	80
ДОДАТКИ	86

ВСТУП

Актуальність теми. Для всіх суб'єктів господарювання, незалежно від галузевої приналежності, територіального розташування, виду діяльності, системи оподаткування доходи і витрати є ключовими показниками діяльності. Зважаючи на це твердження, бюджетні установи не є винятком.

Особливо актуальна ця тема для бюджетних установ враховуючи, що їхній обліковий процес зосереджений на оцінці та аналізі наявності і використанні бюджетних чи позабюджетних коштів. Відповідно, бюджетні установи найчастіше працюють з таким об'єктом обліку, як видатки, які свідчать про виконання основних функцій установою та ефективність виконання кошторису за відповідний звітний період.

Теоретичні, методичні та практичні основи організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти розкриті в нормативно-правових документах та науковій літературі. Теорію і практику, методику й організацію обліку і аналізу витрат досліджували такі вчені, як Глущкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М., Зеленко С.В., Крамаренко К.М., Павловська О.В., Атамас П.Й., Атамас О.П., Гільорме Т.В., Лень А.В., Лондаренко О.О., Арістов Ю.Ю., Бонарев В.В., Шевченко І.О., Рижикова Н.І., Журавель Н.А., Михайленко С.В., Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А., Зубріліна В.В., Карпенко Н.Г., Аранчій Я.С. та інші.

Проте, питання організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти потребують подальших наукових досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до тематики науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту Луцького національного технічного університету за темою: «Інформаційний базис обґрунтування управлінських рішень: теорія, методика, практика (№ д/р: 0123U101275, 2023-2025 рр.).

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення та

обґрунтування теоретичних і методичних основ організації обліку і аналізу витрат та надання практичних рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти.

Завдання кваліфікаційної роботи магістра:

- систематизувати наукові праці по темі дослідження;
- дослідити правове регулювання організації обліку витрат в закладах освіти;
- охарактеризувати особливості класифікації витрат в закладах освіти;
- провести аналіз стану та надати порівняльну оцінку діяльності закладів освіти України;
- охарактеризувати галузеві особливості організації обліку витрат в закладах освіти;
- провести аналіз витрат досліджуваного закладу освіти;
- надати пропозиції по вдосконаленню організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти.

Об'єктом дослідження є організація обліку і аналізу витрат в закладах освіти.

Предметом дослідження є сукупність теоретичного, методичного і науково-практичного забезпечення організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти.

Методи дослідження. При написанні роботи використовувалися загальнонаукові методи й прийоми. Для дослідження теоретичних і практичних основ організації обліку і аналізу витрат закладів освіти використані методи опису, пізнання, індукції та дедукції, аналіз, синтез, узагальнення, порівняння; для статистичної оцінки та оцінки діяльності закладів освіти – метод порівняння, аналіз, статистичні і математичні методи, графічний метод та інші.

Інформаційною базою дослідження є діючі правові акти України, що регулюють організацію обліку видатків і витрат закладів освіти, національні стандарти бухгалтерського обліку й звітності в державному секторі, положення і інструкції, наукові праці і дисертаційні дослідження, матеріали конференцій,

Интернет-ресурси. Кваліфікаційна робота виконувалася за даними обліку і звітності закладів освіти та статистичними даними України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

удосконалено:

– систему внутрішнього контролю за витратами та їх планування – запропоновано щоквартальний розрахунок витрат закладу на основі Порівняльної відомості обліку витрат, форми Розрахунку витрат на відрядження та Розрахунку витрат на оплату послуг;

набуло подальшого розвитку:

– організація обліку і аналізу витрат закладів освіти, зокрема на рівні закладу освіти удосконалено облікову політику в частині відображення основних елементів облікової політики щодо витрат закладу в цілому та для підсобного господарства; запропоновано зберігати тимчасово вільні кошти в установах комерційних банків;

– аналітичний облік витрат в закладах освіти – запропоновано деталізувати рахунки обліку щодо різних видів витрат за видами діяльності, центрами відповідальності, місцями виникнення видатків, статтями кошторису за кодами бюджетної класифікації (у розрізі планових і фактичних значень).

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні пропозицій автора у практичну діяльність закладів освіти, що дозволить покращити організацію обліку і аналіз витрат. Рекомендації автора, використані в практичній діяльності Люблинецького ліцею ВОР про що зазначено у рецензії з закладу освіти.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Представлені в дослідженні рекомендації і пропозиції належать автору.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XV Міжнародній науково-практичній

конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування» (м. Луцьк, 30 листопада 2023р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи висвітлено автором у 2 наукових працях – 2 тез доповідей на конференціях.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст роботи викладено на 80 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 25 рисунків, перелік джерел посилання із 43 найменувань та 3 додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано наукову новизну та практичне значення результатів дослідження.

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти» досліджено економічну суть та класифікацію витрат закладів освіти, систематизовано наукові проблеми щодо організації обліку і аналізу витрат, розкрито нормативно-правову базу організації обліку витрат в закладах освіти.

У розділі 2 «Організація обліку і аналіз витрат в закладах освіти» проведено статистичну та порівняльну оцінку діяльності закладів освіти України, подано характеристику організації обліку витрат в закладах освіти, проведено аналіз витрат в закладах освіти на основі Люблинецького ліцею Волинської обласної ради.

У розділі 3 «Пропозиції по вдосконаленню організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти» наведено пропозиції по вдосконаленню організації обліку і аналізу витрат в закладах освіти, удосконалено облікову політику в частині обліку витрат та запропоновано здійснювати облік витрат з використанням нових субрахунків та елементів поточного планування і нормування витрат.

Висновки узагальнюють результати кваліфікаційної роботи магістра.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

1.1. Систематизація наукових праць по темі дослідження

Діяльність установ державного сектору, зокрема закладів освіти, має ряд особливостей, які згодом впливають на побудову бухгалтерського обліку. Вони є некомерційними організаціями і діють на основі прав державної власності. Особливою ознакою діяльності установ державного сектору є їх мета, зокрема не отримати прибуток, а досягнути показників, встановлених в планах і кошторисах, виконати завдання і функції, визначені Статутом або передбачені програмою фінансування.

Зазвичай заклади освіти, що є бюджетними установами, повністю або частково фінансуються державою або місцевим бюджетом, отримують доходи та використовують отримані кошти лише на підставі затвердженого кошторису. В свою чергу, кошторис це основний документ, який дає право на отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і цільове призначення коштів, що виділяються на бюджетний період.

Основним об'єктом обліку в бюджетних установах є видатки або ж їх ще називають витратами. Як правило, простежується прямий зв'язок витрат з видатками бюджету, однак у теорії і практиці обліку бюджетних установ вживаним є саме поняття «видатки». Видатки бюджетних установ забезпечують виконання багатьох програм соціального, економічного і культурного розвитку країни та впливають на якість життя громадян. Зважаючи на це, визнання видатків має бути конкретним та чітким.

Відповідно до ст.2 п.13 Бюджетного кодексу України, видатки бюджету – це «...кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. До видатків бюджету не належать: погашення боргу, надання кредитів з бюджету, розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів, повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів (обов’язкових платежів) та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування» [1].

У економічній літературі існують різні підходи щодо визначення такого об’єкту обліку як «видатки бюджетних установ», і деякі науковці утотожнюють їх саме з витратами.

Таблиця 1.1. – Тракткування поняття «видатки бюджетних установ» у науковій літературі

Автор	Визначення	Власна оцінка
1	2	3
Лондаренко О.О.	«Видатки – це централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперерйне функціонування і відображають економічні відносини, що пов’язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується в бюджеті» [2].	Ми підтримуємо думку вченого і вважаємо, що видатки – це один із основних напрямів організації бухгалтерського обліку бюджетних установ, що характеризує кінцевий результат діяльності, виконання кошторису.
Арістов Ю.Ю.	«Видатки – це ефективний інструмент державного регулювання економічних і соціальних процесів, оскільки обґрунтовують напрями використання бюджетних коштів з урахуванням визначених цілей і пріоритетів соціально – економічного розвитку країни» [3].	Твердження автора є вірним, адже видатки бюджету активно використовуються для потреб державного впливу на динаміку соціально – економічних процесів у країні.
Бонарев В.В.	«Видатки – це сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків» [4].	Доречно буде доповнити думку вченого тим, що безупинний контроль за відображенням видатків в системі обліку бюджетної організації, установи дозволяє раціональному використанню бюджетних коштів.

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
Бондаренко Н.М. Гузенко Ю.А.	«Видатки – розподільні відносини, які пов'язані з використанням централізованого грошового фонду держави. Вони здійснюються на стадії розподілу ВВП, характеризуються одностороннім рухом грошових коштів і не обмінюються на відповідні еквіваленти» [5].	Дана думка вчених є слушною, адже більшість вчених трактують поняття «видатки» як економічні відносини що виявляються в суспільстві у зв'язку з перерозподілом валового внутрішнього продукту і використанням централізованих фондів фінансових ресурсів органів місцевої влади.
Михайленко С.В. Зубріліна В.В.	«Видатки відображають сукупність економічних відносин, що виявляються в суспільстві у зв'язку з перерозподілом валового внутрішнього продукту і використанням централізованих фондів фінансових ресурсів органів місцевої влади з метою забезпечення виконання покладених на них повноважень як делегованих, так і власних для забезпечення суспільного добробуту адміністративно – територіальних формувань» [6].	На нашу думку, дане твердження авторів можна доповнити тим, що бюджетні видатки виступають інструментом досягнення вищого критерію справедливості у розподілі державних благ.
Карпенко Н.Г. Аранчій Я.С.	«Видатки – це витрати, здійснені установою на забезпечення виконання своїх функцій та підтвержені відповідно оформленими документами» [7].	Підтримуючи позицію перерахованих авторів, слід зазначити, що видатки бюджетної установи свідчать про виконання установою основних функцій та ефективність виконання кошторису за поточний період.
Нищенко А.А.	«Видатки – це економічні відносини, які виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використанням на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом» [8].	Ми погоджуємося з точкою зору автора, оскільки видатки бюджету відображають функції і завдання держави, рівень і спрямованість суспільного розвитку, взаємозалежність економіки і фінансів країни, зв'язки країни з іншими державами.

Джерело: узагальнено автором на основі [2 – 8].

Незважаючи на різні підходи до трактування даної категорії науковці здебільшого визначають, що видатки бюджетної установи свідчать про виконання своїх функцій та ефективність виконання кошторису за відповідний звітний період, а також суми витрачених у процесі господарської діяльності коштів, визначених кошторисом. Відповідно до цього головного планового та фінансового документу визначається обсяг видатків, їх розподіл між періодами та відповідне цільове призначення.

Надалі для організації обліку поняття видатків висвітлюється через поняття витрат (виплата заробітної плати, оплата витрат на вартість товарів, комунальних послуг тощо).

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», витрати – це «...зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [9].

Проте, НП(С)БОДС 135 «Витрати» розглядає термін витрати як об'єкт організації та подальшого ведення обліку. НП(С)БОДС 135 «Витрати» також окреслює основні положення витрат щодо їх класифікації, визнання та оцінки [10].

У загальній системі бухгалтерського обліку закладів освіти облік витрат вважається найважчим і найвідповідальнішим.

Тому, виникає потреба в оцінці наукових проблем щодо організації обліку витрат в бюджетних установах. Систематизація наукових праць по темі дослідження подана в таблиці А.1 додатку А.

В цілому, науковцями при дослідженні проблем організації обліку і аналізу витрат в бюджетних установах, формуються наступні напрями наукових досліджень у цій галузі:

– проблеми нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ відповідно до НП(С)БОДС [11];

– удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування і виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ [12];

– удосконалення бухгалтерського обліку касових та фактичних видатків бюджетної установи в умовах законодавчих змін [13];

– управлінський аспект видатків бюджетних установ [14];

– організація обліку видатків на оплату праці [15].

При цьому, менше уваги приділяють саме методиці аналізу витрат і видатків в бюджетних установах і акцентують увагу лише на порівнянні фактичних витрат згідно кошторису.

Так, у своїх дослідженнях Атамас П.Й., Атамас О.П. рекомендують МФУ надати певні роз'яснення або ж внести зміни і доповнення до чинних нормативних документів щодо «...порядку відображення в обліку витрат бюджетних установ за новим планом рахунків та НП(С)БОДС, а науковцям – більш детально проаналізувати нормативні документи з модернізації обліку в державному секторі та надати пропозиції щодо їх удосконалення» [11].

Проблеми удосконалення обліку витрат у Пенсійному фонді України розглядають Гільорме Т.В. та Лень А.В., котрі вважають за доцільне «...відкрити спеціальний рахунок 6428 «Розрахунки з одержувачами пенсій, допомоги та надбавок до пенсій», на якому будуть обліковуватися розрахунки з одержувачами пенсій і допомоги; додати до складу внутрішньої бухгалтерської документації з обліку пенсійних виплат «Звіт про використання коштів для здійснення пенсійних виплат». Вдосконалення щодо відкриття рахунку дає змогу бухгалтерії ГУ ПФУ відображати господарські операції з руху коштів пенсійного забезпечення із дотриманням логічної послідовності: попереднє нарахування пенсії чи допомоги (здійснення фактичних видатків), а потім їх безпосередня виплата (здійснення касових видатків)» [13]. Крім того, авторами пропонується форма внутрішньої управлінської звітності з обліку витрат, що «...дасть можливість усім рівням управління бути забезпеченими інформацією в частині витрат на здійснення

пенсійних виплат за затвердженими програмами, а також чітко відстежувати можливі відхилення» [13].

Управлінський аспект витрат бюджетних установ досліджує Павловська О.В., яка рекомендує для захисту облікових даних щодо розміру та структури видатків використовувати саме електронно-цифровий підпис, а також виділення аналітичних рахунків в розрізі кодів економічної діяльності та центрами видатків «...використання даного підпису є доцільним, адже дані управлінського обліку є комерційною таємницею, розподіл видатків задовільнить вимоги фінансового обліку та потреби управлінського» [15].

Крім того, питаннями облікової політики та управлінського обліку в бюджетних установах займалися Крамаренко К.М. [16], Писаренко Т.М., Нужна О.А., Тлукевич Н.В., Зеленко С.В. [17 – 20].

Досліджуючи собівартість надання освітніх послуг в закладах освіти Тлукевич Н.В зауважує на необхідності застосовування «...відповідного розрахунку – калькуляції, із одночасним розрахунком собівартості на одного студента, адже в управлінському обліку витрат закладів вищої освіти повинен вестися облік собівартості платних освітніх послуг, від своєчасного і достовірного формування якої залежить вартість таких послуг, що частково впливає і на обсяги набору абітурієнтів закладами вищої освіти та подальшу їх основну діяльність» [21].

Отже, витрати бюджетних установ дають можливість визначити чи раціонально були використані кошти, отримані з бюджету, проаналізувати ефективність роботи закладів, а також знайти резерви економії. Заклади освіти здійснюють витрати згідно їх цільового призначення і в міру виконання кошторису. Бюджетні навчальні заклади не мають права вільно розпоряджатися отриманими додатковими фінансовими ресурсами від здійснення діяльності. Тому можна зробити висновок, що навчальні заклади України керуються лише

стандартами, запровадженими органами управління і не мають економічного стимулювання розширення обсягу та підвищення якості послуг.

1.2. Правове регулювання організації обліку витрат в закладах освіти

Діяльність закладів освіти досить різноманітна за функціональними ознаками. Вони є учасниками бюджетного процесу, беруть участь у виконанні дохідної та видаткової частини бюджету, тому все це потребує належної і чіткої правової бази. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється з метою уніфікації та стандартизації шляхом створення єдиних правил ведення обліку і складання звітності.

Основними нормативними документами, відповідно до яких організовують і ведуть облік в закладах освіти, є Бюджетний кодекс України [1] і Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [22].

Так, бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання [1], а Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [22].

Бухгалтерський облік закладів освіти безпосередньо підлягає впливу і зовнішнього середовища, зокрема, системи законодавчого регулювання. Суб'єктами нормативного регулювання бюджетного обліку є КМУ, МФУ, МОН, ДКСУ, ДПС, НБУ, ФДМУ, Міністерство економіки України, ДССУ, Державна фіскальна інспекція та інші державні органи.

Тому, на нашу думку, можна виділити чотири рівні нормативно-правового регулювання обліку закладів освіти (рисунок 1.1).

Важливим нормативним документом, який визначає основи відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат закладів освіти, є НП(С)БОДС 135 «Витрати», який «... регулює процедуру визнання та оцінювання витрат, зазначає їх облікову класифікацію, розкриває порядок відображення видатків на основну діяльність бюджетних установ та витрат, пов'язаних з наданням послуг (виконанням робіт) для отримання власних доходів від плати за ці послуги, визначення собівартості виробленої продукції (виконаних робіт чи наданих послуг), а також порядок оприлюднення інформації про витрати в примітках до фінансової звітності» [10]. Після прийняття цього стандарту (у 2012 році) до нього вже двічі вносили за розпорядженням МФУ зміни (у 2016 та 2017 роках).

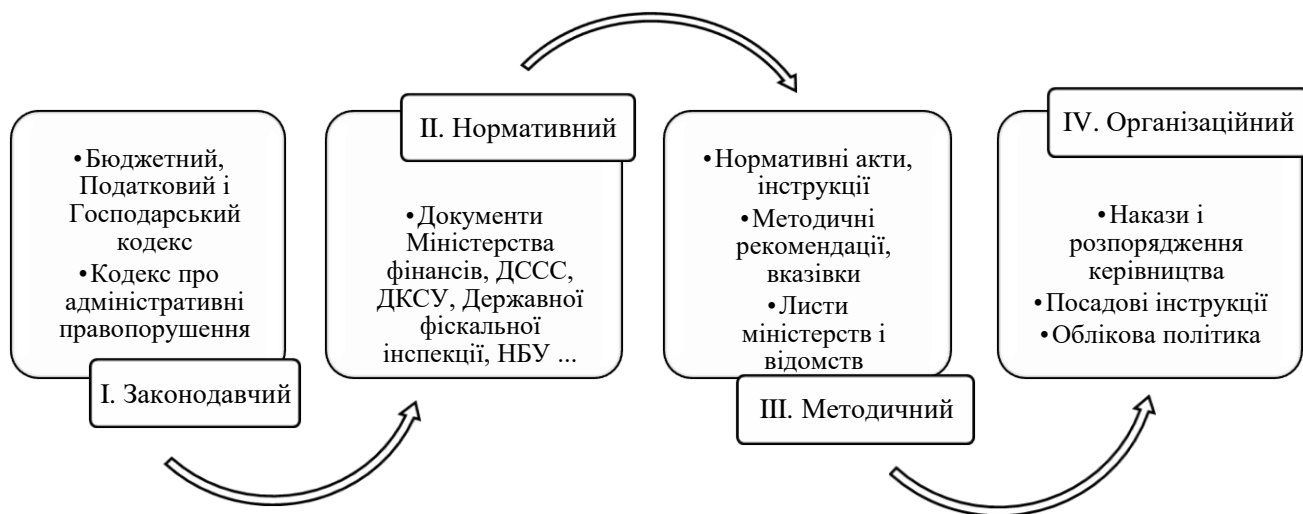


Рисунок 1.1 Рівні нормативно-правового регулювання обліку закладів освіти

Джерело: власна розробка автора.

Також існує ще ряд не менш важливих НП(С)БОДС, які безпосередньо пов'язані з веденням обліку витрат в державному секторі (таблиця 1.2).

Витрати в бюджетних установах обліковуються відповідно до кошторису на основі первинних документів згідно Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [29].

Оскільки в кінці звітнього року кожна установа проводить аналіз своєї діяльності та визначає фінансовий результат у вигляді профіциту або дефіциту виконання бюджету, то не менш важливим є відображення інформації про витрати у формах фінансової звітності.

Таблиця 1.2. – Оцінка нормативного забезпечення обліку витрат закладів освіти

Назва нормативного акту	Зміст	Відповідність вимогам практики
101 «Подання фінансової звітності»	Розкриває основні принципи, вимоги подання фінансової звітності в державній сфері [9].	Дані положення відповідають вимогам практики, зокрема вони представляють детальну інформацію про склад та елементи такої статті, як видатки.
102 «Консолідована фінансова звітність»	Розкриває порядок складання та подання консолідованої фінансової звітності, тобто звітність про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та суб'єктів, які контролюються ним [23].	
103 «Фінансова звітність за сегментами»	Розкриває основи формування даних про доходи, витрати, фінансові результати, активи та зобов'язання, як окремих сегментів у фінансовій звітності [24].	
105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	Визначає процес коригування фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності в умовах гіперінфляції, а також порядок розкриття інформації про коригування у примітках до фінансової звітності [25].	
125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	Розкриває процес формування даних про зміни в облікових оцінках, обліковій політиці та виправленнях в суттєвих помилках [26].	
126 «Оренда»	Розкриття інформації про орендні операції у звітності орендарів та орендодавців [27].	Розкривається інформація про видатки, які пов'язані з орендою як зі сторони орендаря, так і орендодавця.
132 «Виплати працівникам»	Формує інформацію про порядок відображення виплат працівникам за виконані роботи та надані послуги [28].	Виплати працівникам – поточні виплати, виплати при звільненні та інші виплати, що є видатками.

Джерело: узагальнено автором на основі [9, 23 – 28].

Загалом для обліку витрат закладів освіти згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, призначено ряд рахунків Класу 8 «Витрати». Відтак, «...облік витрат понесених за рахунок коштів загального фонду бюджету ведеться на рахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм», проте облік витрат, які є складовими елементами видатків спеціального фонду – на рахунку 811 «Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»» (рисунок 1.2) [30].

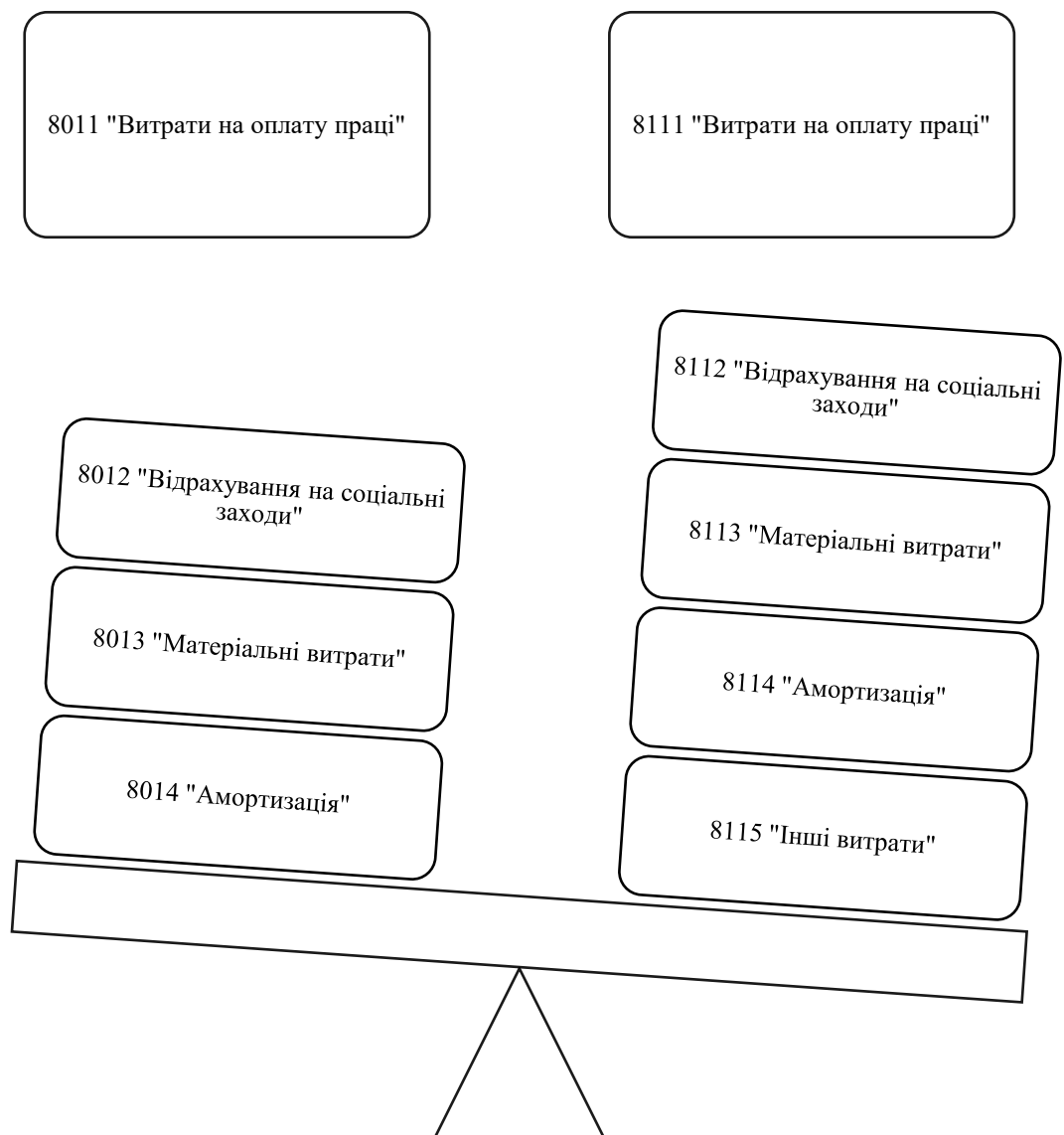


Рисунок 1.2 Деталізація рахунків Класу 8 «Витрати» в розрізі субрахунків
Джерело: сформовано автором на основі [30].

Зауважимо, що на рахунок 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» відносяться лише ті витрати, які були понесені в процесі основної діяльності, а на рахунок 811 «Витрати розпорядників коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» - від додаткової діяльності (до прикладу ведення підсобного господарства).

Згідно НП(С)БОДС № 101 «Подання фінансової звітності», головним джерелом інформації є форми №2-дс «Звіт про фінансові результати», №3-дс «Звіт про рух грошових коштів» та №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» [9].

Порядок заповнення інформації про витрати (з поділом на обмінні та необмінні операції) у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати» подано в додатку Б.

У формі №3-дс «Звіт про рух грошових коштів» витрати відображаються в розрізі видів діяльності закладів (рисунок 1.3).

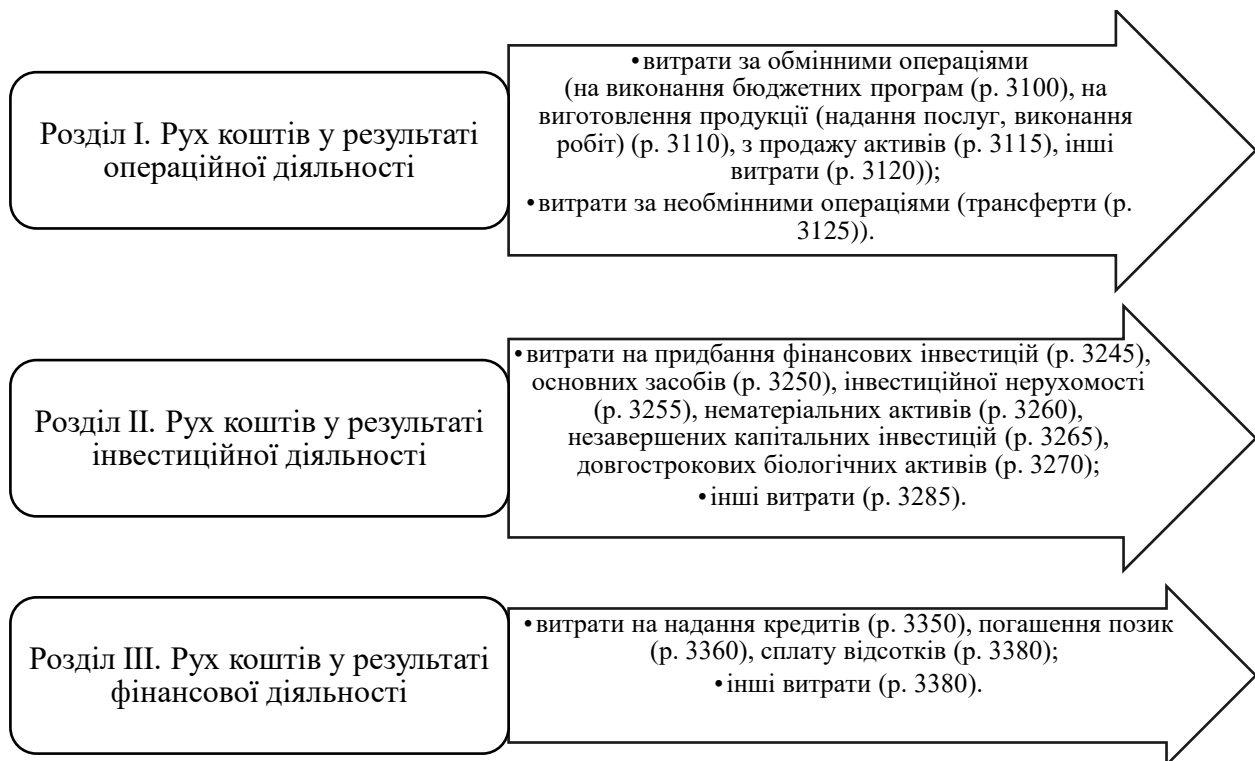


Рисунок 1.3 Розкриття інформації про витрати у формі №3-дс «Звіт про рух грошових коштів»

Джерело: сформовано автором на основі [9].

У формі № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» в розділі IX «Доходи та витрати» наводиться інформація не про всі витрати, а лише про інші витрати за обмінними операціями (рядок 930):

- «...курсова різниця (р. 931);
- витрати, пов'язані з реалізацією активів (р. 932);
- уцінка активів (р. 933);
- втрати від зменшення корисності активів (р. 934);
- інші витрати за необмінними операціями (р. 940), а саме витрати, пов'язані

з передачею активів, що суб'єкти державного сектору передають суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів (р. 941) і неповернення депозитів (р. 942)» [9].

Отже, в закладах освіти, як і в цілому у бюджетних установах, облік витрат і видатків чітко регульований нормативно-правовими актами.

1.3. Класифікація витрат в закладах освіти

Класифікація витрат в закладах освіти характеризується їх складом, порядком формування і відображенням у кошторисі і фінансовій звітності.

Основні положення витрат щодо їх класифікації, визнання та оцінки окреслює НП(С)БОДС 135 «Витрати» [10].

Отже, відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», витрати в обліку поділяються на витрати за обмінними та необмінними операціями (рисунок 1.4).

Даний стандарт також визначає умови визнання та оцінки витрат, які мають як загальні правила визнання, так і свою специфіку залежно від типу операцій (обмінні чи необмінні) (рисунок. 1.5).

При цьому, не всі понесені витрати ними визнаються. Згідно з НП(С)БОДС 135 «Витрати», не визнаються витратами такі витрати, як:

- «...попередня оплата (аванс) за послуги, товари чи роботи;
- платежі за договорами комісій, агентськими договорами та іншими подібними договорами на користь принципала, комітента тощо;
- витрати, які за національними стандартами відображають зменшення розміру власного капіталу» [10].

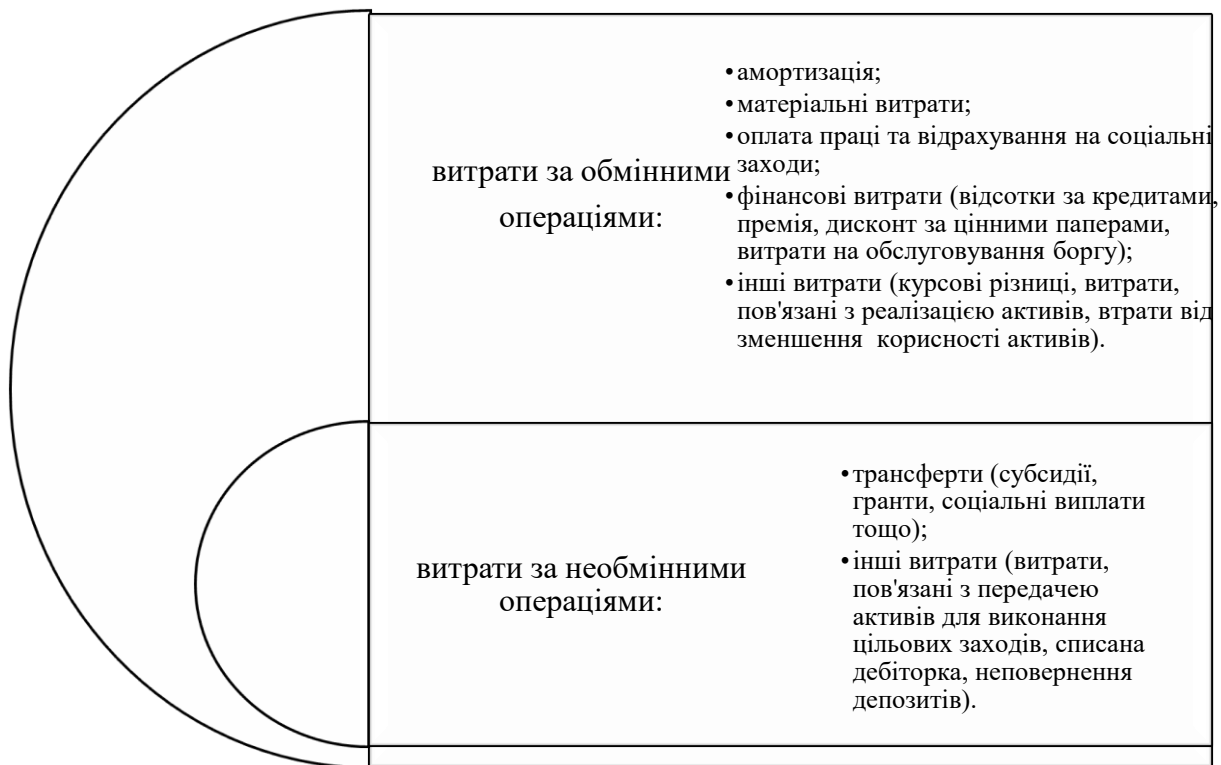


Рисунок 1.4 Класифікація витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»
Джерело: узагальнено автором на основі [10].

Склад і структуру видатків закладів освіти, крім Бюджетного кодексу України, визначає Постанова ВРУ «Про структуру бюджетної класифікації України» [31] та наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» [32].

Класифікація видатків в бюджетних установах подана на рисунку 1.6.

Перші три класифікаційні групи виконують адресну функцію за видатками відповідних розпорядників коштів загалом і мають досить обмежене використання в процесі бухгалтерського обліку.

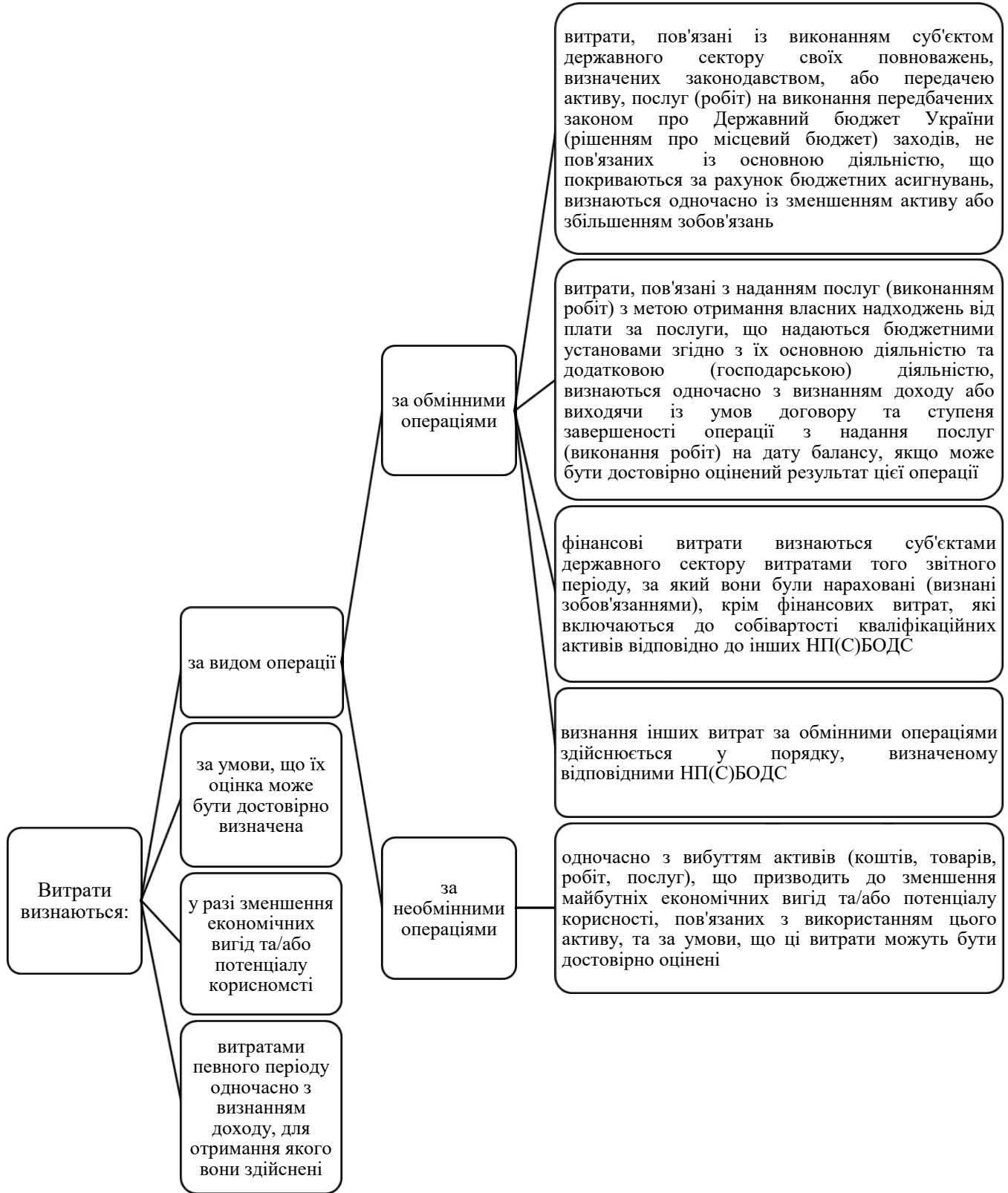


Рисунок 1.5 Визнання та оцінка витрат відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Джерело: узагальнено автором на основі [10].

Економічна класифікація видатків, на відміну від попередніх, має безпосереднє застосування в межах системи бухгалтерського обліку, оскільки саме стосовно її кодів здійснюється планування та облік видатків бюджетних установ [32].

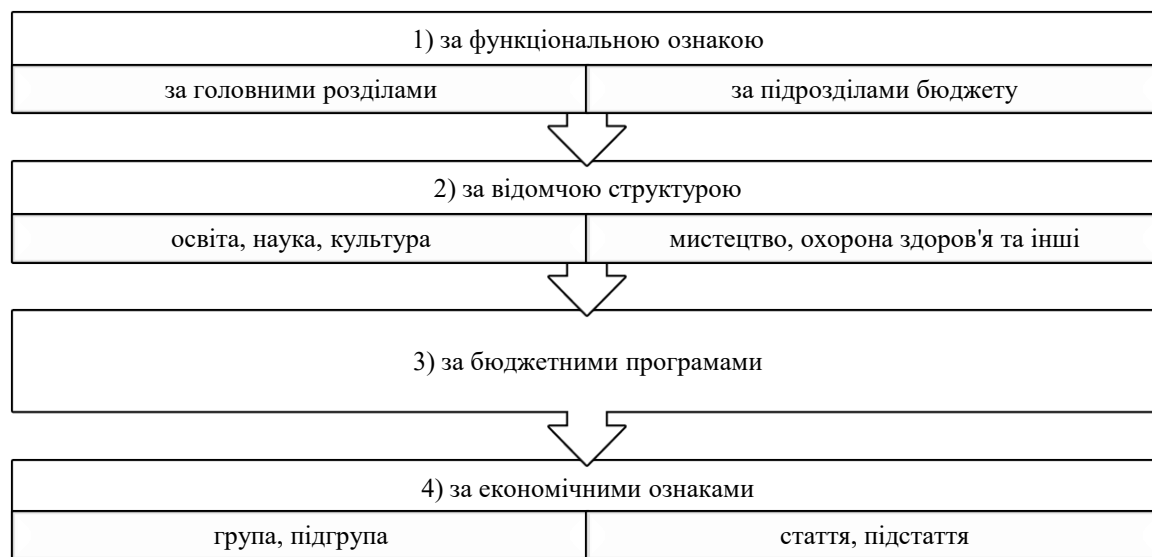


Рисунок 1.6 Класифікація видатків в бюджетних установах

Джерело: узагальнено автором на основі [31 – 32].

Відповідно до Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, «...економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави і місцевого уряду» [33]. Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету (п. 1.1) [34].

Економічна класифікація видатків закладів освіти є багаторівневою. Видатки бюджетних установ першого рівня поділяються на три групи, що зображено на рисунку 1.7.

На другому рівні видатки закладів освіти поділяються на підгрупи, на третьому рівні – на статті, а на четвертому рівні – на підстатті.

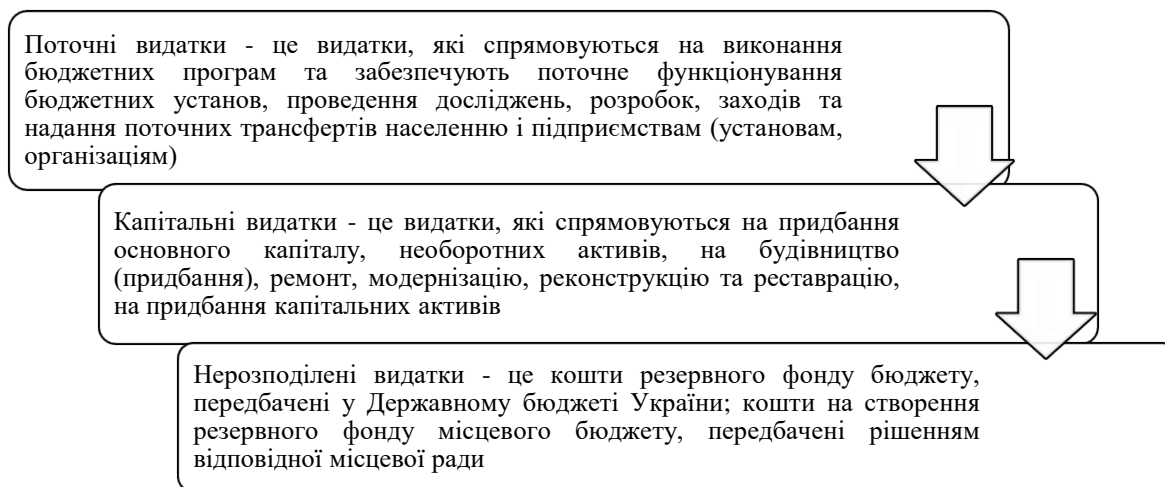


Рисунок 1.7 Видатки закладів освіти першого рівня

Джерело: узагальнено автором на основі [33].

Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. №333 «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» встановлює «...коди економічної класифікації видатків бюджету, що використовуються при складанні видаткової частини кошторисів розпорядників бюджетних коштів, бюджетних розписів, плануванні асигнувань за видами видатків, як поточних, так і капітальних, а також нерозподілених видатків та кредитування з вирахуванням погашення платежів до бюджету» [33]. Так, наприклад, код поточних видатків – 2000, капітальних – 3000, нерозподілених – 9000 [33].

У наукових працях та практиці обліку закладів освіти видатки класифікуються залежно від етапу руху бюджетних коштів на касові та фактичні [5]. «Касові видатки – це всі суми, проведені ДКСУ чи установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків. Основним завданням обліку цих видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до затвердженого кошторису бюджетних установ. Однак за цими видатками

неможливо визначити фактичне використання коштів, оскільки окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені» [5].

Касові видатки відображають отримані або ж витрачені бюджетними установами суми, відповідно до кодів економічної класифікації видатків, що дає можливість мати дані про касове виконання кошторису та залишок невикористаних бюджетних коштів на певну дату. Повернення коштів на рахунки призводить до відновлення, тобто зменшення даних видатків [5].

Фактично понесені видатки називають «фактичні видатки – це дійсні, кінцеві видатки, оформлені відповідними первинними документами і здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені, але не сплачені. До них належать видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою» [5].

Облік фактичних видатків дозволяє контролювати хід виконання кошторису закладів освіти в цілому та дотримання встановлених норм видатків в розрізі кодів економічної класифікації видатків, тобто ці видатки відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником остаточного виконання кошторису бюджетних установ, тобто у разі виконання запланованого обсягу робіт вони мають відповідати сумам бюджетних коштів згідно кошторису.

Крім того, залежно від джерел покриття видатки класифікують, як видатки загального фонду та спеціального фонду. «Видатки загального фонду – це видатки, що здійснюються за рахунок коштів загального фонду. Відповідно видатки спеціального фонду здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду» [32].

Надалі особливості щодо визначення, класифікації та алгоритмів формування та проведення видатків, що виникають у бюджетній сфері, визначають спрямованість завдань бухгалтерського обліку витрат:

– своєчасне та повне відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку;

- ефективно та цільове використання доходів для забезпечення видатків;
- цільове проведення видатків;
- контроль виконання кошторису бюджетної установи шляхом зіставлення касових і фактичних видатків з кошторисними призначеннями;
- відображення видатків у звітності.

В цілому, теоретичні і правові аспекти видатків бюджетних установ та їх класифікації нами розглянуті у праці [35].

Таким чином, видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом відрізняються від витрат суб'єктів господарювання. Специфіка щодо визначення, класифікації й алгоритмів формування та проведення видатків у подальшому визначає специфіку організації обліку витрат, яка досить чітко врегульована законодавством.

Висновки до розділу 1

1. Поняття «витрати» і «видатки» дуже тісно переплітаються між собою, однак з економічної точки зору відсутнє єдине розуміння науковцями цих понять. На нашу думку видатки є одним із основних напрямів бухгалтерського обліку закладів освіти, що характеризує кінцевий результат діяльності виконання кошторису доходів і видатків. Основні напрями наукових досліджень щодо обліку і аналізу витрат закладів освіти стосуються саме теорії і методики обліку видатків, нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ, облікового і аналітичного забезпечення формування і виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ, управлінських аспектів видатків.

2. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в закладах освіти складається з чотирьох рівнів: законодавчого, нормативного, методичного та організаційного. Законодавчі і нормативні документи є обов'язковими для всіх

бюджетних установ і не повинні суперечити один одному, а також містити достатній понятійний апарат. Методичні і організаційні документи використовується суб'єктами державного сектору залежно від галузі і виду їх діяльності. Найбільш чітко та повно розкриває основи відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат бюджетних установ НП(С)БОДС 135 «Витрати».

3. Основний принцип класифікації видатків бюджетних установ – це за кодами економічної класифікації видатків, оскільки він забезпечує ведення обліку видатків за кошторисом установи та забезпечує контроль за ефективним витрачанням ресурсів. Розподіл на касові та фактичні видатки, їх облік та аналіз дасть змогу посилити контроль за витрачанням бюджетних коштів, вдосконалити процес планування майбутніх витрат. Залежно від джерела покриття, є видатки загального і спеціального фонду, що дає можливість визначити об'єктивну потребу у коштах. План асигнувань загального фонду є однією з важливих частин кошторису, тому заклади освіти повинні чітко дотримуватись його щомісячно. Спеціальний фонд складається з власних надходжень установ і передбачає лише цільове призначення коштів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

2.1. Аналіз стану та порівняльна оцінка діяльності закладів освіти

У своєму розвитку Україна намагається приєднатися до нового типу суспільних відносин, що поширюються у світі. «Їх властивостями є підвищення ролі інформаційних технологій і знань в економіці, виробничі інновації, що змінюють умови життя та ціннісні орієнтири людей. Все це вимагає змін і модернізації існуючої української системи освіти відповідно до нових викликів сьогодення, яка зберегла багато застарілих ознак радянських часів. Питання щодо її реформування неодноразово піднімалися як серед науковців, так і серед політичних діячів. Незважаючи на це, рішучі кроки МОН, розпочато приблизно у 2016 році та розраховано на середньострокову перспективу, що не дозволяє повною мірою оцінити отримані результати в різних напрямках» [2]. Але аналіз сучасного стану державного регулювання в галузі освіти та її зміни відповідно до попередніх років є важливими, оскільки це дає змогу сформулювати основні напрямки подальших досліджень.

Проаналізуємо сучасний стан і тенденції розвитку освіти в Україні. Один із головних результатів державного регулювання освіти — це кількість навчальних закладів різного рівня, які діяли в той чи інший час.

За даними ДССУ, у 2022 році функціонувало 13 900 закладів дошкільної освіти, 13 000 закладів повної загальної середньої освіти, 670 закладів професійної (професійно-технічної) освіти та 347 закладів вищої освіти.

Протягом 2017 – 2022 років кількість закладів освіти усіх рівнів поступово зменшувалась. Дана тенденція відбувається за рахунок оптимізації їх кількості, що відбувається шляхом реорганізації (ліквідації) закладів дошкільної, повної

загальної середньої освіти та утворення на їх основі філій опорних закладів освіти. У 2022 році загальна кількість закладів дошкільної освіти скоротилась на 1 100 одиниць (7,3%); повної загальної середньої освіти – на 1 000 одиниць (7,1%); професійної (професійно-технічної) освіти – на 24 одиниці (3,5%) та вищої освіти – на 39 одиниць (10,1%) в порівнянні з 2021 роком (рисунк 2.1).

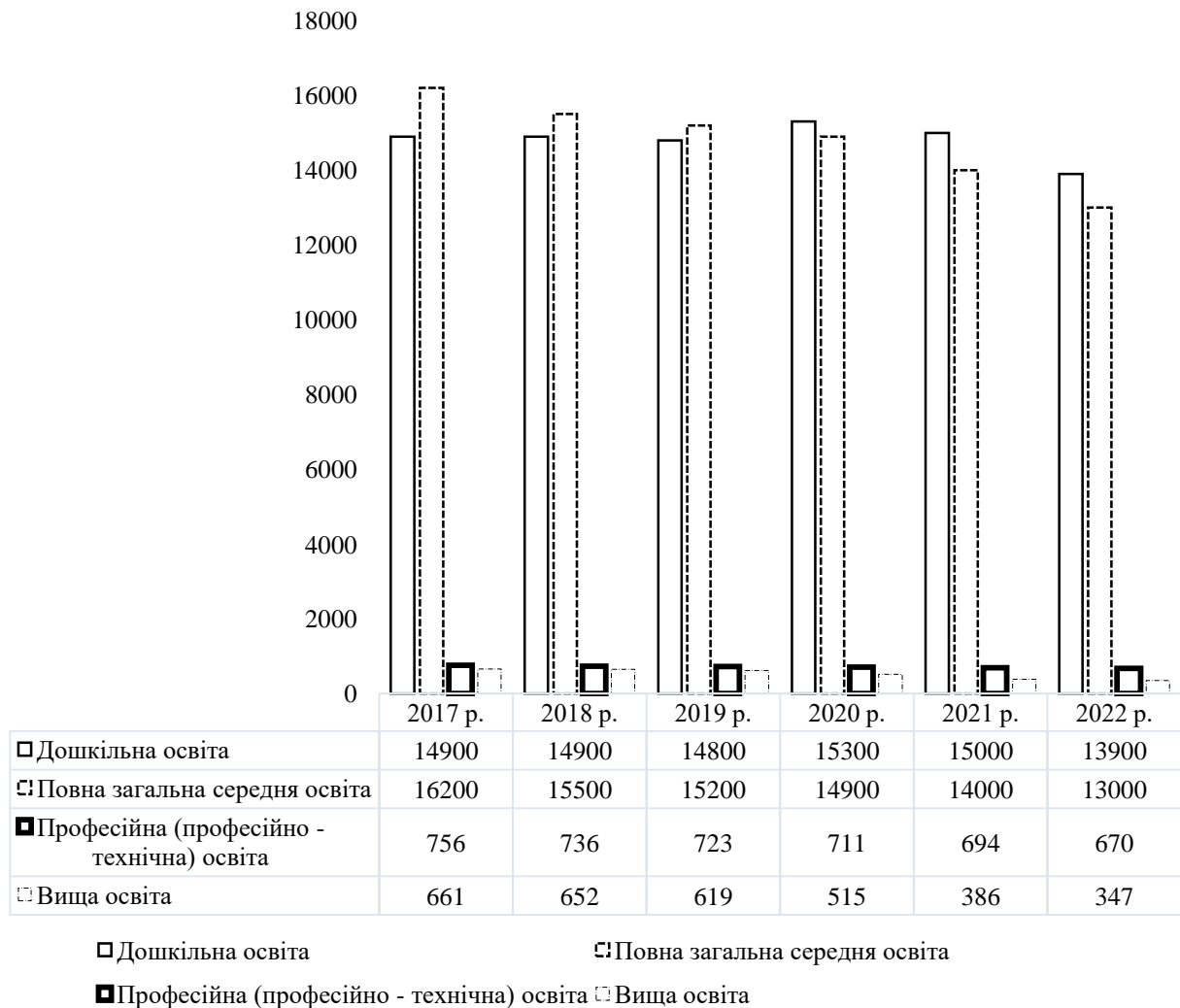


Рисунок 2.1 Динаміка кількості закладів освіти за рівнями освіти (2017 – 2022 рр.)

Джерело: систематизовано автором на основі даних ДССУ [36 – 38].

За даними ДССУ у 2022 році дошкільну освіту здобували 934 000 вихованців, повну загальну середню освіту – 4 042 000 учнів, професійну (професійно-технічну) освіту – 236 700 здобувачів, вищу освіту – 518 000 студентів.

Забезпечення надання якісної освіти та продовження реалізації освітньої реформи потребує належного рівня державного фінансування. Статистичні дані про фінансові потоки, які спрямовані на розвиток сфери освіти збираються у формі допоміжних або національних рахунків. Тому хочемо зауважити, що за основу будуть взяті дані ДССУ, які представлені у вигляді допоміжного (сателітного) рахунку освіти. Зазвичай даний рахунок освіти використовується, як метод узагальнення, опису й аналізу фінансування національних систем освіти, який використовується для удосконалення їх діяльності.

Перш за все, розглянемо показники загальних витрат на освіту у вартісному вираженні, що зображено нижче на рисунку 2.3.

2012 р. 1 655 003,3 тис. грн	2013 р. 1 638 867,8 тис. грн	2014 р. 1 512 392,1 тис. грн
2015 р. 1 831 969,7 тис. грн	2016 р. 2 171 769,3 тис. грн	2017 р. 2 654 617 тис. грн
2018 р. 3 321 597,6 тис. грн	2019 р. 4 632 863,5 тис. грн	2020 р. 5 134 070,5 тис. грн

Рисунок 2.3 Динаміка загальних витрат на освіту (2012 – 2020 рр.)

Джерело: систематизовано автором на основі даних ДССУ [39].

Отже, спостерігаємо тенденцію до поступового зростання витрат на освіту з 1 655 003,3 тис. грн у 2012 році до 5 134 070,5 тис. грн у 2020 році, що є більше на 3 479 067,2 тис. грн. На перший погляд можна вважати, що дане явище є позитивним і зумовлює зростання якості й доступності освіти, а також можливості підвищення рівня оплати праці педагогів. Проте подальший розвиток інвестицій в

освіту має базуватися не просто на збільшенні витрат, а на підвищенні їх ефективності з метою забезпечення належної якості освітніх послуг та можливостей рівного доступу населення до їх протягом життя. Для того майбутні реформи мають стосуватися механізму розподілу державних ресурсів та загального управління галуззю освіти, щоб забезпечити розширення повноважень органів місцевого самоврядування та створення належної дохідної бази для фінансування освітніх послуг.

Поширення приватних платежів населення за освітні послуги потребує державного регулювання, оскільки їх значні обсяги призводять не тільки до існування нерівності, а й перешкоджають ефективному управлінню ресурсами на рівні відповідних установ.

До складу загальних витрат на освіту входять матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, на амортизацію обладнання, на оплату праці педагогів, відрахування на соціальні заходи та інші.

Об'єктом дослідження є заклад повної загальної середньої освіти, а саме Люблинецький ліцей ВОР, тому зобразимо більш детально характерні витрати для даного типу закладу (таблиця 2.1) [39].

З даної таблиці, ми спостерігаємо що матеріальні витрати становлять 3 451 989,4 тис. грн, витрати на амортизацію – 496 253,5 тис. грн, на оплату праці – 3 748 372,2 тис. грн, відрахування на соціальні заходи – 813 493,6 тис. грн та інші витрати – 145 993,3 тис. грн.

В цілому, теоретичні і правові аспекти видатків бюджетних установ та їх класифікації нами розглянуті у праці [40].

Люблинецький ліцей Волинської обласної ради – це комунальний заклад загальної середньої освіти, який забезпечує реалізацію освітніх програм на базовому та профільному рівнях освіти, заснований на майні спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст області.

Таблиця 2.1. – Основні показники загальних витрат за їх складовими для закладів повної загальної середньої освіти (2012 – 2020 рр.)

Роки	Складові загальних витрат				
	матеріальні витрати та витрати на оплату послуг	амортизація	витрати на оплату праці	відрахування на соціальні заходи	інші витрати
	тис. грн	тис. грн	тис. грн	тис. грн	тис. грн
2012 р.	158 247,0	18 084,9	222 604,9	58 191,8	6 645,1
2013 р.	164 575,6	20 625,4	213 299,5	70 411,1	6 863,0
2014 р.	184 072,7	17 125,2	200 859,4	61 580,6	7 017,1
2015 р.	270 042,2	38 239,4	247 756,4	65 697,7	7 981,6
2016 р.	284 460,5	54 031,5	333 393,1	64 370,5	10 298,8
2017 р.	348 208 ,0	56 972,6	407 078,7	78 142,3	6 890,5
2018 р.	510 211,1	82 246,1	562 794,1	105 283,8	17 415,1
2019 р.	644 870,6	87 517,5	748 142,1	147 515,2	32 747,2
2020 р.	887 301,7	121 410,9	812 444,0	162 300,6	50 134,9
ВСЬОГО:	3 451 989,4	496 253,5	3 748 372,2	813 493,6	145 993,3

Джерело: систематизовано автором на основі даних ДССУ [39].

Головною метою діяльності Ліцею є надання освітніх послуг, створення оптимальних умов для отримання учнями переважно з сільської місцевості рівного доступу до якісної освіти та формування випускника, що відповідає розробленій моделі освітнього процесу.

Основним постійно діючим колегіальним органом управління Ліцеєм є педагогічна рада на чолі з директором, функції якої наведені в додатку В.

Безпосереднє управління закладом здійснює директор, який несе відповідальність за освітню, фінансово-господарську та іншу діяльність, а також формує апарат управління Ліцеєм (рисунок 2.4).

Для ефективного функціонування заклад має декілька структурних підрозділів, інформацію про які відображено на рисунку 2.5.

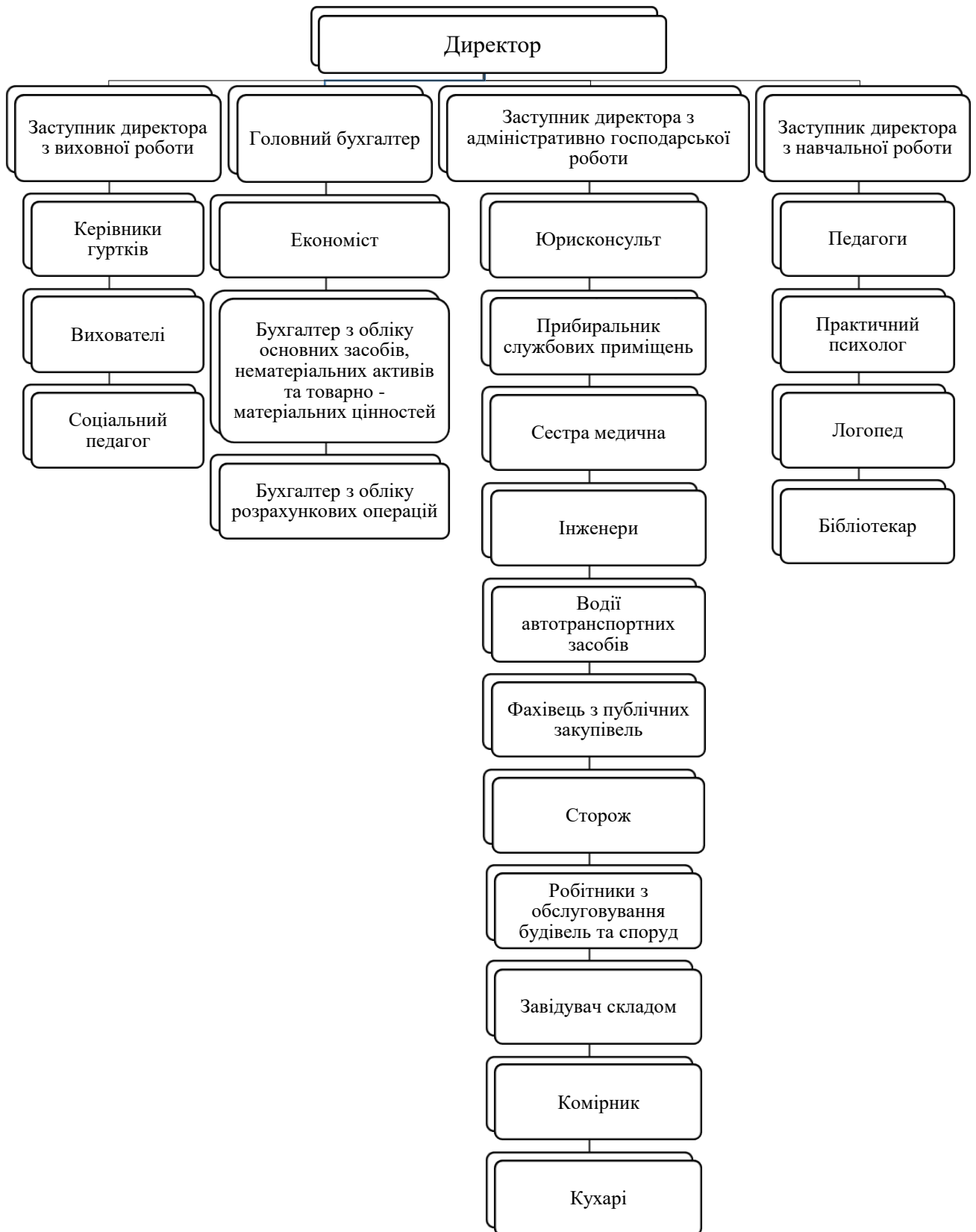


Рисунок 2.4 Структура управління Люблинецького ліцею ВОР

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

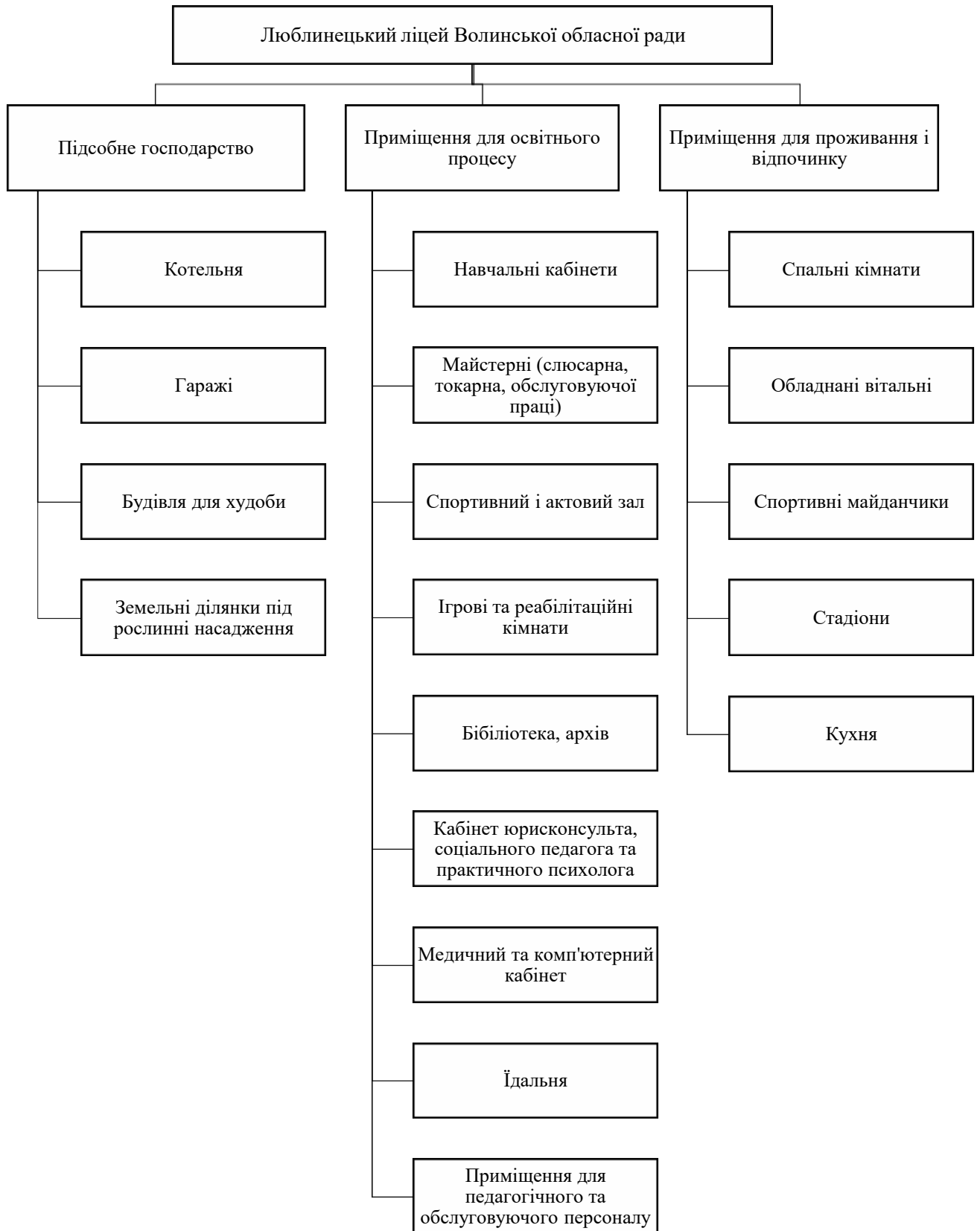


Рисунок 2.5 Організаційно-технологічна структура Ліцею

Джерело: власна розробка автора.

Для оцінки фінансового стану об'єкта дослідження і порівняльної оцінки із середньогалузевими показниками закладів використаємо дані фінансової звітності Ліцею та статистичні дані (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2. – Порівняльна оцінка показників фінансового стану Люблинецького ліцею ВОР та закладів галузі за 2020 – 2022 рр.

Показники	Показники Ліцею			Середньогалузеві показники	
	2020	2021	2022	2020	2021
Коефіцієнт покриття	2,1	6,3	13,1	0,8	0,8
Частка оборотних засобів у активах	0,01	0,06	0,06	0,5	0,6
Рентабельність за чистим прибутком	- 5,86	- 2,47	- 1,03	1,51	1,05
Рентабельність активів	- 13,77	- 6,26	- 2,43	6,98	4,18
Рентабельність власного капіталу	- 13,83	- 6,32	- 2,45	20,88	13,27
Коефіцієнт оборотності позикового капіталу	0,01	0,01	0,004	0,68	0,69
Коефіцієнт оновлення	0,04	0,01	0,03	-	-
Коефіцієнт вибуття	0,02	0,03	0,04	-	-
Чистий прибуток, грн	- 1 230 668	- 515 370	- 193 013	90 700 000	71 000 000
Вартість витрат, грн	21 016 178	20 904 053	18 657 363	5 993 800 000	6 777 800 000
Середньорічна вартість активів, грн	8 936 347,5	8 232 283	7 939 047	1 299 812 200	1 700 285 400
Середньорічна вартість власного капіталу, грн	8 898 298	8 157 113,5	7 882 275,5	434 441 950	535 086 350

Джерело: сформовано автором на основі даних фінансової звітності форми №1-дс та №5-дс Ліцею та даних ДССУ [41 – 42].

З динаміки техніко-економічних показників діяльності Люблинецького ліцею ВОР, а також загальних середньогалузевих показників, ми бачимо, що період 2020 – 2022 р. характеризується нестабільним фінансовим положенням.

Варто зауважити, що витрати Люблинецького ліцею ВОР значно перевищують над доходами, тому виникає дефіцит бюджету. Дану тенденцію ми спостерігаємо на такому показнику, як чистий прибуток, а саме у 2022 році він становив (– 193 013) грн, що є менше на 322 357 грн (62,55%), ніж у 2021 році та на 1 037 655 грн (84,32%), ніж у 2020 році. Чого не можна сказати про середньогалузеві показники, адже там доходи перевищують над витратами, що є профіцитом бюджету. Дана ситуація є позитивною, проте чистий прибуток у 2021 році зменшився на 19 700 000 грн (21,72%) і становив 71 000 000 грн.

Не менш важливим показником є середньорічна вартість активів, адже він є однією з складових механізму оцінки діяльності всього закладу та його майнового стану. Насамперед, українське законодавство встановило, що при укладанні великих угод розрахунок розміру активів є однією з обов'язкових умов. На основі Балансу Ліцею ми спостерігаємо, що середньорічна вартість активів зазнає суттєвих коливань, що є негативним явищем, а саме у 2022 році показник мав найменше значення 7 939 047 грн. Проте середньогалузеві показники у 2021 році зросли на 400 473 200 грн (30,81%) в порівнянні з 2020 роком.

Коефіцієнт покриття є важливим показником платоспроможності Люблинецького ліцею ВОР. Він характеризує достатність оборотних коштів закладу для погашення боргів протягом року. Так, протягом 2020 – 2022 років Ліцей міг вчасно відповідати за своїми поточними зобов'язаннями, адже показник у 2022 році зріс до 13,1 грн на кожен гривню поточних зобов'язань в порівнянні з 2021 роком (6,3 грн) та 2020 роком (2,1 грн). Щодо середньогалузевих показників, то коефіцієнт покриття змін не зазнав і становив 0,8 грн на кожен гривню поточних зобов'язань, що є негативним явищем. Значення показника є меншим

нормативного і це може слугувати для зниження довіри до закладів та закриттям під час системної кризи.

Коефіцієнт оборотності позикового капіталу характеризує ступінь залежності закладу від кредитів (зовнішніх позик). Значення показника знаходиться не в нормативних межах, а саме у 2020 – 2021 рр. 1% активів фінансувався за рахунок позикових коштів і у 2022 році – 0,4% активів. В умовах стабільної роботи Ліцею дане значення свідчить про неповне використання фінансового потенціалу. В середньому по Україні заклади освіти фінансували за рахунок зовнішніх позик 68% активів у 2020 році та 69% активів у 2021 році. Дана тенденція також є негативною, адже рівень фінансових ризиків також стає високим.

Коефіцієнт оновлення характеризує частку нових, які вводяться в експлуатацію у звітному періоді основних засобів у складі всіх основних засобів, наявних на кінець року. У 2022 році показник збільшився на 0,02 грн в порівнянні з 2021 роком, проте зменшився на 0,01 грн порівняно з 2020 роком.

Коефіцієнт вибуття визначає частку вартості основних засобів, які вибули за аналізований період, у загальній вартості основних засобів на початок цього періоду. Даний коефіцієнт зазнав поступового зростання у період 2020 – 2022 років, а саме з 0,02 у 2020 році до 0,04 у 2022 році.

В цілому, динаміка зміни коефіцієнтів закладу зображена на рисунку 2.6.

Показники рентабельності набули від'ємного значення, адже бюджетна організація – це неприбуткова організація і також однією з головних причин є той факт, що витрати перевищили доходи бюджету. Відтак рентабельність за чистим прибутком у 2022 році становить (- 1,03%), що є менше на 1,44%, ніж у 2021 році.

Рентабельність активів показує ефективність використання активів закладу для отримання прибутку. Високе значення показника свідчить про хорошу роботу установи. Протягом періоду дослідження рентабельність активів знижувалась. Якщо у 2020 році вона становила (-13,77%), то у 2022 році показник впав до (-2,43%), що є менше на 11,34%.

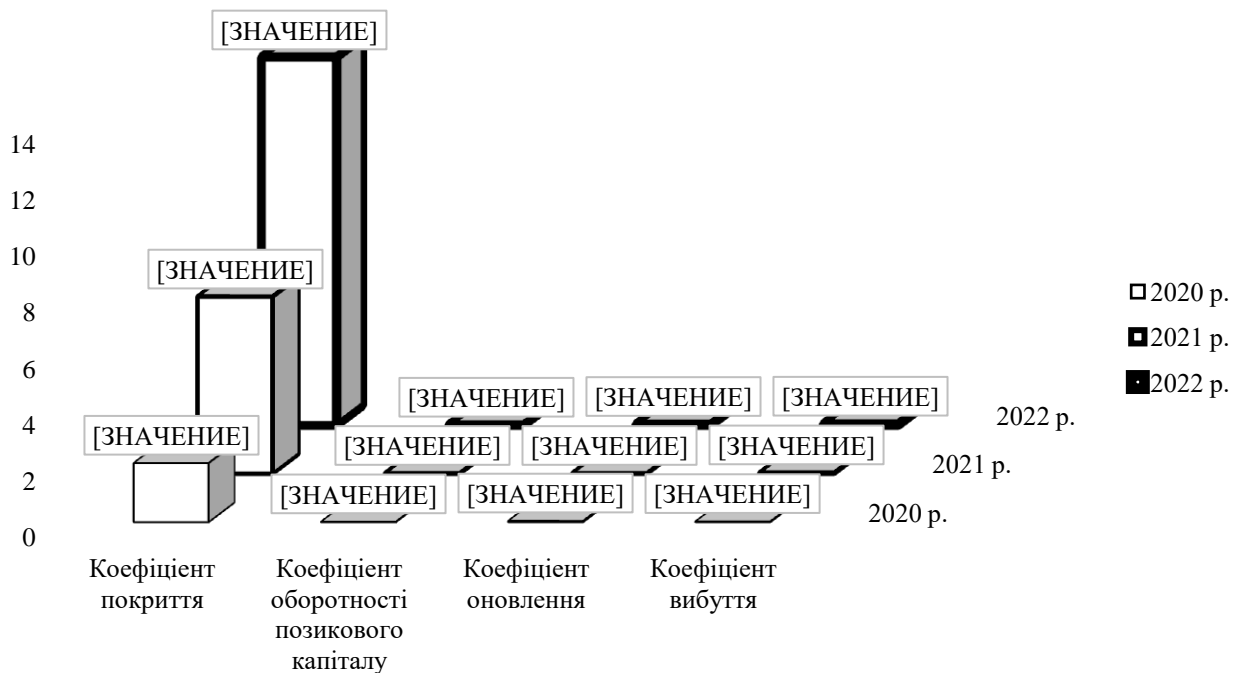


Рисунок 2.6 Динаміка коефіцієнтів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу показує скільки прибутку було згенеровано на кожен гривню залучених власних коштів, тобто наскільки ефективно заклад використовує власний прибуток. У 2020 році показник становить (- 13,83%), у 2021 році – (- 6,32%), а у 2022 р. – (- 2,45%). Спостерігається нестабільна динаміка, а саме зниження коефіцієнта рентабельності власного капіталу на 3,87% у 2022 році.

Дивлячись на середньогалузеві показники, рентабельність зазнала значних коливань у бік зменшення, а саме у 2021 році становила:

- рентабельність за чистим прибутком – 1,05%;
- рентабельність активів – 4,18%;
- рентабельність власного капіталу – 13,27%.

2.2. Організація обліку витрат

Бухгалтерський облік у закладах освіти – це певна система контролю за наявністю й рухом бюджетних і позабюджетних коштів.

Бухгалтерський облік у Ліцеї здійснюється обліковою службою, яка складається з 4 осіб на чолі з головним бухгалтером (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3. – Структура облікової Люблинецького ліцею ВОР

Посада	Характеристика
Економіст – Віндюк Ірина Петрівна	Здійснює економічне планування показників у майбутньому періоді, а також проводить зміни кошторисних призначень в поточному періоді.
Бухгалтер по розрахункових операціях – Ярмолюк Галина Гнатівна	Забезпечує повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах про стан та рух грошових коштів на рахунках в банку, ДКСУ та у касі школи. Веде розрахунки з постачальниками, здійснює контроль за дебіторською заборгованістю, за погодженням з директором школи і головним бухгалтером подає в банківські установи та ДКСУ документи для перерахування коштів згідно з визначеними податками і платежами, готує дані для включення їх до фінансової звітності. Бере участь у інвентаризації каси. Оприлюднює інформацію на єдиному веб – порталі використання публічних коштів Е – DATA.
Бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей, основних засобів та необоротних активів – Шворак Надія Олексіївна	Здійснює достовірне відображення в обліку інформації про рух виробничих запасів, МШП та живого стада підсобного господарства. Веде облік надходження та вибуття основних засобів та необоротних активів, нараховує амортизацію, здійснює їх переоцінку. Також здійснює контроль і облік дорожніх листів та доручень. Оприлюднює інформацію на єдиному веб – порталі використання публічних коштів Е – DATA. Веде розрахунки з різними організаціями, підприємствами та підприємцями, проводить з ними акти звірки два рази на рік станом на 01.07. та 01.11. Бере участь у проведенні інвентаризації виробничих запасів, МШП основних засобів та необоротних активів, оформленні матеріалів пов'язаних з їх нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки та псування. Готує дані для включення їх до фінансової звітності, веде інвентарні картки по кожному об'єкту основних засобів, забезпечує підготовку оброблених документів, реєстрів для зберігання їх протягом встановленого терміну.

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Важливу роль в успішному виконанні завдань, покладених на працівників бухгалтерії Люблинецького ліцею ВОР, відіграє чітке розмежування обов'язків між окремими бухгалтерами. Функції облікових працівників, їх обов'язки, відповідальність і права визначаються службовими характеристиками і посадовими інструкціями.

Головний бухгалтер забезпечує ведення обліку, організовує роботу бухгалтерської служби, контролює відображення на рахунках бухгалтерського перерахування заробітної плати, податків і зборів, забезпечує складання фінансової, податкової, статистичної та бюджетної звітності закладу,

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у Люблинецькому ліцеї ВОР розроблено головним бухгалтером і затверджено директором Наказ «Про затвердження Положення про облікову політику від 01.09.2021 р.

Облікова політика Ліцею, який фінансується з обласного бюджету та належить до сфери управління освіти і науки ВОДА визначає методи оцінки, обліку і процедури, які застосовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності, не визначені НП(С)БОДС або щодо яких передбачено більш, ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів.

Згідно із даним документом у Люблинецькому ліцеї ведеться автоматизована форма ведення обліку із застосуванням основної бухгалтерської програми «АФІНА» та ще декілька інших (таблиця 2.4).

Також для ведення бухгалтерського обліку застосовується журнально-ордерна форма, тобто на основі первинних документів господарські операції відображаються відомостях і журналах.

У закладах освіти «...інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку

шляхом її подвійного запису та у регістрах синтетичного та аналітичного обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ» [30].

Таблиця 2.4. – Програмні рішення в роботі Люблинецького ліцею

Призначення програмного забезпечення	Назва програми	Кількість користувачів
Нарахування заробітної плати	«АФІНА: заробітна плата»	1
Виплата заробітної плати	«Приват 24 для бізнесу» і «Ощадбанк» з використанням електронного ключа	2
Нарахування батьківської плати за харчування	«АФІНА: заробітна плата»	2
Ведення обліку підсобного господарства	«АФІНА» Word, Excel	1
Ведення обліку ТМЦ	«АФІНА» Word, Excel	1
Ведення електронної звітності	«М.Е.ДОС»	1
Ведення операцій на розрахункових рахунках	«АФІНА» СДО	2

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Основним показником виконання кошторису закладів освіти і Люблинецького ліцею ВОР виступають видатки. Облікова служба Люблинецького ліцею в процесі своєї роботи використовує поточні, капітальні і касові видатки. На виконання бюджетних програм та забезпечення поточного функціонування установи спрямовуються поточні видатки, сутність яких розкривається через витрати, а також які є переважно захищеними статтями бюджету і включають в себе видатки на заробітну плату та сплату ЄСВ, на оплату комунальних та інших послуг, на придбання матеріалів, інвентарю, медикаментів, продуктів харчування.

Витрати і видатки Ліцею відображають джерела свого забезпечення – фонди (загальний та спеціальний), та використання різних ресурсів.

У закладах освіти виділяють дві групи класифікації витрат, які відносяться до поточних видатків:

1) за обмінними операціями, до складу яких входять:

– «...на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта господарювання та на виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців), а також витрати на оплату праці, пов'язані із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт;

– відрахування на соціальні заходи;

– матеріальні витрати, які здійснюються у процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх контрагентів, у тому числі комунальних), а також матеріальні витрати, які виникають в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств;

– амортизація – суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються установою в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю, а також тих, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

– фінансові витрати (витрати суб'єкта господарювання, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу);

– інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані із реалізацією активів (собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна), уцінка активів, втрати від зменшення корисності

активів, витрати на відрядження, плата за оренду, зменшення вартості біологічних активів)» [32];

2) за необмінними операціями:

– «...трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо);

– інші витрати за необмінними операціями (всі види стипендій (крім соціальних стипендій у закладах вищої освіти, оскільки кошти на виплату соціальних стипендій є доходами та витратами Міністерства соціальної політики України), витрати за операціями з пільгового кредитування на навчання, витрати, пов'язані з передачею активів, що передають заклади та установи суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам господарювання для виконання цільових заходів, неповернення депозитів, витрат, які пов'язані із соціальним забезпеченням у закладах вищої освіти та наукових установах, списана дебіторська заборгованість тощо)» [32].

Порядок документального оформлення таких витрат у закладах освіти подано на рисунку 2.7.



Рисунок 2.7 Документальне оформлення витрат закладів освіти

Джерело: систематизовано на основі [32].

Усі витрати і видатки закладів освіти відображаються на рахунках обліку (рисунок 2.8).

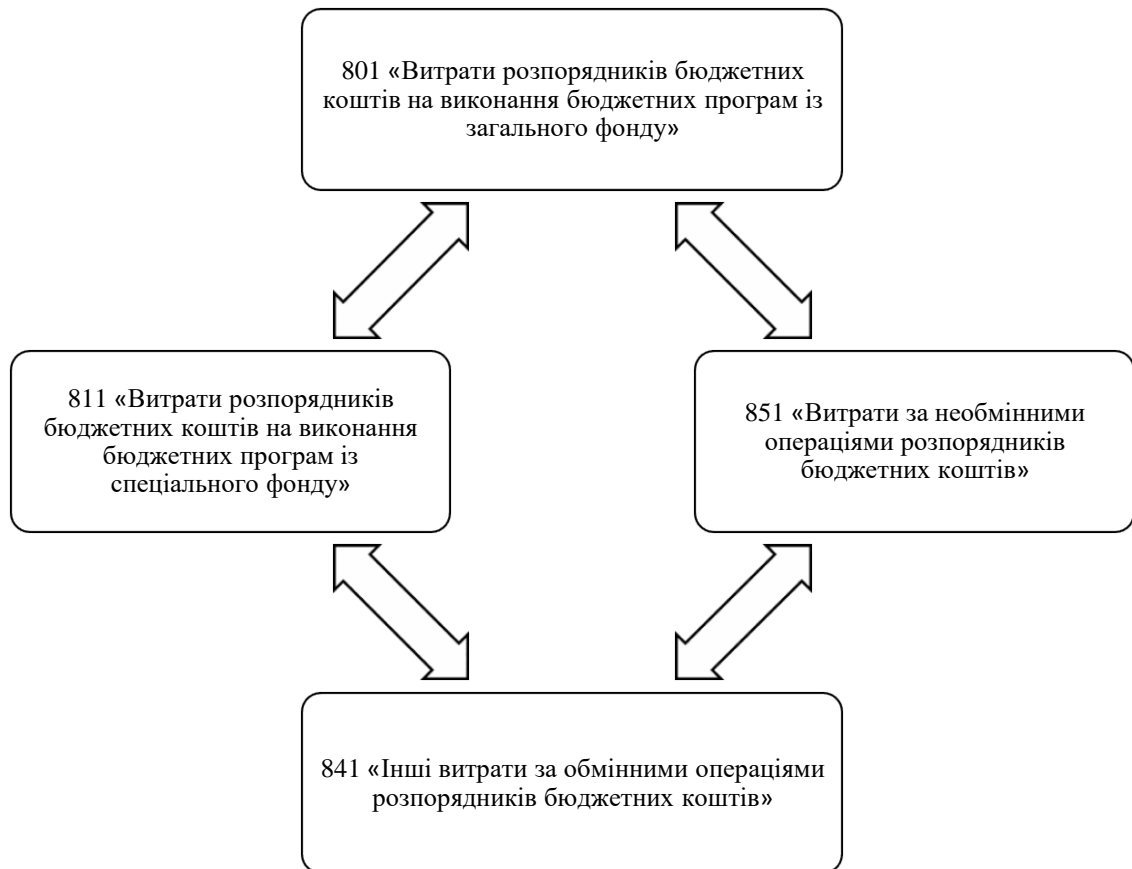


Рисунок 2.8 Рахунки обліку витрат у Люблинецькому ліцеї ВОР

Джерело: систематизовано на основі [30].

На субрахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм із загального фонду» ведуть облік витрат, «...пов'язаних з виконанням своїх повноважень за кошти місцевого бюджету» [30].

На субрахунку 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм із спеціального фонду» обліковуються витрати, «...пов'язані з коштами спеціального фонду» [30]. Склад витрат Люблинецького ліцею ВОР подано в таблиці 2.5. За дебетом цих рахунків відображається сума визнаних витрат, за кредитом – сума отриманих коштів на їх відновлення і списання на фінансовий результат [30].

Таблиця 2.5. – Перелік витрат Люблинецького ліцею ВОР

Субрахунок	Призначення	Субрахунок	Призначення
8011 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі основної діяльності та при виконанні бюджетних програм за рахунок загального фонду.	8111 «Витрати на оплату праці»	Ведеться облік витрат на оплату праці, понесених у процесі неосновної діяльності за рахунок коштів спецфонду.
8012 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік сум, відрахованих на соціальні заходи, нарахованих у процесі основної діяльності та на виконання програм за рахунок загального фонду.	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	Ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, нарахованих у процесі діяльності за рахунок коштів спецфонду..
8013 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі основної діяльності та на виконання програм за рахунок загального фонду.	8113 «Матеріальні витрати»	Ведеться облік матеріальних витрат, понесених у процесі діяльності за рахунок спецфонду.
8014 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі звичайної діяльності та на виконання програм і куплені за рахунок загального фонду.	8114 «Амортизація»	Ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються у процесі діяльності і куплені за рахунок спецфонду.

Джерело: систематизовано на основі [30].

Процес обліку витрат на оплату праці Люблинецького ліцею ВОР наведено на рисунку 2.9.

Звернемо увагу на те, що у рядку 2210 та 2220 розділу «Фінансовий результат діяльності» ф. №2-дс відображається інформація про витрати на оплату праці у складі витрат на виконання бюджетних програм і на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт).

Порядок відображення витрат на оплату праці працівників Ліцею на виконання бюджетних програм протягом жовтня 2023 року наведено у таблиці 2.6.

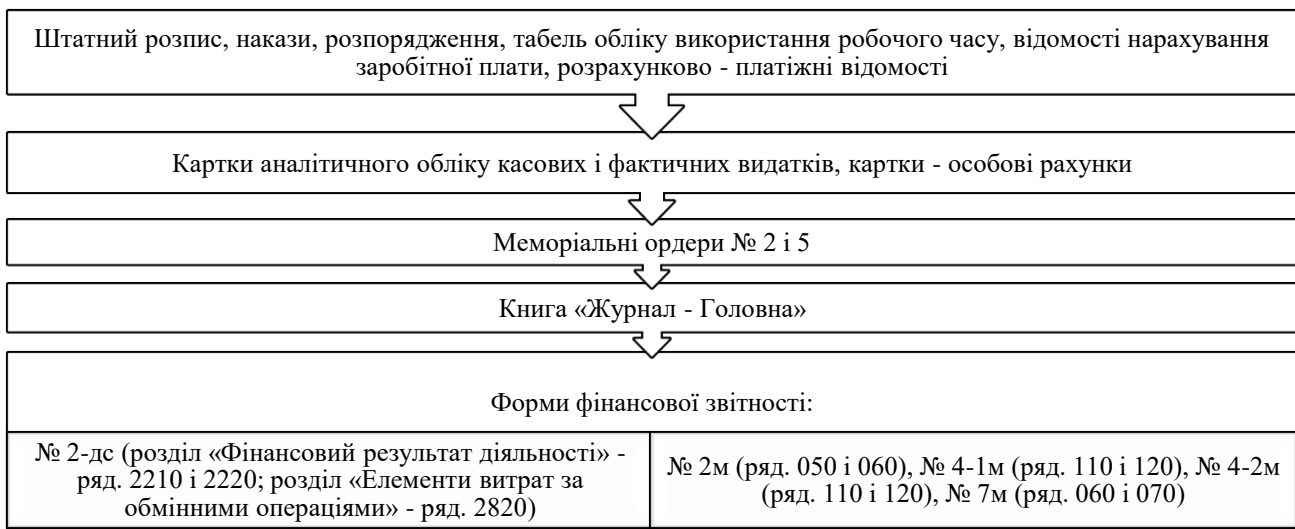


Рисунок 2.9 Обліковий процес витрат на оплату праці працівників закладу

Джерело: власна розробка автора.

Таблиця 2.6. – Відображення в обліку витрат на оплату праці на виконання бюджетних програм Люблинецького ліцею ВОР протягом жовтня 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нарахована заробітна плата	8011	6511	170 565,94
Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011	6511	1 945,72
Закрито рахунок витрат	5511	8011	172 511,66

Джерело: побудовано автором за даними обліку закладу.

Порядок відображення витрат на оплату праці при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) Люблинецького ліцею ВОР подано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. – Відображення в обліку витрат на оплату праці при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) Люблинецького ліцею ВОР протягом жовтня 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Відображено витрати із заробітної плати працівникам, які задіяні в організації та наданні послуг, виготовленні продукції чи виконанні робіт	8011	6511	8 361,83
	16	8111	

Джерело: побудовано автором за даними обліку закладу.

Сума видатків на соціальні заходи в закладах освіти підлягає відображенню у деяких формах фінансової звітності, що узагальнені на рисунку 2.10.

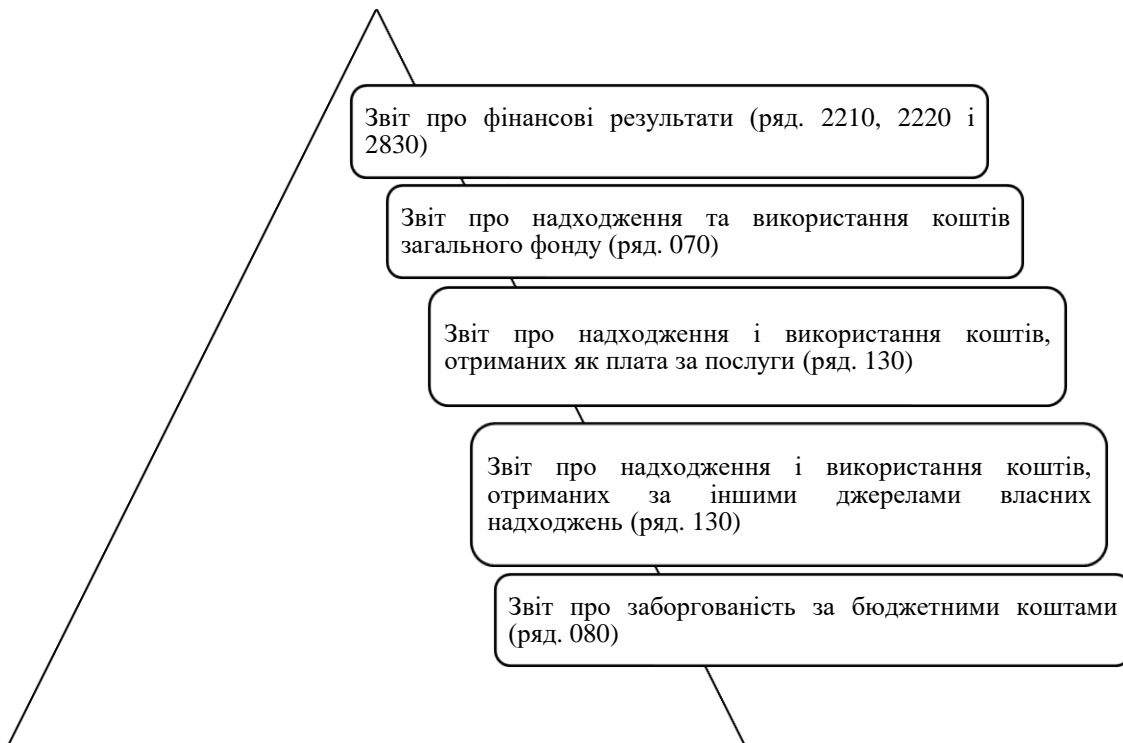


Рисунок 2.10 Відображення інформації про витрати на соціальні заходи у звітності закладів освіти

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Порядок відображення витрат на соціальні заходи Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8. – Відображення в обліку Люблинецького ліцею ВОР витрат на соціальні заходи за жовтень 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Нараховано ЄСВ	8012	6313	36 757,96
Закрито рахунок витрат	5511	8012	36 757,96
Витрати на соціальні заходи при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт)			
Нараховано ЄСВ	8112	6313	1 666,85
	16	8112	

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

В цілому, порядок відображення матеріальних витрат на виконання бюджетних програм та при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року подано в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9. – Відображення в обліку матеріальних витрат Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
На виконання бюджетних програм			
Нараховано витрати з електроенергії (ТзОВ «Волиньелектрозбут»)	8013	6211	70 550,56
Видано зі складу в експлуатацію малоцінні швидкозношувані предмети (далі – МШП)	8013	1812	321,05
Списано паливно – мастильні матеріали згідно шляхових листів	8013	1514	3 999,00
Списано продукти на харчування дітей	8013	1511	2 431,50
Закрито рахунок витрат	5511	8013	77 302,11
При виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг)			
Затверджено авансовий звіт	8113	2116	600,00
Видано зі складу в експлуатацію МШП	8113	1512/1	245,30
Списано запчастини	8113	1515/1	1 200,98
Списано запаси внаслідок нестачі	8113	15	12,00
Передано матеріали і продукти харчування в переробку	8113	15	1 800,78
	16	8113	
Закрито рахунок витрат	5511/1	8113	3 859,06

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Матеріальні витрати Люблинецького ліцею ВОР відображаються у звітності:

– «...Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс) – розділ «Фінансовий результат діяльності» (рядок 2210 – вартість матеріалів у складі витрат на виконання бюджетних програм і рядок 2220 – вартість матеріалів у складі витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) та розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» (рядок 2840);

– Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. №2м) – рядки 090, 100, 110, 120, 130, 140, 150;

– Звіті про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. №4-1м) – рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

– Звіті про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. №4-2м) – рядки 150, 160, 170, 180, 190, 200, 210;

– Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. №7м) – рядки 100, 110, 120, 130, 140, 150, 160» [32].

Порядок відображення в обліку амортизації при виконанні бюджетних програм Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10. – Відображення в обліку витрат на амортизацію Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
На виконання бюджетних програм			
Нараховано амортизацію основних засобів	8014	1411	1 200 000,00
Нараховано амортизацію нематеріальних активів	8014	1413	100 000,00
Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів під час списання з балансу	8014	1412	3 999,00
Закрито рахунок витрат	5511	8014	1 303 999,00

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Порядок обліку амортизації при виготовленні продукції (наданні послуг, виконанні робіт) Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11. – Відображення в обліку витрат на амортизацію Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
При виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг)			
Нараховано амортизацію основних засобів	8114	1411/1	6 000,00
Списано амортизацію при списанні інших необоротних матеріальних активів	8114	1412/1	3 000,00
Закрито рахунок витрат	5511/1	8114	9 000,00

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Порядок відображення нарахованої амортизації у звітності Люблинецького ліцею ВОР подано на рисунку 2.11.

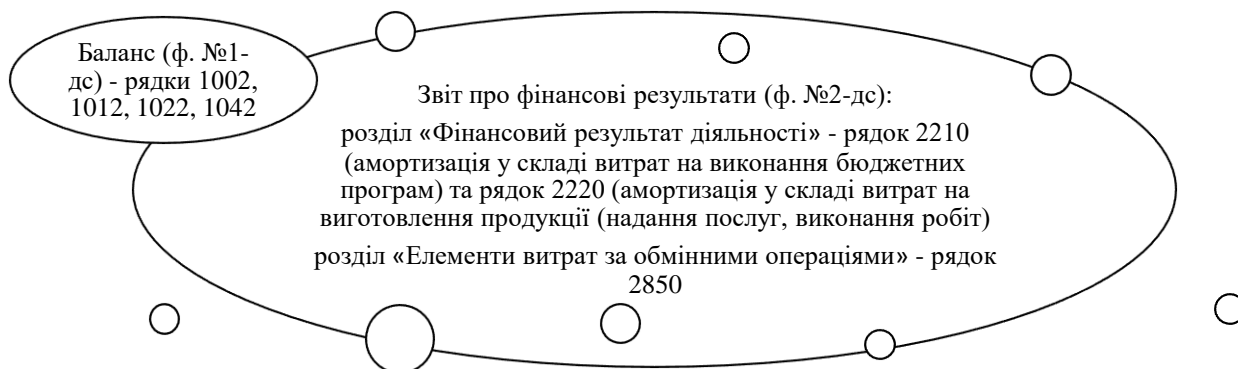


Рисунок 2.11 Інформація про нараховану амортизацію у звітності

Джерело: побудовано за даними закладу на основі [32].

На субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» в закладах освіти «...обліковуються видатки, пов'язані з виплатою всіх видів соціальної допомоги, інших поточних видатків. Аналітичний облік ведуть за картками аналітичного обліку касових і фактичних видатків» [30].

Меморіальний ордер №5 призначений для синтетичного обліку витрат за необмінними операціями.

У закладах освіти витрати за необмінними операціями відображаються у таких формах фінансової звітності:

– «...Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс) – розділ «Фінансовий результат діяльності» (рядок 2300 і рядок 2310) та розділ «Виконання бюджету (кошторису)» (рядки 2640, 2650 і 2690);

– Звіті про надходження та використання коштів загального фонду (ф. №2м) – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360;

– Звіті про надходження та використання коштів, отриманих як плата за послуги (ф. №4-1м) – рядки 350, 360, 170, 390, 400, 410, 420;

– Звіті про надходження та використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (ф. №4-2м) – рядки 350, 360, 370, 390, 400, 410, 420;

– Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (ф. №7м) – рядки 290, 300, 310, 330, 340, 350, 360» [32].

На субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» в закладах освіти обліковують «...втрати від зменшення вартості активів, суми уцінки необоротних активів, витрати на відрядження тощо» [30].

У меморіальному ордері №14 в закладах освіти відображають дані про інші витрати за обмінними операціями. Ці витрати наводять у Звіті про фінансові результати: «...розділ «Фінансовий результат діяльності» - рядок 2250; розділ «Елементи витрат за обмінними операціями» - рядок 2860» [32].

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших витрат за обмінними операціями Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року наведено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12. – Відображення в обліку витрат за обмінними операціями
Люблинецького ліцею ВОР за жовтень 2023 року

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Прийнято авансовий звіт про витрачені підзвітні кошти	8411	2116	300,00
Списано сировину на корм тваринам	8411	1517	17 000,00
Закрито рахунки витрат	5511	8411	17 300,00

Джерело: побудовано автором за даними закладу.

Під касовими видатками в обліку закладу розуміють суми, виділені з бюджетних або поточних рахунків на витрати установи. Суми за касовими видатками можуть бути видані готівкою чи безготівковим шляхом. Однак, по них неможливо стверджувати про фактичне використання коштів, оскільки вони можуть бути нараховані, але не виплачені.

Капітальні видатки закладів освіти – це видатки, які спрямовані на придбання основного капіталу, необоротних активів, на будівництво (придбання), ремонт, модернізацію, реконструкцію та реставрацію, на придбання капітальних активів.

Отже, в обліковій практиці Люблинецького ліцею ВОР обліковують фактичні, касові і капітальні видатки. Фактичні видатки характеризують витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріали та амортизацію.

2.3. Аналіз витрат в закладах освіти

На сьогоднішній день, складне економічне становище держави та ведення військових дій вимагають оптимізації витрат в закладах освіти, що дозволить забезпечити належне функціонування та виконання ними їхніх функцій.

Діяльність закладів освіти ведеться згідно із затвердженими МОН кошторисами доходів і видатків та штатним розписом за кошти загального і спеціального фондів.

Аналіз доходів і видатків за цими фондами здійснюють на основі даних бюджетної звітності, а саме:

- «... Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1);

– Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д)» [43].

Результати аналізу витрат загального і спеціального фондів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 рок подано в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13. – Аналіз витрат загального і спеціального фондів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Абсолютне відхилення (+/-)		
				2021/2020	2022/2021	2022/2020
1. Витрачання коштів загального фонду	8 157 175	8 682 979	6 937 637	525 804	- 1 745 342	- 1 219 538
в тому числі на:						
заробітну плату	5 121 120	5 333 036	3 993 164	211 916	- 1 339 872	- 1 127 956
придбання інвентаря та обладнання	223 145	401 150	249 050	178 005	- 152 100	25 905
придбання навчальної і наукової літератури	87 254	74 320	27 631	- 12 934	- 46 689	- 59 623
господарські витрати	851 456	874 101	412 978	22 645	- 461 123	- 438 478
комунальні витрати	1 874 200	2 000 372	2 254 814	126 172	254 442	380 614
2. Витрачання коштів спеціального фонду	10 980 941	11 070 475	9 277 796	89 534	- 1 792 679	- 1 703 145
в тому числі на:						
заробітну плату	9 121 119	9 333 002	7 993 164	211 883	- 1 339 838	- 1 127 955
придбання інвентаря та обладнання	566 012	309 701	178 465	- 256 311	- 131 236	- 387 547
придбання навчальної і наукової літератури	29 000	38 704	10 784	9 704	- 27 920	- 18 216
господарські витрати	357 800	645 217	147 863	287 417	- 497 354	- 209 937
комунальні витрати	907 010	743 851	947 520	- 163 159	203 669	40 510

Джерело: побудовано автором за даними звітності закладу.

Так, фінансування здійснюється відповідно до сум кошторисного призначення, що затверджені на рік, окрім оплати комунальних послуг та енергоносіїв, які фінансуються частково. При цьому, господарська діяльність Ліцею зазнала значних коливань, оскільки саме 2020 – 2022 роки є періодом

пандемії COVID-19, а згодом початком повномасштабного вторгнення з боку росії, що лишило негативний слід.

Варто зауважити, що витрачання коштів загального фонду у 2022 році набуло найменшого значення 6 937 637 грн, що є менше на 1 745 342 грн, ніж у 2021 році та на 1 219 538 грн, ніж у 2020 році. Щодо спеціального фонду, то найменше було використано коштів теж у 2022 році (9 277 796 грн) (рисунок 2.12).

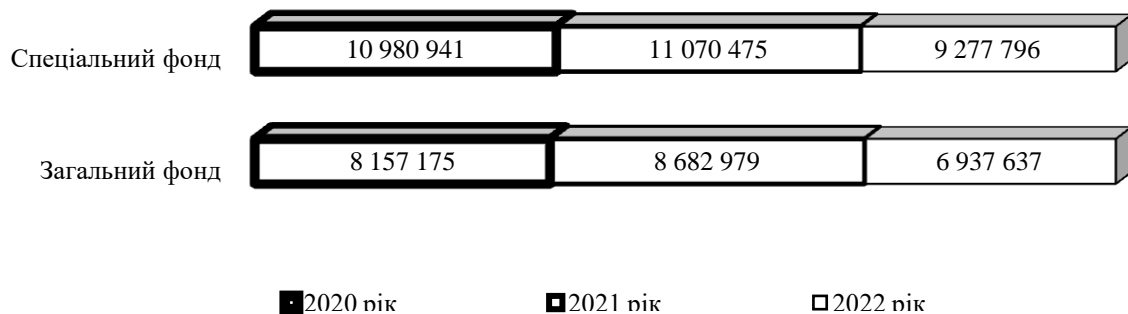


Рисунок 2.12 Динаміка використання коштів Люблинецького ліцею в розрізі фондів за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

Звернемо увагу, що найбільшу частку як в загальному, так і спеціальному фондах, займають витрати на оплату праці працівників. Планування даних витрат здійснюється в розрізі кожного працівника закладу освіти та структури самої заробітної плати з врахуванням розмірів посадових окладів (ставок заробітної плати) відповідно до затверджених схем тарифних розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці, схем тарифних розрядів посад (професій) керівних, педагогічних, фахівців та інших працівників навчальних закладів.

Обов'язково враховуються надбавки та доплати, передбачені наказом директора, а також премії та допомоги. У 2021 та 2022 роках відбувалось скорочення персоналу, тому спостерігається зменшення витрат (рисунок 2.13).

При плануванні витрат на придбання товарів і послуг економіст закладу враховує їх фактичну наявність на кінець року; нормативи забезпеченості; кількість, що підлягає вибуттю в поточному році та пропозиції щодо оновлення їх складу з обґрунтуванням необхідності придбання, номенклатури та ціни.

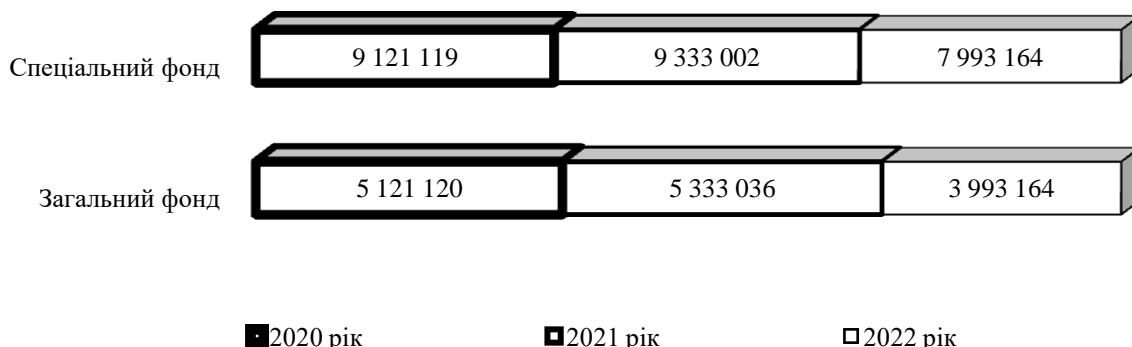


Рисунок 2.13 Динаміка використання коштів на заробітну плату працівників Люблинецького ліцею в розрізі фондів за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

Отож, не менших коливань зазнали витрати на придбання інвентаря та обладнання, а саме у 2022 році вони становили 249 050 грн із загального фонду та 178 465 грн із спеціального. Проте витрати на придбання навчальної та наукової літератури сягають 27 631 грн із загального фонду та 10 784 грн із спеціального, що є менше на 46 689 грн (загальний фонд) та на 27 920 грн (спеціальний фонд), ніж у 2021 році. Забезпечення закладу інноваційним обладнанням та оновленою літературою дає можливість покращити навчальний процес, що сприяє збільшенню кількості дітей.

Господарські та комунальні витрати більше фінансуються із загального фонду, і у 2022 році (412 978 грн) були меншими на 461 123 грн, ніж у 2021 році та 438 478 грн, ніж у 2020 році. Дана ситуація спостерігається у зв'язку із зменшенням потреб використання, адже діти більшість навчались дистанційно і у працівників був змінений робочий графік через пандемію, а згодом

повномасштабне вторгнення. Витрати на комунальні послуги з кожним роком зростають, а саме у 2020 році становили 1 874 200 грн, у 2021 році – 2 000 372 грн та у 2022 році – 2 254 814 грн.

Аналіз структури витрат загального і спеціального фондів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки подано в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14. – Аналіз структури витрат загального і спеціального фондів Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Показник	2020 р. (%)	2021 р. (%)	2022 р. (%)	Абсолютне відхилення (+/-)		
				2021/2020	2022/2021	2022/2020
1. Витрачання коштів загального фонду	100	100	100	-	-	-
в тому числі на:						
заробітну плату	62,78	61,42	57,56	- 1,36	- 3,86	- 5,22
придбання інвентаря та обладнання	2,73	4,62	3,59	1,89	- 1,03	0,86
придбання навчальної і наукової літератури	1,07	0,85	0,40	- 0,22	- 0,45	- 0,67
господарські витрати	10,44	10,07	5,95	- 0,37	- 4,12	- 4,49
комунальні витрати	22,98	23,04	32,50	0,06	9,46	9,52
2. Витрачання коштів спеціального фонду	100	100	100	-	-	-
в тому числі на:						
заробітну плату	83,06	84,31	86,15	1,25	1,84	3,09
придбання інвентаря та обладнання	5,15	2,79	1,92	- 2,36	- 0,87	- 3,23
придбання навчальної і наукової літератури	0,26	0,35	0,13	0,09	- 0,22	- 0,13
господарські витрати	3,27	5,83	1,59	2,56	- 4,24	- 1,68
комунальні витрати	8,26	6,72	10,21	- 1,54	3,49	1,95

Джерело: побудовано автором за даними звітності закладу.

Проаналізувавши дані таблиці, ми бачимо, що найбільшу частку в складі витрат загального і спеціального фондів займають саме витрати на заробітну плату – у 2022 році 57,56% та 86,15% відповідно. При цьому, частка витрат на заробітну плату зменшується з роками в загальному фонді і збільшується у спеціальному. Також ми спостерігаємо, що витрати на комунальні послуги займають також найбільшу частку загального і спеціального фондів в порівнянні з іншими витратами (рисунки 2.14 – 2.15).

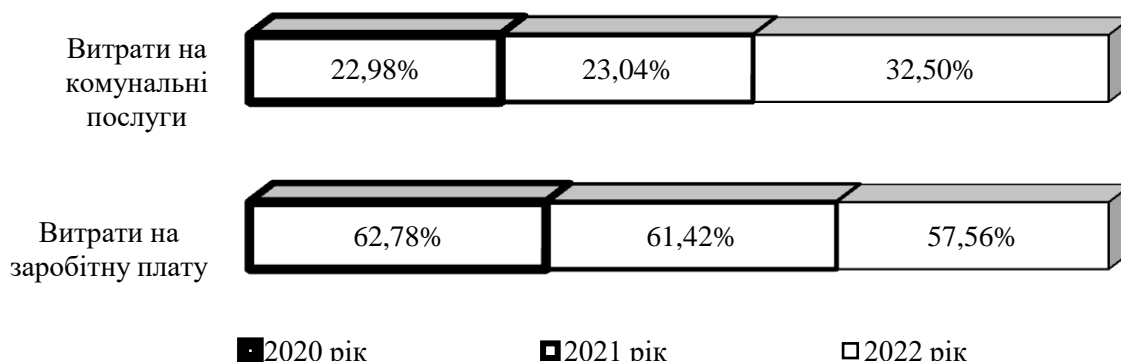


Рисунок 2.14 Структура витрат на заробітну плату працівників та комунальні послуги Люблинецького ліцею в розрізі загального фонду за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

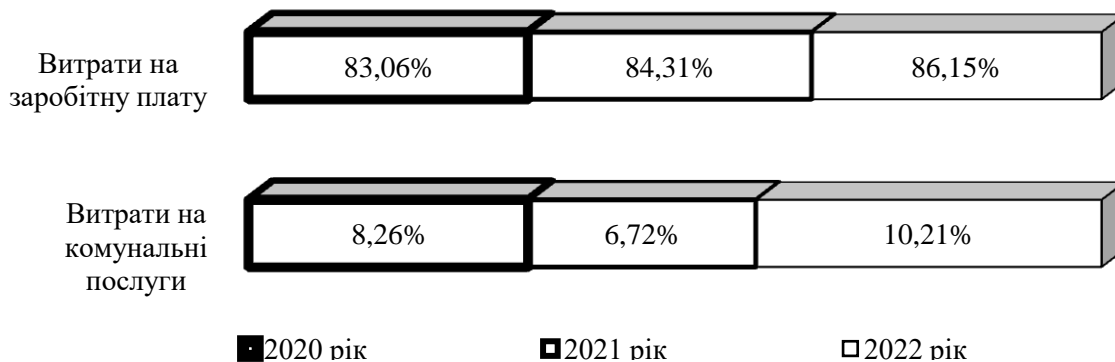


Рисунок 2.15 Структура витрат на заробітну плату працівників та комунальні послуги Люблинецького ліцею в розрізі спеціального фонду за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

Витрати на придбання інвентаря та обладнання найбільшу частку займають у 2021 році (4,62%) в складі загального фонду та у 2020 році (5,15%) в складі спеціального фонду. Витрати на придбання навчальної та наукової літератури за весь аналізований період займають найменшу частку у двох фондах, а саме з коштів загального фонду витратилось у 2022 році 0,40%, а з спеціального – 0,13%. Щодо господарських витрат, то ситуація теж не стабільна, адже у 2022 році вони набули найменшого значення, а саме з коштів загального фонду – 5,95%, що є менше на 4,12%, ніж у 2021 році та на 4,49%, ніж у 2020 році і з коштів спеціального фонду – 1,59%.

Аналіз витрат за обмінними операціями проводиться на основі Звіту про фінансові результати (форма №2-дс), і дає змогу визначити ефективність використання бюджетних коштів (таблиця 2.15).

Таблиця 2.15. – Аналіз динаміки витрат за обмінними операціями Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Абсолютне відхилення (+/-)		
				2021/2020	2022/2021	2022/2020
Витрати на оплату праці	14 242 239	14 666 038	11 986 328	423 799	- 2 679 710	- 2 255 911
Відрахування на соціальні заходи	3 116 824	3 178 101	2 640 643	61 277	- 537 458	- 476 181
Матеріальні витрати	2 782 329	2 289 733	3 311 898	- 492 596	1 022 165	529 569
Амортизація	597 565	504 758	435 162	- 92 807	- 69 596	- 162 403
Інші витрати	5 317	100 627	-	95 310	- 100 627	- 5 317
УСЬОГО:	20 744 274	20 739 257	18 374 031	- 5 017	- 2 365 226	- 2 370 243

Джерело: побудовано автором за даними звітності закладу.

Отже, усі витрати Люблинецького ліцею за період 2020 – 2022 років зменшилися на 2 370 243 грн і становлять 18 374 031 грн, а саме:

1) витрати на оплату праці у 2022 році склали 11 986 328 грн, що є менше на 2 679 710 грн, ніж у 2021 році та на 2 255 911 грн, ніж у 2020 році;

2) відрахування на соціальні заходи у 2021 році збільшилась на 61 277 грн і більше даної тенденції не спостерігалось;

3) матеріальні витрати у 2022 році становили 3 311 898 грн і зазнали наступних змін: збільшення на 529 569 грн в порівнянні з 2020 роком та на 1 022 165 грн в порівнянні з 2021 роком;

4) амортизація протягом періоду постійно зменшується і у 2022 році склала 435 162 грн, що свідчить про списання ОЗ та необоротних матеріальних активів;

5) інші витрати у 2022 році відсутні, проте у 2020 році становлять 5 317 грн, а у 2021 році – 100 627 грн.

Динаміка витрат за обмінними операціями Люблинецького ліцею ВОР за 2020-2022 роки подана на рисунку 2.16.

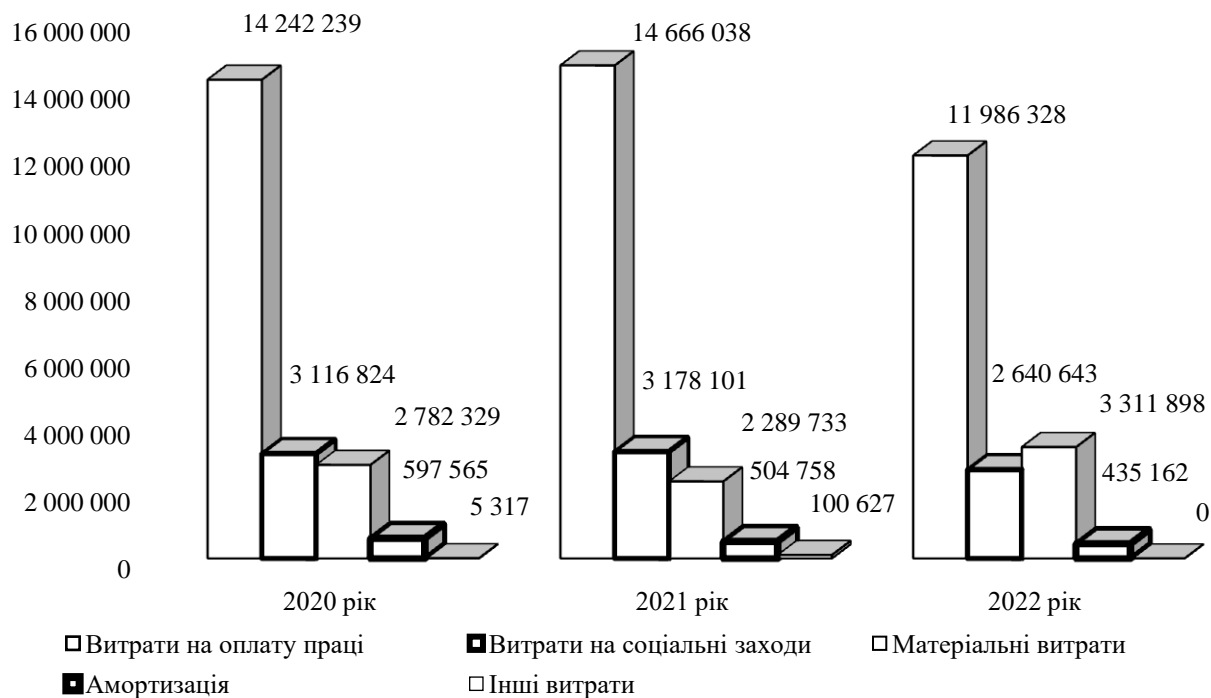


Рисунок 2.16 Динаміка витрат Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Джерело: побудовано автором.

Група витрат на оплату праці та соціальні заходи займають найбільшу частину серед інших груп. Це свідчить про те, що заклад повністю забезпечений робітниками і спеціалістами, що сприяє позитивному росту діяльності і якості освіти Ліцею.

Аналіз структури витрат за обмінними операціями Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 рок подано в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16. – Аналіз структури витрат за обмінними операціями Люблинецького ліцею ВОР за 2020 – 2022 роки

Показник	2020 р. (%)	2021 р. (%)	2022 р. (%)	Абсолютне відхилення (+/-)		
				2021/2020	2022/2021	2022/2020
Витрати на оплату праці	68,66	70,72	65,24	2,06	- 5,48	- 3,42
Відрахування на соціальні заходи	15,02	15,32	14,37	0,3	- 0,95	- 0,65
Матеріальні витрати	13,41	11,04	18,02	- 2,37	6,98	4,61
Амортизація	2,88	2,43	2,37	- 0,45	- 0,06	- 0,51
Інші витрати	0,03	0,49	0	0,46	- 0,49	- 0,03
УСЬОГО:	100	100	100	-	-	-

Джерело: побудовано автором за даними звітності закладу.

З даної таблиці ми бачимо, що найбільшу частку серед усіх витрат за період 2020 – 2022 років займають витрати на оплату праці, а саме у 2020 році – 68,66%, у 2021 році – 70,72% і у 2022 році – 65,24%. Наступними є відрахування на соціальні заходи, які у 2021 році набули найбільшого значення 15,32%, що є більше на 0,3%, ніж у 2020 році та на 0,65%, ніж у 2022 році (рисунок 2.17).

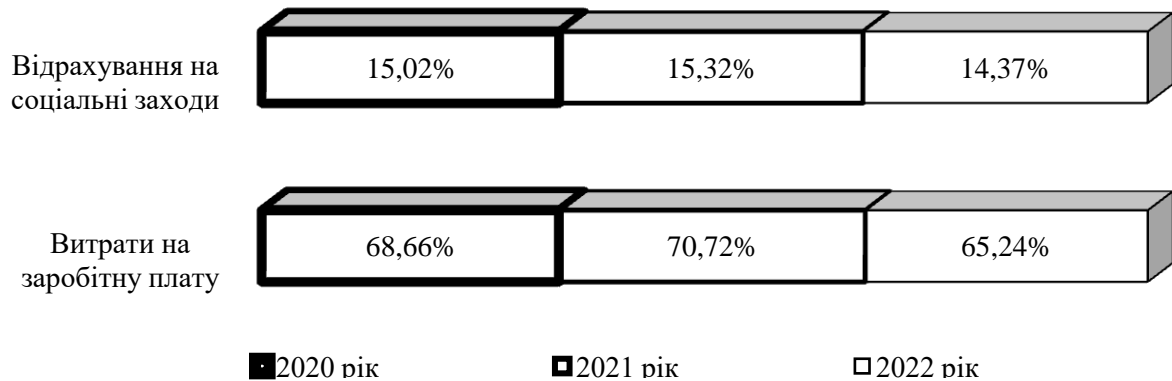


Рисунок 2.17 Структура витрат на заробітну плату та соціальні відрахування

Люблинецького ліцею в розрізі загального фонду за 2020 – 2022 роки

Джерело: систематизовано автором на основі даних звітності.

Не сильно відрізняються матеріальні витрати, які у 2022 році склали 18,02%. Чого не можна сказати про витрати на амортизацію та інші, адже вони займають найменшу частку, а саме:

– витрати на амортизацію у 2020 році становлять 2,88%, що є більше на 0,45%, ніж у 2021 році та на 0,51%, ніж у 2022 році;

– інші витрати у 2022 році взагалі відсутні, проте у 2021 році є більшими на 0,46%, ніж у 2020 році (0,49%).

Висновки до розділу 2

1. За даними ДССУ, у 2022 році функціонувало 13 900 закладів дошкільної освіти, 13 000 закладів повної загальної середньої освіти, 670 закладів професійної (професійно-технічної) освіти та 347 закладів вищої освіти. Об'єктом дослідження є заклад повної загальної середньої освіти, а саме Люблинецький ліцей ВОР – це комунальний заклад загальної середньої освіти, який забезпечує реалізацію освітніх програм на базовому та профільному рівнях освіти, заснований на майні

спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст області. Видатки Люблинецького ліцею ВОР виступають основним показником виконання його кошторису. Саме їх аналіз дає змогу зрозуміти характер та обсяг діяльності установи, а також порядок виконання покладених на неї функцій.

2. Бухгалтерський облік у Ліцеї здійснюється обліковою службою, яка складається з 4 осіб на чолі з головним бухгалтером. Кожен працівник бухгалтерії виконує функціональні обов'язки, має права і несе відповідальність згідно з посадовою інструкцією. Облікова служба закладу в процесі своєї роботи використовує поточні, капітальні і касові видатки. На виконання бюджетних програм та забезпечення поточного функціонування установи спрямовуються поточні видатки, сутність яких розкривається через витрати, а також які є переважно захищеними статтями бюджету і включають в себе видатки на заробітну плату та сплату ЄСВ, на оплату комунальних та інших послуг, на придбання матеріалів, інвентарю, медикаментів, продуктів харчування...

3. Господарська діяльність закладів освіти ведеться згідно із затвердженими МОН кошторисами доходів і видатків та штатним розписом за кошти загального і спеціального фондів. Витрачання коштів загального фонду у 2022 році зменшилося на 1 745 342 грн, порівняно з 2021 роком та на 1 219 538 грн, порівняно з 2020 роком. Щодо спеціального фонду, то найменше було використано коштів теж у 2022 році (9 277 796 грн). Проаналізувавши структуру витрат за обмінними операціями, ми дійшли висновку, що витрати на заробітну плату (2020 р. – 68,66%; 2021 р. – 70,72%; 2022 р. – 65,24%) та відрахування на соціальні заходи (2020 р. – 15,02%; 2021 р. – 15,32%; 2022 р. – 14,37%) займають найбільшу частку в порівнянні з іншими витратами.

РОЗДІЛ 3

ПРОПОЗИЦІЇ ПО ВДОСКОНАЛЕННЮ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ В ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

Бухгалтерський облік у бюджетних установах – це найважливіша система контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів. Особливим об'єктом обліку, контролю та аналізу виступають доходи і видатки, які в свою чергу є понесеними витратами і результатами виконання кошторису.

Витрати в бюджетних установах відіграють важливу роль в забезпеченні фінансових потреб соціально – економічного розвитку, адже саме витрати і видатки є тими коштами, які держава спрямовує на реалізацію програм і заходів, встановлених законодавством України на бюджетний рік.

Так, порядок обліку витрат на макрорівні, зокрема і в Люблинецькому ліцеї ВОР має бути врегульовано і чітко зазначено у внутрішніх бухгалтерських нормативних документах.

Одним з таких елементів обліку в Люблинецькому ліцеї ВОР є облікова політика закладу, порядок складання якої регулює головний бухгалтер і дотримання якої є обов'язковим при складанні бюджетної і фінансової звітності.

Так, в результаті оцінки діючого Наказу про облікову політику Люблинецького ліцею ВОР, виявлено, що така ділянка обліку як витрати, розкрита поверхнево і не деталізує особливості їх обліку і контролю.

Тому, пропонуємо доповнити облікову політику Люблинецького ліцею ВОР більш детальнішою інформацією, яка стосується основних елементів облікового процесу витрат організації, зокрема:

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт та послуг для підсобного господарства;

– перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат для підсобного господарства;

– база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних витрат.

Кошторис доходів і видатків закладів освіти є основною умовою забезпечення правомірності витрачання бюджетних коштів і ефективності їх використання. Тому, перевірка правильності складання кошторису доходів і видатків, відповідності фактичного його виконання та аналіз його складових є особливо важливими для закладів освіти. Це сприятиме вчасному виявленню порушень щодо формування та використання фінансових ресурсів.

В цілому, результати й наслідки контролю за цільовим й раціональним використанням бюджетних коштів залежать і від системності та безперервності проведення внутрішнього контролю як з боку держави, так і на мікрорівні.

Тому, необхідно посилити і систему внутрішнього контролю Люблинецького ліцею ВОР, так як від частоти його проведення та якості залежить результат і наслідки контролю за використанням коштів, що виділяються з бюджету.

Для вдосконалення обліку і внутрішнього контролю за витратами, а також інформаційного забезпечення процесу аналізу витрат в закладах освіти пропонуємо скласти Порівняльну відомість обліку витрат, яка дасть змогу звірити планові показники з фактичними (таблиця 3.1). Таку відомість щоквартально складатиме саме головний бухгалтер.

На протязі кварталу головний бухгалтер повинен накопичувати інформацію з первинних документів для заповнення графі «Фактичні витрати», а саме дані беруться з відомостей про нарахування заробітної плати, накладних, рахунків, актів виконаних робіт, відомостей нарахування амортизації. Проте планові витрати необхідно брати з щомісячних кошторисних призначень, які погоджуються економістом з Волинською обласною радою. Відхилення між

фактичними та плановими витратами свідчить про залишок коштів на кінець кварталу, яке може бути як позитивне, так і негативне.

Таблиця 3.1. – Порівняльна відомість планових та фактичних витрат

Вид витрат	Фактичні витрати		Планові витрати		Залишок на кінець кварталу(+/-)	
	грн	%	грн	%	грн	%
За I квартал						
На оплату праці	252 000	47,36	255 000	38,15	3 000	- 9,22
Відрахування на соціальні заходи	75 000	14,10	77 500	11,59	2 500	- 2,50
Матеріальні	109 741	20,63	240 000	35,90	130 259	15,28
Амортизація	57 200	10,75	58 000	8,68	800	- 2,07
Інші	38 120	7,16	38 000	5,68	- 120	- 1,48
УСЬОГО:	532 061	100	668 500	100	136 439	-
За II квартал						
На оплату праці						
Відрахування на соціальні заходи						
Матеріальні						
Амортизація						
Інші						
УСЬОГО:						
За III квартал						
На оплату праці						
Відрахування на соціальні заходи						
Матеріальні						
Амортизація						
Інші						
УСЬОГО:						
За IV квартал						
На оплату праці						
Відрахування на соціальні заходи						
Матеріальні						
Амортизація						
Інші						
УСЬОГО:						

Джерело: розробка автора.

Якщо в процесі діяльності фактичний показник витрат перевищує плановий, то це свідчить про правопорушення, адже Ліцей повинен виконувати ті зобов'язання, які передбачені бюджетними асигнуваннями. Якщо навпаки, то це можна обґрунтувати тим, що заклад раціонально використовує бюджетні кошти або планує зайві асигнування при складанні кошторису.

За нашими розрахунками у першому кварталі витрати Ліцею перевищили їх кошторисну величину лише по інших витратах.

Крім того, контроль за ресурсами закладів освіти слід проводити і при аналізі кошторису, правильності його формування та внесення змін в процесі виконання.

За результатами залишків витрат на кінець періоду Порівняльної відомості обліку витрат та аналізу кошторису можна визначити фінансові порушення щодо формування та використання фінансових ресурсів закладів освіти.

Для організації внутрішнього контролю у закладах освіти слід чітко регламентувати функції, права і відповідальність органів внутрішнього контролю і відповідних посадових осіб, організувати контроль за дотриманням вимог законодавчих і нормативних актів.

Люблинецький ліцей ВОР веде облік підсобного господарства, яке виступає вагомим джерелом додаткових фінансових ресурсів закладу і за допомогою якого відбувається оптимізація витрат на продукти харчування для здобувачів. При цьому, досить часто за рахунок оптимізації витрат у Ліцеї виникають тимчасово вільні фінансові ресурси, які можна використовувати в інших важливих потребах. Тому, пропонуємо закладам освіти, в тому числі і Люблинецькому ліцею ВОР зберігати тимчасово вільні кошти в установах комерційних банків.

Дослідивши діяльність Люблинецького ліцею ВОР, нами встановлено, що значну частину в складі інших витрат займають саме витрати на відрядження. При цьому, для максимально точного формування планових показників витрат на відрядження пропонуємо в бухгалтерії складати графіки відряджень з врахуванням їх доцільності та тривалості поїздок.

Ці графіки мають щомісяця погоджуватися із заступниками з навчальної, виховної та господарської роботи і затверджуватися директором.

Відповідно до графіків відряджень пропонуємо здійснювати планування витрат на відрядження по КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження». Для цього нами запропоновано форму Розрахунку витрат на відрядження для Люблинецького ліцею ВОР (таблиця 3.2).

Даний розрахунок необхідно заповнювати бухгалтеру по розрахункових операціях щомісячно на основі Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт та в кінці року передавати економісту, яка на його основі буде планувати видатки по КЕКВ 2250.

Таблиця 3.2. – Розрахунок витрат на відрядження на Люблинецькому ліцеї ВОР

Місце відрядження	Кількість відряджень	Кількість осіб	Кількість днів відрядження	Добові, грн./день	Всього добових, грн	Загальна вартість проживання	Загальна вартість проїзду	Інші витрати	Всього витрат
Витрати за січень 2023 року									
Луцьк	1	3	2	670,00	1340,00	900,00	310,00	134,00	2684,00
Витрати за лютий 2023 року									
Рівне	1	3	3	670,00	2010,00	3500,00	555,00	201,00	6266,00
Витрати за березень 2023 року									
Львів	1	2	2	670,00	1340,00	1500,00	650,00	134,00	3624,00
Витрати за квітень 2023 року									
Витрати за травень 2023 року									
Витрати за червень 2023 року									
Витрати за липень 2023 року									
Витрати за серпень 2023 року									
Витрати за вересень 2023 року									
Витрати за жовтень 2023 року									
Витрати за листопад 2023 року									
Витрати за грудень 2023 року									
Всього:									

Джерело: розробка автора.

Підзвітна особа надає бухгалтеру підтверджуючі документи (проїзний квиток, чеки) на основі яких, заповнюється інформація про місце відрядження та його кількість, кількість осіб та кількість днів відрядження. Для відрядження по Україні сума добових становить 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження. Якщо відрядження триває 1 день або працівник має можливість щоденно повертатись до місця постійного проживання, то добові виплачуються як за повну добу.

Заклад відшкодовує підзвітній особі витрати за найм житлового приміщення (з урахуванням харчування), за проїзд та витрати на оплату ПДВ за проїзні квитки. Також відшкодовуються витрати на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання (прання, чищення, прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10% суми добових витрат за всі дні проживання, що відносяться до складу інших витрат.

Запропонований розрахунок витрат на відрядження використовуватиметься і при складанні Порівняльної відомості обліку витрат.

Ведення бухгалтерського та управлінського обліку у закладах освіти слід здійснювати в одному плані рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах, але з максимальною деталізацією саме рахунків управлінського обліку щодо різних видів витрат. Це сприятиме інформаційному забезпеченню облікової системи в частині рахунків витрат за рахунок збільшення інформаційних ознак в субрахунках (рисунок 3.1).

Запропонований метод вдосконалення дозволить деталізувати інформацію для обліку та контролю видатків Ліцею за рахунок коштів спеціальних джерел як основного об'єкта управлінського обліку за видами діяльності, центрами відповідальності, місцями виникнення видатків, статтями кошторису за кодами бюджетної класифікації (у розрізі планових і фактичних значень) і при необхідності іншими ознаками (за рахунок введення додаткових рівнів обліку).

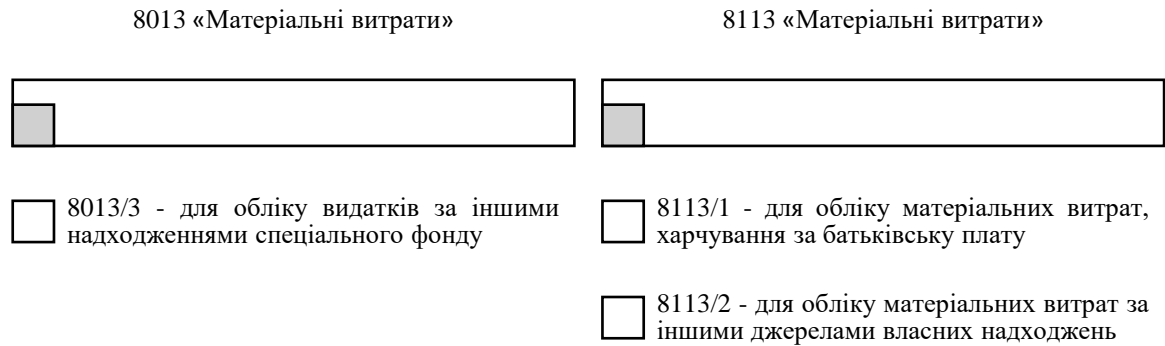


Рисунок 3.1 Аналітичні рахунки в розрізі субрахунків Люблинецького ліцею ВОР

Джерело: власна розробка.

Разом з тим, пропонуємо в закладах освіти здійснювати і планування витрат на оплату послуг по КЕКВ 2240 «Оплата послуг» з детальним обґрунтуванням і розрахунком за кожним видом витрат, виходячи з обсягу фактичного споживання у попередніх роках та необхідності їх проведення у наступному році. Для цього нами запропоновано форму Розрахунку витрат на оплату послуг для Люблинецького ліцею ВОР (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3. – Розрахунок витрат на оплату послуг для Люблинецького ліцею ВОР

Найменування послуги	Сума витрат, грн.			
	2021 рік	2022 рік	2023 рік	План на 2024 рік
Інтернет послуги	19 200,00	21 600,00	24 000,00	25 200,00
Телекомунікаційні послуги	9 600,00	10 800,00	12 000,00	12 600,00
Послуги за пожежне спостереження	3 600,00	4 800,00	7 200,00	7 560,00
Послуги за обслуговування програмного забезпечення	36 000,00	41 000,00	46 000,00	48 300,00
Послуги по дератизації та дезінфекції	16 800,00	18 000,00	19 200,00	20 160,00
Послуги по обслуговуванні котельні	80 000,00	95 000,00	100 000,00	105 000,00
Послуги страхування автомобілів	2 800,00	2 100,00	3 600,00	3 780,00

Джерело: власна розробка автора.

Розрахунки повинні базуватися на відповідних нормативах, фактичній ціні на послуги та наявності необхідних об'єктів. Даний документ необхідно складати на основі даних первинних документів протягом року. Для розрахунку планового показнику пропонуємо до даних попереднього року враховувати збільшення на 5%. Запропонований нами розрахунок дасть змогу чітко розмежувати вид витрат та його функціональне призначення.

Отже, напрями вдосконалення обліку і контролю витрат сприятимуть посиленню контрольних процедур щодо формування і планування бюджетних витрат в закладах освіти.

Висновки до розділу 3

1. Для раціональної організації облікового процесу в закладі освіти пропонуємо внести зміни до облікової політики щодо обліку витрат – наводити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт та послуг для підсобного господарства, перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат для підсобного господарства, база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних, а також посилити систему внутрішнього контролю. Для організації внутрішнього контролю пропонуємо регламентувати функції, права і відповідальність органів внутрішнього контролю і відповідних посадових осіб.

2. Для інформаційного забезпечення процесу аналізу витрат, а також вдосконалення обліку і внутрішнього контролю за витратами в закладах освіти пропонуємо щоквартально складати Порівняльну відомість обліку витрат, за допомогою якої проводитиметься контроль і аналіз фактичних і планових витрат.

3. Для формування планових показників витрат на відрядження пропонуємо складати графіки відряджень з врахуванням їх доцільності та тривалості поїздок та здійснювати планування витрат на відрядження та витрат на оплату послуг на

основі запропонованих форми Розрахунку витрат на відрядження та Розрахунку витрат на оплату послуг для Люблинецького ліцею ВОР.

4. Ведення бухгалтерського та управлінського обліку у закладах освіти слід здійснювати в одному плані рахунків обліку в бюджетних установах, що сприятиме інформаційному забезпеченню облікової системи в частині рахунків витрат за рахунок збільшення інформаційних ознак в субрахунках. Пропонуємо застосовувати наступні аналітичні рахунки: 8013/3 «Матеріальні витрати» для обліку видатків за іншими надходженнями спеціального фонду, 8113/1 «Матеріальні витрати» для обліку матеріальних витрат, харчування за батьківську плату, 8113/2 «Матеріальні витрати» для обліку витрат за іншими джерелами власних надходжень.

ВИСНОВКИ

1. Визначено, що основним об'єктом обліку в бюджетних установах є видатки або ж їх ще називають витратами. Як правило, простежується прямий зв'язок витрат з видатками бюджету, однак у теорії і практиці обліку бюджетних установ вживаним є саме поняття «видатки». Видатки бюджетних установ забезпечують виконання багатьох програм соціального, економічного і культурного розвитку країни та впливають на якість життя громадян. Зважаючи на різні думки науковців щодо визначення сутності даного поняття, на нашу думку видатки є одним із основних напрямів бухгалтерського обліку закладів освіти, що характеризує кінцевий результат діяльності виконання кошторису доходів і видатків. Основні напрями наукових досліджень щодо обліку і аналізу витрат закладів освіти стосуються саме теорії і методики обліку видатків, нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ, облікового і аналітичного забезпечення формування і виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ, управлінських аспектів видатків.

2. Основними нормативними документами, відповідно до яких організовують і ведуть облік в закладах освіти, є Бюджетний кодекс України і Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначає правові засади організації, ведення обліку та складання фінансової звітності в Україні. Найбільш чітко та повно розкриває основи відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат бюджетних установ НП(С)БОДС 135 «Витрати».

3. Досліджено, що основний принцип класифікації видатків бюджетних установ – це за кодами економічної класифікації видатків, оскільки він забезпечує ведення обліку видатків за кошторисом установи та забезпечує контроль за ефективним витрачанням ресурсів. Поділ на касові та фактичні видатки, їх облік та аналіз дозволяє посилити контроль за витрачанням бюджетних коштів, вдосконалити

процес планування майбутніх витрат. Залежно від джерела покриття, є видатки загального і спеціального фонду, що дає можливість визначити об'єктивну потребу у коштах. План асигнувань загального фонду є однією з важливих частин кошторису, тому заклади освіти повинні чітко дотримуватись його щомісячно. Спеціальний фонд складається з власних надходжень установ і передбачає лише цільове призначення коштів.

4. За результатами статистичної оцінки встановлено, що у 2022 році функціонувало 13 900 закладів дошкільної освіти, 13 000 закладів повної загальної середньої освіти, 670 закладів професійної (професійно-технічної) освіти та 347 закладів вищої освіти. Щодо кількості здобувачів освіти, то у 2022 році дошкільну освіту здобували 934 000 вихованців, повну загальну середню освіту – 4 042 000 учнів, професійну (професійно-технічну) освіту – 236 700 здобувачів, вищу освіту – 518 000 студентів. Спостерігається тенденція до поступового зростання витрат на освіту з 1 655 003,3 тис. грн у 2012 році до 5 134 070,5 тис. грн у 2020 році, що є більше на 3 479 067,2 тис. грн. На перший погляд можна вважати, що дане явище є позитивним і зумовлює зростання якості й доступності освіти, а також можливості підвищення рівня оплати праці педагогів. Проте подальший розвиток інвестицій в освіту має базуватися не просто на збільшенні витрат, а на підвищенні їх ефективності з метою забезпечення належної якості освітніх послуг та можливостей рівного доступу населення до їх протягом життя.

5. Об'єктом дослідження є заклад повної загальної середньої освіти, а саме Люблинецький ліцей ВОР, який забезпечує реалізацію освітніх програм на базовому та профільному рівнях освіти, заснований на майні спільної власності територіальних громад сіл, селищ і міст області. Видатки Люблинецького ліцею виступають основним показником виконання його кошторису. Витрати Люблинецького ліцею ВОР значно перевищують доходи, тому виникає дефіцит бюджету. Дану тенденцію ми спостерігаємо на такому показнику, як чистий прибуток, а саме у 2022 році він становив (– 193 013) грн, що є менше на 322 357 грн (62,55%), ніж у 2021 році та на 1 037 655 грн (84,32%), ніж у 2020 році.

6. На основі дослідження встановлено, що бухгалтерський облік у Ліцеї здійснюється обліковою службою, яка складається з 4 осіб на чолі з головним бухгалтером. Функції облікових працівників, їх обов'язки, відповідальність і права визначаються службовими характеристиками і посадовими інструкціями. У Люблинецькому ліцеї ВОР затверджено «Положення про облікову політику», відповідно до якого застосовується автоматизована форма обліку із застосуванням програми «АФІНА» та ще декілька інших. Паралельно застосовується журнально-ордерна форма – на основі первинних документів господарські операції відображаються відомостях і журналах.

7. Основним показником виконання кошторису закладів освіти і Люблинецького ліцею виступають видатки. Облікова служба Ліцею використовує поточні, капітальні і касові видатки. На виконання бюджетних програм та забезпечення поточного функціонування установи спрямовуються поточні видатки, сутність яких розкривається через витрати, а також які є переважно захищеними статтями бюджету і включають в себе видатки на заробітну плату та сплату ЄСВ, на оплату комунальних та інших послуг, на придбання матеріалів, інвентарю, медикаментів, продуктів харчування. Усі витрати і видатки закладів освіти відображаються на рахунках обліку –801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм із загального фонду», 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм із спеціального фонду». Усі витрати за їх видами відображаються у фінансовій і бюджетній звітності.

8. Господарська діяльність закладів освіти ведеться згідно із затвердженими МОН кошторисами доходів і видатків та штатним розписом за кошти загального і спеціального фондів. У Люблинецькому ліцеї ВОР витрачання коштів загального фонду у 2022 році зменшилося на 1 745 342 грн, порівняно з 2021 роком та на 1219 538 грн, порівняно з 2020 роком. Щодо спеціального фонду, то найменше було використано коштів теж у 2022 році (9 277 796 грн). Проаналізувавши структуру витрат за обмінними операціями, ми дійшли висновку, що витрати на заробітну плату (2020 р. – 68,66%; 2021 р. – 70,72%; 2022 р. – 65,24%) та відрахування на соціальні

заходи (2020 р. – 15,02%; 2021 р. – 15,32%; 2022 р. – 14,37%) займають найбільшу частку в порівнянні з іншими витратами.

9. Для раціональної організації облікового процесу в закладі освіти запропоновано внести зміни до облікової політики щодо обліку витрат – наводити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт та послуг для підсобного господарства, перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат для підсобного господарства, база розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних, а також посилити систему внутрішнього контролю. Запропоновано на локальному рівні застосування аналітичних рахунків для обліку витрат – 8013/3 «Матеріальні витрати» (для обліку видатків за іншими надходженнями спеціального фонду), 8113/1 «Матеріальні витрати» для обліку матеріальних витрат, харчування за батьківську плату), 8113/2 «Матеріальні витрати» (для обліку витрат за іншими джерелами власних надходжень).

10. Для інформаційного забезпечення процесу аналізу витрат, а також вдосконалення обліку і внутрішнього контролю за витратами в закладах освіти автором запропоновано форму Порівняльної відомості обліку витрат, яку слід складати щоквартально та за допомогою якої проводитиметься контроль і аналіз фактичних і планових витрат. Для формування планових показників витрат на відрядження запропоновано у Люблинецькому ліцею складати графіки відряджень з врахуванням їх доцільності та тривалості поїздок та здійснювати планування витрат на відрядження та витрат на оплату послуг на основі запропонованих форми Розрахунку витрат на відрядження та Розрахунку витрат на оплату послуг для Люблинецького ліцею ВОР.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456 – VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/ed20150920#Text> (дата звернення: 15.09.2023).
2. Лондаренко О.О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково – аналітичні аспекти бюджетних установ. *Економіка. Фінанси. Право*. Вип. №9, 2015. С. 15 – 19.
3. Арістов Ю.Ю. Формування видатків бюджету як складова державної фінансової політики економічного розвитку. *Економічна наука*. 2021. С. 38 – 43.
4. Бонарев В.В. Видатки бюджетної установи як економічна категорія і об'єкт обліку. 2022. С. 114 – 120.
5. Бондаренко Н.М., Гузенко Ю.А. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ. *Економіка та суспільство*. Вип. №8, 2017. С. 720 – 721.
6. Михайленко С.В., Зубріліна В.В. Сучасні проблеми та пріоритетні напрямки формування видатків місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. Вип. №4, 2015. С. 65 – 75.
7. Карпенко Н.Г., Аранчій Я.С. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ. 2017. С. 154 – 158.
8. Нищенко А.А. Удосконалення механізму управління бюджетними видатками України. С. 364 – 367.
9. Подання фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №101, затв. Наказом МФУ від 28.12.2009 №1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 20.09.2023).

10. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №135, затв. Наказом МФУ від 18.05.2012 №568. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 20.09.2023).

11. Атамас П.Й., Атамас О.П. Проблеми нормативного регулювання обліку витрат бюджетних установ за НП(С)БОДС. *Економіка і суспільство*. Вип. №13, 2017. С. 1297 – 1301.

12. Шевченко І.О., Рижикова Н.І. Удосконалення обліково – аналітичного забезпечення формування і виконання кошторису доходів і видатків бюджетних установ. *Економіка та управління*. Вип. №2 (78), 2022. С. 147 – 155.

13. Гільорме Т.В., Лень А.В. Удосконалення бухгалтерського обліку касових та фактичних видатків бюджетної установи в умовах законодавчих змін. *Економіка і суспільство*. Вип. №19, 2018. С. 1232 – 1241.

14. Журавель Н.А. Організація обліку видатків на оплату праці працівників бюджетних установ. *Облік і оподаткування*. 2018. С. 24 – 27 с.

15. Павловська О.В. Видатки бюджетних установ: управлінський аспект. *Житомирський національний агроекологічний університет*. 2019. С. 37 – 38 с.

16. Крамаренко К.М. Роль облікової політики у забезпеченні ефективної діяльності бюджетних установ. *Ефективна економіка*. Вип. №10. 2021. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=9413> (дата звернення: 30.10.2023).

17. Зеленко С.В., Писаренко Т.М. Оцінка нормативно-правового забезпечення обліку господарської діяльності бюджетних установ. *Економічний форум*. Вип. №3. 2020. С. 130 – 137.

18. Писаренко Т.М., Нужна О.А., Тлущкевич Н.В. Організація роботи управлінського облікового персоналу в бюджетних установах: теоретичні, методичні та комунікативні аспекти. *Галицький економічний вісник*. Вип. №4(77). 2022. С. 64 – 69.

19. Писаренко Т.М. Організація управлінського обліку в бюджетних установах. *Економічний форум*. Вип. №1(3). 2020. С. 124 – 130.

20. Писаренко Т.М. Загальна характеристика державного фінансування сфери освіти України. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: Зб. наук. праць*. Вип. 15 (58). 2018. С. 163 – 171.

21. Тлущкевич Н.В. Формування собівартості платних освітніх послуг в управлінському обліку вищих навчальних закладів. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством*: матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 26 – 27 червня 2020 р.) / відп. ред. В.В. Чудовець. Випуск 12. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2020. 176 с. С. 155 – 159.

22. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 03.10.2023).

23. Консолідована фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №102, затв. Наказом МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text> (дата звернення: 03.10.2023).

24. Фінансова звітність за сегментами: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №103, затв. Наказом МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0088-11#Text> (дата звернення: 10.10.2023).

25. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №105, затв. Наказом МФУ від 25.01.2012 №52. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0200-12#Text> (дата звернення: 12.10.2023).

26. Зміни облікових оцінок та виправлення помилок: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №125, затв. Наказом

МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11#Text> (дата звернення: 12.10.2023).

27. Оренда: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №126, затв. Наказом МФУ від 24.12.2010 №1629. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/re18829?an=110&ed=2010_12_24 (дата звернення: 16.10.2023).

28. Виплати працівникам: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №132, затв. НФУ від 29.12.2011 №1798. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text> (дата звернення: 20.10.2023).

29. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 24.10.2023).

30. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ МФУ від 31.12.2013 №1203. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/342177_678647 (дата звернення: 24.10.2023).

31. Про структуру бюджетної класифікації України: Постанова ВРУ від 12.07.1996 №327/96. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/327/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 24.10.2023).

32. Про бюджетну класифікацію: Наказ МФУ від 14.01.2011 №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 01.11.2023).

33. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затв. Наказом МФУ від 12.03.2012 №333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 01.11.2023).

34. Як правильно обрати код економічної класифікації видатків бюджету: лист ДКСУ від 29.03.2017 №16 – 05/320 – 5167. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/listi-rozlyasnennya/zastosuvannyakekv/yak>

[pravilno-obrati-kod-ekonomichnoyi-klasifikatsiyi-vidatkiv/](#) (дата звернення: 25.10.2023).

35. Шумук О.О. Витрати бюджетних установ. *Сучасні тенденції розвитку обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 30 листопада 2023 р.). ВНУ ім. Лесі Українки, 2023.

36. Дошкільна освіта в Україні. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.11.2023).

37. Вища освіта в Україні. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.11.2023).

38. Повна загальна середня та професійно–технічна освіта в Україні. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.11.2023).

39. Показники діяльності підприємств. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності (2012 – 2020). Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 03.11.2023).

40. Шумук О.О. Статистична оцінка витрат закладів освіти. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. 340 с. С. 330 – 333.

41. Показники балансу підприємств. Необоротні та оборотні активи, власний капітал та зобов'язання підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2013-2022). Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 06.11.2023).

42. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності 2020 – 2021 р.

Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 06.11.2023).

43. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: Наказ МФУ від 24.01.2012 №44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення: 10.11.2023).