

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

(повне найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ
ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ
ОРГАНІЗАЦІЇ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПмз-21

Кожан Олена Олександрівна

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Зеленко Сергій Володимирович

(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2024 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2024 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

Завідувач кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«__» _____ 2024 року

З А В Д А Н Н Я НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

КОЖАН Олені Олександрівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і контролю виконання кошторису бюджетної організації

Керівник роботи: Зеленко Сергій Володимирович, к.е.н., доцент,

затверджені наказом закладу вищої освіти від «30» грудня 2023 року № 470/01-02.

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 06 грудня 2024 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 і статистична звітність за 2021-2023 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Оцінка наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах

1.2. Особливості організації обліку і контролю виконання кошторису

1.3. Нормативно-правова база організації обліку і контролю виконання кошторису

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

2.1. Статистична оцінка діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти

2.2. Організація обліку виконання кошторису

2.3. Організація контролю виконання кошторису

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета та завдання кваліфікаційної роботи магістра.
2. Переваги й недоліки кошторисного фінансування бюджетних установ.
3. Доходи і видатки бюджетних установ.
4. Динаміка кількості закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки.
5. Аналіз динаміки доходів, витрат і фінансових результатів Волинського обласного утвореного центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2021-2023 роки.
6. Документальне забезпечення операцій щодо виконання кошторису Волинського обласного утвореного центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК.
7. Контроль виконання кошторису Волинського обласного утвореного центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК.
8. Рекомендовані елементи облікової політики бюджетних установ.
9. Дані для побудови економетричної моделі для Волинського обласного утвореного центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки.

6. Консультанти розділів роботи

| Розділ | Прізвище, ініціали та посада консультанта | Підпис, дата | |
|-------------------|---|----------------|------------------|
| | | Завдання видав | Завдання прийняв |
| Розділ 1 | Зеленко С.В., доцент | | |
| Розділ 2 | Зеленко С.В., доцент | | |
| Розділ 3 | Зеленко С.В., доцент | | |
| Нормоконтроль | Писаренко Т.М., доцент | | |
| Консультант з ЕОМ | Талах Т.А., доцент | | |

7. Дата видачі завдання 19 вересня 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|-------|--|-------------------------------|----------|
| 1 | Обґрунтування теми | до 19.09.2023 р. | |
| 2 | Огляд літератури із досліджуваної проблеми | до 21.12.2023 р. | |
| 3 | Розділ 1 | до 05.03.2024 р. | |
| 4 | Розділ 2 | до 27.06.2024 р. | |
| 5 | Розділ 3 | до 01.11.2024 р. | |
| 6 | Висновки | до 12.11.2024 р. | |
| 7 | Формування переліку джерел посилання | до 15.11.2024 р. | |
| 8 | Формування додатків | до 19.11.2024 р. | |
| 9 | Оформлення ілюстративного матеріалу | до 22.11.2024 р. | |
| 10 | Нормоконтроль | до 26.11.2024 р. | |
| 11 | Інструментальна перевірка на академічний плагіат | до 04.12.2024 р. | |
| 12 | Представлення кваліфікаційної роботи до захисту | до 06.12.2024 р. | |

Здобувач вищої освіти _____

(підпис)

(Кожан О.О.)

(прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи _____

(підпис)

(Зеленко С.В.)

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Кожан О.О. Організація обліку і контролю виконання кошторису бюджетної організації. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2024. 76 с.

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

У першому розділі проведено оцінку наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах, охарактеризовано особливості організації обліку і контролю виконання кошторису та нормативне забезпечення організації обліку і контролю виконання кошторису.

У другому розділі проведено статистичну оцінку діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти, надано характеристику організації обліку і контролю виконання кошторису на підприємствах досліджуваної галузі.

У третьому розділі подано напрями вдосконалення організації обліку й контролю виконання кошторису бюджетних установ в частині деталізації інформації щодо доходів і видатків в обліковій політиці, контролю виконання кошторису та використання економіко-математичних методів для моделювання та прогнозування показників кошторису.

Основний зміст роботи викладено на 62 сторінках. Робота містить 11 таблиць, 10 рисунків, перелік джерел посилання із 56 найменувань та 2 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності організації.

Ключові слова: кошторис, видатки, доходи, послуги, облік, контроль, бюджетна організація.

ANNOTATION

Kozhan O.O. Organization of accounting and control of the budget execution at a budgetary organization. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2024. 76 p.

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

In the first section, an assessment of the scientific heritage on accounting and control of budget execution in budgetary institutions was carried out, the peculiarities of the organization of accounting and control of budget execution and regulatory support for the organization of accounting and control of budget execution were characterized.

In the second section, a statistical assessment of the activity of budgetary institutions in the field of providing other types of education was carried out, a description of the organization of accounting and control of the execution of estimates at enterprises of the studied industry was provided.

In the third section, directions for improving the organization of accounting and control of the implementation of estimates of budgetary institutions in terms of detailing information on income and expenses in the accounting policy, control of the implementation of the estimate and the use of economic and mathematical methods for modeling and forecasting the indicators of the estimate are presented.

The main content of the work is presented on page 62. The work contains 11 tables, 10 figures, a list of reference sources with 56 titles and 2 appendices.

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

Keywords: services, costs, production costs, cost, accounting, control, gas distribution companies.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АПК – Агропромисловий комплекс

БКУ – Бюджетний кодекс України

ДКС – Державна казначейська служба

НП(С)БОДС – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі

МФУ – Міністерство фінансів України

КВЕД - Класифікація видів економічної діяльності

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП | 8 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ | 12 |
| 1.1. Оцінка наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах | 12 |
| 1.2. Особливості організації обліку і контролю виконання кошторису | 20 |
| 1.3. Нормативно-правова база організації обліку і контролю виконання кошторису | 24 |
| Висновки до розділу 1 | 29 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ | 31 |
| 2.1. Статистична оцінка діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти | 31 |
| 2.2. Організація обліку виконання кошторису | 40 |
| 2.3. Організація контролю виконання кошторису | 45 |
| Висновки до розділу 2 | 49 |
| РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ | 52 |
| Висновки до розділу 3 | 58 |
| ВИСНОВКИ | 59 |
| ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ | 63 |
| ДОДАТКИ | 70 |

ВСТУП

Актуальність теми. Кошторис, як основний документ установ і організацій, що фінансуються з державного бюджету, впливає на результати діяльності, так як включає усі заплановані доходи і видатки. Разом з тим, в процесі діяльності фактичні доходи і видатки не завжди збігаються з визначеними бюджетом, що відображається при контролі виконання кошторису. Організація і методика обліку й контролю виконання кошторису залежить від особливостей діяльності бюджетних установ. Належна організація обліку і контролю доходів і видатків сприяє належному контролю виконання кошторису за їх цільовим та ефективним використанням.

Теоретичні та практичні аспекти організації обліку і контролю виконання кошторису бюджету досліджували автори дисертаційних праць – Левицька С.Л., Хорунжак Н.М., Владімірова Н.П., Дорошенко О.О., Заячківська О.В., Іваськевич Х.І., Кондратюк І.О., Котова С.С., Кошинець М.І., Метелиця В.М., Рак Г.В., Титикало В.С., Тищенко Т.Я., Федів Р.Є., Шевченко С.О., а також автори наукових статей – Васильєва В.Г., Таргонська О.С., Гончар В.П., Чеховський С.О., Гунько К.А., Даценко Г.В., Зеленко С.В., Писаренко Т.М., Мезенцева Н.М., Нужна О.А., Глущкевич Н.В., Суліменко Л.А. та інші.

При цьому, питання організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ потребують подальших досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту 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 й методичних положень та надання практичних рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах.

Завдання кваліфікаційної роботи магістра:

- провести оцінку наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах;
- охарактеризувати особливості організації обліку і контролю виконання кошторису;
- охарактеризувати нормативно-правову базу організації обліку і контролю виконання кошторису;
- надати статистичну оцінку діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти;
- провести статистичну оцінку діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти;
- охарактеризувати галузеві особливості організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ;
- надати пропозиції по вдосконаленню організації обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах.

Об'єктом дослідження є організація обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах

Предметом дослідження є теоретичні, методичні і практичні аспекти організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ.

Методи дослідження. При написанні роботи використовувалися загальнонаукові методи й прийоми. Для дослідження теорії і практики організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ використані методи опису і пізнання, індукції та дедукції, аналіз, синтез, узагальнення й порівняння; для оцінки діяльності бюджетних установ – аналіз, порівняння, графічний метод, статистичні і математичні методи та інші.

Інформаційною базою дослідження є правові акти України, що регулюють організацію обліку і контролю виконання кошторису та діяльність бюджетних установ, національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі економіки, порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ,

положення, інструкції, наукові праці і дисертації, Інтернет-ресурси. Кваліфікаційна робота виконувалася за статистичними даними України та обліку і звітності бюджетної установи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розробці практичних рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ:

набуло подальшого розвитку:

– організація обліку та контролю виконання кошторису бюджетних установ, зокрема запропоновано: в обліковій політиці деталізувати доходи і видатки загального і спеціального фонду за конкретними джерелами їх виникнення та понесення (з конкретними статтями) відповідно до затвердженої форми кошторису; види внутрішнього контролю виконання кошторису та основні етапи його проведення;

– використання економіко-математичних методів для моделювання та прогнозування величини витрат від суми доходів бюджетної установи.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні пропозицій автора у практичну діяльність бюджетних установ, що дозволить покращити організацію обліку й контролю виконання кошторису. Рекомендації автора використані в практичній діяльності Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК, про що зазначено у рецензії з установи.

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: X Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами» (м. Луцьк, 6 грудня 2024р.).

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 62 сторінках. Робота містить 11 таблиць, 10 рисунків, перелік джерел посилання із 56 найменувань та 2 додатки.

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 контролю виконання кошторису бюджетної установи» проведено оцінку наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах, охарактеризовано особливості організації обліку і контролю виконання кошторису та нормативне забезпечення організації обліку і контролю виконання кошторису.

У розділі 2 «Організація обліку і контролю виконання кошторису бюджетної установи» проведено статистичну оцінку діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти, надано характеристику організації обліку і контролю виконання кошторису на підприємствах досліджуваної галузі.

У розділі 3 «Напрями вдосконалення організації обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах» подано напрями вдосконалення організації обліку й контролю виконання кошторису бюджетних установ в частині деталізації інформації щодо доходів і видатків в обліковій політиці, контролю виконання кошторису та використання економіко-математичних методів для моделювання та прогнозування показників кошторису.

Висновки узагальнюють результати кваліфікаційної роботи магістра.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1. Оцінка наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах

Відповідно до зазначеного у статті 2 Бюджетного кодексу України, «бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими» [1].

Подамо також визначення кошторису бюджетної установи: «кошторис – основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень» [1].

Визначившись із основними поняттями, перейдемо безпосередньо до систематизації наукових досліджень за обраною тематикою. Питаннями теорії, методики та практики обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ розглядаються у працях науковців, серед яких здобувачі наукових ступенів доктора економічних наук (Левицька С.Л. [2], Хорунжак Н.М. [3]) і кандидата економічних наук (Владімірова Н.П. [4], Дорошенко О.О. [5], Заячківська О.В. [6], Іваськевич Х.І. [7], Кондратюк І.О. [8], Котова С.С. [9], Кощинець М.І. [10], Метелиця В.М. [11], Рак Г.В. [12], Титикало В.С. [13], Тищенко Т.Я. [14], Федів Р.Є. [15], Шевченко С.О. [16]), а також автори наукових статей (Васильєва В.Г., Таргонська О.С. [17], Гончар В.П., Чеховський С.О. [18], Гунько К.А. [19], Даценко Г.В. [20], Зеленко С.В.,

Писаренко Т.М. [21], Мезенцева Н.М., Ковальчук О.В. [22], Писаренко Т.М., Нужна О.А., Тлущкевич Н.В. [23], Суліменко Л.А., Цегельник Н.І. [24] та інші.

Так, метою діяльності бюджетних установ є не отримання прибутків, а, як зазначає Левицька С.О., «статутна діяльність неприбуткових організацій передусім націлюється на раціональне використання отриманого цільового фінансування та бюджетних коштів на основі попередньо затвердженого кошторису доходів та витрат» [2].

Кошторис бюджетної установи складається з метою забезпечення діяльності установи та виконання тих функцій, які не неї покладені. Кошторис є водночас важливим інструментом планування діяльності бюджетної установи і контролю її фінансової діяльності.

Зазначимо, що побудова раціональної та ефективної системи організації і методики бухгалтерського обліку та контролю результатів виконання кошторису бюджетної установи є важливим аспектом в управлінні її діяльністю.

Однак, як зауважують вчені Васильєва В.Г. і Таргонська О.С., «в сучасному науковому середовищі визначення поняття контролю формування і виконання кошторису бюджетної установи відсутнє. Натомість існують цікаві погляди щодо визначення поняття «контроль», «контроль у бюджетних установах», «кошторис бюджетної установи»» [17].

Тому названі автори подають власне визначення: «Організація контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи - це сукупність заходів, спрямованих на перевірку доцільності кожної статті кошторису, дотримання встановлених меж асигнувань і з'ясування причин їх відхилення (при наявності), з метою підтвердження ефективності використання бюджетних коштів» [17].

Аналогічне трактування подане у праці Мезенцева Н.М. і Ковальчук О.В., при цьому автори наголошують: «Систематичний контроль за виконанням кошторису, формуванням видатків та цільовим використанням коштів бюджетних установ здійснюють їх працівники: бухгалтери, економісти та

працівники фінансових інспекцій. Такий контроль починається вже на етапі складання кошторису і закінчується аналізом його виконання» [22].

Суліменко Л.А., Цегельник Н.І., зосереджують увагу в своєму дослідженні на теоретичних і практичних проблемах здійснення витрат і видатків бюджетних установ, адже, на думку вчених, «видатки бюджетних установ є важливою складовою загальнодержавних видатків, вираженням економічних відносин, що виникають при використанні державних та місцевих бюджетних коштів» [24]. Також автори наводять власні міркування стосовно визначення витрат та видатків бюджетної установи:

– видатки бюджетних установ – це «суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, що спрямовуються на здійснення програм та заходів, затверджених кошторисом» [24];

– видатки – це «витрати, що здійснює бюджетна установа для забезпечення виконання своїх функцій, які підтверджуються оформленими документами» [24].

Гончар В.П., Чеховський С.О. визначають переваги і недоліки кошторисного фінансування як методу фінансового забезпечення бюджетних установ (рис. 1.1), при цьому зазначають, що «кошторисне фінансування бюджетних установ передбачає жорсткий і постійний контроль за використанням фінансових ресурсів. Обґрунтовані показники кошторису є орієнтиром для формування норм видатків, що, безумовно, сприяє дієвості та надійності контролю» [18].

Значну увагу в своїх дослідженнях приділяють науковці внутрішньому контролю, який визначено згідно Бюджетного кодексу України як «комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління» [1].

| Кошторисне фінансування бюджетних установ | |
|--|--|
| Переваги | Недоліки |
| «Забезпечення відповідності доходної та видаткової частин кошторису» | «Відсутність достатніх стимулів для раціонального та ефективного господарювання» |
| «Жорсткий та постійний контроль за витрачанням фінансових ресурсів» | «Обмежена фінансова автономія бюджетних установ» |
| | «Відсутність взаємозв'язку між рівнем фінансування бюджетної установи та результатами її діяльності» |

Рисунок 1.1 Переваги й недоліки кошторисного фінансування бюджетних установ

Джерело: [18].

Як вірно зазначає Іваськевич Х.І., «метою внутрішнього контролю є забезпечення достатньої впевненості керівництва бюджетних установ у досягненні належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності; у виконанні встановлених законодавством та керівництвом норм і правил; належному захисті активів від втрат. Тобто, внутрішній контроль – це управлінський контроль, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі, тому внутрішній контроль не повинен розглядатися як окрема система органів державного і комунального сектору. Внутрішній контроль також повинен давати змогу викладати управлінське судження та виявляти ініціативу з метою підвищення ефективності і результативності діяльності, а також зниження витрат» [7].

Для бюджетних установ, фінансування діяльності яких відбувається за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів, метою внутрішнього контролю є не тільки співставлення здійснених видатків із одержаними доходами, а також забезпечення ефективного і цільового використання бюджетних коштів, контроль за видатками.

Мезенцева Н.М. і Ковальчук О.В. виділяють такі проблемні напрямки, які виникають при веденні бухгалтерського обліку в бюджетних установах:

- «виконання бюджетів за видатками відбувається через виділення асигнувань замість ефективнішої системи – погашення зобов'язань;
- недоліки у формулюванні облікових визначень, які б повністю враховували загальноекономічні позиції та облікові елементи;
- створення нормативно-правового та науково-методологічного забезпечення з процедури наближення методики обліку в бюджетних установах України до міжнародних стандартів» [22].

Крім того, Мезенцева Н.М. і Ковальчук О.В. наголошують на такому вагомому недоліку, як відсутність єдиного підходу до визначення переліку напрямків використання бюджетних коштів за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету в плані асигнувань та кошторисі. Так, план асигнувань складається за місяцями звітного року із зазначенням лише захищених статей, у той час як кошторис містить більшу деталізацію кодів за надходженнями і видатками. Такі розбіжності з практичного погляду потребують як від працівників бухгалтерії Державної казначейської служби, так і бухгалтерів бюджетної установи здійснення значної деталізації надходжень і видатків у додаткових листах – розшифровках, що призводить до нерівномірності завантаження облікових працівників та збільшення обсягу роботи» [22].

Розглянемо пропозиції та рекомендації науковців, які є авторами дисертаційних досліджень, у напрямку вдосконалення обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах.

Так, Левицька С.Л. пропонує удосконалити «діючу методику проведення внутрішнього контролю операцій, що мають зовнішнє фінансування. На відміну від наявних підходів доведено доцільність доповнити процедури системи внутрішнього контролю практикою аудиту, що забезпечить підконтрольність використання організаціями отриманого фінансування» [2].

Для гармонізації даних бухгалтерського обліку та показників виконання кошторису небюджетних неприбуткових організацій автором (Левицька С.Л.) опрацьовано методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів та витрат за касовим методом шляхом запровадження транзитних рахунків» [2]. На думку вченої, врахування запропонованої методики дозволить «розширити межі аналітичного обліку витрат за напрямками статутної діяльності і за проектами, що мають цільове фінансування, та доходів за джерелами фінансування. За цих умов сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» закривається на рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (оскільки отриманий прибуток не може бути розподілений між членами організації)» [2].

Хорунжак Н.М. стверджує, що «модернізація бухгалтерського обліку передбачає досягнення підвищення ефективності діяльності бюджетних установ. Невід'ємною складовою, здатною посилити позитивний вплив модернізаційних заходів, є дієвий контроль виконання кошторису. Облік, виступаючи основою формування кошторисних показників, одночасно забезпечує базу здійснення контролю показників, обґрунтованих в даному планово-фінансовому документі. Водночас бухгалтерський облік теж є об'єктом контролю, оскільки в результаті здійснення останнього встановлюється достовірність облікових даних і їх відповідність чинному законодавству. Одним з найпоширеніших способів контролю є встановлення відхилень від заданих параметрів. З цієї позиції кошторис слід визнати відправною точкою контролю за видатками бюджетних установ» [3].

В свою чергу, Заячківська О.В. удосконалює «організаційне забезпечення управлінського обліку доходів і витрат бюджетних медичних закладів через удосконалення методичних підходів до формування кошторису доходів і витрат за умов використання програмно-цільового методу, що підвищує точність і достовірність формування кошторисних призначень» [6].

Також автором (Заячківська О.В.) розроблено «систему документального забезпечення обліку доходів, видатків і витрат бюджетних медичних закладів

шляхом застосування запропонованих форм планових і звітних документів: «Кошторис надходжень і видатків грошових коштів», «Кошторис доходів і витрат», що підвищить інформативність бухгалтерського обліку доходів та видатків» [6]. Заслуговують на увагу такі пропозиції та розробки автора: «синтетичний і аналітичний облік доходів і видатків як загального, так і спеціального фонду (в частині відкриття нових субрахунків та розробленої кореспонденції рахунків з обліку доходів загального фонду, яка базується на принципі нарахування), що забезпечує відображення операцій з доходами та видатками в системі бухгалтерського обліку» [6].

Напрямки вдосконалення контролю Заячківська О.В. вбачає у подальшому розвитку організації «внутрішнього контролю доходів і видатків в бюджетних медичних закладах в частині розробки стадій контролю рівня витрат, нормативної карти витрат з придбання медикаментів, а також розробки Положення про організацію внутрішнього контролю, що дозволяє розподілити права і обов'язки при виконанні контролю та дотримуватися обґрунтованої послідовності контрольних дій» [6].

Кондратюк І.О. в своєму дисертаційному дослідженні розробляє та обґрунтовує рекомендації «з удосконалення окремих теоретичних та методичних положень ведення бюджетного обліку, впровадження їх у практику, що сприятиме ефективному управлінню бюджетними коштами» [8], а саме:

– «розроблено рекомендації зі стандартизації витрат бюджетного сектору, що забезпечує адекватне відображення інформації про витрати в управлінському бюджетному обліку за єдиною їх класифікацією» [8];

– «запропоновано схему кодування рахунків управлінського обліку в частині виконання кошторисів. Це уможливило виокремлення витрат, що виникають при веденні певної діяльності, у розрізі напрямів її здійснення. Завдяки цьому формується інформація щодо ефективності виконання державних цільових програм та управління витратами» [8];

– «удосконалено методичні підходи до обліку доходів від виробничої діяльності розпорядників бюджетних коштів, що дозволило уточнити склад власних надходжень бюджетних установ та доходів спеціального фонду бюджетів» [8];

– «методику реєстрації облікової інформації за результатами виконання кошторисів у системі облікових реєстрів та окремі аналітично-довідкові таблиці, що зумовлює підвищення аналітичності облікової інформації, уможлиблює проведення аналітичних процедур, зокрема в процесі зіставлення та порівняння видатків із джерелами їх покриття, виявлення впливу факторів на результати виконання кошторисів» [8].

Кондратюк І.О. також доводить, що «бюджетний облік є системою, що складається з двох підсистем: обліку виконання бюджетів та обліку виконання кошторисів. Він призначений для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передання інформації в процесі управління бюджетними коштами внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття управлінських рішень» [8].

Автори наукових статей Мезенцева Н.М. і Ковальчук О.В. пропонують такі напрямки вдосконалення методики «складання і виконання кошторису видатків бюджетної установи:

1) підвищити її оперативність і аналітичність, для цього слід впорядкувати та уніфікувати й стандартизувати процес документування з урахуванням вимог новітнього програмного забезпечення;

2) залучити тимчасово вільні бюджетні кошти та їх залишки у розпорядників із метою здійснення першочергових бюджетних видатків, недопущення касових розривів у процесі виконання бюджетів» [22].

На нашу думку, врахування зазначених пропозицій та розробок в практичній діяльності бюджетних установ сприятиме налагодженню більш ефективної системи бухгалтерського обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах.

1.2. Особливості організації обліку і контролю виконання кошторису

Особливості організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ визначенні особливостями діяльності самих установ.

Бюджетні установи характеризуються певними особливостями діяльності, що відрізняє їх від інших суб'єктів господарювання (рисунк 1.2). «Бюджетні установи становлять значну частку суб'єктів господарювання України з важливим соціальним призначенням. Особливістю їх діяльності є фінансування господарських процесів за рахунок коштів відповідних бюджетів. Власне особливості їх фінансування і зумовлюють назву таких установ. Наявність спеціальних коштів не змінює статусу цих установ, оскільки можливість отримання таких коштів зумовлена діяльністю з використання ресурсів, отриманих за рахунок бюджетних коштів» [25]. Так, основне це те, що бюджетні установи не здійснюють виробничої діяльності і мають ознаку неприбутковості. Метою їх діяльності є виконання соціальних функцій в суспільстві через надання нематеріальних послуг, а не одержання прибутку.

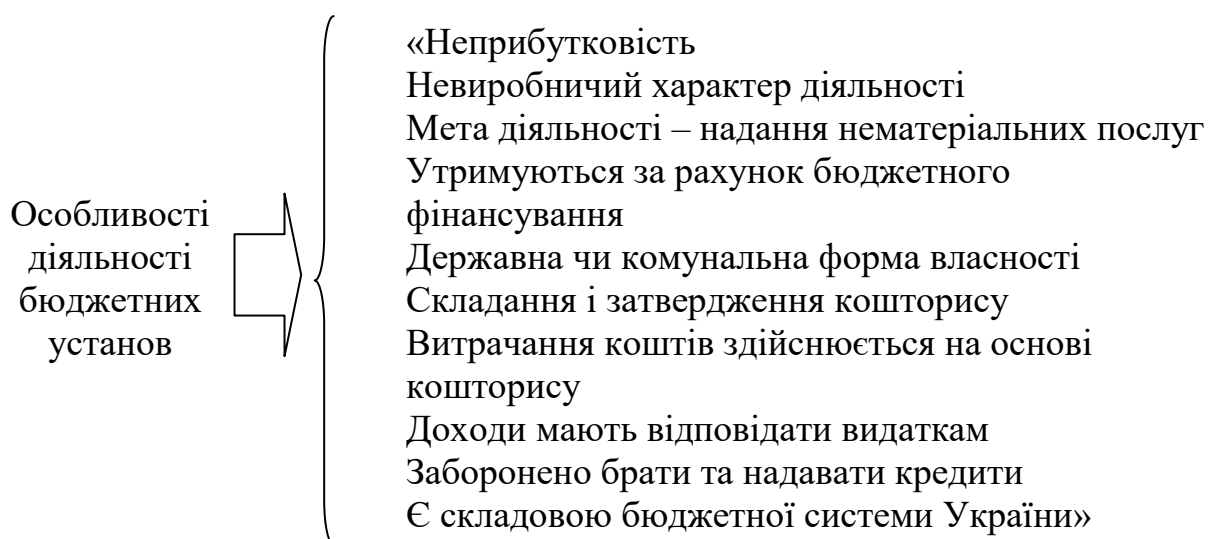


Рисунок 1.2 Особливості діяльності бюджетних установ.

Джерело: побудовано автором на основі [25].

Крім того, бюджетні установи «отримують фінансові ресурси для забезпечення своєї діяльності з бюджетів відповідних рівнів, а їх фінансовий стан визначається достатністю та своєчасністю надходжень фінансових ресурсів з бюджетів відповідних рівнів» [25].

Разом з тим, «установи, що утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності й виконання покладених на них функцій складають кошторис, який є важливим інструментом планування, так і контролю фінансової політики бюджетної установи. Розроблення кошторису бюджетної установи спрямоване на розв'язання основних завдань: визначення обсягу доходів і видатків, пов'язаних із діяльністю окремих структурних одиниць і підрозділів установи; забезпечення покриття видатків фінансовими ресурсами із різних джерел» [17].

У бюджетних установах облік і контроль виконання кошторису характеризується формуванням, відображенням і відповідністю доходів і видатків. Основним об'єктом обліку є саме видатки (витрати), і відповідно, доходи, які їх забезпечують. Видатки є цільовими витратами державного бюджету і здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого).

«Доходи бюджету - податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ» [1].

Доходи бюджету відображають усі надходження бюджетної установи, які вона отримує на виконання кошторису видатків та для надання безоплатних послуг.

Згідно Бюджетного кодексу України доходи і видатки поділяються за загальним і спеціальним фондом (рисунок 1.3-1.4.). Порядок формування доходів і видатків регулюють відповідні нормативні акти [1;26;27;28].

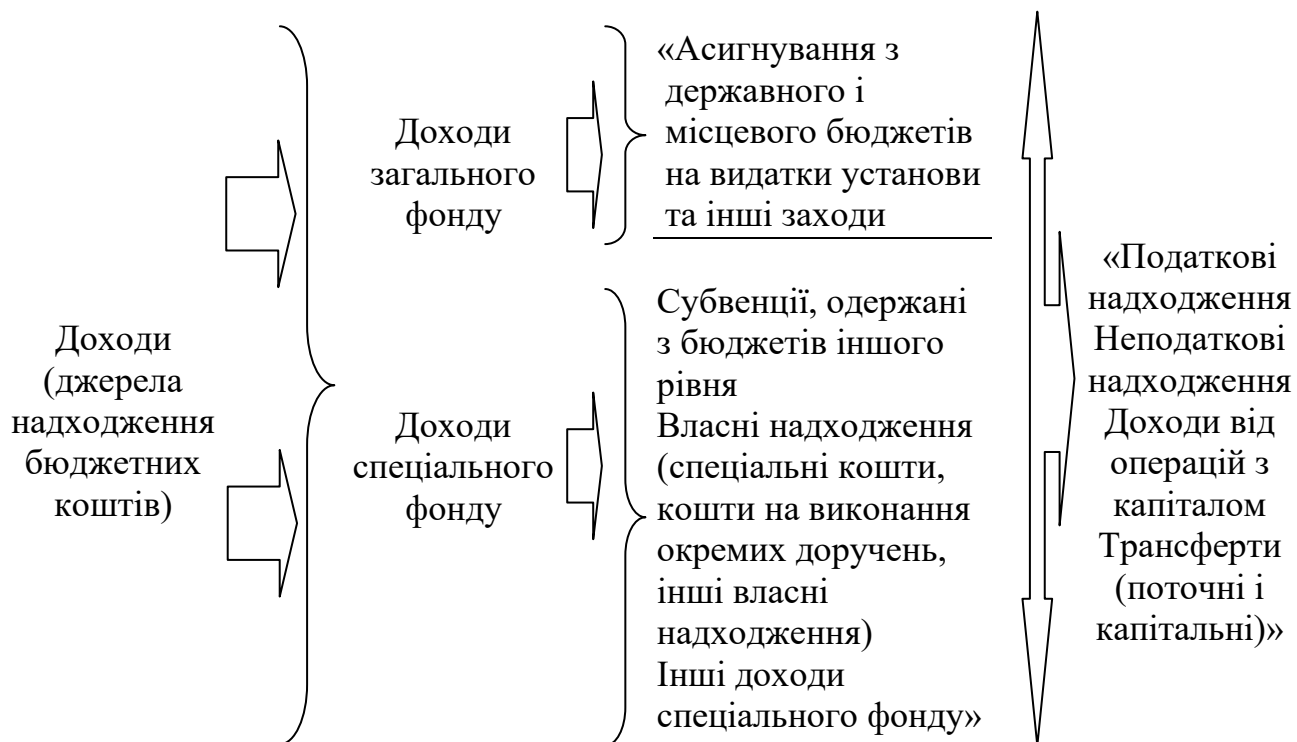


Рисунок 1.3 Доходи бюджетних установ.

Джерело: побудовано автором на основі [1;26;27].

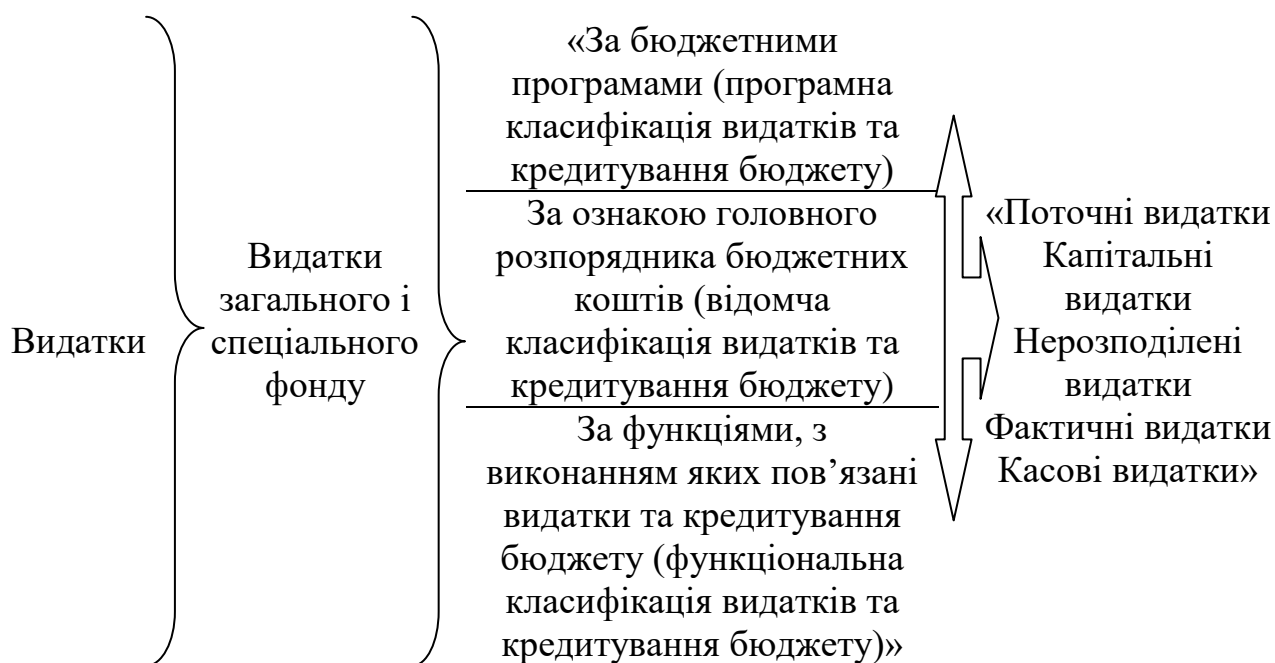


Рисунок 1.4 Видатки бюджетних установ.

Джерело: побудовано автором на основі [1;26;27;28].

Результат кошторису характеризується виконанням зазначених у ньому доходів і видатків та відповідни результатом – дефіцит (профіцит) бюджету. Взаємозв'язок доходів та видатків для формування кошторису наведено на рисунку 1.5.

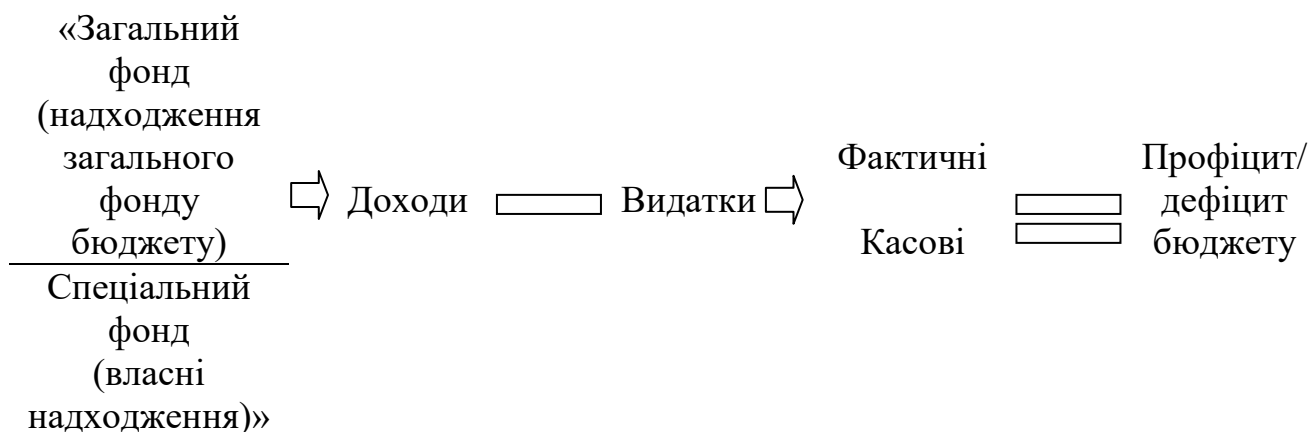


Рисунок 1.5 Взаємозв'язок доходів та видатків для формування кошторису.

Джерело: побудовано автором на основі [1;26;27;28].

Особливістю обліку бюджетних установ є і те, що застосовують інший план рахунків у державному секторі та складається бюджетна і фінансова звітність.

Доходи і витрати в Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі згруповані за загальним і спеціальним фондом. «Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга - номер синтетичного рахунку, третя - ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 - розпорядники бюджетних коштів; 2 - державні цільові фонди; 3 - державний бюджет; 4 - місцеві бюджети, 5 - рахунки органів Казначейства), четверта цифра - номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0)» [29;30].

Фінансова звітність бюджетних установ складається відповідно до НП(С)БОДС №101 «Подання фінансової звітності» [31], і характеризується виділенням в Балансі фінансових та нефінансових активів, і групуванням у інших формах звітності доходів і витрат за загальним та спеціальним фондом, обмінними і необмінними операціями [31].

Склад бюджетної звітності визначає Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування № 44 [32]. Для складання бюджетної звітності видатки поділяють на касові та фактичні. «Касовими видатками вважають всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державного казначейства для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом. Фактичні видатки, на відміну від касових, це дійсні видатки установи для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами. Облік касових і фактичних видатків ведеться за кодами економічної класифікації» [32].

Питання галузевих особливостей бюджетних установ нами розглядалися у праці [33].

Отже, особливості обліку бюджетних установ визначені особливостями їх діяльності та державним регулюванням і впливають на процес контролю виконання кошторису.

1.3. Нормативно-правова база організації обліку і контролю виконання кошторису

Нормативно-правова база організації обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах включає Бюджетний кодекс України [1], Закон України «Про Державний бюджет» [34], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35], Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ № 228 [36], Постанову «Про структуру бюджетної класифікації України» [26], Наказ МФУ «Про бюджетну класифікацію» [27], «Інструкцію щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкцію щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [28], План

рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [29], НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [31], НП(С)БОДС 135 «Витрати» [37], НП(С)БОДС 124 «Доходи» [38] та інші рекомендації [39], положення, інструкції й накази [32;40-42], інші акти.

Основними правовими документами, відповідно до яких ведуть облік, складають кошторис і здійснюють контроль виконання кошторису є Бюджетний кодекс України [1], Закон України «Про Державний бюджет» [34] та Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [35]:

- Бюджетним кодексом України «регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу» [1];

- Закон України «Про Державний бюджет» встановлює доходи і видатки бюджету за їх видами і розпорядниками на відповідний рік [34];

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [35].

«Бюджетні установи та організації, які утримуються за рахунок коштів бюджетів, для забезпечення своєї діяльності та виконання покладених на них функцій складають та затверджують кошторис доходів і видатків відповідно з бюджетними призначеннями. Бюджетне призначення це «головного розпорядника бюджетних коштів, надане цим Кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування» [1].

БКУ визначені основні терміни, які застосовуються в процесі формування і виконання кошторису бюджету, а також ведення обліку доходів і видатків бюджету (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1. – Основні терміни, які застосовуються в процесі формування і виконання кошторису бюджету

| Термін | Визначення |
|---|--|
| Кошторис | «основний плановий фінансовий документ бюджетної установи, яким на бюджетний період встановлюються повноваження щодо отримання надходжень і розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень» [1]. |
| Бюджетна класифікація | «єдине систематизоване згрупування доходів, видатків, кредитування, фінансування бюджету, боргу відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів» [1]. |
| Бюджетна програма | «сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [1]. |
| Бюджетне асигнування | «повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження» [1]. |
| Бюджетне зобов'язання | «будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому» [1]. |
| Бюджетний процес | «регламентований бюджетним законодавством процес складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання, а також контролю за дотриманням бюджетного законодавства» [1]. |
| Бюджетні кошти (кошти бюджету) | «належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету» [1]. |
| Видатки бюджету | «кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, 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 та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування» [1]. |
| Витрати бюджету | «видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [1]. |
| Доходи бюджету | «податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)» [1]. |
| Надходження бюджету | «доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів» [1]. |
| Власні надходження бюджетних установ | «надходження, отримані в установленому порядку бюджетними установами як плата за надання послуг, виконання робіт та цільових заходів, гранти, дарунки та благодійні внески, а також надходження від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності» [1]. |
| Дефіцит бюджету | «перевищення видатків бюджету над його доходами (з урахуванням різниці між наданням кредитів з бюджету та поверненням кредитів до бюджету)» [1]. |
| Профіцит бюджету | «перевищення доходів бюджету над його видатками (з урахуванням різниці між поверненням кредитів до бюджету та наданням кредитів з бюджету)» [1]. |
| Бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України | «один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року» [1]. |

Джерело: [1].

Кошторис бюджетної установи складається на основі Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ № 228 [36]. Так, згідно Порядку № 228, кошторис бюджетних установ має дві складові частини: «загальний фонд, який містить обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій або розподіл надання кредитів з бюджету за класифікацією кредитування бюджету; спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл за повною економічною класифікацією видатків на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій, або розподіл надання кредитів з бюджету згідно із законодавством за класифікацією кредитування бюджету» [36].

Форма кошторису затверджується МФУ. Затверджена дохідна частина кошторису є підставою для фінансування її видаткової частини.

Згідно п. 3 Порядку № 228 «установа незалежно від того, чи веде вона бухгалтерський облік самостійно, чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду за кожною виконуваною нею бюджетною програмою, а заклади фахової передвищої та вищої освіти, наукові установи та заклади охорони здоров'я також плани використання бюджетних коштів та помісячні плани використання бюджетних коштів» [36]. Крім того, установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності «затверджених та погоджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, а закладам фахової передвищої та вищої освіти, науковим установам та закладам охорони здоров'я також за наявності

затверджених та погоджених планів використання бюджетних коштів і помісячних планів використання бюджетних коштів» [36].

В цілому, нормативно-законодавчі акти, що регулюють облік і звітність в бюджетних установах наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. – Нормативно-законодавчі акти, що регулюють облік і звітність в бюджетних установах

| Нормативний акт | Характеристика |
|---|---|
| Наказ «Про бюджетну класифікацію» | «Визначає за кодами і найменуваннями види класифікації доходів бюджету, видатків бюджету (функціональна; відомча; економічна; кредитування бюджету; склад та структуру доходів і видатків бюджетних установ» [27]. |
| «Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» | «економічна класифікація видатків бюджету призначена для розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування» [28]. |
| План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі | «визначає перелік рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. За десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків» [29]. |
| «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» | «встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі» [30]. |
| НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» | «визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів» [31]. |
| «Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування» | «визначає склад та порядок складання місячної, квартальної (проміжної) і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів» [32]. |
| НП(С)БОДС 135 «Витрати» | «визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності» [37]. |
| НП(С)БОДС 124 «Доходи» | «визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій установ державного сектору, щодо класифікації доходів та їх визнання й оцінки» [38]. |
| «Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ» | «визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про операції з грошовими коштами, розрахунками в національній валюті із дебіторами та кредиторами бюджетних установ» [40]. |

Джерело: побудовано автором на основі [27-32;37;38;40].

При документуванні господарських операцій застосовують «Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [41] та Наказ МФУ

«Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [42].

Для обліку доходів Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 [29] передбачено клас рахунків 7 «Доходи», а для обліку витрат клас 8 «Витрати» [29].

Для складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати», НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», доходи і витрати поділяються від обмінних і необмінних операцій [31;37;38].

Результати виконання кошторису бюджетної установи та доходи і витрати, які призвели до дефіциту чи профіциту бюджету відображають згідно НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» у формі №2-дс «Звіт про фінансові результати», а саме у «розділі I «Фінансовий результат діяльності» - доходи і витрати за обмінними і необмінними операціями; профіти/дефіцит за звітний період; розділі II «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету»; розділі III «Виконання бюджету (кошторису) – доходи і витрати згідно кошторису» [31].

Безпосередньо у бюджетній установі організація обліку і контролю виконання кошторису бюджету визначена в Наказі про облікову політику та інших внутрішніх положеннях, які розробляють відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору» [39].

Висновки до розділу 1

1. Подана оцінка наукового надбання з питань обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах на основі дослідження дисертаційних праць, авторефератів дисертацій, наукових статей показала високий інтерес вчених до предмета дослідження. Науковці розглядають особливості діяльності бюджетних установ, теоретико-методичні аспекти за

темою дослідження (визначення кошторису, організації контролю формування та виконання кошторису бюджетної установи, витрат та видатків бюджетної установи), виділяють проблемні питання в обліку і контролі виконання кошторису в бюджетних установах і обґрунтовують шляхи їх вирішення через вдосконалення документального та організаційного забезпечення, модернізації обліку.

2. Особливості організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установ визначенні особливостями діяльності самих установ. Бюджетні установи повністю утримуються за рахунок державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими. У бюджетних установах облік і контроль виконання кошторису характеризується формуванням, відображенням і відповідністю доходів і видатків.

3. Правове забезпечення організації обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах включає Бюджетний кодекс України, Закон України «Про Державний бюджет», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ та інші положення, постанови й рекомендації. Безпосередньо облік та звітність в бюджетних установах регулюють НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 135 «Витрати», НП(С)БОДС 124 «Доходи», Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

2.1. Статистична оцінка діяльності бюджетних установ в сфері надання інших видів освіти

Розглянемо показники діяльності бюджетних установ в сфері освіти, діяльність яких відноситься до секції Р «Освіта», розділу 85 «Освіта», групи 85.5 «Інші види освіти» і класу 85.59 «Інші види освіти, н.в.і.у.» відповідно до КВЕД-2010 [43].

Клас 85.59 «Інші види освіти, н.в.і.у.» включає в себе, зокрема:

- «освіту, не обумовлену будь-якими рівнями;
- академічне навчання;
- діяльність навчальних центрів, які пропонують курси з корекції (додаткової підготовки з певної дисципліни);
- діяльність курсів з підвищення професійної кваліфікації;
- навчання комп'ютерній грамоті» [43].

Спочатку ознайомимось із показниками кількості закладів, які функціонують в Україні та у Волинській області й здійснюють зазначений вид економічної діяльності як основний, та зробимо висновки про динаміку цих показників (таблиця 2.1).

Таким чином, проаналізувавши подані в таблиці 2.1 дані, можемо зробити такі висновки. Загалом за період дослідження, як провести порівняння показників 2023 року з показниками 2014 року, то можемо спостерігати збільшення кількості закладів досліджуваного виду економічної діяльності як в Україні (на 162 од. або на 20,69%), так і у Волинській області (на 9 од. або на 64,39%). Однак напрям змін кількості закладів не був однаковий протягом всього періоду дослідження.

Таблиця 2.1. – Аналіз динаміки кількості закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки

| Рік | Кількість закладів, од. | | Питома вага кількості закладів Волинської області у кількості закладів України, % |
|------------------|-------------------------|-------------------|---|
| | Україна | Волинська область | |
| 2014 | 783 | 14 | 1,79 |
| 2015 | 783 | 14 | 1,79 |
| 2016 | 702 | 8 | 1,14 |
| 2017 | 799 | 10 | 1,25 |
| 2018 | 881 | 13 | 1,48 |
| 2019 | 1015 | 18 | 1,77 |
| 2020 | 1073 | 21 | 1,96 |
| 2021 | 1100 | 19 | 1,73 |
| 2022 | 782 | 22 | 2,81 |
| 2023 | 945 | 23 | 2,43 |
| 2023/2014, абс. | 162 | 9 | 0,65 |
| 2023/2014, відн. | 20,69 | 64,29 | x |
| 2023/2022, абс. | 163 | 1 | -0,38 |
| 2023/2022, відн. | 20,8 | 4,5 | x |

Джерело: розрахунки автора за даними [44].

До прикладу, кількість закладів, які надають інші види освіти, в Україні була стабільною у 2014-2015 роках (783 од.), однак у 2016 році зменшилась на 81 од. (10,3%). Протягом 2017-2021 років кількість таких закладів в Україні збільшувалась щороку в середньому на 10,0% і досягла у 2021 році найбільшого за період дослідження значення 1100 од. Однак у 2022 році знову спостерігаємо зменшення кількості закладів на 318 од. (29,6%).

Зазначимо, що така динаміка кількості закладів пояснюється тим, що дані «за 2014-2021 роки без тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях; дані за 2022-2023 роки наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії» [44].

У 2023 році відновились позитивна динаміка досліджуваного показника і, відповідно, зафіксовано зростання кількості закладів, які надають інші види освіти, в Україні на 163 од. (14,8%).

У Волинській області динаміка кількості закладів, які надають інші види освіти, подібна до динаміки загалом по Україні, однак періоди зменшення – не 2016 і 2022 роки, а 2016 і 2021 роки.

Так, кількість закладів, які надають інші види освіти, у Волинській області була стабільною у 2014-2015 роках (14 од.), однак у 2016 році зменшилась на 6 од. (42,9%). Протягом 2017-2020 років кількість таких закладів у Волинській області збільшувалась щороку в середньому на 31,2% і досягла у 2020 році значення 21 од. Однак у 2021 році знову спостерігаємо зменшення кількості закладів на 2 од. (11,1%).

У 2022-2023 роках відновились позитивна динаміка досліджуваного показника і, відповідно, зафіксовано зростання кількості закладів, які надають інші види освіти, у Волинській області на 3 од. (14,3%) у 2022 році і на 1 од. (5,3%) у 2023 році.

Графічно динаміка кількості закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки наведена на рисунку 2.1.

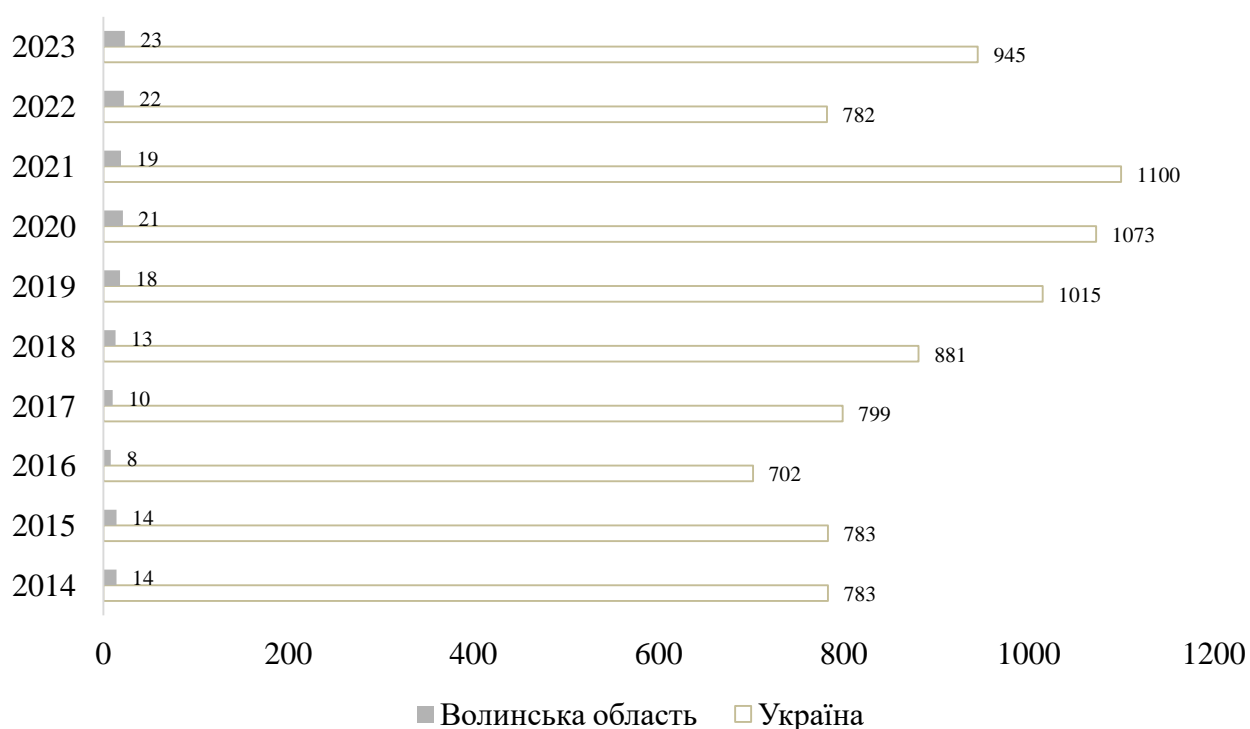


Рисунок 2.1 Динаміка кількості закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки, од.

Джерело: побудовано автором за даними [44].

За нашими спостереженнями, темпи зростання кількості закладів досліджуваного виду діяльності у Волинській області більш як 3 рази перевищує відповідний показник по Україні.

Питома вага кількості закладів які надають інші види освіти, у Волинській області у кількості закладів України протягом періоду дослідження складає близько 2% і коливається в діапазоні від 1,14% у 2016 році до 2,81% у 2022 році. У 2023 році порівняно з 2015 роком показник зріс на 0,65 відсоткових пункти, а у 2023 році порівняно з попереднім 2022 роком показник, навпаки, зменшився на 0,38 відсоткових пункти.

Далі ознайомимось із показниками кількості зайнятих працівників закладів, які функціонують в Україні та у Волинській області й здійснюють зазначений вид економічної діяльності як основний, та зробимо висновки про динаміку цих показників (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2. – Аналіз динаміки кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки

| Рік | Кількість зайнятих працівників, осіб | | Питома вага кількості зайнятих працівників у Волинській області у кількості зайнятих працівників в Україні, % |
|------------------|--------------------------------------|-------------------|---|
| | Україна | Волинська область | |
| 2014 | 4650 | к/с | - |
| 2015 | 5005 | 42 | 0,84 |
| 2016 | 4380 | 62 | 1,42 |
| 2017 | 4569 | 79 | 1,73 |
| 2018 | 4226 | 99 | 2,34 |
| 2019 | 6081 | 164 | 2,70 |
| 2020 | 5620 | 189 | 3,36 |
| 2021 | 5286 | 191 | 3,61 |
| 2022 | 4177 | 160 | 3,83 |
| 2023 | 4395 | 175 | 3,98 |
| 2023/2015, абс. | -610 | 133 | 3,14 |
| 2023/2014, відн. | -12,19 | 316,67 | x |
| 2023/2022, абс. | 218 | 15 | 0,15 |
| 2023/2022, відн. | 5,22 | 9,38 | x |

Джерело: розрахунки автора за даними [45].

Таким чином, проаналізувавши подані в таблиці 2.2 дані, можемо зробити такі висновки. Загалом за період дослідження, як провести порівняння показників 2023 року з показниками 2015 року, то можемо спостерігати

зменшення кількості зайнятих працівників у закладах досліджуваного виду економічної діяльності як в Україні (на 610 осіб або на 12,19%), так і у Волинській області (на 133 особи або на 316,67%).

По Україні ми також можемо провести порівняння показників 2023 року з показниками 2014 року і можемо спостерігати зменшення кількості зайнятих працівників у закладах досліджуваного виду економічної діяльності на 255 осіб або на 5,48%. Однак напрям змін кількості зайнятих працівників у цих закладах не був однаковий протягом всього періоду дослідження.

До прикладу, кількість зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, в Україні зростала у 2015, 2017, 2019 і 2023 роках. Відповідно, періоди зменшення показника – 2016, 2018 і 2020-2022 роки.

Отже, у 2023 році відновились позитивна динаміка досліджуваного показника і, відповідно, зафіксовано зростання кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, в Україні на 218 осіб (5,22%).

У Волинській області динаміка кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, відмінна від динаміки загалом по Україні, адже зафіксоване зменшення показника лише у 2022 році на 31 особу (16,2%).

Протягом 2016-2021 років кількість зайнятих працівників у таких закладах у Волинській області збільшувалась щороку в середньому на 30,4% і досягла у 2021 році найбільшого за весь період дослідження значення 191 особи. Однак у 2022 році знову зменшення кількості зайнятих працівників у таких закладах на 31 особу (16,2%).

У 2023 році відновились позитивна динаміка досліджуваного показника і, відповідно, зафіксовано зростання кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, у Волинській області на 15 осіб (9,4%).

За нашими спостереженнями, темпи зростання кількості працівників у закладах досліджуваного виду діяльності у Волинській області перевищує відповідний показник по Україні: у 2017 році відповідно 4,3% і 27,4%, у 2019 році відповідно 43,9% і 65,7%, у 2023 році відповідно 5,2% і 9,4%.

Питома вага кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, у Волинській області у кількості зайнятих працівників у закладах України протягом періоду дослідження складає близько 2% і коливається в діапазоні від 0,84% у 2015 році до 3,98% у 2023 році. У 2023 році порівняно з 2015 роком показник зріс на 3,14 відсоткових пункти, а у 2023 році порівняно з попереднім 2022 роком показник, навпаки, зменшився на 0,15 відсоткових пункти.

Графічно динаміка кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки наведена на рисунку 2.2.

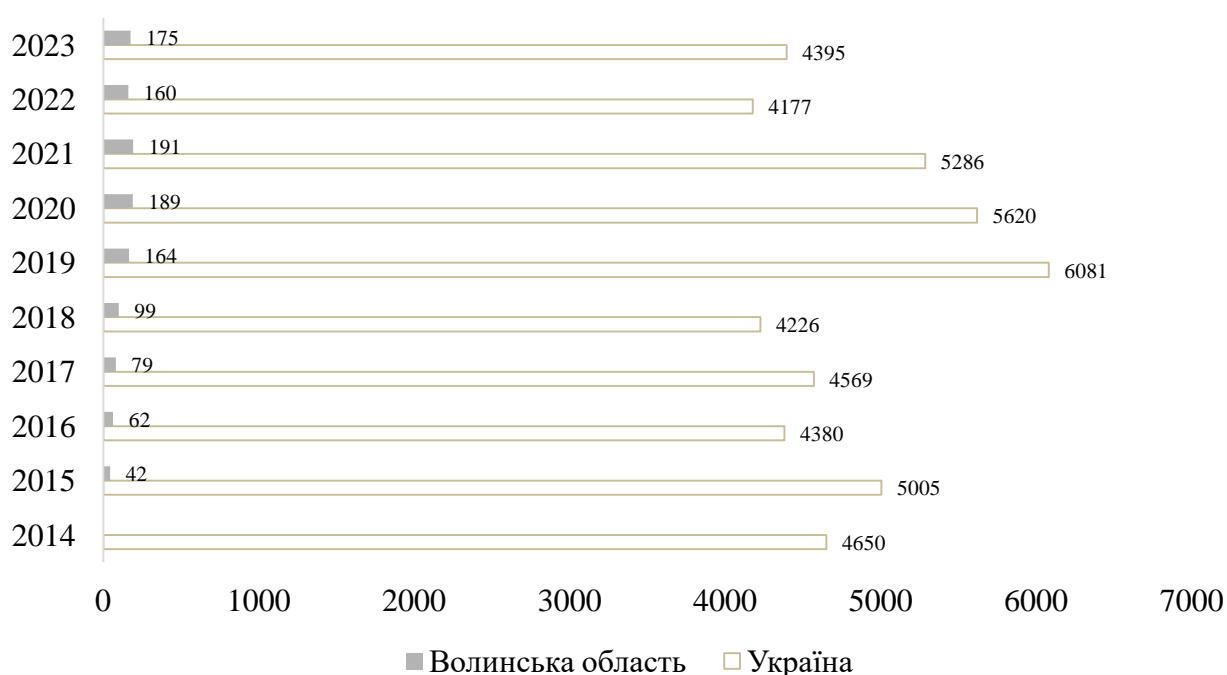


Рисунок 2.2 Динаміка кількості зайнятих працівників у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки, осіб

Джерело: побудовано автором за даними [45].

Далі ознайомимось із показниками обсягу наданих послуг у закладах, які функціонують в Україні та у Волинській області й здійснюють зазначений вид економічної діяльності як основний, та зробимо висновки про динаміку цих показників (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3. – Аналіз динаміки обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки

| Рік | Обсяг наданих послуг, тис. грн. | | Питома вага обсягу наданих послуг у Волинській області у обсягу наданих послуг в Україні, % |
|------------------|---------------------------------|-------------------|---|
| | Україна | Волинська область | |
| 2014 | 518557,8 | к/с | - |
| 2015 | 668438 | 4697,3 | 0,70 |
| 2016 | 748415,4 | 6727,6 | 0,90 |
| 2017 | 854640 | 13074 | 1,53 |
| 2018 | 1114495,8 | 23531 | 2,11 |
| 2019 | 1720375,6 | 52107,3 | 3,03 |
| 2020 | 1815652,3 | 60129,7 | 3,31 |
| 2021 | 2112018,2 | 74195,2 | 3,51 |
| 2022 | 1545535 | 79819,8 | 5,16 |
| 2023 | 2467622,3 | 111870,0 | 4,53 |
| 2023/2015, абс. | 1799184,3 | 107172,7 | 3,83 |
| 2023/2015, відн. | 269,16 | 2281,58 | x |
| 2023/2022, абс. | 922087,3 | 32050,2 | -0,63 |
| 2023/2022, відн. | 59,66 | 40,15 | x |

Джерело: розрахунки автора за даними [46].

Таким чином, проаналізувавши подані в таблиці 2.3 дані, можемо зробити такі висновки. Загалом за період дослідження, як провести порівняння показників 2023 року з показниками 2015 року, то можемо спостерігати збільшення обсягу наданих послуг у закладах досліджуваного виду економічної діяльності як в Україні (на 1799184,3 тис. грн. або на 269,16%, або у 3,7 рази), так і у Волинській області (на 107172,7 тис. грн. або на 2281,58%, або у 23,8 рази).

По Україні ми також можемо провести порівняння показників 2023 року з показниками 2014 року і можемо спостерігати збільшення обсягу наданих послуг у закладах досліджуваного виду економічної діяльності на 1949064,5 тис. грн. або на 375,86%. Однак напрям змін обсягу наданих послуг у цих закладах не був однаковий протягом всього періоду дослідження.

До прикладу, обсяг наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні зростав протягом всього періоду дослідження, за винятком 2022 року, коли спостерігається зменшення обсяг наданих послуг цими закладами на 566483,2 тис. грн. (26,8%).

Однак у 2023 році відновились позитивна динаміка досліджуваного показника і, відповідно, зафіксовано зростання обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні на 922087,3 тис. грн. (59,7%).

У Волинській області динаміка обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, подібна до динаміки загалом по Україні, причому показник має постійну позитивну динаміку до зростання.

Протягом 2016-2023 років обсяг наданих послуг у таких закладах у Волинській області збільшувалась щороку в середньому на 53,2% і досяг у 2023 році найбільшого за весь період дослідження значення 111870,0 тис. грн.

Графічно динаміка обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки наведена на рисунку 2.3.

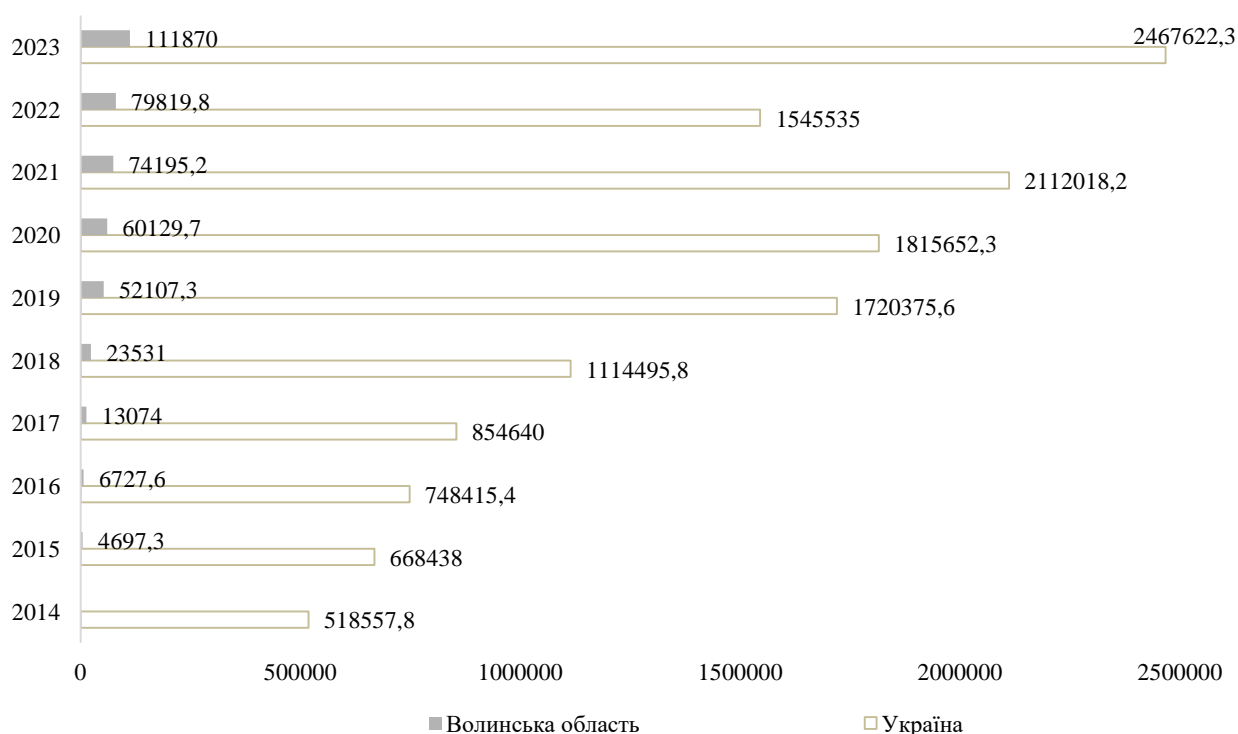


Рисунок 2.3 Динаміка обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки, тис. грн.

Джерело: побудовано автором за даними [46].

За нашими спостереженнями, темпи зростання обсягу наданих послуг у закладах досліджуваного виду діяльності у Волинській області протягом 2016-

2021 років перевищує відповідний показник по Україні від 1,4 рази у 2021 році до 6,6 рази у 2017 році.

Питома вага обсягу наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, у Волинській області у обсягу наданих послуг у закладах України протягом періоду дослідження зростає від 0,70% у 2015 році до 5,16% у 2022 році. У 2023 році порівняно з 2015 роком показник зріс на 3,83 відсоткових пункти, а у 2023 році порівняно з попереднім 2022 роком показник, навпаки, зменшився на 0,63 відсоткових пункти.

Оцінка обсягів наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та Волинській області нами розглядалася у праці [47].

Проведемо аналіз динаміки доходів і витрат, а також фінансових результатів одного із закладів Волинської області, а саме бюджетної установи – Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК (ВОУЦ АПК), основним видом економічної діяльності якого є 85.59 «Інші види освіти, н.в.і.у.» [48;49] (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4. – Аналіз динаміки доходів, витрат і фінансових результатів Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2021-2023 роки

| Показник | Значення показника, грн. | | | Відхилення | | | |
|---|--------------------------|---------|----------|-----------------|---------------|---------------|---------------|
| | | | | Абсолютне, грн. | | Відносне, % | |
| | 2021 | 2022 | 2023 | 2022/ 2021 | 2023/ 2022 | 2022/ 2021 | 2023/ 2022 |
| Доходи | | | | | | | |
| Бюджетні асигнування | 2469300 | 2770626 | 2638423 | 301326 | -132203 | 12,2 | -4,8 |
| Доходи від надання послуг (виконання робіт) | 7516351 | 5806365 | 8284161 | -1709986 | 2477796 | -22,8 | 42,7 |
| Трансферти | - | 400000 | 120000 | 400000 | -280000 | - | -70,0 |
| Інші доходи від необмінних операцій | - | - | 15955 | - | 15955 | - | |
| Усього доходів | 9985651 | 8976991 | 11058539 | -1008660 | 2081548 | -10,1 | 23,2 |
| Витрати | | | | | | | |
| Витрати на виконання бюджетних програм | 2482373 | 2811554 | 2690019 | 329181 | -121535 | 13,3 | -4,3 |
| Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) | 5965641 | 5847160 | 7498061 | -118481 | 1650901 | -2,0 | 28,2 |
| Інші витрати за обмінними операціями | 39457 | 17271 | 19709 | -22186 | 2438 | -56,2 | 14,1 |
| Усього витрат | 8487471 | 8675985 | 10207789 | 188514 | 1531804 | 2,2 | 17,7 |
| Профіцит | 1498180 | 301006 | 850750 | -1197174 | 549744 | -79,9 | 182,6 |

Джерело: розрахунки автора за даними фінансової звітності.

Таким чином, проаналізувавши подані в таблиці 2.4 дані, можемо зробити такі висновки. Доходи установи перевищують витрати протягом всього періоду дослідження, тому чистий фінансовий результат – профіцит.

Якщо провести порівняння показників 2022 року з показниками 2021 року, то можемо спостерігати зменшення доходів установи на 1008660 грн. (10,1%) і збільшення витрат на 188514 грн. (2,2%). Як результат – у 2022 році спостерігаємо зменшення профіциту на 1197174 грн. (79,9%).

У 2023 році протилежна ситуація – збільшення доходів установи на 2081548 грн. (23,2%) і збільшення витрат на 1532804 грн. (17,7%). Як результат – у 2023 році спостерігаємо збільшення профіциту на 549744 грн. (182,6%).

Отже, нами проведена статистична оцінка діяльності закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки за такими даними: кількість закладів, кількість зайнятих працівників і обсяг наданих послуг. Також проведено аналіз динаміки доходів, витрат і фінансового результату однієї із бюджетних установ Волинської області, які надають інші види послуг, а саме ВОУЦ АПК за 2021-2023 роки. Встановлено, що протягом періоду дослідження установа має профіцит, який до того ж у 2023 році зріс у 2,8 рази.

2.2. Організація обліку виконання кошторису

Особливості організації обліку у бюджетних установах визначені обліковою політикою (Наказ про облікову політику), яка формується головним бухгалтером відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35] та Методичних рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [39].

У Волинському обласному учбовому центрі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК (ВОУЦ АПК) бухгалтерія включає головного бухгалтера і бухгалтера (спеціаліста I категорії). В установі діє

Положення про бухгалтерську службу. Так, головний бухгалтер ВОУЦ АПК в цілому організовує та контролює роботу бухгалтерії. Посадовими інструкціями ВОУЦ АПК визначені функції, права, обов'язки та відповідальність працівників бухгалтерії (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – Посадові обов'язки головного бухгалтера і бухгалтера Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК

| Посада | Обов'язки |
|--------------------|--|
| Головний бухгалтер | «Організація бухгалтерського обліку; контроль за використанням ресурсів і збереженням майна учбового центру; складання фінансової і бюджетної звітності; контроль за веденням касових операцій; участь в інвентаризації; прийом первинної документації і її контроль; облік коштів, що надходять, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, витрат і доходів, результатів діяльності учбового центру, а також фінансових, розрахункових і кредитних операцій; складання звітних калькуляцій собівартості продукції, робіт (послуг); розрахунки заробітної плати, тарифікація педагогічних працівників; нарахування і перерахування платежів до державного бюджету та інших зобов'язань (заробітної плати працівників учбового центру, податків та інших виплат і платежів, заборгованостей банкам за позики); збереження бухгалтерських документів і здача в архів» [48]. |
| Бухгалтер | «Ведення бухгалтерського обліку діяльності учбового центру; прийом первинної документації з відповідних ділянок обліку та її контроль; участь в інвентаризації; складання і подання статистичної звітності із праці; нарахування заробітної плати працівникам учбового центру; облік матеріальних цінностей; складання квартальних і річного бухгалтерських звітів, звітів по ЄСВ; нарахування оплати за проживання мешканцям гуртожитку; податковий розрахунок сум доходу (форма 1ДФ); персоналізований облік працівників» [48]. |

Джерело: побудовано за даними установи.

У бюджетних установах, як і на ВОУЦ АПК, форма бухгалтерського обліку - меморіально-ордерна з використанням програмних продуктів для обліку записів операцій в реєстрах обліку УБС (Українська бухгалтерська система) та «М.Е.Дос».

В бюджетних установах, як і на ВОУЦ АПК, облікова політика включає:

- положення про організацію бухгалтерського обліку, в якому розкривають «загальні положення обліку, організацію бюджетного обліку і процедур здійснення державних закупівель» [48];

- положення про облікову політику, в якому розкривають «організацію бюджетного обліку основних засобів, запасів, доходів та видатків, коштів, розрахунків, інших активів та зобов'язань, процедур здійснення державних закупівель» [48].

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(С)БОДС [31] і складають фінансову, бюджетну, податкову і статистичну звітність.

Господарські операції, які впливають на виконання кошторису обліковують відповідно до методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, які включають: «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору» [50]; «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору» [51]; «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору» [52]. Кошти бюджетних установ обліковуються на відкритих в органах Казначейства рахунках.

Основним документом, за яким затверджуються доходи і видатки бюджетних установ є кошторис (в цілому на рік) та план асигнувань загального фонду бюджету (по місяцях), які складаються на початку бюджетного року. Протягом року у місяці, в якому відбулися зміни по кошторису складається довідка про зміни до кошторису.

При документальному відображенні господарських операцій на ВОУЦ АПК використовують положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [53]. В процесі виконання кошторису основні операції стосуються обліку доходів і видатків, документальне забезпечення якого подано в таблиці 2.6.

Форми меморіальних ордерів визначає «Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору № 755. Усі меморіальні ордери реєструються у книзі «Журнал-головна» [41], облік у якій ведуть по субрахунках.

Записи в меморіальні ордери на ВОУЦ АПК здійснюють за даними первинних документів та підсумовують щомісяця.

Таблиця 2.6. – Документальне забезпечення операцій щодо виконання кошорису Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК

| Об'єкт обліку | Документ | Звітність |
|---------------|--|------------------------------|
| Доходи | «Меморіальні ордери, книга «Журнал-головна», картка аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань, книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань, картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів)» [41;42]. | Звіт про виконання кошторису |
| Видатки | «Табель обліку робочого часу, відомість нарахування амортизації, акти на списання, накладні, платіжні доручення, касові документи, виписки з казначейства та установи банку, картки аналітичного обліку фактичних і касових видатків, меморіальні ордери, книга «Журнал-головна» [41;42]. | |

Джерело: побудовано за даними обліку установи та [41;42].

Аналітичний облік доходів і видатків ведуть у розрізі кодів економічної класифікації доходів і видатків у книгах та карках відповідно до Наказу МФУ «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» № 604» [42].

При відображенні операцій на рахунках обліку ВОУЦ АПК застосовує План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [29] та Порядок його застосування [30]. В установі додатком до облікової політики розроблено робочий план рахунків: «для деталізації обліку використовують субрахунки першого рівня залежно від джерел надходжень, умов використання, а саме для надходжень і розрахунків: - за загальним фондом, доповнивши цифрою 0; - за спеціальним фондом за коштами, отриманими як плата за послуги, доповнивши цифрою 1; - за спеціальним фондом за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень, доповнивши цифрою 2; - за спеціальним фондом за коштами, отриманими за іншими надходженнями спеціального фонду, доповнивши цифрою 3» [48]. Доходи обліковують на рахунках класу 7 «Доходи», а витрати – класу 8 «Витрати» [29].

Облік доходів і витрат, які в кошторисі ВОУЦ АПК відносяться до загального фонду, ведуть на «рахунках 701 «Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів» та 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» (за елементами витрат), до спеціального фонду – 711 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів» та 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» [29].

Результати виконання кошторису бюджету відображаються у фінансовій і бюджетній звітності за рік та проміжні періоди - квартал, місяць. Звітність складається наростаючим підсумком з початку року і подається до органів Казначейства.

У фінансовій звітності відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [31] наводяться:

- у «балансі та звіті про власний капітал – результат діяльності, профіцит/дефіцит;

- у звіті про фінансові результати – розділ I: фінансові результати (доходи, видатки, профіцит/дефіцит), розділ II: видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету, розділ III – виконання бюджету (кошторису), розділ IV: елементи витрат за обмінними операціями;

- у звіті про рух грошових коштів – надходження і видатки за обмінними і необмінними операціями» [31].

Склад бюджетної звітності визначений «Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування» № 44 [32] і включає звіти про надходження і використання коштів загального і спеціального фондів у яких зіставляються фактичні і касові видатки.

2.3. Організація контролю виконання кошторису

Контроль виконання кошторису бюджетних установ здійснюється державними органами та на рівні установи головним бухгалтером або відділом контролю.

Зовнішній контроль за використанням наданих коштів за їх цільовим призначенням здійснюють органи ДКС, вищі розпорядники коштів, Державна служба аудиту, державна фінансова інспекція, місцеві контролюючі органи (таблиця 2.7). Організація контролю виконання кошторису бюджетної установи характеризується перевіркою статей кошторису, суми асигнувань і з'ясуванням причин їх відхилення.

Таблиця 2.7 - Контроль виконання кошторису Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК

| Суб'єкт контролю | Завдання контролю |
|---|--|
| Зовнішній контроль | |
| Органи казначейства, вищі розпорядники коштів, державна служба аудиту, державна фінансова інспекція, місцеві контролюючі органи | Проведення державного фінансового аудиту, інспектування, ревізії, перевірка державних закупівель (тендерів), моніторинг закупівель. Перевірка: дотримання бюджетного законодавства, достовірності визначення потреби в бюджетних коштах при складанні кошторису, правильності складення кошторисів, планів асигнувань загального і спеціального фонду, плану використання бюджетних коштів, цільового використання коштів відповідно до затверджених кошторисів, кошторисних сум доходів і видатків, документального підтвердження понесених видатків, збереження фінансових ресурсів, фінансової і бюджетної звітності, звітів про виконання кошторису |
| Внутрішній контроль | |
| Головний бухгалтер учбового центру | Постійний контроль за виконанням кошторису, понесенням фактичних і касових видатків, цільовим використанням бюджетних коштів, документального підтвердження видатків і доходів, за змінами у розмірах Державного бюджету і їх врахування у кошторисі учбового центру |

Джерело: побудовано за даними установи.

На рівні державних органів контроль за правильністю виконання кошторису бюджетної установи здійснює Державна фінансова інспекція України, яка «відповідно до покладених на неї функцій здійснює ретроспективний (заключний) контроль за виконанням кошторисів бюджетних установ, які фінансуються через систему Державної казначейської служби» [54]. Державна фінансова інспекція «проводить ревізії та перевіряє відповідність кошторисних призначень показникам розрахунків за кодами економічної класифікації кошторису, а також піддається ревізії фактичне витрачання коштів за кодами економічної класифікації, одержаних через систему Державної казначейської служби» [54].

Особливе місце при контролі виконання кошторису займає контроль видаткової його частини фінансовими інспекціями відповідно до «Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України (№ 90)» [54].

Так, згідно Методичних рекомендацій № 90 [54], обов'язково при перевірці кошторису бюджетних установ здійснюють перевірку:

- «наявності кошторису, плану асигнувань загального фонду бюджету та інших документів згідно з нормативно-правовими актами щодо касового виконання державного (місцевого) бюджету за видатками, дотримання порядку їх розгляду та затвердження;

- дотримання вимог законодавства щодо формування доходної та видаткової частин кошторису за загальним та спеціальним фондами, в тому числі стосовно: відповідності затверджених в кошторисі сум асигнувань загального фонду бюджету на здійснення видатків;

- наявності та обґрунтованості розрахунків щодо потреби в бюджетних асигнуваннях загального фонду бюджету на здійснення видатків;

- дотримання визначених законодавством граничних обсягів витрат на окремі види товарів, а також заходів щодо економного та раціонального використання бюджетних коштів;

- дотримання порядку внесення змін до кошторису;

- стану виконання кошторису, в тому числі відповідність проведених касових видатків затвердженим обсягам асигнувань, відповідність використаних бюджетних коштів їх цільовому призначенню (в розрізі складових витрат та джерел їх фінансування), відповідність обсягів взятих зобов'язань розміру бюджетних асигнувань, затверджених кошторисом)» [54].

В процесі контролю виконання кошторису перевіряють відповідність передбачених кошторисом видатків «коду економічної класифікації видатків за загальним та спеціальним фондом» [28], які визначені Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та щодо застосування класифікації кредитування бюджету [28].

Перевірки державними органами ВОУЦ АПК проводяться планово за попереднім повідомленням.

При контролі правильності складання і виконання кошторису ВОУЦ АПК особливим об'єктом є документальне підтвердження господарських операцій. Так, перевірки підлягають такі документи:

- «бюджетний запит, кошторис бюджетної установи, розрахунки до загального та спеціального фонду кошторису, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду бюджету, лімітні довідки про бюджетні асигнування, довідки про внесення змін до кошторисів та плану асигнувань;

- картки аналітичного обліку готівкових операцій; картки аналітичного обліку касових видатків, картки аналітичного обліку фактичних видатків, картки аналітичного обліку отриманих асигнувань, книги обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань;

- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду, звіти про виконання спеціального фонду кошторису;

- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги, що надаються бюджетними установами, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, Звіти про надходження і використання інших надходжень

спеціального фонду, Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами» [32;42].

В процесі контролю виконання кошторису ВОУЦ АПК використовують методи порівняння, аналізу та логічної перевірки даних бюджетної звітності про надходження коштів, касові та фактичні видатки. При цьому, у практиці бюджетних установ виникають випадки щодо перевищення видатків над кошторисними, непередбачених кошторисом видатків, нецільове перерахування коштів, порушення умов державних закупівель.

При перевірці статей кошторису можуть виникати випадки невідповідності фактичних даних даним кошторису, зокрема: «перевищення фактичних видатків над кошторисними асигнуваннями чи касовими видатками; зменшення фактичних видатків порівняно із затвердженими асигнуваннями; зменшення касових видатків порівняно за затвердженими асигнуваннями, касові видатки менші кошторисних призначень» [17].

За організацію внутрішнього контролю виконання кошторису у ВОУЦ АПК відповідає головний бухгалтер, так як основний контроль виконання кошторису здійснюється у бухгалтерії. Внутрішній контроль виконання кошторису проводиться послідовно від початку формування кошторису до подання бюджетної звітності і закінчується аналізом виконання кошторису.

Контроль виконання кошторису у ВОУЦ АПК проводиться протягом року.

Керівник ВОУЦ АПК контролює доходи і видатки кошторису в цілому - щоб не було перевищення видатків над надходженнями та нецільового їх понесення.

Внутрішній контроль виконання кошторису на ВОУЦ АПК включає контроль за:

- плануванням величини видатків кошторису, відповідно до потреб центру;
- обґрунтованістю розрахунків показників кошторису;

- витрачанням бюджетних коштів загального фонду в межах бюджетних асигнувань відповідно до кошторису;

- витрачанням бюджетних коштів за спеціальним фондом в межах фактичних надходжень;

- фактичними і касовими видатками;

- відповідністю понесених витрат первинним документам;

- заповненням, обліком і зберіганням бухгалтерських документів;

- відображення доходів і видатків в синтетичному і аналітичному обліку;

- складанням бюджетної і фінансової звітності

Особливу увагу при внутрішньому контролі головний бухгалтер приділяє статті видатків, а саме оплата праці, комунальні платежі, відрядження, придбання запасів та інших активів.

У ВОУЦ АПК не розроблені положення по організації контролю виконання кошторису. Елементи контролю виконання кошторису містить облікова політика, а саме організація бюджетного обліку, організація процедур державних закупівель, організація обліку доходів і видатків, основні моменти інвентаризації в цілому.

В кінці року головний бухгалтер складає звіт про виконання кошторису та разом з керівником здійснюють контроль відповідності доходів і витрат кошторису та приймають рішення щодо формування планової їх величини для кошторису на наступний бюджетний рік.

Висновки до розділу 2

1. Проведена за даними Державної служби статистики України оцінка показників діяльності закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки показала загалом позитивну динаміку щодо зростання як кількості закладів (за винятком 2016 і 2021-2022 років). Встановлено, що кількість зайнятих працівників у цих закладах по Україні в

основному зменшувалась за незначним винятком, на противагу чому у Волинській області зафіксоване зростання кількості зайнятих працівників у цих закладах (крім 2022 року).

2. Досліджено, що обсяг наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2015-2023 роки мав стійку позитивну тенденцію до зростання і збільшився у 3,7 рази в Україні і в 23,8 рази у Волинській області. Кількість закладів досліджуваного виду діяльності Волинської області становить близько 2% від їх кількості в Україні, однак обсяг наданих ними послуг протягом останніх років складає орієнтовно 3-5%, що свідчить про більш ефективну їх роботу.

3. Аналіз динаміки доходів і витрат Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК, бюджетної установи, основним видом економічної діяльності якого є 85.59 «Інші види освіти, н.в.і.у.», за 2021-2023 роки показав негативну динаміку до зменшення доходів і збільшення витрат у 2022 році, а також позитивну динаміку щодо одночасного збільшення доходів і витрат у 2023 році (темпи зростання доходів перевищують темпи зростання витрат). Установа протягом періоду дослідження має профіцит, який на 79,9% зменшився у 2022 році, однак у 2023 році зріс у 2,8 рази.

4. За ведення обліку в бюджетних установах відповідає бухгалтерія. Особливості організації обліку у бюджетних установах визначені обліковою політикою. В бюджетних установах розроблені Положення про бухгалтерську службу та посадові інструкції працівників бухгалтерії. Облік ведуть за меморіально-ордерною формою з використанням програмних продуктів УБС та «М.Е.Дос». Бюджетні установи ведуть облік відповідно до НП(С)БОДС і складають фінансову, бюджетну, податкову і статистичну звітність.

5. Основним документом, за яким затверджуються доходи і видатки бюджетних установ є кошторис та план асигнувань загального фонду бюджету. В процесі виконання кошторису основні операції стосуються обліку доходів і видатків із застосуванням меморіальних ордерів. При відображенні операцій на

рахунках обліку застосовують План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Доходи обліковують на рахунках класу 7 «Доходи», а витрати – класу 8 «Витрати». Результати виконання кошторису бюджету відображаються у фінансовій і бюджетній звітності, яка складається наростаючим підсумком з початку року і подається до органів Казначейства.

6. Контроль виконання кошторису бюджетних установ здійснюється державними органами та на рівні установи і характеризується контролем доходів і видатків кошторису бюджету. Особливе місце при контролі виконання кошторису приділяють контролю видаткової його частини та документальному підтвердженню господарських операцій. Внутрішній контроль виконання кошторису бюджетної установи проводиться послідовно протягом року.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Організація обліку і контролю процесу формування і виконання кошторису повинна бути удосконалена щодо недопущення неефективного використання державних коштів. В першу чергу слід на рівні установи переглянути облікову політику щодо обліку і контролю виконання кошторису, зокрема:

- деталізації статей доходів і видатків загального і спеціального фонду;
- періоду проведення поточного контролю доходів і видатків;
- внутрішніх організаційних документів щодо контролю виконання кошторису.

Нами у п. 2.2. та 2.3 зазначено, що облікова політика ВОУЦ АПК розкриває лише в цілому організацію бюджетного обліку, процедур державних закупівель, доходів і видатків та не містить конкретних елементів щодо контролю виконання кошторису. У додатках до облікової політики є лише робочий план рахунків. Крім того у ВОУЦ АПК не розроблені положення по організації контролю виконання кошторису.

На нашу думку, в бюджетних установах в обліковій політиці необхідно деталізувати доходи і видатки загального і спеціального фонду за конкретними джерелами їх виникнення та понесення (з конкретними статтями) відповідно до затвердженої форми кошторису (таблиця 3.1). Крім того, рекомендуємо у плані асигнувань ВОУЦ АПК наводити «статті видатків з деталізованими кодами класифікації згідно з кошторисом, додатково ввести форму кошторису за загальним фондом з розбивкою за місяцями надходжень і видатків» [17].

Це дозволить формувати в обліку детальну інформацію про формування і виконання кошторису ВОУЦ АПК та по закінченні бюджетного року здійснювати аналітичну його оцінку.

Разом з тим, детальний склад доходів і видатків у взаємозв'язку з рахунками їх обліку слід подати у додатках до Наказу про облікову політику.

Таблиця 3.1. – Рекомендовані елементи облікової політики бюджетних установ

| Елемент | Інформація, що має наводитися |
|--|--|
| Облік доходів | - надходження коштів із загального фонду: оплата праці, нарахування на оплату праці, оплата комунальних послуг а енергоносіїв тощо); - надходження коштів із спеціального фонду: від плати за послуги, що надаються згідно законодавства, згідно їх основної діяльності, інші джерела власних надходжень тощо). |
| Облік видатків | За об'єктами понесення |
| Період внутрішнього контролю виконання кошторису | Постійно протягом місяця В кінці кожного місяця зі складанням звіту про виконання кошторису |

Джерело: розробка автора.

Для вдосконалення процесу контролю виконання кошторису бюджетної установи пропонуємо ВОУЦ АПК здійснювати такі його види:

- поточний контроль – постійно протягом року;
- оперативний контроль – при необхідності та для коригування кошторису;
- підсумковий контроль – в кінці бюджетного періоду.

В цілому, процес організації контролю виконання кошторису бюджету ВОУЦ АПК характеризується послідовністю виконуваних дій на різних рівнях контролю. Для вдосконалення організації контролю виконання кошторису пропонуємо основні етапи його проведення (рисунок 3.1)

За результатами підсумкового контролю у бюджетних установах керівник та головний бухгалтер повинні формувати відповідні пропозиції щодо усунення виявлених недоліків у звіті про виконання кошторису та використання виявлених резервів, а також враховувати їх при подальшому плануванні доходів і видатків на наступний бюджетний рік. Також, результати контролю виконання кошторису впливають на розробку та прийняття управлінських рішень.

Для внутрішньої регламентації процесу контролю виконання кошторису рекомендуємо у ВОУЦ АПК розробити внутрішнє положення про контроль

виконання кошторису та доповнити посадові інструкції працівників бухгалтерії обов'язками щодо проведення контролю за виконанням кошторису.



Рисунок 3.1 Етапи організації контролю виконання кошторису для ВОУЦ АПК

Джерело: розробка автора.

Доходи і витрати бюджетної установи перебувають у тісному взаємозв'язку, враховуючи механізм фінансування таких установ. Вважаємо за доцільне перевірити цю гіпотезу, використавши економіко-математичне моделювання, а саме шляхом побудови економетричної моделі у формі парної регресії.

Для моделювання використаємо дані фінансової звітності, а саме форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати» Волинського обласного учбового центру

підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2. – Вихідні дані для побудови економетричної моделі для Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки

| Рік | Значення фактора (доходи, X), грн. | Значення показника (витрати, Y), грн. |
|------|------------------------------------|---------------------------------------|
| 2017 | 3091170 | 3234386 |
| 2018 | 4137330 | 4238832 |
| 2019 | 5421971 | 5119483 |
| 2020 | 6145370 | 6349939 |
| 2021 | 9985651 | 8487471 |
| 2022 | 8976991 | 8675985 |
| 2023 | 11058539 | 10207789 |

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності установи.

Таким чином, проаналізувавши подані в таблиці 3.2 дані, можемо зробити такі попередні висновки. Загалом за період дослідження можемо спостерігати прямий зв'язок між витратами і доходами установи, але більш конкретні характеристики зв'язку будуть отримані після того, як буде визначена аналітична форма залежності між фактором (витрати) і показником (доходи) цієї бюджетної установи.

Отже, проаналізуємо кореляційне поле для обраних фактора і показника, на якому відповідно до кількості періодів є сім точок, координати яких відповідають значенням витрат (фактор) і доходів (показник) досліджуваної бюджетної установи (рисунок 3.2).

Аналіз кореляційного поля показав, що загалом залежність між фактором і показником може бути як прямолінійною, так і криволінійною. Критерієм визначення форми аналітичної форми залежності є показник, за яким оцінюється міра впливу варіації фактора на варіацію показника, а саме коефіцієнт детермінації [55;56].

Зваживши на значення коефіцієнта детермінації для різних видів ліній тренду (0,979 для лінійної залежності, 0,965 для логарифмічної залежності, 0,980 для поліноміальної другого степеня залежності, 0,987 для степеневі залежності, 0,953 для експонентної залежності), обрано ту аналітичну форму,

яка найкращим чином описує зв'язок між витратами і доходами даної бюджетної установи.

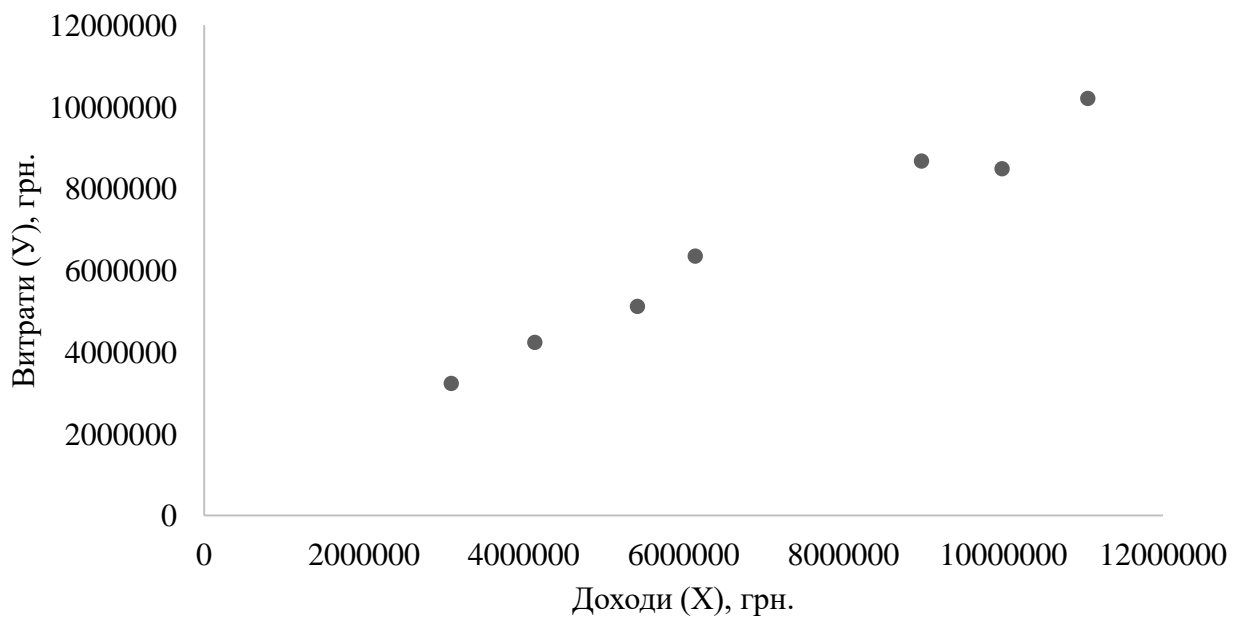


Рисунок 3.2 Кореляційне поле для обраних фактора (доходи) і показника (витрати) за даними Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки
Джерело: побудовано автором за даними фінансової звітності установи.

Це є степенева залежність, яка задається наступною формулою:

$$Y = 6,418 \cdot X^{0,879}, \quad (3.1)$$

де X – доходи бюджетної установи, грн.;

Y – витрати бюджетної установи, грн.

Аналізу економетричної моделі передують її перевірка на адекватність статистичним даним, яка була проведена за критерієм Фішера [55;56] і полягала у порівнянні розрахункового значення цього критерію (390,13) і його табличного значення (6,61). Враховуючи те, що обчислене нами значення критерію Фішера виявилось більшим за табличне значення цього критерію, ми з ймовірністю 0,95 можемо прийняти, що побудована нами економетрична

модель залежності витрат бюджетної установи від її доходів адекватна реальним даним фінансової звітності та може бути використана для аналізу та визначення прогнозного значення показника (витрати) на наступний період.

Відповідно до значення коефіцієнта детермінації нами було зроблено висновок про те, що варіація доходів (фактор) сильно впливає на варіацію витрат (показник), а саме на 98,7% варіація витрат даної бюджетної установи пояснюється варіацією доходів. Відповідно, 11,3% варіації витрат пояснюють впливом інших факторів, які не включені в економетричну модель.

З урахуванням того, що для степеневі залежності значення коефіцієнта еластичності дорівнює показнику степеня, зробимо висновок про міру еластичності витрат (показника) даної бюджетної установи за доходами (фактором). Отже, збільшення доходів (фактора) даної бюджетної установи на 1% викликає збільшення витрат (показника) на 0,879%.

Провівши аналіз побудованої економетричної моделі, зупинимось на прогнозуванні, для чого спочатку визначимо прогнозне значення доходів (фактора) з урахуванням його динаміки протягом періоду дослідження. Середньорічний приріст фактора (доходи даної бюджетної установи) становить 25,6%, тому його ймовірне значення у 2024 році складатиме 13893444 грн.

Обчислене за формулою (3.1) ймовірне значення показника (витрати даної бюджетної установи) у 2024 році становить 12231018 грн. З урахуванням відхилення прогнозного значення показника було отримано нижню (11741777 грн.) і верхню (12720259 грн.) межі його значень у 2024 році, і, відповідно, його довірчий інтервал [11741777; 12720259] грн.

Таким чином, сформульоване нами теоретичне припущення про наявність прямого зв'язку між доходами і витратами бюджетної установи підтвердилось за результатами проведеного економетричного моделювання на основі даних звітності Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки.

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано в бюджетних установах деталізувати доходи і видатки загального і спеціального фонду за конкретними джерелами їх виникнення та понесення (з конкретними статтями) відповідно до затвердженої форми кошторису. Детальний склад доходів і видатків у взаємозв'язку з рахунками їх обліку слід подавати у додатках до Наказу про облікову політику.

2. Для вдосконалення процесу контролю виконання кошторису бюджетної установи запропоновано здійснювати відповідні види внутрішнього контролю та основні етапи його проведення. Автором запропоновано для ВОУЦ АПК внутрішні нормативні документи щодо контролю за виконанням кошторису.

3. Встановлено істинність гіпотези про наявність прямого зв'язку між доходами (фактор) і витратами (показник) бюджетної установи шляхом побудови економетричної моделі за даними фінансової звітності Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки. Гіпотеза підтвердилась, адже аналіз економетричної моделі показав досить сильний вплив варіації фактора на варіацію показника, а також високу міру еластичності показника за фактором. Визначено прогнозне значення фактора, тобто ймовірне значення доходів (13893444 грн.) і витрат (12231018) даної бюджетної установи у 2024 році, а також надійний інтервал прогнозного значення показника [11741777; 12720259] грн.

ВИСНОВКИ

1. На основі систематизації наукових досліджень визначено поняття кошторису бюджетної установи та розкрито мету його складання з точки зору не лише планування діяльності бюджетної установи, а й з точки зору контролю її фінансової діяльності. Досліджено підходи вчених до трактування поняття «витрати та видатки бюджетної установи» як важливої складової загальнодержавних видатків, вираженням економічних відносин, що виникають при використанні державних та місцевих бюджетних коштів. Розглянуто проблемні аспекти в питаннях обліку і контролю виконання кошторису в бюджетних установах і проаналізовано пропозиції вчених щодо їх вирішення.

2. Бюджетні установи характеризуються певними особливостями діяльності, що відрізняє їх від інших суб'єктів господарювання. Бюджетні установи не здійснюють виробничої діяльності і мають ознаку неприбутковості. Метою їх діяльності є виконання соціальних функцій в суспільстві через надання нематеріальних послуг, а не одержання прибутку. Основним об'єктом обліку і контролю є саме видатки (витрати), і відповідно, доходи, які їх забезпечують. Видатки є цільовими витратами державного бюджету і здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Результат кошторису характеризується виконанням зазначених у ньому доходів і видатків та відповідни результатом – дефіцит (профіцит) бюджету. Особливістю обліку бюджетних установ є і те, що використовують правові документи для державного сектору та складають бюджетну і фінансову звітність.

3. Нормативно-правове забезпечення організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетних установах визначене Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», НП(С)БОДС 135 «Витрати», НП(С)БОДС 124 «Доходи», Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового

державного соціального та пенсійного страхування, методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. Порядок складання та контролю виконання кошторису регламентують Бюджетний кодекс України, Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ та інші постанови, накази і інструкції.

4. Проведена статистична оцінка показників діяльності закладів, які надають інші види освіти, в Україні та у Волинській області за 2014-2023 роки за такими напрямками: кількість закладів, кількість зайнятих працівників і обсяг наданих послуг. Встановлена загалом позитивна динаміка щодо збільшення кількості закладів (за незначними винятками) і збільшення обсягу наданих послуг. При цьому кількість зайнятих працівників у досліджуваних закладах по Україні в основному зменшувалась, водночас у Волинській області зафіксоване зростання кількості зайнятих працівників у цих закладах (крім 2022 року).

5. За результатами проведеного аналізу було встановлено, що бюджетна установа Волинський обласний учбовий центр підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК у звітних періодах 2021-2023 років має профіцит, адже доходи перевищують витрати. У 2022 році сума профіциту дещо зменшилась, адже доходи впали через зменшення доходів від надання послуг, а витрати зросли через зростання витрат на виконання бюджетних програм. Однак у 2023 році спостерігаємо збільшення профіциту, яке відбулось через те, що доходи установи зростали швидше (на 23,2%), ніж її витрати (на 17,7%).

6. Бюджетні установи облік ведуть за меморіально-ордерною формою з використанням програмних продуктів згідно НП(С)БОДС і складають фінансову, бюджетну, податкову і статистичну звітність. Особливості організації обліку і контролю визначені обліковою політикою, яка формується відповідно до Методичних рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору. Доходи і видатки бюджетних установ затверджуються

кошторисом та планом асигнувань загального фонду бюджету, які складаються на початку бюджетного року. Протягом року складається довідка про зміни до кошторису. Основні операції виконання кошторису відображаються в обліку доходів і видатків, операції за якими систематизуються у меморіальних ордерах та книгах і картках аналітичного обліку. Результати виконання кошторису бюджету відображаються у фінансовій і бюджетній звітності за рік та проміжні періоди - квартал, місяць.

7. В бюджетних установах контроль виконання кошторису здійснюють на рівні установи та державними органами – органи ДКС, вищі розпорядники коштів, Державна служба аудиту, державна фінансова інспекція, місцеві контролюючі органи. Контроль виконання кошторису бюджетної установи характеризується перевіркою статей асигнувань, витрат і з'ясуванням причин їх відхилення. Внутрішній контроль виконання кошторису проводиться послідовно від початку формування кошторису до подання бюджетної звітності і закінчується аналізом виконання кошторису та складанням звіту про виконання кошторису. У ВОУЦ АПК не розроблені положення по організації контролю виконання кошторису. Елементи контролю виконання кошторису містить облікова політика, а саме організація бюджетного обліку, організація процедур державних закупівель, організація обліку доходів і видатків, основні моменти інвентаризації в цілому.

8. З метою вдосконалення організації обліку і контролю виконання кошторису бюджетної установи рекомендовано на прикладі Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК переглянути облікову політику щодо обліку і контролю виконання кошторису: деталізації статей доходів і видатків загального і спеціального фонду, періоду проведення поточного контролю доходів і видатків, внутрішніх організаційних документів щодо контролю виконання кошторису. Запропоновано деталізувати доходи і видатки загального і спеціального фонду за конкретними джерелами їх виникнення та понесення (з конкретними статтями) відповідно до затвердженої форми кошторису, а їх

склад у взаємозв'язку з рахунками обліку подати у додатках до Наказу про облікову політику.

9. Для вдосконалення контролю виконання кошторису бюджетної установи запропоновані види контролю - поточний контроль (постійно протягом року), оперативний контроль (при необхідності та для коригування кошторису), підсумковий контроль (в кінці бюджетного періоду) та етапи організації контролю виконання кошторису – планування, виконання кошторису. Автором запропоновано в бюджетних установах розробляти внутрішнє положення про контроль виконання кошторису та доповнити посадові інструкції працівників бухгалтерії обов'язками щодо проведення контролю за виконанням кошторису.

10. Із застосуванням методу моделювання нами було доведено наявність прямої залежності витрат бюджетної установи від її доходів, для чого була побудована економетрична модель у формі парної залежності за даними фінансової звітності Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК за 2017-2023 роки. За критерієм максимізації коефіцієнта детермінації була обрана аналітична форма залежності (степенева), яка найбільш повно описує вплив доходів від витрат даної бюджетної установи. Визначено міру впливу варіації доходів на варіацію витрат і міру еластичності витрат за доходами даної бюджетної установи. Проведено прогнозування за побудованою економетричною моделлю, а саме визначено прогнозне значення фактора, прогнозне значення показника і його надійний інтервал на наступний 2024 рік з урахуванням ступне надійності 0,95.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 05.10.2024).
2. Левицька С.Л. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: автореф. дис... док. екон. наук: 08.06.04. К., 2005. 20 с.
3. Хорунжак Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління: дис... док. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2014. 537 с.
4. Владімірова Н.П. Реформування державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Харків, 2017. 324 с.
5. Дорошенко О.О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2011. 20 с.
6. Заячківська О.В. Бухгалтерський облік і контроль доходів і видатків бюджетних медичних закладів: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 19 с.
7. Іваськевич Х.І. Внутрішній фінансовий контроль видатків бюджетних установ в Україні: дис... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2019. 234 с.
8. Кондратюк І.О. Бюджетний облік у формуванні соціально-орієнтованої економіки України: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2009. 20 с.
9. Котова С.С. Облік видатків бюджетних установ охорони здоров'я та аналіз їх фінансового забезпечення: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2011. 21 с.
10. Кощинець М.І. Облік та аудит використання бюджетних коштів в органах судової влади: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Рівне, 2016. 20 с.
11. Метелиця В.М. Облік і контроль бюджетного фінансування сільського господарства: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2008. 20 с.

12. Рак Г.В. Облік і контроль використання фінансових ресурсів у бюджетних установах України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2018. 20 с.

13. Титикало В.С. Трансформація фінансової звітності бюджетних установ відповідно до МСБОДС: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 20 с.

14. Тищенко Т.Я. Облік та контроль доходів бюджетних установ органів статистики: теорія та методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2013. 21 с.

15. Федів Р.Є. Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2011. 20 с.

16. Шевченко С.О. Облік і контроль необоротних активів бюджетних установ: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2009. 22 с

17. Васильєва В.Г., Таргонська О.С. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах. *Економічний простір*. 2018. №138. С. 164-182.

18. Гончар В.П., Чеховський С.О. Облік і контроль використання фінансових ресурсів у бюджетних установах. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 29. С. 547-551.

19. Гунько К.А. Інституційні засади розвитку державного фінансового контролю. *Економічний вісник університету*. Сер.: Фінанси, грошовий обіг, кредит. 2023. Вип. №57. С. 126-132.

20. Даценко Г.В. Внутрішній та зовнішній фінансовий контроль виконання кошторису бюджетної установи. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. №3. Т. 3. С. 207-210.

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

22. Мезенцева Н.М., Ковальчук О.В. Проблемні питання обліку і контролю та шляхи їх вирішення в бюджетних установах. *Сучасні проблеми управління підприємствами в умовах глобалізації та інтернаціоналізації: теорія, практика*: матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 27-28 березня 2015 р.) / відп. ред. д.е.н., проф. С.О. Якубовський. Одеса: ОНУ імені І.І. Мечникова, 2015. 200 с. С. 189-192.

23. 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*. 2022. №4(77). С. 64-69.

24. Суліменко Л.А., Цегельник Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення виконання бюджетних програм. *Ефективна економіка*. 2023. №5. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1586/1595>. (дата звернення: 18.09.2024).

25. Писаренко Т.М. Організація управлінського обліку в бюджетних установах. *Економічний форум*. 2020. №3. С.124-130.

26. 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: 12.10.2024).

27. Про бюджетну класифікацію: Наказ МФУ від 14.01.2011 №11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 16.10.2024).

28. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ МФУ від 12.03.2012 №333. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 18.10.2024).

29. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ МФУ від 31.12.2013 р., № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 07.09.2024).

30. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 29.12.2015 № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 07.09.2024).

31. Подання фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі №101: Наказ МФУ від 28.12.2009 №1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 21.09.2024).

32. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування: Наказ МФУ від 24.01.2012 № 44 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення 21.10.2024).

33. Тлущкевич Н.В., Кожан О.О. Галузеві особливості діяльності бюджетних установ. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали X Міжн. наук.-практ. конф. Частина 1. (6 грудня 2024р., м. Луцьк). Луцьк: ЛНТУ, 2024.

34. Закон України «Про державний бюджет України на 2024 рік», затв. Верховною Радою України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (дата звернення: 17.09.2024).

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996/XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 13.09.2024).

36. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова КМУ 28.02.2002 р. № 228. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.09.2024).

37. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 135: Наказ МФУ від 18.05.2012. № 568. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 11.10.2024).

38. Доходи: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 124: Наказ МФУ від 24.12.10 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

39. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ МФУ від 23.01.2015 р. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

40. Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ МФУ від 02.04.2014 р. № 372. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text>. (дата звернення: 25.10.2024).

41. Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ МФУ від 08.09.2017р. № 755 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>(дата звернення: 25.10.2024).

42. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: Наказ МФУ від 29.06.2017 р. № 604. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

43. Сервіс для визначення кодів видів економічної діяльності за КВЕД-2005 та КВЕД-2010. Державна служба статистики України. URL: https://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/85/KVED10_85_59.html (дата звернення 20.10.2024).

44. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp_roz_reg/kdp_ved_14-20.xlsx (дата звернення: 20.10.2024).

45. Кількість зайнятих працівників на підприємствах за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014-2023). Державна служба

статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp_roz_reg/kzp_ved_14-20.xlsx (дата звернення: 20.10.2024).

46. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014-2023). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp_roz_reg/orp_ved_14-20.xlsx (дата звернення: 20.10.2024).

47. Нужна О.А., Зеленко С.В., Кожан О.О. Обсяг наданих послуг у закладах, які надають інші види освіти, в Україні та Волинській області: оцінка динаміки і тенденції. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали X Міжн. наук.-практ. конф. Частина 1. (6 грудня 2024р., м. Луцьк). Луцьк: ЛНТУ, 2024.

48. Офіційний сайт Волинського обласного учбового центру підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів АПК. URL: <https://www.vrecaic.com.ua/> (дата звернення: 24.10.2024).

49. Рішення для бізнесу YouControl. URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/00914415/ (дата звернення: 05.11.2024).

50. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ МФУ від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ МФУ від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ МФУ від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 25.10.2024).

53. 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: 03.11.2024).

54. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України від 11.12.2011 р. №90. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0090815-11#Text> (дата звернення: 11.10.2024).

55. Капустян В.О., Жуковська О.А. Економетрика: підруч. Київ: Освіта України, 2021. 221 с.

56. Економетрія: навч.-метод. посіб. / О.В. Кочетков [та ін.]. Харків: ЛНАУ, 2021. 254 с.