

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчальний центр заочно-дистанційної освіти

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТАМагістр
(освітній рівень)Галузь знань 07 Управління та адмініструванняСпеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

на тему: «Облік і аналіз видатків закладів професійно-технічної освіти
на прикладі Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього
моделювання і дизайну м. Львова»

ДРОО.13698.01.01.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОА(мб)з-7В.М. Гольонко
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доцент

Л.В. Овод
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2022 р.

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Навчальний центр заочно-дистанційної освіти

Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування

Освітній рівень Магістр

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата

“ _____ ” _____ 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Гольонко Владиславу Миколайовичу

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) «Облік і аналіз видатків закладів професійно-технічної освіти на прикладі Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова»

затверджена наказом по університету від «01» липня 2022 року № 83 додаток № 14 дист

2. Термін здачі студентом закінченого проекту (роботи) 01.12.2022 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи) завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-законодавчі документи, інструктивні матеріали з теми дипломної роботи, навчальні посібники, підручники, матеріали наукових статей, монографій, практичні матеріали з діяльності бюджетної установи

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) Вступ. 1 Теоретичні основи обліку і аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти. 2 Організація і методика обліку та аналіз видатків Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова. 3 Шляхи удосконалення організації та методики обліку видатків (витрат) в МЦ ПТО ХМД м. Львова. Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1. Класифікація видатків бюджетних установ. 2. Класифікація витрат установ державного сектору. 3 Структура витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 рр. Оцінка динаміки та структури елементів витрат за обмінними операціями МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р. 4. Кореспонденція рахунків з обліку касових видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова. 5. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виконання бюджетних програм МЦ ПТО ХМД м. Львова. 6. Кореспонденція рахунків з обліку витрат з надання платних освітніх послуг МЦ ПТО ХМД м. Львова. 7. Кореспонденція рахунків з обліку виробничих витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова. 8. Аналіз структури фінансування МЦ ПТО ХМД м. Львова відповідно до кошторису на 2022 рік. Аналіз структури видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова відповідно до кошторису за рахунок коштів місцевого бюджету на 2022 р. 9. Аналіз динаміки та структури затверджених видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова загального фонду місцевого бюджету у 2020–2021 рр. 10. Аналіз динаміки та структури касових видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова загального фонду місцевого бюджету у 2020–2021 рр. 11. Основні елементи облікової політики щодо витрат, які мають бути відображені в Положенні про облікову політику МЦ ПТО ХМД м. Львова. 12. Пропозиції щодо обліку матеріальних витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова. 13. Пропозиції щодо складових системи управлінського обліку витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова. 14. Центри відповідальності МЦ ПТО ХМД м. Львова.

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 01.07.2022 року**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

Назва етапів (розділів) дипломної роботи (проекту)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1 Затвердження теми дипломної роботи	01.07.22	виконано
2 Підбір та опрацювання літератури	до 10.09.22	виконано
3 Складання та затвердження плану дипломної роботи	до 20.09.22	виконано
4 Написання вступу до дипломної роботи	до 25.09.22	виконано
5 Вивчення теоретичних основ обліку і аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти та написання першого розділу дипломної роботи	до 15.10.22	виконано
6 Дослідження організації та методики обліку й аналіз видатків досліджуваної бюджетної установи і написання другого розділу дипломної роботи	до 05.11.22	виконано
7 Розробка напрямків удосконалення обліку видатків закладів освіти і написання третього розділу дипломної роботи	до 15.11.22	виконано
8 Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до дипломної роботи	до 25.11.22	виконано
9 Оформлення списку джерел посилання та додатків до дипломної роботи	до 01.12.22	виконано
10 Перевірка оформлення роботи	до 05.12.22	виконано
11 Рецензування дипломної роботи	до 10.12.22	виконано
12 Захист дипломної роботи	15.12.22	

Студент

(підпис)Гольонко В.М..
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)Овод Л.В..
(прізвище та ініціали)

Анотація

Студент групи ОА(мб)з-7 Гольонко Владислав Миколайович

Керівник : к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Овод Лариса Василівна

Тема роботи: «Облік і аналіз видатків закладів професійно-технічної освіти на прикладі Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова»

Пояснювальна записка до роботи включає 148 сторінок, у тому числі 21 таблицю, 9 рисунків, перелік джерел посилання з 92 найменувань, 6 додатків

Ключові слова: видатки, витрати установ державного сектору, облік видатків, касові видатки, фактичні видатки, аналіз видатків

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти організації і методики обліку та аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти

Підприємство-суб'єкт дослідження: Міжрегіональний центр професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова

За результатами дослідження сформульовані напрямки удосконалення обліку й бюджетування видатків бюджетних установ та досліджуваної установи

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет, суб'єкт та методи дослідження

У першому розділі досліджено економічну сутність видатків, витрат бюджетних установ, їх класифікацію, нормативно-законодавче регулювання

У другому розділі розглянуто організаційно-економічну характеристику досліджуваного закладу освіти, показники діяльності, організацію та методику обліку видатків установи та їх аналіз

Третій розділ присвячено розробці заходів з удосконалення управлінського обліку та бюджетування видатків за центрами відповідальності в МЦ ПТО ХМД м. Львова. Одержані результати можуть бути використані для подальшого розвитку системи обліку бюджетних установ в цілому та в МЦ ПТО ХМД м. Львова, зокрема

Дата виконання дипломної роботи 01.12.2022 р.

Дата захисту дипломної роботи 15.12.2022 р.

Студент _____ Гольонко В.М.

Зміст

с.

ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИДАТКІВ ЗАКЛАДІВ ПРОФЕСІЙНОЇ-ТЕХНІЧНОЇ ОСВІТИ	9
1.1 Видатки закладів професійної-технічної освіти як об'єкт обліку та аналізу	9
1.2 Класифікація видатків закладів професійно-технічної освіти..	17
1.3 Організація обліку видатків закладів професійно-технічної освіти та його нормативно-законодавче регулювання	26
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИДАТКІВ МІЖРЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНО-ТЕХНІЧНОЇ ОСВІТИ ХУДОЖНЬОГО МОДЕЛЮВАННЯ І ДИЗАЙНУ М. ЛЬВОВА	33
2.1 Характеристика та показники діяльності Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова	33
2.2 Особливості обліку видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова.....	44
2.3 Аналіз видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова	58
3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ (ВИТРАТ) В МЦ ПТО ХМД м. ЛЬВОВА	67
3.1 Основні напрямки удосконалення аналітичного та синтетичного обліку видатків (витрат) в закладах професійно- технічної освіти	67
3.2 Побудова системи управлінського обліку та бюджетування витрат в МЦ ПТО ХМД м. Львова	75
ВИСНОВКИ	86

					ДРОО.13698.01.01.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата	Облік і аналіз видатків закладів професійно-технічної освіти на прикладі Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова	Літ.	Арк.	Аркушів
Розроб.		Гольонко В.М.					4	148
Перевір.		Овод Л.В.				ХНУ ОА(мб)з-7		
Реценз.								
Н. Контр.		Ченаш В.С.						
Затверд.		Скоробогата Л.В.						

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	91
ДОДАТОК А Статут МЦ ПТО ХМД м. Львова	104
ДОДАТОК Б Бюджетна звітність МЦ ПТО ХМД м. Львова за 2020 рік.....	114
ДОДАТОК В Фінансова звітність МЦ ПТО ХМД м. Львова за 2020 рік.....	123
ДОДАТОК Г Бюджетна звітність МЦ ПТО ХМД м. Львова за 2021 рік.....	129
ДОДАТОК Д Фінансова звітність МЦ ПТО ХМД м. Львова за 2021 рік.....	140
ДОДАТОК Е Кошторис МЦ ПТО ХМД м. Львова на 2022 рік	145

ВСТУП

Професійно-технічна освіта – це складова усієї системи освіти і покликана забезпечувати оволодіння громадянами України знаннями, уміннями та навичками у певній, обраній ними галузі для здобуття професійних навичок, компетентності й професіоналізму у ній. Таке забезпечення відбувається за допомогою комплексу педагогічних і організаційно-управлінських заходів в закладах професійно-технічної освіти.

Право на здобуття освіти загалом гарантується Конституцією України. Тому одне з пріоритетних завдань нашої держави – забезпечення рівного доступу до системи професійно-технічної освіти для всіх верств населення, надання якісних освітніх послуг.

Отже, проблеми фінансового забезпечення освітньої галузі, організації обліку та аналізу видатків, у тому числі й в закладах професійно-технічної освіти в Україні стає дедалі важливим питанням для забезпечення їх функціонування й розвитку в умовах воєнного і повоєнного періодів. Тому тема дослідження є надзвичайно актуальною в сучасних умовах.

Необхідність поглибленого наукового дослідження обліку та аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти, порядку їх формування, класифікації зумовлена тим, що саме ця ділянка обліку є найскладнішою, найвідповідальнішою в загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ, і тому потребує найдокладнішого опрацювання.

Огляд літературних джерел показує, що сьогодні значна увага вітчизняних науковців приділяється дослідженню питань обліку видатків бюджетних установ таких як П. Й. Атамас, В. Бонарев, Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Гевлич, Л. П. Коритник, В. С. Лень, В. Ф. Максимова, І. М. Парасій-Вергуненко, Р. О. Пеліпадченко, В. В. Савка, С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак та інші. Сукупність праць цих вчених та законодавче регулювання дають теоретичне підґрунтя вивчення проблем обліку видатків.

Однак, не дивлячись на глибоке опрацювання проблем обліку видатків в бюджетних установах, особливості їх обліку та аналізу саме в закладах професійно-технічної освіти мало опрацьовані.

Тому метою дослідження є розгляд методики й організації обліку, аналізу витрат та видатків закладів професійно-технічної освіти як бюджетних установ.

Відповідно до поставленої мети вирішено такі завдання:

- розглянути теоретичні основи з організації обліку і аналізу видатків закладів освіти, підходи до класифікації видатків (витрат);
- дослідити нормативно-правове регулювання діяльності закладів професійно-технічної освіти, складу та особливостей організації обліку видатків;
- дослідити особливості фінансово-господарської діяльності Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова, провести аналіз його основних фінансово-економічних показників;
- охарактеризувати склад та особливості організації обліку видатків (витрат) в закладах освіти;
- з'ясувати порядок документування господарських операцій та організацію документообігу щодо обліку видатків, реєстри аналітичного й синтетичного обліку, звітність бюджетної установи;
- розробити пропозиції щодо удосконалення системи обліку видатків закладу професійно-технічної освіти ;
- провести аналіз видатків досліджуваного закладу професійно-технічної освіти, внести пропозиції щодо покращення ефективності діяльності.

Об'єктом дослідження є організація і методика обліку і аналізу видатків в закладах професійно-технічної освіти.

Суб'єкт дослідження – Міжрегіональний центр професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова

Методами дослідження під час написання дипломної роботи є наступні: порівняння – під час дослідження обсягів фінансування і видатків

Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова за 2020–2021 роки; аналіз і синтез – для оцінки ефективності діяльності закладу освіти та використання коштів місцевого бюджету; узагальнення, індукція, дедукція – при формулюванні висновків та пропозицій щодо об’єкта дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугували наукові публікації з питань обліку та аналізу видатків бюджетних установ, нормативно-правові акти з регулювання діяльності та обліку закладів освіти, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання з теорії та практики обліку, аналізу видатків бюджетних установ і закладів освіти, зокрема, а також документація, фінансова та бюджетна звітність МЦ ПТО ХМД м. Львова.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці автором пропозицій з удосконалення обліку, аналізу, контролю видатків, покращення ефективності діяльності в закладах освіти.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИДАТКІВ ЗАКЛАДІВ ПРОФЕСІЙНОЇ-ТЕХНІЧНОЇ ОСВІТИ

1.1 Видатки закладів професійної-технічної освіти як об'єкт обліку та аналізу

Освіта складає основу розвитку особистості, суспільства, нації та держави, вона є запорукою майбутнього України, визначальним чинником політичної, соціально-економічної, культурної та наукової життєдіяльності суспільства [79]. Ринкові ж умови господарювання в Україні ставлять перед сферою освіти дедалі вищі вимоги, вимагають постійного підвищення професійної підготовки кожного працівника на високому якісному рівні.

Сьогодні система освіти, у тому числі професійно-технічної освіти, стикається з безліччю проблем, які зумовлені воєнним станом, що зумовив економічну та політичну нестабільність в суспільстві. Водночас, протягом тривалого часу посилюється розрив між здобуттям доступної кожному громадянину, безкоштовної професійно-технічної освіти, які гарантовані Конституцією України та реальним державним забезпеченням цієї освіти, яке супроводжується недостатнім бюджетним фінансуванням.

Останнім часом відчувається суттєва незбалансованість потреб суспільства в професійних освітніх послугах та пропозицій у структурі підготовки робочих кадрів, яка супроводжується недосконалістю основних напрямів розвитку системи професійно-технічної освіти.

Відповідно до Закону України «Про професійну (професійно-технічну) освіту» №103/98-ВР від 10.02.1998 р. «Професійна (професійно-технічна) освіта є складовою системи освіти України. Професійна (професійно-технічна) освіта є комплексом педагогічних та організаційно-управлінських заходів, спрямованих на забезпечення оволодіння громадянами знаннями, вміннями і

навичками в обраній ними галузі професійної діяльності, розвиток компетентності та професіоналізму, виховання загальної і професійної культури» [69].

Законодавство України про професійну (професійно-технічну) освіту регулюється Законом України «Про освіту» № 2145-VIII від 05.09.2017 р. [68], Законом України «Про професійну (професійно-технічну) освіту» [69] №103/98-ВР від 10.02.1998 р. та інших нормативно-правових актів.

Професійно-технічна освіта в Україні надається у професійно-технічних навчальних закладах – закладах освіти, що забезпечують «реалізацію потреб громадян у професійно-технічній освіті, оволодінні робітничими професіями, спеціальностями, кваліфікацією відповідно до їх інтересів, здібностей, стану здоров'я» [79].

Фінансове забезпечення освіти має велике значення та «є основною умовою належної якості освітніх послуг, підтримки конкурентоспроможності вищих навчальних закладів (ВНЗ) не лише в межах держави, а й на світовому ринку» [22, с. 2; 84, с. 56].

Процес виділення коштів закладам бюджетної сфери на видатки називається фінансуванням. У фінансуванні закладів професійно-технічної освіти надзвичайно велике значення має бюджетне фінансування оскільки усі вони практично не мають власних надходжень. Отже, основним джерелом коштів для таких закладів є державний та місцевий бюджети.

Бюджетне фінансування – надання «на безповоротній основі коштів з державного бюджету на витрати пов'язані з виконанням державних замовлень, державних програм, на утримання державних організацій» [19, с. 492]. Отже, кожна бюджетна установа отримує асигнування лише з одного бюджету – державного або місцевого, а кошти, отримані з інших джерел від господарської діяльності, – лише додатковий фінансовий ресурс.

З Державного бюджету отримують фінансування установи, які безпосередньо підпорядковані міністерствам і відомствам України, державним комітетам тощо. Інші ж бюджетні організації, у тому числі професійно-

технічного спрямування, отримують фінансування з відповідних місцевих бюджетів. Водночас, відповідно до Бюджетного кодексу України № 2456-VI від 08.07.2010 (стаття 87 п. 1 б) за рахунок коштів Державного бюджету України фінансуються видатки на «професійно-технічну освіту (на оплату послуг з підготовки кадрів на умовах державного замовлення у закладах професійної (професійно-технічної) освіти)» [12].

Обсяги бюджетного фінансування професійно-технічних навчальних закладів визначаються суспільно необхідними затратами, які в умовах даної місцевості забезпечують надання мінімальних послуг з підготовки кваліфікованих робітників з урахуванням планових і сільових показників закладу та фактичного виконання відповідних показників попереднього бюджету і не можуть зменшуватися за наявності інших джерел фінансування.

Структура та величина видатків закладів професійно-технічної освіти повинна забезпечувати відшкодування усіх матеріальних та прирівняних до них витрат на надання освітніх послуг (робіт), а також виплату заробітної плати працівників та нарахування на заробітну палату, створення необхідної, якісної матеріально-технічної бази навчальних закладів, а також матеріальне стимулювання та соціальний розвиток учнів та трудових колективів.

Фінансування закладів професійно-технічної освіти здійснюється на основі затвердженого кошторису на рік, який є основним плановим документом щодо обсягів та спрямування коштів бюджету для виконання закладами їх функцій та який надає право закладу освіти щодо отримання доходів й здійснення його видатків. Тому саме надходження, а особливо витрати (видатки) бюджету є основними складовими загального та спеціального фонду бюджету і потребують детального дослідження з точки зору їх сутності, класифікації та організації обліку, аналізу.

У «термінології витрат і видатків державного сектору відзначається більша розбіжність і нерегульованість» [23, с. 30]. Існує безліч тлумачень понять «видатки» та витрати.

Загальні поняття видатків та витрат бюджету надано в статті 2 Бюджетного кодексу України № 2456-VI від 08.07.2010 р. : «видатки бюджету – кошти, спрямовані на виконання бюджетних програм, передбачених відповідним бюджетом» [12], а «витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» [12].

Розглянемо трактування економічної сутності видатків та витрат в працях науковців в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Трактування економічної сутності понять «видатки» та «витрати» закладів бюджетної сфери в наукових працях

Автор, джерело	Особливості визначення
1	2
В.Т. Александров [1]	Видатки – один із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу для виявлення внутрішніх резервів
В. Ф. Артюх, Т. В. Максимова, Т. В. Черкашина [2]	Видатки бюджету – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом. Це держані платежі, які не підлягають поверненню, тобто такі платежі, які не створюють і не компенсують фінансові вимоги
П. Й. Атамас [3]	Видатки – це сума коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом – головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів. Тобто видатки – це державні платежі, що не підлягають поверненню (не створюють і не компенсують фінансових вимог)
І. І. Бабін [4, с. 126]	Видатки бюджету – це публічні та такі, що не створюють і не погашають фінансові вимоги, безперервні витрати держави, територіальних громад
В. В. Бондарев [6, с. 117]	Видатки бюджетних установ за своїм економічним змістом є сумами коштів, витраченими бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах установлених кошторисом сум, що є головним плановим та фінансовим документом і визначає обсяг, цільове призначення та розподіл коштів. Видатки і витрати бюджетних організацій, установ розкривають, з однієї сторони, джерела їх забезпечення – загальний чи спеціальний фонд, а з іншої – розкривають два економічних поняття, що розкривають характеристику господарської діяльності бюджетних організацій, установ

Продовження таблиці 1.1

1	2
Ф.Ф. Бутинець [9, с. 330]	Видатки бюджетних установ – це сума коштів, використаних установою у процесі господарської діяльності в межах сум, передбачених кошторисом доходів і видатків
Н. М. Бондаренко, Ю. А. Гузенко [7, с.718]	Термін «видатки» використовується для найменування тих розподільних відносин, які пов'язані з використанням централізованого грошового фонду держави. Вони здійснюються на стадії розподілу ВВП, характеризуються одностороннім рухом грошових коштів і не обмінюються на відповідні еквіваленти На відміну від видатків бюджету, витрати здійснюються відповідними суб'єктами на стадії обміну, характеризуються двостороннім рухом вартостей, тобто обмінюються на необхідний еквівалент вартості товарів чи послуг
Л. К. Воронова [16, с. 343–344]	Видатки є об'єктивною економічною категорією, яка опосередковує його доходи та завершує розподільні відносини. Видатки – це засновані на фінансово-правових нормах прями планові витрати держави та місцевих органів самоврядування, пов'язані з їх функціонуванням
С. С. Котова [26, с. 389]	Як економічна категорія, видатки об'єднують витрати, які покриваються з централізованих та децентралізованих державних фондів. Витрати – термін доцільний у практиці підприємств та небюджетних організацій, а видатки – для бюджетних установ і організацій
О. В. Кравченко [28, с.69]	Видатки і витрати бюджетних установ відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення — зазначені фонди (загальний і спеціальний), а з іншого боку — характеризують дві економічні категорії, що визначають специфіку господарської діяльності бюджетних установ.
В. С. Лень [32, с.79]	Видатками бюджетних установ розуміють суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі їх діяльності в межах сум, установлених кошторисом — головним плановим та фінансовим документом, що визначає обсяг, цільове призначення та поквартальний розподіл коштів.
О. Г. Лищенко, А. І. Шпірна [33, с. 176]	Видатки бюджетної установи – це витрати, які здійснює установа для свого утримання та виконання своїх функцій, у тому числі видатки за несплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і невиплаченою заробітною платою та стипендіями тощо. Тобто під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню
О. О. Лондаренко [34, с. 16]	Видатки бюджетних установ – це централізовані видатки, оскільки здійснюються за рахунок коштів відповідного бюджету (державного або місцевого). Вони є прямими цільовими витратами держави, що забезпечують її безперебійне функціонування і відображають економічні відносини, що пов'язані з розподілом і перерозподілом частини національного доходу, яка концентрується в бюджеті

Кінець таблиці 1.1

1	2
В. А. Пігош [45]	Видатки – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом; витрати – це зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання
С. В. Свірко [78]	Видатки – загальна сума використаних коштів за період для забезпечення господарської діяльності суб'єкта господарювання. В обліковій практиці бюджетних установ видатки поділяються на касові і фактичні
Н. М. Тополенко [85]	Видатки бюджетних установ – це суми коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, встановлених кошторисом
Цветков А.М. [91, с. 84]	Видатки бюджету – це публічні, безперервні, прямі витрати держави

Отже, в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених значна увага приділяється розкриттю економічної сутності більшою мірою «видатків» бюджетних установ, подекуди уподібнюючи їх до «витрат».

На думку Бондарєва В. В., і з нашої точки зору, «найприйнятнішим є відокремлення двох даних понять відносно до їхнього змісту та сутності, особливостям фінансового забезпечення функціонування бюджетних установ і доцільності та економічної логіки» [6].

Починаючи з 2017 року бюджетні установи та організації належать до суб'єктів державного сектору економіки, що впливає на організацію обліку в цих установах і визнання об'єктів обліку. Облік витрат бюджетних установ, як установ державного сектору повинен здійснюватись у відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» (далі НП(С)БОДС 135], затвердженого наказом Міністерства фінансів України №568 від 18.05.2012 р. Назва ж цього нормативного документу визначає категорію, яку необхідно застосовувати для позиціонування об'єкта в обліку. Згідно з п. 4 розділу I НП(С)БОДС 135 «об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат» [54].

Саме визначення й визнання витрат наводиться у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», який затверджено наказом Міністерства фінансів України (№ 1541) від 28.12.09 р. (в редакції від 24.12.2010 р.) (далі НП (С) БОДС 101): «витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)» [53].

Визначення поняття «витрат» затверджено й в Міжнародних стандартах обліку для державного сектору (Міжнародні стандарти). Міжнародна практика обліку оперує терміном «витрати», яке подібне до визначення в НП(С)БОДС 135. Водночас, міжнародні стандарти не містять визначення поняття «видатки».

Таким чином, основна відмінність в тлумаченні понять «видатки» та «витрати» полягає в тому, що один з них («витрати») – відображає вартісне вимірювання ресурсів, які використані і віднесені на створення нового продукту в бюджетній установі, а інший («видатки») – характеризує джерело фінансування цих коштів, ресурсів, за допомогою якого вони погашаються (державний або місцевий бюджети). На підтвердження цьому Р. О. Пеліпадченко зазначає, що відповідно до специфіки діяльності бюджетних установ, у тому числі закладів освіти, сутність поняття витрат можна сформулювати «як розмір ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності (виконання певних функцій держави, надання послуг та/або виробництво продукції) бюджетною установою» [43, с. 1].

Поряд з цим Н.М. Бондаренко та Ю.А. Гузенко також стверджують, що «витрати є елементом формування собівартості продукції і послуг, що виділяються і реалізуються розпорядниками бюджетних коштів, тому проведення витрат виходить за межі сфери бюджетних відносин і стосується кінцевого використання бюджетних ресурсів держави» [7, с. 718].

Отже, розглянуті вище в наукових працях та нормативно-законодавчих актах поняття «видатки» та «витрати» є самостійними об'єктами

бухгалтерського обліку, між якими існує тісний причинно-наслідковий взаємозв'язок в обліково-інформаційній системі закладів професійної освіти.

Як вже зазначалося, основним плановим документом, який надає повноваження закладу професійно-технічної освіти щодо здійснення видатків, визначає їх обсяг і спрямування коштів. Затвердження кошторисів закладами освіти здійснюється відповідно до вимог «Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [62], затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.02 р. №228 (далі Порядок №228).

Згідно з п. 1 Порядку №228 кошторис закладу освіти має такі складові частини:

- загальний фонд бюджету, який містить розподіл видатків за їх економічною класифікацією для виконання закладом основних функцій;
- спеціальний фонд, який містить розподіл видатків бюджету за їх повною економічною класифікацією на здійснення видатків згідно із законодавством, реалізацію пріоритетних заходів, які пов'язані з виконанням закладом освіти основних функцій.

Для правильної та своєчасної організації усіх робіт, пов'язаних з складанням проекту кошторису закладів освіти, Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи доводять проект бюджету на майбутній рік до головних розпорядників бюджетних коштів і відомості про максимальні обсяги видатків державного або місцевого бюджету та надання кредитів із загального фонду.

Затверджений розпис фінансування з Державного бюджету реєструється для обліку та виконання в органах Державного казначейства, яке протягом трьох робочих днів після затвердження доводить витяги з його складових частин до головних розпорядників бюджетних коштів.

Одночасно з кошторисом також відбувається затвердження планів:

- асигнувань загального фонду бюджету;
- надання кредитів із загального фонду бюджету;

- спеціального фонду бюджету;
- використання бюджетних коштів;
- штатний розпис закладу освіти, включаючи структурні підрозділи, які утримуються за рахунок його власних надходжень.

Усі розрахунки, «які обґрунтовують показники видатків бюджету або надання кредитів з бюджету, що включаються до кошторису, є невід’ємною частиною кошторису» (Порядок № 228).

Зазначені плани, штатний розпис, а також усі розрахунки, які деталізують і обґрунтовують усі видатки закладу професійно-технічної освіти та надання кредитів і входять до проекту кошторису, складаються й подаються у двох примірниках, один з яких повертається закладу [5].

Для побудови ефективної системи обліку та контролю видатків, витрат професійно-технічних закладів освіти необхідно здійснювати їх правильну класифікацію. Важливим в цьому напрямку є вибір системи класифікації, яка має стати підґрунтям прогнозування видатків, здійснення їх контролю та прийняття управлінських рішень.

1.2 Класифікація видатків закладів професійно-технічної освіти

Організація бухгалтерського обліку видатків відбувається залежно від чинної класифікації, яка суворо регламентується нормативно-законодавчими документами.

Основним нормативним документом, який визначає склад та структуру видатків усіх бюджетних установ, у тому числі закладів освіти є:

- Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. Відповідно до цього законодавчого документу видатки та кредитування бюджету класифікуються за трьома ознаками: «1) бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету); 2) ознакою головного

розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету); 3) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету)» [12];

– Постанова Верховної ради України «Про структуру бюджетної класифікації України» від 12.07.1996 р. № 327/96-ВР прийнята «з метою створення єдиної інформаційної системи зведення державних доходів та видатків на всіх рівнях влади, забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних даних» [70];

– Наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14.01.2011 р. № 11. Наказом затверджено різні класифікаційні групи видатків: «Функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджету; Економічну класифікацію видатків бюджету; Відомчу класифікацію видатків та кредитування державного бюджету; Класифікацію кредитування бюджету» [48], а також «Структуру кодування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та Складові частини витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання» [48], що додаються до цього наказу.

– Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України №333 від 12.03.2012 [51]. Інструкція економічної класифікації видатків бюджету містить «розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування. Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету» [51]. Інструкція щодо застосування класифікації кредитування бюджету деталізує їх за кодами та напрямками кредитування бюджету.

– Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету» [63] від

20.09.2017 р. № 793 встановлює щодо місцевих бюджетів: Структуру кодування Програмної класифікації та її типову класифікацію, а також Типову відомчу класифікацію видатків та кредитування бюджету.

Розглянемо затверджені нормативно-законодавчими документами напрямки класифікації видатків, які зображені на рисунку 1.1.

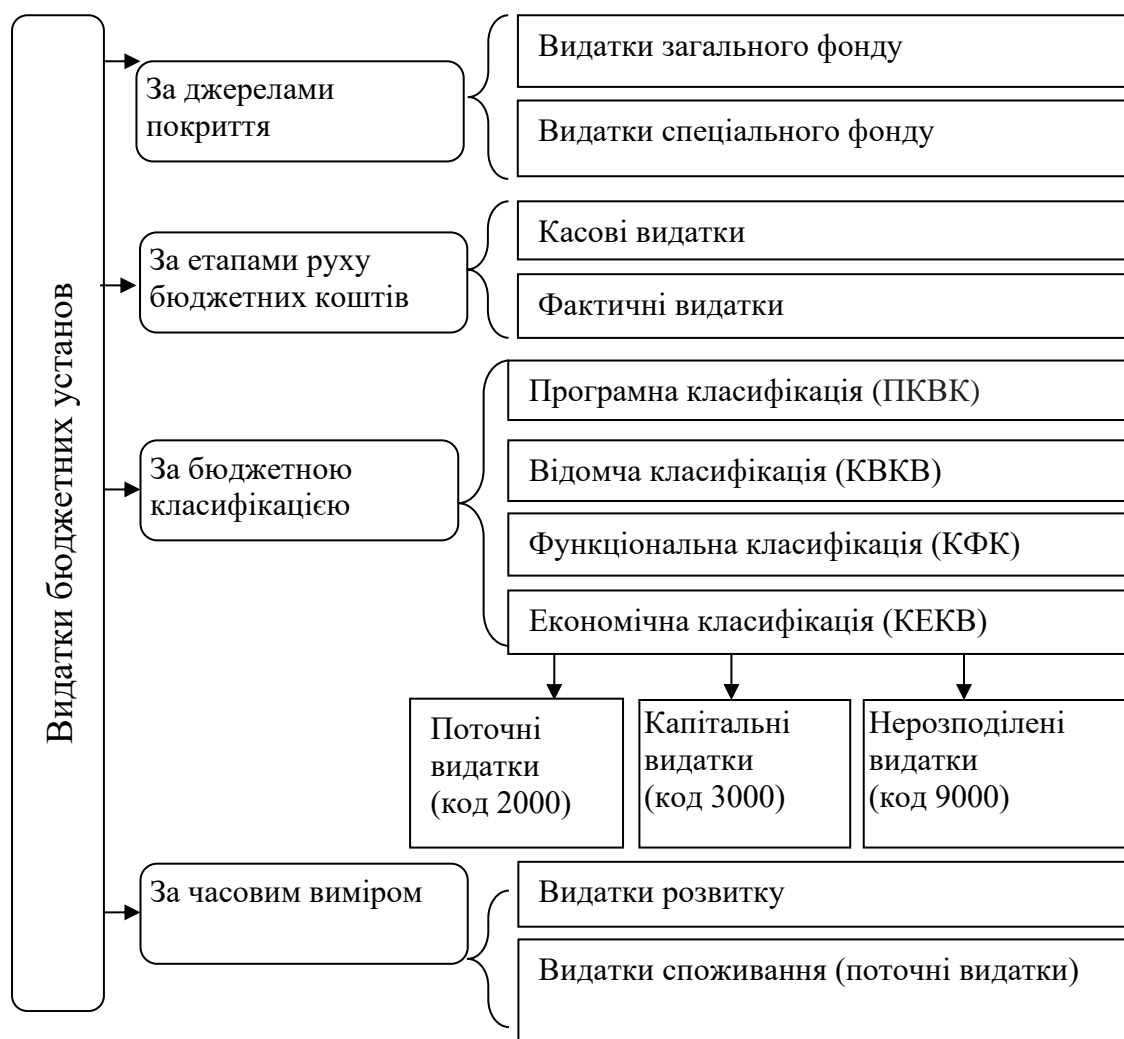


Рисунок 1.1 – Класифікація видатків бюджетних установ

З рисунку 1.1. видно, що залежно від наявних джерел покриття усі видатки бюджетних установ поділяються на видатки загального та спеціального фондів. Видатки загального фонду – це видатки, які здійснюються за рахунок загального фонду бюджету. В свою чергу видатки із спеціального фонду – це видатки, що фінансуються за рахунок спеціального фонду бюджету.

За етапами руху коштів бюджету видатки поділяють на касові і фактичні.

Поділ видатків на касові та фактичні зумовлений обліком виконання кошторису бюджетних установ. Касовими видатками вважають кошти, отримані бюджетною установою для їх використання відповідно до кошторису з поточних рахунків у банку або реєстраційних – у відповідних органах Державної казначейської служби. Основним завданням їх обліку є контроль за цільовим використанням вказаних видатків бюджету.

Фактичні ж видатки – це дійсні, кінцеві видатки установи, здійснені за рахунок коштів загального або спеціального фондів бюджету, нараховані або проведені, але не сплачені. На відміну від касових, вони підтверджені відповідними первинними документами. Облік таких видатків уможливує здійснення контролю за фактичним виконанням кошторису видатків бюджетної установи в цілому, а за окремими статтями і структурними підрозділами контроль – за дотриманням встановлених норм витрачання коштів.

Зазвичай, касові і фактичні видатки не збігаються у часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи відображення господарських операцій в обліку: для касових видатків – в момент отримання коштів (так званий касовий метод), а для фактичних видатків – в момент їх визначення (нарахування), а не фактичного витрачання (метод нарахувань). У випадку, коли касові і фактичні видатки збігаються у часі, – вони називаються прямими видатками.

Програмна, відомча та функціональна класифікації видатків виконують адресну функцію щодо видатків відповідних розпорядників коштів в цілому і в процесі бухгалтерського обліку мають досить обмежене коло використання.

Програмна класифікація видатків (за бюджетними програмами) відповідно до пп. 2 статті 10 Бюджетного кодексу використовується у випадку застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Вона формується Міністерством фінансів України або місцевим фінансовим органом за тими пропозиціями, які подають під час складання проекту Закону про Державний бюджет України (проекту рішення про місцевий бюджет) головні розпорядники бюджетних коштів. Така класифікація щодо місцевого бюджету

формується з урахуванням затвердженої Міністерством фінансів України типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету.

Призначення відомчої класифікації видатків та кредитування бюджету (п. 3 статті 10 Бюджетного кодексу) – затвердження переліку головних розпорядників бюджетних коштів з метою їх систематизації за ознакою головного розпорядника. Державна казначейська служба України на основі відомчої класифікації видатків складає та веде єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів, а також одержувачів бюджетних коштів.

За функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету за п. 4 статті 10 Кодексу класифікація видатків, їх «деталізація має такі рівні:

1) розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;

2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються видатки та кредитування бюджету на виконання функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування» [12].

За п. 5 статті 10 Бюджетного кодексу за економічною характеристикою господарських операцій видатки бюджету поділяються на два види: поточні та капітальні.

Основною для бюджетних установ, і закладів освіти у тому числі, є класифікація видатків на основі кодів економічної класифікації. На відміну від інших, економічна класифікація видатків застосовується в системі бухгалтерського обліку бюджетних установ, у тому числі закладів освіти. В межах цієї класифікації та її кодів здійснюється планування та облік усіх видатків, які передбачаються у фінансуванні установ. Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету №333 від 12.03.2012 р. [51] встановлює чітке розмежування видатків за економічними характеристиками і кодами усіх господарських операцій, які здійснюються освітніми закладами й усіма бюджетними установами відповідно до функцій,

які на них покладено державою. Цим забезпечується встановлення єдиного підходу з виконання бюджету усіма учасниками бюджетного процесу.

З рисунку 1.1 видно, що економічна класифікація видатків має три складові:

– поточні видатки за абз.3 пп.1.6 Інструкції №333 – «це видатки, які спрямовуються на виконання бюджетних програм та забезпечують поточне функціонування бюджетних установ, проведення досліджень, розробок, заходів та надання поточних трансфертів населенню і підприємствам (установам, організаціям)» [51]. Відповідно до Економічної класифікації видатків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. вони мають код 2000 економічної класифікації видатків [48];

– капітальні видатки за абз.1 пп.1.6 Інструкції №333 – «це видатки, які спрямовуються на придбання основного капіталу (обладнання і предметів довгострокового користування), необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на капітальні інвестиції, капітальний ремонт; на створення державних запасів і резервів; на придбання капітальних активів; невідплатні платежі, компенсацію втрат, пов'язаних з пошкодженням основного капіталу» [51]. За наказом №11 Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. їх привласнено код 3000 економічної класифікації видатків [48];

– нерозподілені видатки відповідно до пп.4 Інструкції №333 включають «кошти резервного фонду бюджету, передбачені у Державному бюджеті України; кошти на створення резервного фонду місцевого бюджету, передбачені рішенням Верховної Ради Автономної Республіки Крим або відповідної місцевої ради» [51]. За економічною класифікацією видатків № 11 вони мають код 9000 [48]. До них належать видатки з резервних фондів державного та місцевих бюджетів, обласних та місцевих адміністрацій, а також виконавчих комітетів місцевих рад.

У складі витрат (видатків) бюджету за часовим виміром за пп. 7 статті 10 Бюджетного кодексу відповідно до бюджетної класифікації видатків вони поділяються витрати (видатки) споживання і витрати (видатки) розвитку.

Наказом Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. затверджено «Складові частини витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання» [48]. То ж відповідно до цього наказу витрати розвитку – це «видатки розвитку, надання кредитів з бюджету, розміщення бюджетних коштів на депозитах та придбання цінних паперів» [48]. До видатків розвитку бюджетної установи належать видатки на фінансове забезпечення її деяких видів господарської діяльності, зокрема: фінансового забезпечення усіх капітальних вкладень; фінансового забезпечення для структурної перебудови економіки та інші видатки, які пов'язані з розширеним відтворенням економіки [48].

Видатки (витрати) споживання відрізняються від видатків (витрат) розвитку. Витрати споживання – це видатки на споживання та погашення боргу. За наказом №11 до таких видатків належить частина видатків бюджетної установи, які пов'язані із поточним її функціонуванням, також в межах країни фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, поточні міжбюджетні трансферти і, водночас, ті видатки, які не віднесені до нерозподілених та видатків розвитку.

Класифікацію видатків бюджетних установ розглядали у своїх працях Н. В. Кудренко, В. О. Бай, Н. М. Бондаренко, С. С. Котова, Р. О. Пеліпадченко, В. А. Пігош, В. В. Бондарев, Н. Ю. Мельничук та інші. Більшість авторів розглядає класифікацію, яка затверджена нормативними документами, а також зосереджують велику увагу на касових та фактичних видатках.

Нами систематизовано пропозиції науковців щодо класифікації видатків у таблиці 1.2.

Отже, таблиця 1.2 відображає різні наукові підходи до класифікації видатків бюджету, які мають велике значення у науковому контексті.

Спільною їх рисою є виділення окремих класифікаційних ознак у відповідності до змісту самих видатків.

Таблиця 1.2 – Пропозиції з класифікації видатків у наукових працях

Автор, джерело	Напрямки класифікації видатків бюджетних установ
С. Юрій та Й. Бескид [10, с. 100]	Видатки бюджету класифікуються за категоріями: 1) за їх значенням у процесі виробництва; 2) за суспільним призначенням; 3) за галузевою структурою
В. Федосов, В. Опарін і Л. Сафонова [13, с.73]	Наукова класифікація видатків бюджету здійснюється за такими ознаками: 1) за роллю у відтворенні виробництва; 2) за суспільним призначенням; 3) за галузями економіки і соціальної сфери; 4) за цільовим призначенням; 5) за рівнями бюджетної системи
С. Котова [27, с. 446]	Існуюча класифікація не охоплює всі види видатків, тому для більш точної деталізації і розмежування видатків бюджету її доцільно доповнити ще шістьма ознаками: 1) залежно від джерел покриття; 2) залежно від етапу руху коштів; 3) за предметною ознакою; 4) за цільовим призначенням; 5) за впливом на процес діяльності; 6) за характером оцінки
В. Савка [71, с. 29]	Наукова класифікація видатків бюджету здійснюється за такими ознаками: 1) за роллю у відтворенні ВВП; 2) за суспільним призначенням і участю в суспільному виробництві; 3) за участю у суспільному виробництві; 4) за галузями економіки та соціальної сфери; 5) за економічними результатами; 6) за характером споживання; 7) за рівнями бюджетної системи; 8) за цільовим призначенням
В. Федосов, С. Юрій [88, с. 184]	Наукову класифікацію видатків доцільно здійснювати за такими ознаками: 1) за роллю у виробництві ВВП; 2) за роллю у відтворюючих процесах; 3) за суспільним призначенням; 4) за рівнями бюджетної системи; 5) за рівнями повноважень; 6) за функціональним призначенням; 7) за відомчим призначенням; 8) за цільовим призначенням; 9) за програмним призначенням; 10) за формами фінансування.
Г. Старостенко та Ю. Булгаков [11, с. 141]	Наукова класифікація видатків бюджету здійснюється за: 1) роллю у відтворенні виробництва; 2) суспільним призначенням; 3) галузями економіки і соціальної сфери; 4) цільовим призначенням; 5) рівнями бюджетної системи.

Деякі бюджетні установи займаються виробничою діяльністю, виробляючи при цьому продукцію, надають послуги та виконують науково-дослідні, дослідно-конструкторські роботи. Тому в процесі таких видів діяльності виникають витрати, які класифікуються за певними напрямками.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [54], затвердженого наказом

Міністерства фінансів України №568 від 18.05.2012 р. витрати в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору поділяються на витрати за обмінними операціями та витрати за необмінними операціями (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Класифікація витрат установ державного сектору

Група витрат	Вид витрат	Підвид витрат
1	2	3
1 Витрати за обмінними операціями	Витрати на оплату праці	Заробітна плата, грошове забезпечення тощо
	Відрахування на соціальні заходи	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
	Матеріальні витрати	Використання сировини та матеріалів, інших предметів, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, палива та електроенергії тощо
	Амортизація	Амортизаційні відрахування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів
	Фінансові витрати	Витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо
	Інші витрати	Курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо
2 Витрати за необмінними операціями	Трансферти	Субсидії, гранти, соціальні виплати тощо
	Інші витрати	Витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо

До витрат за обмінними операціями належать елементи таких витрат: на оплату праці; на соціальні заходи; матеріальні; амортизація; фінансові та інші.

Окрім обліку витрат за економічними елементами з метою їх контролю за місцями їх виникнення слід враховувати усі витрати, які виникають в процесу виготовлення продукції, надання послуг та виконання робіт в залежності від технологічного процесу за статтями калькуляції. Облік таких витрат дозволяє здійснити аналіз собівартості за видами продукції (робіт та послуг) та центрами виникнення таких витрат. Перелік статей калькуляції залежить від галузевої

належності суб'єктів державного сектору за погодженням з міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади у межах їх компетенції.

Усі витрати, які використовуються для калькулювання собівартості продукції (послуг, робіт) можуть поділятися за їх видами; способом віднесення на об'єкт калькулювання (прямі або непрямі); витрати на продукцію та витрати періоду; витрати за видами продукції (робіт, послуг); за цільовим призначенням (основні або накладні) тощо.

Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та їх собівартості реалізації для установ державного сектору встановлено НП(С)БО 135 «Витрати». Зокрема, до виробничої собівартості входять прямі матеріальні витрати, на оплату праці та інші, а також змінні й постійні розподілені загальновиробничі витрати [54].

Собівартість же реалізованої продукції (робіт, послуг) «складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [54].

З впровадженням системи управлінського обліку в установах державного сектору витрати з метою прийняття управлінських рішень також поділяються на змінні та постійні; маржинальні та середні; релевантні та нерелевантні; одноелементні та комплексні тощо.

1.3 Організація обліку видатків закладів професійно-технічної освіти та його нормативно-законодавче регулювання

Система обліку видатків (витрат) в установах державного сектору (бюджетних установах), у тому числі в закладах професійно-технічної освіти, має бути максимально організованою, цілісною системою збирання, опрацювання, реєстрації та узагальнення інформації про усі видатки установи

за джерелами фінансування та напрямками витрачання за допомогою документального та підсумкового відображення усіх операцій в господарській діяльності.

Для організації й побудови ефективної системи обліку в бюджетних установах і закладах освіти, цільового витрачання бюджетних коштів слід неухильно виконувати вимоги бюджетного законодавства, нормативно-законодавчих документів Міністерства фінансів України, Національного банку України, Державної казначейської служби України, міністерств та відомств, до яких належить установа, інших органів центральної влади й місцевого самоврядування.

Основною метою обліку в професійно-технічних закладах освіти є забезпечення вчасного, повного, точного, об'єктивного відображення усіх господарських операцій та використання коштів установи в первинних документах, облікових регістрах, фінансовій і бюджетній звітності.

Нормативно-законодавче «регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах складається з чотирьох рівнів: законодавчий, нормативний, методичний та організаційний» [29, с. 5].

На законодавчому рівні діють норми Бюджетного, Податкового Господарського кодексів України, Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». інших законів і постанов Уряду.

На другому (нормативному) рівні прийняті документи регламентують основні правила і принципи формування облікової політики в бюджетних установах, облік окремих фактів господарської діяльності бюджетних установ, їх активів, зобов'язань, капіталу, доходів, видатків, витрат. До таких належать документи, затверджені Міністерством фінансів України, Державним казначейством України, Державною службою статистики України, Державною фіскальною службою, Національним банком України та інших органів управління.

На методичному рівні затверджуються спеціалізовані документи галузевого характеру, зокрема для освітніх закладів це документи Міністерства

освіти і науки України. Як правило, вони містять окремі вказівки та рекомендації щодо організації обліку, його можливі варіанти в залежності від галузі.

То ж, до основних нормативно-законодавчих документів, які регулюють облік в установах державного сектору в цілому, у тому числі облік, аналіз і контроль видатків є наступні:

1) Закон України «Про Державний бюджет України на 2022 рік» № 1928-ІХ від 02.12.2021 [49]. Законом затверджено Державний бюджет на 2022 рік. Він містить план використання запланованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання завдань і функцій, які здійснюються відповідними органами державної влади, місцевого самоврядування і містить усі положення щодо забезпечення виконання цього бюджету протягом бюджетного періоду. Закон встановив видатки Державного бюджету України на 2022 рік у сумі 3.037.013.112,9 тис грн, у тому числі видатки загального фонду – в сумі 2.613.137.454,7 тис грн., а видатки спеціального фонду – в сумі 423.875.658,2 тис грн.;

2) Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. [12]. Кодексом визначаються усі правові засади функціонування бюджетної системи України, її основні принципи, засади бюджетного процесу і міжбюджетних відносин, а також відповідальність за порушення бюджетного законодавства. Зокрема, Кодексом встановлено визначення видатків і витрат, напрямки класифікації видатків та кредитування бюджету, складові загального й спеціального фондів бюджету, порядок затвердження кошторисів видатків, складові звітності з виконання Державного бюджету тощо.

3) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Закон «визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні» [47], у тому числі в закладах освіти – бюджетних установах;

4) постанова Верховної ради України від 12.07.1996 р. № 327/96-ВР «Про структуру бюджетної класифікації України» [70]. У Постанові затверджено детальну структуру бюджетної класифікації видатків (Розділ II), зокрема за напрямками: функціональна за головними розділами та підрозділами; економічна за групами й видами видатків. Відомча ж структура видатків за Постановою затверджується Міністерством фінансів України за поданням відповідних міністерств і відомств;

5) постанова Кабінету Міністрів України №59 від 26.01.2011 р. «Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи» [64]. Положення визначає завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби установи державного сектору та повноваження її керівника (головного бухгалтера);

6) постанова Кабінету Міністрів України №228 від 28.02.2002 р. «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [62]. Окрім правил складання, розгляду й затвердження кошторисів, документ містить його складові (за загальним і спеціальним фондом), розшифровку планів асигнувань загального фонду бюджету, спеціального фонду, надання кредитів та використання коштів;

7) постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» [60]. Дія цього Порядку поширюється на суб'єктів державного сектору, а також всіх юридичних осіб незалежно від форми господарювання і форми власності;

8) наказ Міністерства фінансів України № 11 від 14.01.2011 р. «Про бюджетну класифікацію» [48]. Наказом затверджено класифікацію видатків та кредитування бюджету за їх видами: функціональну, економічну, відомчу. Також цим наказом затверджено «Структуру кодування програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету та Складові частини витрат (видатків) розвитку та витрат (видатків) споживання» [48].

9) наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» [51] № 333 від 12.03.12 р.. Одним наказом затверджено одразу дві інструкції. Інструкція з економічної класифікація видатків призначена для їх поділу за економічними характеристиками операцій, які здійснюються бюджетною установою.

10) наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.09 р. «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [53]. Наказом встановлені склад, основні форми звітності установ державного сектору, принципи підготовки та подання ними фінансової звітності, загальні вимоги до розкриття її елементів;

11) наказ Міністерства фінансів України №568 від 18.05.2012 р. «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [54]. Цей нормативний документ визначає основні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку установ державного сектору інформації про витрати та розкриття її у фінансовій звітності;

12) наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» [56]. Цим наказом встановлений перелік усіх рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації щодо фактів діяльності суб'єктів державного сектору в обліку. «У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків» [56].

13) наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. «Про затвердження документу «Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [50]. Документ містить основні бухгалтерські записи з відображення господарських

операцій, які можуть відбутися в бюджетній установі щодо активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансування;

14) наказ Міністерства фінансів України № 44 від 24.01.2012 р. «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» [61]. Цим Порядком визначаються основний склад та порядок складання форм бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів (місячної, квартальної (проміжної) і річної).

15) наказ Міністерства фінансів України № 11 від 23.01.2015 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору» [52]. Цим наказом затверджено такі документи: «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору; Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору» [52].

16) наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [57]. Затвержене «Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (надалі – підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету (надалі – установи)» [57];

17) наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі» [50]. Наказом затверджені такі документи:

- «Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання державного бюджету;
- Типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету;
- Зміни до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» [50].

Існують також інші нормативні документи, які регулюють організацію обліку в установах державного сектору щодо окремих об'єктів та господарських операцій.

Останнім рівнем нормативно-правового регулювання обліку в бюджетних установах, у тому числі професійно-технічних закладів освіти, є організаційний. На цьому рівні видаються накази, розпорядження керівництва закладу освіти з облікової політики, посадові інструкції, положення про оплату праці тощо.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИДАТКІВ МІЖРЕГІОНАЛЬНОГО ЦЕНТРУ ПРОФЕСІЙНО-ТЕХНІЧНОЇ ОСВІТИ ХУДОЖНЬОГО МОДЕЛЮВАННЯ І ДИЗАЙНУ М. ЛЬВОВА

2.1 Характеристика та показники діяльності Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова

Міжрегіональний центр професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова (далі – Центр) є підпорядкованим Міністерству освіти і науки державним професійно-технічним навчальним закладом третього атестаційного рівня, який «входить до системи освіти, забезпечує реалізацію потреб людини у здобутті професійної освіти, оволодінні робітничими професіями, спеціальностями, кваліфікацією відповідно до її інтересів, здібностей, стану здоров'я і замовлення держави та є неприбутковою організацією» [72]. Центр здійснює перепідготовку та підвищення кваліфікації працюючих робітників та молодших спеціалістів, пов'язаних з впровадженням новітніх технологій виробництва чи сфери послуг.

Центр може здійснювати підготовку робітників високого рівня кваліфікації з числа випускників загальноосвітніх навчальних закладів, професійно-технічне навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації працюючих робітників і незайнятого населення.

Головним завданням Центру є забезпечення права громадян України на професійне навчання відповідно до їх покликань, інтересів і здібностей та стану здоров'я з метою задоволення потреб економіки країни у кваліфікованих і конкурентоспроможних на ринку праці робітниках.

Відповідно до вимог пункту 157.15 статті 157 Податкового кодексу України до основної діяльності Центру також включається продаж виготовлених Центром товарів, виконання робіт, що тісно пов'язані з його

основною діяльністю, якщо ціна таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг є нижчою від звичайної або якщо така ціна регулюється державою.

До основних напрямів діяльності Центру може також належати надання платних послуг, що визначені постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності» та пов'язані з його основною статутною діяльністю» [55].

Центр у своїй діяльності керується Конституцією України, Законами України «Про освіту» [68], «Про професійно-технічну освіту» [69], «Про повну загальну середню освіту». Також до нормативних документів, якими керується в своїй діяльності Центр є:

– Постанова Кабінету Міністрів України від 03.06.1999 № 956 «Про затвердження Положення про ступеневу професійно-технічну освіту»;

– Постанова Кабінету Міністрів України від 11.09.2007 № 1117 «Про затвердження Державного переліку професій з підготовки кваліфікованих робітників у професійно-технічних закладах»;

– Постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.1999 №992 «Про затвердження Порядку надання робочих місць для проходження учнями, слухачами професійно-технічних навчальних закладів виробничого навчання та виробничої практики»;

– Наказ Міністерства освіти і науки України від 30.05.2006 №419 «Про затвердження Положення про організацію навчально-виробничого процесу у професійно-технічних навчальних закладах»;

– Наказ Міністерства освіти і науки України від 20.06.2000 №225 «Про затвердження Положення про вище професійне училище та центр професійно-технічної освіти» [58].

Центр у своєму складі має 3 навчальні корпуси, до яких входять 36 навчальних кабінетів та лабораторій; 28 майстерень; спортзал; учнівське кафе; їдальня; актовий зал; етнографічний музей, а також гуртожиток.

Основу матеріально-технічної бази Центру складають два навчальні корпуси загальною площею 8827,7 кв.м., навчальною площею 5053,5 кв.м. Навчально-виховний процес здійснюють 48 викладачів та 63 майстра виробничого навчання [72].

Навчально-виробничий процес у Центрі – це система організаційно-педагогічних, методичних і технічних заходів, спрямованих на реалізацію змісту і завдань ступеневої професійно-технічної освіти відповідно до Державних стандартів та встановлених вимог.

Здобуття професійно-технічної освіти у Центрі здійснюється за денною, вечірньою (змінною), очно-заочною, дистанційною, екстернатною формами навчання, з відривом і без відриву від виробництва та за індивідуальними навчальними планами.

Центр самостійно обирає форми та методи організації навчально-виробничого процесу, а педагогічні працівники самостійно, з урахуванням основ педагогіки, визначають засоби і методи навчання та виховання учнів, слухачів.

У процесі професійно-практичної підготовки та в позаурочний час учні, слухачі Центру надають послуги населенню, виготовляють продукцію, товари широкого вжитку, що реалізуються в установленому порядку.

Керівництво діяльністю Центру здійснює директор, який призначається на посаду за результатами конкурсу шляхом укладення з ним контракту Міністерством освіти і науки у відповідності із законодавством України.

Порядок фінансування та матеріально-технічного забезпечення Центру визначаються Бюджетним кодексом України, Законами України «Про освіту», «Про професійно-технічну освіту», «Про повну загальну середню освіту», іншими законодавчими актами України. Фінансування професійно-технічної підготовки робітників, соціальний захист учнів, слухачів та педагогічних працівників Центру здійснюється на нормативній основі за рахунок коштів Державного бюджету у межах обсягів державного замовлення.

Центр є неприбутковим закладом. Кошти Центру, одержані від здійснення або на здійснення діяльності, передбаченої Статутом, не вважаються

прибутком і не оподатковуються. Від оподаткування звільняються доходи Центру, отримані від виготовлення та реалізації продукції та послуг, пов'язані з їх основною, статутною діяльністю.

Додатковими джерелами фінансування є:

а) кошти одержані за первинну професійну підготовку понад державне замовлення, професійно-технічне навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації робітників відповідно до укладених договорів з юридичними та фізичними особами в межах ліцензованих обсягів, в тому числі підготовку і перепідготовку робітників та спеціалістів за замовленнями служб зайнятості населення;

б) плата за надання додаткових освітніх послуг;

в) доходи від реалізації продукції навчально-виробничих майстерень, цехів та надання інших послуг населенню;

г) доходи від надання в оренду приміщень, споруд, обладнання в порядку, встановленому Міністерством освіти і науки;

г) дотації з місцевого бюджету;

д) кошти, що отримані Центром за надання платних послуг, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України.

Відповідальним за ведення обліку і складання звітності є головний бухгалтер Центру. Основними завданнями бухгалтерії є:

– ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності Центру та складення фінансової і бюджетної звітності;

– відображення повної, достовірної інформації про господарські операції і результати господарської діяльності в документах Центру, яка необхідна для оперативного управління бюджетними призначеннями (асигнуваннями) та контролю за цільовим витрачання виділених коштів;

– створення умов для забезпечення дотримання бюджетного законодавства, відображення усіх господарських операцій у бухгалтерському обліку та звітності;

- забезпечення суцільного контролю за наявністю і рухом майна, використанням усіх ресурсів відповідно до затверджених кошторисів і нормативів;
- запобігання виникненню негативних явищ у господарській діяльності, виявлення внутрішньогосподарських резервів та сприяння їх мобілізації.

Основним фінансовим документом для Центру є затверджений кошторис доходів і видатків на рік, який визначає обсяг фінансування видатків на утримання установи та їх розподіл за напрямками витрачання. Проведемо аналіз основних економічних показників МЦ ПТО ХМД м. Львова 2021–2022 рр. (Додатки В1; Д1).

Таблиця 2.1 – Оцінка динаміки та структури основних показників Балансу МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р.

Показник	2020		2021		Зміна (+, -)		Темп приросту, %
	сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в питомій вазі, %	
АКТИВИ							
Основні засоби	1149681	48,2	1554947	57,8	+405266	+9,6	+35,3
Запаси	548139	23,0	461054	17,2	-87085	-5,8	-15,9
Грошові кошти та їх еквіваленти у національній валюті в казначействі	662523	27,8	671689	25	+9166	-2,8	+1,4
Витрати майбутніх періодів	24720	1,0	–	–	-24720	-1,0	-100
Усього активів	2385063	100	2687690	100	+302627	–	+12,7
ПАСИВИ							
Внесений капітал	1979532	83	2366918	88,1	387386	+5,1	+19,6
Фінансовий результат	160446	6,7	320772	11,9	160326	+5,2	+99,9
Поточні зобов'язання за розрахунками за товари, роботи, послуги	245085	10,3	–	–	-245085	-10,3	-100
Усього пасивів	2385063	100	2687690	100	302627	–	+12,7

Більш наочніше структура активів МЦ ПТО ХМД м. Львова представлена на рисунку 2.1, а пасивів – на рисунку 2.2.

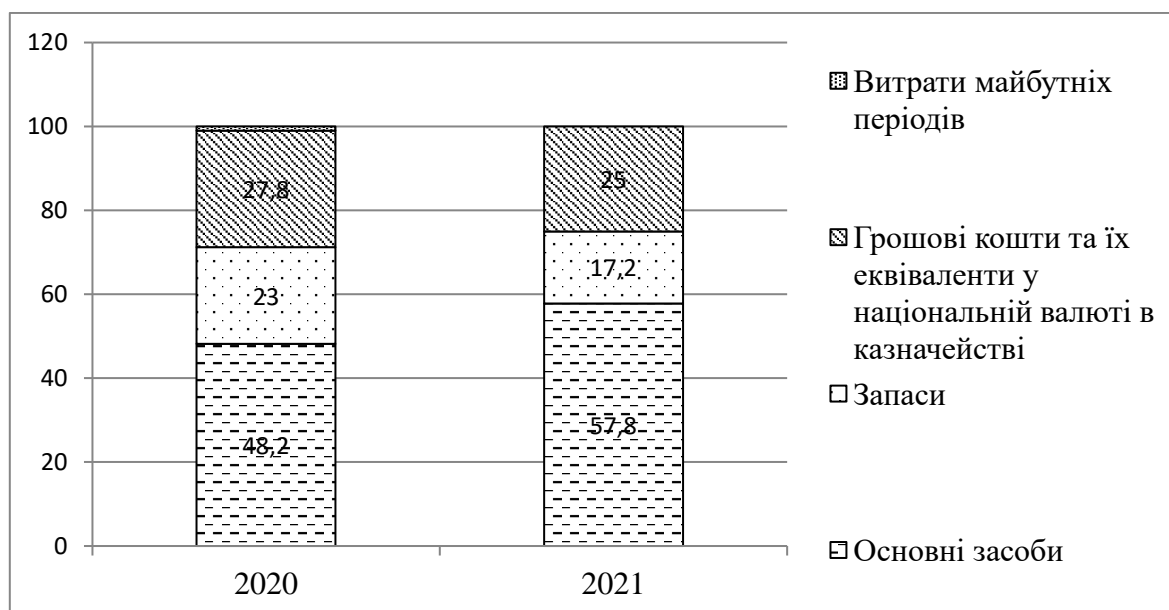


Рисунок 2.1 – Структура та динаміка активів МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р.

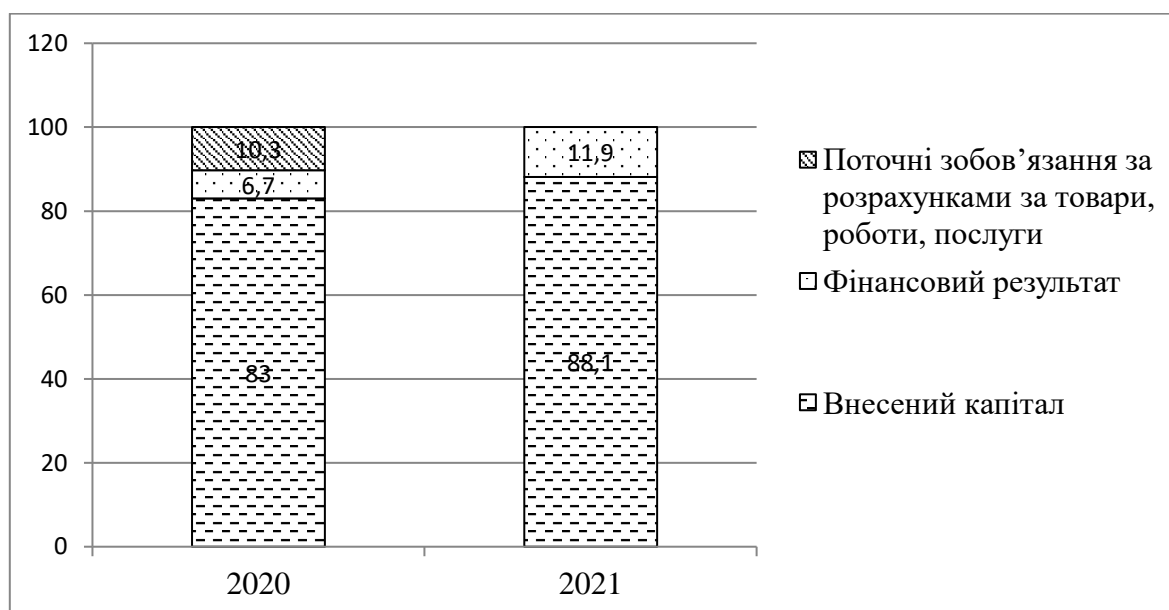


Рисунок 2.2 – Структура та динаміка пасивів МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р.

Відповідно до проведеного аналізу динаміки та структури активів видно, що в цілому вартість майна Центру зросла на 302627 грн. або на 12,7%. Вартість основних засобів збільшилася на 405266 грн. або на 35,3%, водночас запаси знизилися на 87085 грн. або на 15,9 %. За досліджуваний період

відбулося незначне зростання грошових коштів на рахунку в казначействі (на 9166 грн або на 1,4%).

Протягом 2020–2021 рр. найбільшу питому вагу складають у Центрі саме основні засоби і їх частка зросла протягом року на 9,6 процентних пункти. Зношеність основного капіталу за даними Балансу на кінець 2021 р. (Додаток Д1) складає 34,3 % і вона знизилася за рахунок придбання нових засобів праці на 7,6 пункти у порівнянні з 2020 роком. Частка ж запасів знизилася на 5,8 пунктів за даними Балансу Центру.

У складі пасивів найбільшу питому вагу має власний капітал, питома вага якого складає на кінець 2021 р. 88,1 %. Його вартість зросла за досліджуваний період на 387386 грн. або 19,6 %, а частка на 5,1 процентних пункти.

Відбулось також суттєве зростання фінансового результату як у сумі так і у питомій вазі. На кінець 2021 року він становив 320772 грн., що на 160326 грн. більше попереднього року. Центр не має кредиторської заборгованості на кінець року, що є позитивним в його діяльності.

Здійснимо аналіз фінансових результатів МЦ ПТО ХМД м. Львова за даними Звіту про фінансові результати (форма №2-дс) (Додатки В2; Д2) в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Оцінка динаміки та структури формування фінансового результату МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 р.

Показник	2020		2021		Зміна (+,-)		Темп приросту, %
	сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в питомій вазі, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
ДОХОДИ							
1 Доходи за обмінними операціями							
Бюджетні асигнування	26675571	93,5	31902633	93,1	+5227062	-0,4	+19,6
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	1602840	5,6	1688795	4,9	+85955	-0,7	+5,4
Доходи від продажу активів	1781	0,01	1252	0,004	-529	-0,006	-29,7

Кінець таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Інші доходи від обмінних операцій	1	0,000004	1	0,000003	–	-0,000001	–
<i>Усього доходів від обмінних операцій</i>	28280193	99,2	33592681	98,0	+5312488	-1,2	+18,8
2 Доходи від необмінних операцій							
Інші доходи від необмінних операцій	239319	0,8	682261	2	+442942	+1,2	+185,1
<i>Усього доходів від необмінних операцій</i>	239319	0,8	682261	2	+442942	+1,2	+185,1
Усього доходів	28519512	100	34274942	100	+5755430	–	20,2
ВИТРАТИ							
1 Витрати за обмінними операціями							
Витрати на виконання бюджетних програм	22486798	78,5	26276106	77,8	+3789308	-0,7	+16,9
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	1769889	6,2	2129980	6,3	+360091	+0,1	+20,3
Інші витрати за обмінними операціями	6318	0,02	6480	0,02	+162	–	+2,6
<i>Усього витрат за обмінними операціями</i>	24263005	84,7	28412566	84,1	+4149561	-0,6	+17,1
2 Витрати за необмінними операціями							
Інші витрати за необмінними операціями	4368994	15,3	5381158	15,9	+1012164	+0,6	+23,2
<i>Усього витрат за необмінними операціями</i>	4368994	15,3	5381158	15,9	+1012164	+0,6	+23,2
Усього витрат	28631999	100	33793724	100	+5161725	–	+18,0
Профіцит/дефіцит	-112487	–	481218	–	+593705	–	–

Дані таблиці 2.2 свідчать про покращення діяльності центру у 2021 року, оскільки у попередньому році він мав дефіцит коштів в сумі 112487 грн., а в звітному році – профіцит становив 481218 грн. Таким чином, відбулось зростання перевищення доходів над витратами в сумі 593705 грн.

Основну частину доходів МЦ ПТО ХМД м. Львова становлять доходи за обмінними операціями, які складають від 99% до 98,0%. За досліджуваний рік вони зросли на 5312488 грн. або на 18,8 %, хоча частка їх у складі усіх доходів знизилася на 1,2 процентних пункти. У складі доходів за обмінними операціями

у 2021 році суттєво збільшилися бюджетні асигнування Центру (на 5227062 грн. або на 19,6 %). Доходи від надання послуг Центром зросли на 85955 грн. або на 5,4 %, однак їх питома вага знизилася на 0,7 пункти. Доходи від продажу активів мають невелику питому вагу у складі доходів.

У 2021 році відбулось значне також зростання доходів від необмінних операцій, у тому числі інших доходів від необмінних операцій на 442942 грн. або на 185,1 % та їх питомої ваги на 1,2 пункти.

Більш наочно структуру доходів зображено на рисунку 2.3

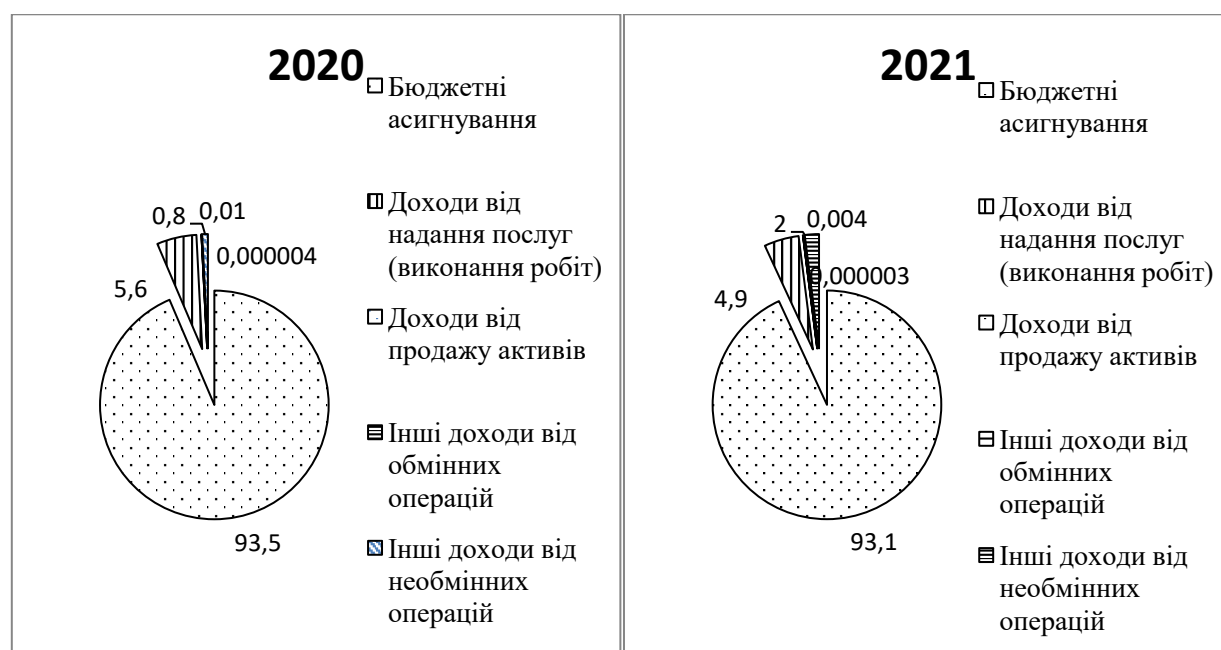


Рисунок 2.3 – Структура доходів МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 р.

Усі витрати Центру за досліджуваний рік зросли на 18,0 % або на 516725 грн., що на 0,8 % менше зростання доходів. Основну частину витрат досліджуваного закладу становлять витрати за обмінними операціями (84,1%), а зростання на 17,1 %. Питома вага витрат на виконання бюджетних програм як бюджетної установи у Центрі становить у 2021 році 77,8%, а зростання на 16,9 %. За останній рік їх частка знизилася на 0,7 процентних пункти. Витрати на виготовлення продукції (надання послуг) закладу мають незначну питому вагу (лише 6 %), однак вони також збільшилися на 360091 грн. Інші витрати за

необмінними операціями становлять 15–16 % усіх витрат, а їх зростання відбулося аж на 23,3 %. Структуру усіх витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова демонструє рисунок 2.4.

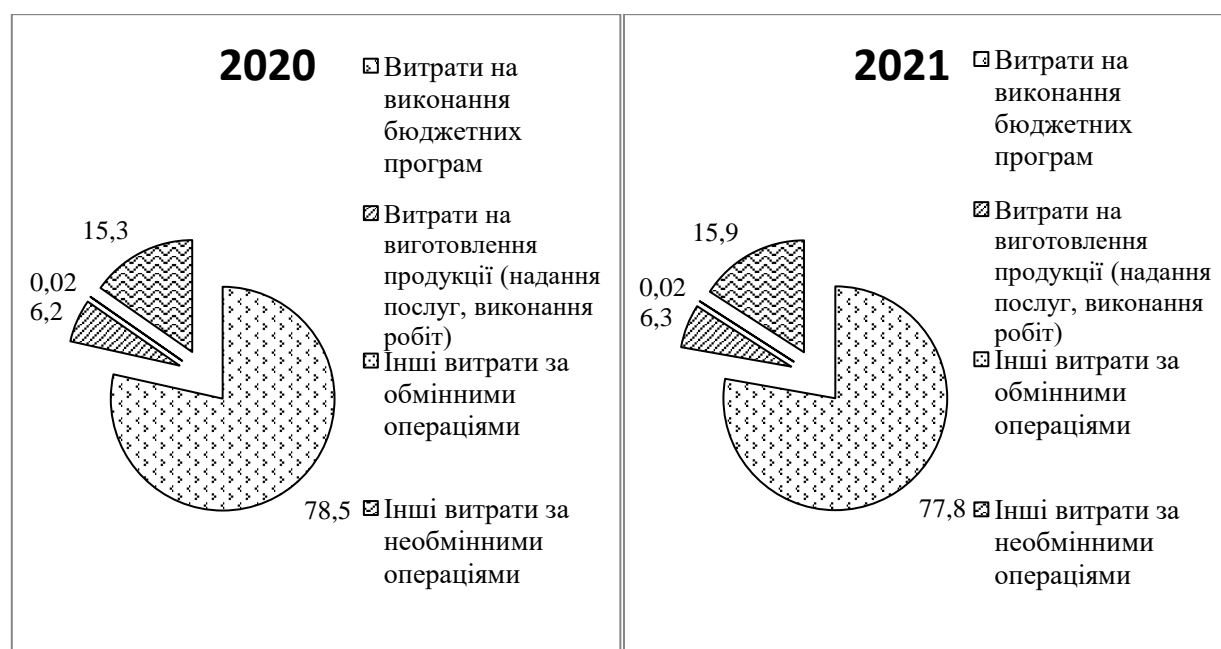


Рисунок 2.4 – Структура витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 р.

Здійснено аналіз динаміки та структури витрат елементів витрат за обмінними операціями МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р. (таблиця 2.3)

Таблиця 2.3 – Оцінка динаміки та структури елементів витрат за обмінними операціями МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2021–2022 р.

Показник	2020		2021		Зміна (+,-)		Темп приросту, %
	сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в пито- мій вазі, %	
Витрати на оплату праці	16187245	66,7	19177175	67,5	+2989930	+0,8	+18,5
Відрахування на соціальні заходи	3447268	14,2	4068630	14,3	+621362	+0,1	+18,0
Матеріальні витрати	4601913	19	5139616	18,1	+537703	-0,9	+11,7
Амортизація	20261	0,1	20665	0,1	+404	–	+2,0
Інші витрати	6318	0,03	6480	0,02	+162	-0,01	+2,6
Усього	24263005	100	28412566	100	+4149561	–	+17,1

Як видно з таблиці 2.3 витрати за обмінними операціями збільшилися у 2021 році на 17,1 % або на 4149561 грн. Основну частину витрат складають витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи Центру як закладу з надання освітніх послуг. Їх питома вага становить у 2021 році 67,5 % та 14,3 % відповідно. За досліджуваний період ці види витрат збільшилися на в цілому на 3611292 грн. питома вага цих витрат не змінилася.

Матеріальні витрати Центру зросли на 537703 грн. або на 11,7 %, але їх частка знизилася на 0,9 пункти. Розмір амортизаційних відрахувань зріс лише на 404 грн., а питома вага, як і інших витрат не змінилася. Структуру витрат за елементами обмінних операцій МЦ ПТО ХМД демонструє рисунок 2.5.

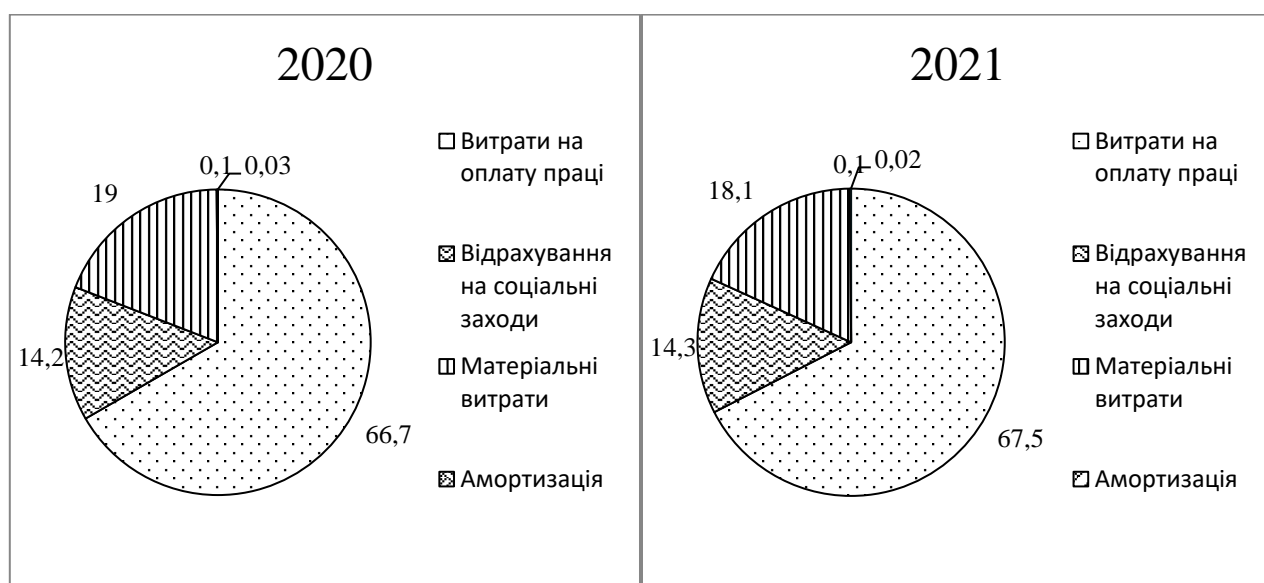


Рисунок 2.5 – Структура елементів витрат за обмінними операціями МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 р.

В цілому аналіз структури активів, пасивів, доходів та витрат Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього. моделювання і дизайну м. Львова показав покращення показників діяльності, зростання бюджетного фінансування на утримання закладу освіти та зростання фінансових результатів від власної діяльності.

2.2 Особливості обліку видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова

Видатки закладу професійно-технічної освіти свідчать про виконання основних функцій закладом освіти та про ефективність виконання кошторису ним за відповідний звітний період.

Облік видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова досить об'ємна ділянка бухгалтерської роботи, що вимагає від бухгалтерії знання особливостей обліку в установі державного сектору та закладі освіти зокрема, великої уваги та зосередженості при відображенні господарських операцій в обліку відповідно до економічної класифікації видатків. Отже, основним завдання обліку видатків є правильність їх віднесення на відповідні елементи витрат у відповідності до кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ), які затверджені Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкцією щодо застосування класифікації кредитування бюджету, які затверджені наказом Міністерства фінансів України № 333 від 12.03.2012 р. [51].

Як економічна категорія, видатки будь-якої бюджетної установи покриваються за рахунок централізованих та децентралізованих державних фондів. Міжрегіональний центр професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова фінансується з місцевого бюджету м. Львова.

Видатки досліджуваного закладу професійно-технічної освіти – це витрати, які здійснені цим освітнім закладом на забезпечення виконання своїх основних функцій (надання освітніх послуг) відповідно до кошторису витрат та підтверджені відповідно оформленими документами. У межах економічної класифікації видатків Центру за кошторисом виділені такі основні напрямки: 2000 – Поточні видатки та 3000 – Капітальні видатки (додаток Е).

До складу видатків досліджуваного закладу освіти включаються витрати з нарахування заробітної плати, платежі Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, вартість списаних предметів й матеріалів,

медикаментів, вартість отриманих комунальних та інших послуг, витрати на відрядження, надходження необоротних активів тощо.

Отже, завданнями обліку видатків закладу освіти є

– своєчасне та повне відображення виникнення видатків та господарських операцій щодо них в обліку;

– цільове використання наданого фінансування видатків в закладі освіти;

– контроль за виконанням кошторису видатків закладу професійно-технічної освіти;

– правильне відображення в регістрах бухгалтерського обліку та звітності видатків Центру.

В першочерговому порядку в МЦ ПТО ХМД м. Львова здійснюються видатки на оплату праці працівників закладу професійно-технічної освіти, відрахування єдиного соціального внеску, оплата комунальних послуг, тобто поточні видатки, про що свідчать дані додатків (Додатки Б; Г).

Центр отримує цільовий обсяг коштів з урахуванням визначеного нормативу та коригуючих коефіцієнтів фінансування бюджетної забезпеченості з розрахунку на одного учня. Кошти освітньої субвенції використовуються закладом у 2021 році на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

Видатки МЦ ПТО ХМД м. Львова поділяються на касові та фактичні. Касове виконання кошторису в обліку відображається як касові видатки.

В процесі обліку касових видатків формується інформація про касове виконання кошторису та залишки невикористаних асигнувань на кожну конкретну дату. Основними первинними документами Центру з обліку касових видатків є виписки казначейства, платіжні вимоги-доручення, заяви на переказ готівкою, які відображають здійснені готівкові й безготівкові розрахунки.

Облік фактичних видатків показує фактичне виконання кошторису видатків. Первинними документами з обліку ж фактичних видатків закладу освіти є штатний розпис, розрахунково-платіжні відомості, рахунки-фактури на оплату робіт і послуг, накладні, відомості нарахування амортизації, виписки банку тощо.

На основі первинних документів бухгалтерія МЦ ПТО ХМД м. Львова здійснює записи на рахунках аналітичного обліку касових та фактичних видатків, а потім в систематизованому вигляді інформація потрапляє в меморіальні ордери та Журнал-Головну книгу, а також звітність.

Аналітичний облік щодо усіх рахунків Центру ведеться окремо за кожним реєстраційним та іншими рахунками відповідно до кодів економічної класифікації в картах аналітичного обліку, форма яких затверджена наказом Міністерства фінансів України №604 від 29 червня 2017 року «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» [66].

Зокрема у Картці аналітичного обліку касових видатків ведеться облік касових видатків досліджуваного закладу освіти в розрізі кодів економічної класифікації видатків за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету за загальним та спеціальним фондами. «Картка відкривається щомісяця та заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписки органу Державної казначейської служби України» [66].

Картка аналітичного обліку фактичних видатків є реєстром аналітичного обліку фактичних видатків Центру. Вона також ведеться щомісяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи про суми фактичних видатків відповідно до господарських операцій здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. За кожним кодом програмної класифікації видатків закладу освіти за загальним та спеціальним фондами та їх видами формуються окремі картки.

Для обліку капітальних видатків в МЦ ПТО ХМД м. Львова призначена «Картка аналітичного обліку капітальних видатків». В ній відображають господарські операції з придбання необоротних активів, «будівництва (придбання), модернізації, реконструкції, реставрації та капітального ремонту будівель, споруд та об'єктів і супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт,

видатків з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель» [66].

Облік усіх видатків досліджуваного закладу освіти ведеться відповідно до затвердженого Плану рахунків бухгалтерського обліку бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р. в редакції від 06.07.2018 р. [56].

Бухгалтерські записи з обліку видатків закладу освіти складаються відповідно до наказу Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219 «Про затвердження Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [65].

Для обліку касових видатків в досліджуваному закладі освіти відкриваються синтетичні рахунки 2313 «Реєстраційні рахунки» та 2314 «Інші рахунки в Казначействі». Бухгалтерські записи з обліку господарських операцій з касових видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова зображені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з обліку касових видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова

Зміст операції	КЕКВ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1 Отримання асигнувань на виконання освітніх послуг (за загальним фондом)	–	2313 «Реєстраційні рахунки»	70111 «Бюджетні асигнування за загальним фондом»
2 Отримання оплати за освітні послуги, що надаються на платній основі	–	2313 «Реєстраційні рахунки»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
3 Перераховано суму заробітної плати працівників Центру на карткові рахунки	2111	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	2313 «Реєстраційні рахунки»
4 Перераховано суму податку з доходів фізичних осіб, утриманого із заробітної плати	2111	63112 «Розрахунки з ПДФО»	2313 «Реєстраційні рахунки»
5 Перераховано суму військового збору, утриманого із заробітної плати	2111	63113 «Розрахунки з військового збору»	2313 «Реєстраційні рахунки»

Кінець таблиці 2.4

1	2	4	5
6 Перераховано суму за розрахунками за Єдиними соціальним внеском	2120	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	2313 «Реєстраційні рахунки»
7 Перераховано постачальникам за: – виробничі запаси, МШП – медикаменти – продукти харчування	2210 2220 2230	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
8 Перераховано постачальникам на отримані послуги (крім комунальних)	2240	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
9 Перераховано підзвітній особі на картковий рахунок суму видатків на відрядження	2250	21161 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
10 Перераховано за послуги з теплопостачання	2271	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
11 Перераховано за послуги водопостачання та водовідведення	2272	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
12 Перераховано за послуги електропостачання	2273	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
13 Перераховано за заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2282	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
14 Перераховано академічну стипендію на карткові рахунки учнів	2720	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	2313 «Реєстраційні рахунки»
15 Перераховано соціальну стипендію на карткові рахунки учнів	2730	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»	2314 «Інші рахунки в Казначействі»
16 Перераховано постачальникам за інші послуги	2800	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 6312 «Інші розрахунки з бюджетом»	2313 «Реєстраційні рахунки»

Синтетичний облік касових видатків закладу освіти здійснюється за меморіальною формою обліку відповідно до наказу Міністерства фінансів України № 755 від 08.09.2017 р. [67]. Меморіальний ордер №1

(Накопичувальна відомість за касовими операціями) використовується при обробці звітів касирів з метою систематизації оборотів у касі за поточний місяць. У Відомість «записуються всі обороти в касі з надходження та витрачання коштів за дебетом чи кредитом відповідних субрахунків рахунку 2211 (2221) «Готівкові кошти та їх еквіваленти»[67].

Меморіальний ордер №2 (Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України) використовується МЦ ПТО ХМД м. Львова для відображення в обліку господарських операцій з надходження на його рахунок асигнувань та здійснення касових видатків щодо загального фонду місцевого бюджету. У цій відомості показується надходження та витрачання грошових коштів з реєстраційного та інших рахунків в органах Державної казначейської служби України м. Львова. Такі відомості складаються окремо за кожним реєстраційним рахунком закладу на підставі щоденних виписок з рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України разом з доданими до них підтвердними документами.

Меморіальний ордер №3 (Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України) використовується для відображення в обліку господарських операцій з надходження на рахунок Центру доходів та здійснення його касових видатків щодо спеціального фонду. Відомості також складаються за кожним окремим рахунком.

Кожного місяця підводяться підсумки за Накопичувальними відомостями № 1, 2, 3, а підсумкові дані заносяться до «Журнал-Головної» книги.

Облік фактичних видатків МЦ ПТО ХМД ведеться на активних витратних рахунках класу 8 «Видатки» Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за субрахунками:

801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»;

811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)».

Субрахунки цього класу призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями.

Склад витрат визначено Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 135 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №568 від 18.05.2012 р. [54].

В Міжрегіональному центрі професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова використовуються такі субрахунки бухгалтерського обліку витрат (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5 – Субрахунки бухгалтерського обліку витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова

Код і назва субрахунку бухгалтерського обліку витрат	Призначення субрахунку бухгалтерського обліку витрат в Центрі
1	2
Рахунок 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»	
8011 «Витрати на оплату праці»	Облік витрат на оплату праці Центру, що здійснюються в процесі основної діяльності, надання освітніх послуг
8012 «Відрахування на соціальні заходи»	Облік сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи (Єдиний соціальний внесок) Центру, що здійснюються в процесі основної діяльності, надання освітніх послуг
8013 «Матеріальні витрати»	Облік матеріальних витрат, які здійснюються Центром у процесі основної діяльності, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств
8014 «Амортизація»	Облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів Центру, що використовуються в процесі звичайної діяльності
Рахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»	
8111 «Витрати на оплату праці»	Облік витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням освітніх послуг, виготовленням продукції навчально-виробничих майстерень Центру

Кінець таблиці 2.5

1	2
8112 «Відрахування на соціальні заходи»	Облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання освітніх послуг, виготовлення продукції навчально-виробничих майстерень Центру
8113 «Матеріальні витрати»	Облік матеріальних витрат, які виникають в процесі надання освітніх послуг, на виготовлення в навчально-виробничих майстернях Центру продукції (послуг), витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств
8114 «Амортизація»	Облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції навчально-виробничих майстерень Центру
8115 «Інші витрати»	Облік витрат, які не відображені на субрахунках 8111–8114

Найбільшу потому вагу в досліджуваній установі займають операції на рахунках 8011, 8012, 8111, 8112 щодо рахунків 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» та 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», де відображаються дані щодо здійснених витрат на оплату праці працівників і займають найбільшу питому втрат за обмінними операціями.

При цьому за дебетом рахунків показуються визнані витрати, які мають безпосереднє відношення до надання освітніх послуг, у тому числі платних, сума касових видатків розпорядників бюджетних коштів. За кредитом цих рахунків – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат в досліджуваній центр, і списання їх в порядку закриття рахунків на фінансовий результат виконання кошторису. Закриття усіх рахунків витрат здійснюється бухгалтерією Центру на підставі Довідки бухгалтерії в кінці звітного кварталу.

Господарські операції з обліку витрат за обмінними операціями МЦ ПТО ХМД м. Львова наведені у таблиці 2.6 (за даними додатків Б; Г).

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виконання бюджетних програм МЦ ПТО ХМД м. Львова

Номер і зміст господарської операції	КЕКВ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1 Нараховано основну та додаткову заробітну плату працівникам	2111	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2 Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2120	8012 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3 Відображено вартість списаних виробничих запасів (продуктів харчування, медикаментів, сировини й матеріалів, МШП тощо)	2210	8013 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування» 1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали» 1517 «Сировина і матеріали» 1518 «Інші виробничі запаси» 1812 «МШП»
4 Отримано різні послуги від постачальників	2240	8013 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5 Отримано послуги з теплопостачання	2271	8013 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6 Отримано послуги з водопостачання та водовідведення	2272	8043 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7 Отримано послуги з електропостачання	2273	8013 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8 Здійснено постачальником окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2282	8013 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
9 Здійснено інші поточні видатки	2800	8013 «Матеріальні витрати»	6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» 6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
10 Нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	Не визначено	8014 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
11 Нараховано стипендії та інші види виплат учням Центру	2720 2730	8511 «Витрати за необмінними операціями»	6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»
12 Списання поточних видатків	–	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 «Витрати на оплату праці» 8012 «Відрахування на соціальні заходи» 8013 «Матеріальні витрати» 8014 «Амортизація» 8511 «Витрати за необмінними операціями»

Досліджуваний заклад професійно-технічної освіти надає платні послуги та реалізує продукцію навчально-виробничих майстерень. Згідно з чинним Порядком надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами [55], регламентується орієнтовний перелік витрат, що мають включатися до вартості освітніх послуг, і зазначається, що вартість (ціна) освітніх послуг має встановлюватися на базі економічно обґрунтованих витрат. Кошти, які отримані Центром від надання платних освітніх та інших послуг, зараховуються на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства України, та використовуються згідно із затвердженим кошторисом.

В таблиці 2.7 представлено облік витрат з надання послуг.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку витрат з надання платних освітніх послуг МЦ ПТО ХМД м. Львова

Номер і зміст господарської операції	КЕКВ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1 Нараховано основну та додаткову заробітну плату працівникам	2111	8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
2 Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2120	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
3 Відображено вартість списаних виробничих запасів (продуктів харчування, сировини й матеріалів, МШП тощо)	2210	8113 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування» 1517 «Сировина і матеріали» 1518 «Інші виробничі запаси» 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4 Отримано різні послуги від постачальників	2240	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5 Отримано послуги з теплопостачання	2271	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
6 Отримано послуги з водопостачання та водовідведення	2272	8143 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
7 Отримано послуги з електропостачання	2273	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
8 Здійснено постачальником окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2282	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Кінець таблиці 2.7

1	2	3	4
9 Здійснено інші поточні видатки	2800	8113 «Матеріальні витрати»	6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» 6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
10 Нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	Не визначено	8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
11 Списання поточних видатків	–	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8111 «Витрати на оплату праці» 8112 «Відрахування на соціальні заходи» 8113 «Матеріальні витрати» 8114 «Амортизація»

Особливостями досліджуваного центру є те, що він надає виробничі послуги: перукарські, швейне виробництво та громадське харчування.

В бюджетному секторі для обліку й узагальнення інформації про такі витрати, що пов'язані з наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт призначено рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», субрахунок 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)». Облік цих витрат Центр веде за субрахунками, які наведені в таблиці 2.5. «За дебетом рахунка 81 відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, за кредитом – списання вказаних витрат, які відносяться на рахунок 16 «Виробництво», а також коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету)» [92, с. 130].

Отже, основним завданням обліку витрат на виробництво закладу освіти є контроль за процесом виробництва і результатами господарської діяльності.

В таблиці 2.8 наведено кореспонденцію рахунків з обліку процесу виробництва на виробничих витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова.

Таблиця 2.8 – Кореспонденція рахунків з обліку виробничих витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова

Номер і зміст господарської операції	КЕКВ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	4	5
1 Передано виробничі запаси в переробку	2210	8113 «Матеріальні витрати»	1511 «Продукти харчування» 1517 «Сировина і матеріали» 1518 «Інші виробничі запаси»
Одночасно		161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8113 «Матеріальні витрати»
2 Нараховано заробітну плату працівникам	2111	8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
Одночасно		161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8111 «Витрати на оплату праці»
3 Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2120	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Одночасно		161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8112 «Відрахування на соціальні заходи»
4 Отримано різні послуги від постачальників	2240	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Одночасно		161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8113 «Матеріальні витрати»
5 Отримано комунальні послуги в виробничих підрозділах	2271 2272 2273	8113 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Одночасно		161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8113 «Матеріальні витрати»
6 Нарахована амортизація виробничих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	Не визначено	8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Одночасно	–	161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»	8114 «Амортизація»
7 Оприбутковано готову продукцію на склад	–	1811 «Готова продукція»	161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»
8 Списано витрати на виробництво послуг розпорядників бюджетних коштів	–	8211 «Собівартість проданих активів»	161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів»

Кінець таблиці 2.8

1	2	3	4
9 Списано собівартість реалізованої продукції	–	8211 «Собівартість проданих активів»	1811 «Готова продукція»
10 Відображено дохід з реалізації продукції (послуг)	–	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
11 Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	–	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
12 Отримано кошти з реалізації готової продукції (робіт, послуг)	–	2313 «Реєстраційні рахунки»	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»
13 Віднесено на фінансовий результат дохід з реалізації	–	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
14 Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізації продукції	–	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8211 «Собівартість проданих активів»

Протягом звітного періоду за спеціальним фондом бюджету, окрім витрат на оплату праці, оплату послуг, матеріальних витрат та амортизації, в закладі також були капітальні видатки, які здійснені були для капітального ремонту різних об'єктів основних засобів. Такі видатки обліковувались за кодом КЕКВ 3132 «Капітальний ремонт інших об'єктів». Капітальні видатки установ державного сектору збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів і одночасно на рівнозначну суму збільшуються внесений капітал. Облік таких видатків зображено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.9 – Облік капітальних видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова

Номер і зміст господарської операції	КЕКВ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1 Відображено витрати на здійснення капітального ремонту об'єктів основних засобів	3132	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Кінець таблиці 2.9

1	2	3	4
2 Списання витрат на капітальний ремонт після введення в експлуатацію об'єкту основних засобів	–	10 «Основні засоби»,	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»
3 Отримано асигнування на капітальний ремонт об'єктів основних засобів	–	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
4 Одночасне збільшення внесеного капіталу на суму витрат з капітального ремонту, віднесеного на збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів	–	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28 грудня 2009 р. [53] і Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2017 р. № 307 [59] досліджуваній Центр формує і подає Звіт про фінансові результати (форма №2-дс), який містить інформацію про витрати МЦ ПТО ХМД м. Львова за звітний період .

Також видатки цього закладу професійно-технічної освіти, які профінансовані в звітному періоді показуються в бюджетних формах звітності:

- Звіт про надходження і використання коштів загального фонду (форма №2м) (додатки Б2; Г2; Г3);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма №4-1м) (додатки Б3; Г4);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма №4-2м) (додатки Б4; Г5);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-3м) (додаток Г6).

2.3 Аналіз видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова

Сучасна професійно-технічна освіта, до якої належить Міжрегіональний центр професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова, має декілька джерел фінансування. Найважливішим джерелом є саме державне фінансування з місцевого бюджету м. Львова, яке побудоване на принципі стратегічної орієнтації, яка забезпечує ефективність функціонування системи освіти. Найважливішими показниками використання наданих коштів є видатки на освіту за напрямком «0211110 – Підготовка кадрів закладами професійної (професійно-технічної) освіти та іншими». Здійснено аналіз виділених державою коштів за даними бюджетної звітності Центру та кошторисом на 2022 рік (додаток Е).

Таблиця 2.10 – Аналіз структури фінансування МЦ ПТО ХМД м. Львова відповідно до кошторису на 2022 рік

Найменування	Сума, грн	Питома вага, %
Надходження, всього, у тому числі	49971100	100
а) із місцевого бюджету	46261300	92,6
1) загального фонду бюджету	42795000	85,6
2) спеціального фонду бюджету, у т.ч.	3466300	6,9
– від плати за послуги, що надаються установою	403200	0,8
– від додаткової (господарської) діяльності	3063100	6,1
б) кошти освітньої субвенції за загальним фондом	3709800	7,4

З даних таблиці 2.10 видно, що основним джерелом фінансування Центру у 2022 році є надходження з місцевого бюджету м. Львова, питома вага яких становить 92,6 %, з яких загальний фонд складає 85,6 %, а спеціальний фонд – 6,9 %. У поточному році планується фінансування за рахунок коштів освітньої

субвенції в сумі 3709,8 тис грн. або 7,4 % усіх надходжень. Аналіз структури видатків МЦ ПТО ХМД за кошторисом проведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз структури видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова відповідно до кошторису за рахунок коштів місцевого бюджету на 2022 р.

Найменування	Код видатків за КЕКВ	Сума, грн	Питома вага, %
Видатки та надання кредитів всього, у тому числі	–	46261300	100
а) загальний фонд місцевого бюджету, у т.ч.	–	42795000	92,5
1) поточні видатки	2000	42795000	92,5
2) капітальні видатки	3000	–	–
б) спеціальний фонд місцевого бюджету		3466300	7,5
1) поточні видатки	2000	3216300	7,0
2) капітальні видатки	3000	250000	0,5
Усього поточні видатки	2000	46011300	99,5
Усього капітальні видатки	3000	250000	0,5

Проаналізувавши наявні дані, видно, що основну частину усіх видатків місцевого бюджету складають поточні видатки за загальним фондом, а усі поточні видатки становлять 99,5 %. Водночас, капітальні видатки за спеціальним фондом – 0,5 %. В цілому частка спеціального фонду з надходжень коштів становить у 2022 році 7,5 %. У порівнянні з 2021 роком фінансування закладу освіти за загальним фондом зросло на 14023041 грн або на 48,7 %.

Велике значення для аналізу видатків досліджуваного закладу професійно-технічної освіти має оцінка їх структури та динаміки за загальним фондом місцевого бюджету у 2020–2021 рр., який є основним джерелом фінансування, яка здійснена в таблиці 2.12.

Аналіз видатків загального фонду з таблиці 2.12 показує, що за досліджуваний період вони зменшилися на 2,1 % або на 613,9 тис. грн. Всю суму видатків складають поточні, як у 2020 р., так і у 2021 р.

Таблиця 2.12 – Аналіз динамки та структури затверджених видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова загального фонду місцевого бюджету у 2020–2021 рр.

Статті видатків	Код видатків	2020 рік		2021 рік		Відхилення (+,-)		Темп приросту, %
		сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в питомій вазі, пунктів	
Видатки, всього		29403820	100	28771959	100	-631861	–	-2,1
А. Поточні видатки, у т.ч.	2000	29403820	100	28771959	100	-631861	–	-2,1
1) оплата праці і нарахування на заробітну плату:	2100	21279050	72,4	19506350	67,8	-1772700	-4,6	-8,3
– оплата праці	2110	17441820	59,3	16105200	56	-1336620	-3,3	-7,7
– нарахування на оплату праці	2120	3837230	13,1	3401150	11,8	-436080	-1,3	-11,4
2) використання товарів і послуг, у т.ч	2200	3467280	11,8	3884450	13,5	+417170	+1,7	+12,0
– предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	239000	0,8	43000	0,1	-196000	-0,7	-82,0
– медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	13050	0,04	8800	0,03	-4250	-0,01	-32,6
– продукти харчування	2230	507730	1,7	772680	2,7	+264950	+1,0	+52,2
– оплата послуг (крім комунальних)	2240	974900	3,3	949000	3,3	-25900	–	-2,7
– оплата комунальних послуг:	2270	1727900	5,9	2105700	7,3	+377800	+1,4	+21,9
теплопостачання	2271	1365400	4,6	1692600	5,9	+327200	+1,3	+24,0
водопостачання	2272	73500	0,2	95400	0,3	+21900	+0,1	+29,8
електроенергії	2273	250000	0,9	277100	1	+27100	+0,1	+10,8
інших послуг	2275	39000	0,1	40600	0,1	+1600	–	+4,1
– дослідження і розробки і окремі заходи по реаліз. держ. програм	2280	4700	0,02	5270	0,02	+570	–	+12,1
3) соціальне забезпечення, у т.ч.	2700	4657490	15,8	5381159	18,7	+723669	+2,9	+15,5
– стипендії	2720	4530800	15,4	5180500	18	+649700	+2,6	+14,3
– інші виплати	2730	126690	0,4	200609	0,7	+73919	+0,3	+58,3

Найбільшу питому вагу у складі видатків становлять видатки за кодом КЕКВ «2100 – Оплата праці і нарахування на заробітну плату» – 72,4 % у 2020 році та 67,8 % – у 2021 році. Частка вказаних видатків за 2021 рік знизилась на

4,6 процентних пункти, а сума – на 8,3 %. Видатки за кодом «2200 – Використання товарів і послуг» в цілому зросли на 12,0%, а їх питома вага на 1,7 процентних пункти. Відбулися суттєві зміни у фінансуванні вказаних видатків: одні з них суттєво зросли, зокрема за кодом «2240 – Оплата комунальних послуг» на 21,9 %, а в питомій вазі на 1,4%, за кодом «2720 – Стипендії» на 14,3 % та в частці на 2,6 процентних пункти, за кодом «2730 – «Інші виплати» – на 58,3 % та 0,3 процентних пункти відповідно. Видатки на придбання предметів, матеріалів обладнання та інвентарю зменшились на 82,0%, а в питомій вазі – на 0,7%. Такі структурні зміни відбулися через значне подорожчання комунальних послуг, зниження фінансування закладів освіти у 2021 році та підвищення соціальних стандартів щодо виплат академічних та соціальних стипендій учням.

Проаналізуємо касові видатки МЦ ПТО ХМД м. Львова за 2020–2021 рр. в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13 – Аналіз динамки та структури касових видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова загального фонду місцевого бюджету у 2020–2021 рр.

Статті видатків	Код видатків	2020 рік		2021 рік		Відхилення касових видатків від кошторису (+,-), грн			
		за коштори сом, грн	касові видатки, грн	за коштори сом, грн	касові видатки, грн	2020 рік		2021 рік	
						в сумі, грн	у %	в сумі, грн	у %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Видатки, всього		29403820	26675571	28771959	28727634	-2728249	-9,3	-44325	-0,2
А. Поточні видатки, у т.ч.	2000	29403820	26675571	28771959	28727634	-2728249	-9,3	-44325	-0,2
1) оплата праці і нарахування на заробітну плату:	2100	21279050	19233073	19506350	19469245	-2045977	-9,6	-37105	-0,2
2) використання товарів і послуг:	2200	3467280	3073504	3884450	3877230	-393776	-11,4	-7220	-0,2
– предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	239000	175142	43000	42772	-63858	-26,7	-228	-0,5
– медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	13050	13050	8800	8800	–	–	–	–

Кінець таблиці 2.13

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
– продукти харчування	2230	507730	507730	772680	772680	–	–	–	–
– оплата послуг (крім комунальних)	2240	974900	817076	949000	949000	-157824	-16,2	–	–
– оплата комунальних послуг:	2270	1727900	1555806	2105700	2098708	-172094	-10,0	-6992	-0,3
– дослідження і розробки і окремі заходи по реаліз. держ. програм	2280	4700	4700	5270	5270	–	–	–	–
3) соціальне забезпечення, у т.ч.	2700	4657490	4368994	5381159	5381159	-288496	-6,2	–	–
– стипендії	2720	4530800	4245310	5180550	5180550	-285490	-6,3	–	–
– інші виплати	2730	126690	123684	200609	200609	-3006	-2,4	–	–

Аналізуючи касові видатки можна сказати, що у 2020 році у закладі освіти відхилення касових видатків від затверджених за кошторисом склало в цілому за поточними видатками 9,3 %, у тому числі щодо оплати комунальних послуг надходження зменшилися на 10,0 %, а щодо інших послуг – на 16,2 %. У 2021 році майже усі видатки були профінансовані, адже відхилення склало лише 0,2 % у зв'язку з зниженням надходжень на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, а також щодо оплати комунальних послуг.

Проведемо аналіз надходження й використання коштів спеціального фонду, отриманих як плата за послуги на основі Звіту форми №4-1м (додатки Б3; Г4) в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14 – Аналіз динамки та структури касових видатків з коштів, отриманих як плата за послуги МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 рр.

Статті видатків	Код видатків	2020 рік		2021 рік		Відхилення (+,-)		Темп приросту, %
		сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в питомій вазі, пунктів	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Видатки, всього		1383795	100	1644500	100	+260705	–	+18,8
А. Поточні видатки, у т.ч.	2000	1312395	94,8	1644500	100	+332105	+5,2	+25,3

Кінець таблиці 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1) оплата праці і нарахування на заробітну плату:	2100	401439	29	604385	36,8	+202946	+7,8	+50,6
– оплата праці	2110	332204	24	496723	30,2	+164519	+6,2	+49,5
– нарахування на оплату праці	2120	69235	5	107662	6,5	+38427	+1,5	+55,5
2) використання товарів і послуг, у т.ч	2200	905002	65,4	1036041	63,0	+131039	-2,4	+14,5
– предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	526125	38	456958	27,8	-69167	-10,2	-13,1
– медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	7220	0,5	4102	0,2	-3118	-0,3	-43,2
– продукти харчування	2230	128533	9,3	149608	9,1	+21075	-0,2	+16,4
– оплата послуг (крім комунальних)	2240	224779	16,2	377332	22,9	+152553	+6,7	+67,9
– відрядження	2250	364	0,03	2406	0,1	+2042	+0,07	+561,0
– оплата комунальних послуг:	2270	2309	0,2	38523	2,3	+36214	+2,1	+1568,4
теплопостачання	2271	565	0,04	19730	1,2	+19165	+1,16	+3392,0
водопостачання	2272	1434	0,1	28	0,002	-1406	-0,1	-98,0
електроенергії	2273	310	0,02	18765	1,1	+18455	+1,08	+5953,2
– дослідження і розробки і окремі заходи по реалізації державних програм	2280	15672	1,1	7111	0,4	-8561	-0,7	-54,6
3) інші поточні видатки	2800	5954	0,4	4074	0,2	-1880	-0,2	-31,6
Б. Капітальні видатки	3000	71400	5,2	–	–	-71400	-5,2	-100
1) придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110	71400	5,2	–	–	-71400	-5,2	-100

Касові видатки з коштів, отриманих як плата за послуги Центром за досліджуваний період зросли на 18,8 % або на 260,1 тис грн. У 2020 році поточні видатки цього спрямування склали 94,8 %, а у 2021 році – 100 %. Найбільшу питому вагу у минулому році становлять видатки за такими кодами КЕКВ:

– 2100 – «Оплата праці і нарахування на заробітну плату» – 36,8 %, питома вага яких зросла на 7,8 процентних пункти, а темп зростання становив 50,6%;

– 2200 «Використання товарів і послуг» – 63,0 %, частка яких знизилась на 2,4 процентних пункти, а темп зростання склав 14,5 %. Серед таких видатків частка за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання на інвентар» становила 27,8%, яка знизилась за рік на 10,2 процентних пункти. Видатки за кодом 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» склали 22,9 %, а темп зростання 67,9 %.

У 2020 році здійснювалось також фінансування капітальних видатків, але їх питома вага була незначною (5,2 %).

Аналіз касових видатків за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень проведено в таблиці 2.15.

Таблиця 2.15 – Аналіз динамки та структури касових видатків з коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень МЦ ПТО ХМД м. Львова у 2020–2021 рр.

Статті видатків	Код видатків	2020 рік		2021 рік		Відхилення (+,-)		Темп приросту, %
		сума, грн	питома вага, %	сума, грн	питома вага, %	в сумі, грн	в питомій вазі, пунктів	
Видатки, всього		199965	100	718644	100	+518679	–	+259,4
А) Поточні видатки, у т.ч.	2000	199965	100	166262	23,1	-33703	-76,9	-16,9
1) використання товарів і послуг, у т.ч	2200	199965	100	166262	23,1	-33703	-76,9	-16,9
– предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	187373	93,7	118415	16,5	-68958	-77,2	-36,8
– медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	3076	1,5	–	–	-3076	-1,5	-100
– оплата послуг (крім комунальн.)	2230	9516	4,8	47847	6,7	+38331	+1,9	+402,8
Б) Капітальні видатки	3000	–	–	552382	76,9	+552382	+76,9	–
1) Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110	–	–	300000	41,7	+300000	+41,7	–
2) Капітальний ремонт	3130	–	–	252382	35,1	+252382	+35,1	–

В процесі дослідження виявлено, що в 2020 році основне фінансування здійснювалося лише за поточними видатками з використання товарів і послуг (100%), у тому числі на придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю за кодом КЕКВ 2210, питома вага яких становила 93,7 %.

У 2021 суттєво зросли інші джерела власних надходжень, що дозволило профінансувати у 2,5 рази більше видатків за цим напрямком. Змінилася також і їх структура в бік зростання питомої ваги капітальних видатків за кодом КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» на 41,7 процентних пункти, а за кодом 3130 «Капітальний ремонт» – на 35,1. Загалом частка капітальних видатків за рік становила 76,9 %. За 2021 рік зафіксовано за предметами, матеріалами, обладнанням та інвентарем суттєве зниження видатків на 36,8 % або на 68958 грн.

Відповідно до «Звіту про надходження та використання коштів загального фонду» (форма № 2м) за рахунок освітньої субвенції у 2021 році суми виділеного фінансування, надходження за рік та касові видатки співпадають (за додатками ГЗ; Е). Проаналізуємо структуру видатків Центру за 2021 рік за Звітом та відповідно до кошторису за 2022 рік в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16 – Аналіз динаміки та структури видатків МЦ ПТО ХМД м. Львова за рахунок коштів освітньої субвенції у 2021–2022 рр.

Статті видатків	Код видатків	Сума, грн		Питома вага, %		Відхилення (+, -)	
		2021 рік	2022 рік	2021 рік	2022 рік	в сумі, грн	в питомій вазі, %
Видатки, всього		3174999	3709800	100	100	+534801	–
А. Поточні видатки:	2000	3174999	3709800	100	100	+534801	–
1) оплата праці і нарахування на заробітну плату:	2100	3174999	3709800	100	100	+534801	–
– оплата праці	2110	2575252	3040900	82	82	+465648	–
– нарахування на оплату праці	2120	599747	668900	18	18	+69153	–

Слід зазначити, що освітня субвенція освітнім закладам є одним із видів трансфертів, які надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам відповідно до пп. «б» ч. 1 ст. 97 Бюджетного кодексу України. За законодавством як у 2021 році, так і у 2022 році, поточну освітню субвенцію, можна спрямовувати лише на оплату праці з нарахуваннями на оплату праці і тільки педагогічних працівників. Тому за даними таблиці ці видатки складають 100 поточних видатків Центру, з яких 82 % – це оплата праці, а 18 % – нарахування єдиного соціального внеску на оплату праці. За рік фінансування зросло на 534801 грн. або на 16,8 %.

За спеціальним фондом відповідно до «Звіту про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма №4-Зм) (додаток Гб) фінансування здійснювалося лише на капітальні видатки в сумі 240000 грн., зокрема на капітальний ремонт за кодом КЕКВ «Капітальний ремонт інших об'єктів». Однак, за звітний період касові видатки становили лише 192714 грн. або 80,3 % запланованих коштів.

3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИДАТКІВ (ВИТРАТ) В МЦ ПТО ХМД м. ЛЬВОВА

3.1 Основні напрямки удосконалення аналітичного та синтетичного обліку видатків (витрат) в закладах професійно-технічної освіти

Система освіти України сьогодні в умовах військової агресії опинилася в нових реаліях функціонування, а перед освітніми закладами постали такі питання, які до сьогодні ніхто не вирішував. Війна негативно впливає на організацію освітнього процесу, організацію та ведення обліку в закладах освіти, а це зумовлює потребу в гнучкій трансформації діяльності освітньої сфери на період дії воєнного стану.

Сучасні умови, в яких функціонують заклади освіти, характеризуються численними проблемами у фінансуванні й виконанні бюджетів усіх рівнів, а також в організації бухгалтерського обліку. «Проблеми системи професійно-технічної освіти зумовлені економічною й політичною нестабільністю в суспільстві, посиленням розриву між конституційними гарантіями здобуття доступної й безкоштовної професійно-технічної освіти та реальним державним забезпеченням цієї освіти; незбалансованістю потреб особистості в професійних освітніх послугах і суспільства в професійно-кваліфікаційній структурі підготовки робочих кадрів; недостатнім бюджетним фінансуванням, недосконалістю основних напрямів розвитку системи професійно-технічної освіти [79].

Не дивлячись на численні проблемні аспекти, бухгалтерський облік в установах державного сектору є впорядкованою системою збирання, реєстрації, обробки та узагальнення інформації про склад та джерела формування фондів бюджетів, інституційні зобов'язання, фінансові операції та процеси тощо. Він має «свої особливості:

- організація бухгалтерського – обліку за пунктами бюджетної класифікації;
- роздільний облік отриманих асигнувань з різних рівнів бюджету та власних доходів;
- розподілити облік витрат за джерелами покриття;
- окремий облік готівки та фактичних витрат;
- контролюють виконання кошторису видатків;
- бухгалтерський облік і звітність суворо відповідають вимогам нормативних документів;
- відомості про облікову професію для органів культури, науки, освіти, управління;
- відсутність попередньої оплати за товари, послуги, виконані роботи тощо» [81, с. 90].

Сьогодні в обліковій системі установ держаного сектору, у тому числі закладів професійно-технічної освіти, можна виділити такі основні недоліки:

- використання двох методів ведення бухгалтерського обліку: касового (при виконанні кошторису відповідного бюджету) і метод нарахувань (при обліку здійснення господарської діяльності виконання кошторису);
- відсутність в бухгалтерському обліку єдиної методики відображення розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами господарських операцій з фінансовими та не фінансовими активами, капіталом та фінансовим результатом, зобов'язаннями, а також виконання державного і місцевого бюджетів;
- паралельне формування звітності про виконання бюджетів для Державного казначейства і для головних розпорядників коштів. Великі обсяги інформації повторюються, але частина звітних даних містить іншу інформацію;
- виділення асигнувань з бюджету для покриття видатків, однак більше ефективною системою є система погашення зобов'язань та інші [20].

Таким чином, облікова система закладів освіти не в повній мірі відповідає сучасним потребам щодо обсягів та видів інформації про обсяги фінансування

для зовнішніх користувачів для прийняття управлінських рішень в системі освіти і потребує реформування.

Головною метою удосконалення обліку в бюджетних установах, у тому числі в закладах освіти, є зростання прозорості, якості, оперативності та достовірності облікової інформації щодо видатків та витрат, а також повне висвітлення її в бюджетній та фінансовій звітності.

Основними напрямками реформування бухгалтерського обліку в суб'єктах державного сектору є:

- адаптація законодавства України з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності установ державного сектору відповідно до міжнародних вимог шляхом перегляду нормативно-правового та методичного забезпечення ведення обліку виконання бюджетів органів державного сектору;

- впровадження в бюджетних установах єдиної законодавчої методики оперативного обліку асигнувань та видатків з метою отримання повної, достовірної, сумісної, прозорої інформації про фінансову систему країни та порівнянню інформацію про фінансовий стан країни;

- впровадження єдиної облікової політики, розробка методичних рекомендацій з ведення та організації обліку та звітності щодо окремих об'єктів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі;

- інтегрування плану рахунків установ державного сектору із бюджетною класифікацією.

Модернізація обліку в установах державного сектору потребує формування єдиної правового та нормативного поля, що відповідають міжнародним стандартам обліку, кращої методології звітності та впровадження сучасних інформаційних технологій. Автоматизація бухгалтерського обліку в закладах освіти, використання нових технологій покликана вирішити різні облікові завдання:

- підвищення оперативності обліку;

- впровадження управлінського обліку та складання управлінської звітності;
- здійснення управлінського аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень.

В комплексі ці заходи покликані покращити планування в установах державного сектору, організацію праці облікового персоналу та підвищити ефективність діяльності.

Надмірна регламентація обліку, уніфікація звітності та алгоритмів формування її показників, стандартизація облікових процедур, форми первинних документів, облікових реєстрів в установах державного сектору, з одного боку, спрямовані на недопущення неефективного використання наданих бюджетних коштів та можливих порушень бюджетного законодавства, а з іншого боку, вони полегшують узагальнення різного роду інформації головними розпорядниками коштів для здійснення макроекономічного планування.

Облікова політика бюджетних установ, зокрема закладів освіти, «містить обмежений перелік альтернатив вирішення облікових проблем, зокрема,... щодо витрат (перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу)» [17, с. 62].

Облікова система установ державного сектору потребує реформування у напрямку лібералізації за рахунок надання розширених прав керівникам у сфері менеджменту, а бухгалтерам щодо побудови ефективної інформаційно-облікової системи, зокрема, у напрямку вибору елементів облікової політики, кореспонденції рахунків.

Одним із основних елементів організації обліку в установах державного сектору є Положення про облікову політику, яке затверджується відповідним розпорядчим документом – наказом по установі. У цьому Положенні установа фіксує методи оцінки та обліку та ті процедури, які застосовуються нею при веденні бухгалтерського обліку.

При розробці власного Положення про облікову політику Центр має враховувати Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 р. [52]. Після розробки і затвердження наказом керівника закладу освіти Положення слід надіслати на узгодження головному розпоряднику, якому він відомчо підпорядкований.

За складання Положення про облікову політику МЦ ПТО ХМД м. Львова відповідає головний бухгалтер. Дослідження Положення Центру показали, що ділянка обліку видатків (витрат) закладу освіти розкрита недостатньо. Тому пропонуємо основні елементи облікової політики щодо видатків та витрат, які мають бути відображені у цьому Положенні (рис. 3.1).

До сьогодні триває законодавче врегулювання порядку ведення бухгалтерського обліку та порядку розкриття інформації у фінансовій звітності щодо видатків суб'єктів державного сектору. Ведення бухгалтерського обліку в досліджуваному Центрі щодо видатків здійснюється відповідно до «Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами» [65] за наказом Міністерства фінансів України № 1219 від 29.12.2015 р. Однак, кореспонденція рахунків дуже загальна, складна, і, водночас, не враховує усіх можливих господарських операцій з обліку видатків закладів професійно-технічної освіти.

Отже, для оптимізації ведення бухгалтерського обліку видатків в Міжрегіональному центрі професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова необхідна деталізація рахунків обліку видатків цього закладу освіти на рівні синтетичних рахунків, субрахунків за кодами економічної класифікації видатків та за рахунками аналітичного обліку освітніх послуг та випуску продукції (надання послуг), оскільки досліджуваний центр професійно-технічної освіти має у своєму складі швейні майстерні, надає перукарські послуги та реалізує кулінарну продукцію громадського харчування з їдальні.

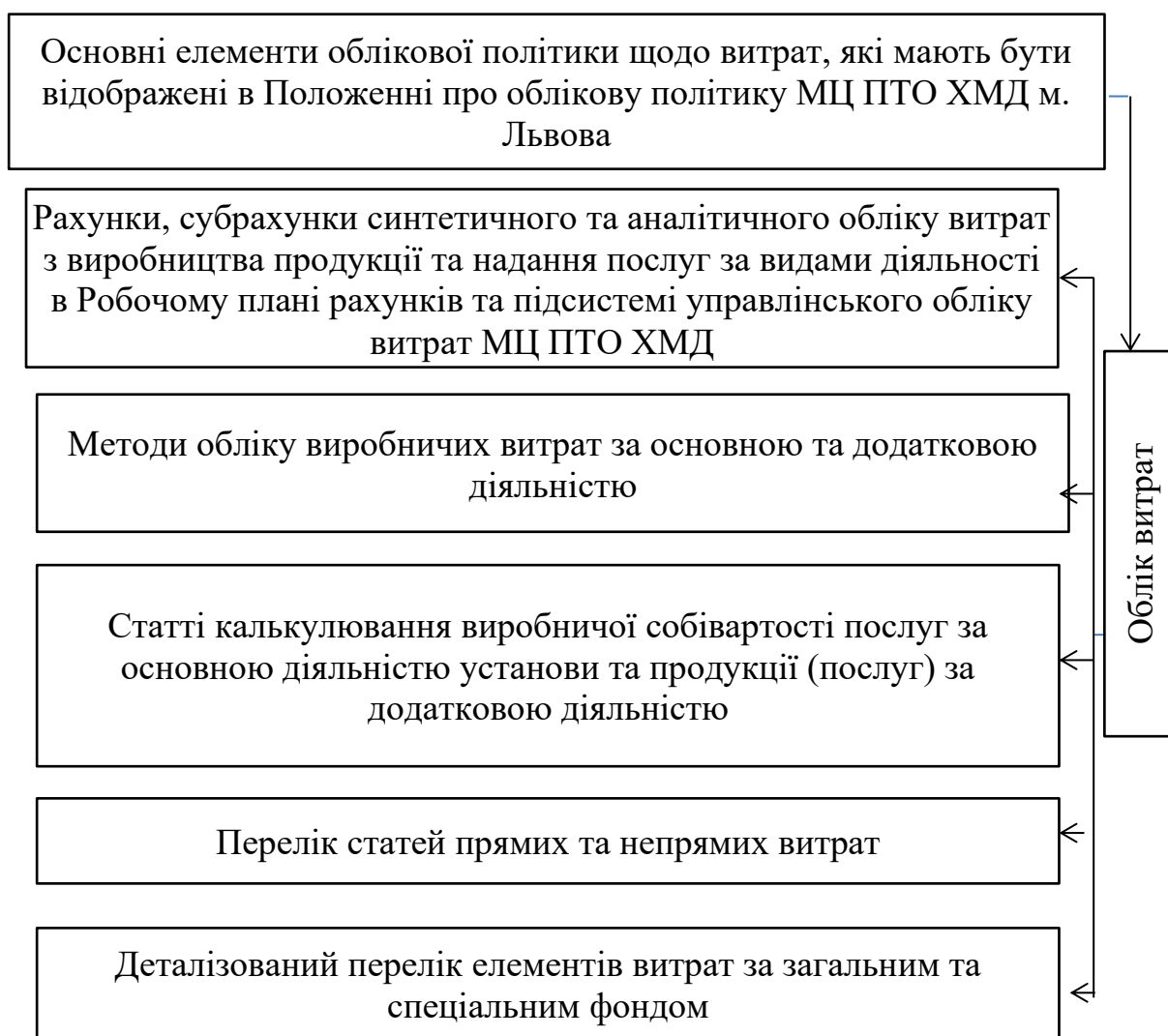


Рисунок 3.1 – Основні елементи облікової політики щодо витрат, які мають бути відображені в Положенні про облікову політику МЦ ПТО ХМД м. Львова

Аналітичними рахунками до субрахунків обліку видатків, наприклад, може бути виокремлення в бухгалтерському обліку інформації за видами матеріальних витрат, амортизації тощо. Тому, пропонуємо вести аналітичний облік, зокрема матеріальних витрат, на синтетичних субрахунках 8013 «Матеріальні витрати» та 8113 «Матеріальні витрати» за такими аналітичними рахунками, враховуючи коди економічної класифікації видатків (табл.3.1).

Таблиця 3.1 – Пропозиції щодо обліку матеріальних витрат МЦ ПТО
ХМД м. Львова

Назва рахунку бухгалтерського обліку витратків	Пропозиції щодо субрахунків до рахунка синтетичного обліку витратків
801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»	
8013 «Матеріальні витрати»	80131 «Код 2210 – Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» 80132 «Код 2220 – Медикаменти та перев'язувальні матеріали» 80133 «Код 2230 – Продукти харчування» 80134 «Код 2240 – Оплата послуг (крім комунальних)» 80135 «Код 2270 – Оплата комунальних послуг» 80136 «Код 2800 – Інші поточні витатки»
811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»	
8113 «Матеріальні витрати»	81131 «Матеріальні витрати на надання платних освітніх послуг»: 811311 «Код 2210 – Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» 801312 «Код 2220 – Медикаменти та перев'язувальні матеріали» 811313 «Код 2230 – Продукти харчування» 811314 «Код 2240 – Оплата послуг (крім комунальних)» 811315 «Код 2270 – Оплата комунальних послуг» 811316 «Код 2800 – Інші поточні витатки» 81132 «Матеріальні витрати на виробництво продукції (послуг)»: 811321 «Код 2210 – Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» 811322 «Код 2230 – Продукти харчування» 811323 «Код 2240 – Оплата послуг (крім комунальних)» 811324 «Код 2270 – Оплата комунальних послуг» 811325 «Код 2800 – Інші поточні витатки»

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219, рахунок 8013 «Матеріальні витрати» призначений для обліку матеріальних витрат, які здійснюються Центром у процесі основної діяльності, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств. В свою чергу на рахунку 8113 «Матеріальні витрати» ведеться облік матеріальних витрат, які виникають в процесі надання освітніх послуг, на виготовлення в навчально-виробничих майстернях Центру продукції (послуг), витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств.

Подібним чином слід деталізувати інформацію й інших елементів витрат закладу освіти, зокрема:

– елементи «Витрати на оплату праці» (рахунок 8011 «Витрати на оплату праці») та «Відрахування на соціальні заходи» (8012 «Відрахування на соціальні заходи») – за загальним фондом бюджету щодо педагогічних працівників та управлінським й обслуговуючим персоналом; рахунки 8111 «Витрати на оплату праці» та 8112 «Відрахування на соціальні заходи» – за платними послугами та виробництвом продукції (наданням послуг);

– елемент витрат «Амортизація»: рахунок 8014 «Амортизація» – за видами необоротних активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи), а також за навчальними корпусами (майстернями) та об'єктами загальногосподарського призначення; рахунок 8114 «Амортизація – за видами необоротних активів (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) та виробничими підрозділами;

– елемент «Витрати за необмінними операціями» (рахунок 8511) деталізувати за видами виплат: академічні та соціальні стипендії, інші виплати.

3.2 Побудова системи управлінського обліку та бюджетування витрат в МЦ ПТО ХМД м. Львова

Організація системи управлінського обліку в установах державного сектору, у тому числі закладах освіти покликана забезпечити ефективне її функціонування. Мета цієї системи (відповідно до специфіки діяльності закладів освіти) «полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ за для обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень» [75].

Для впровадження цілісної системи управлінського обліку в досліджуваному закладі професійно-технічної освіти необхідно забезпечити організацію:

- технології процесу управлінського обліку;
- праці виконавців та виконання ними функціональних обов'язків в підсистемі управлінського обліку;
- інформаційного забезпечення та розвитку системи управлінського обліку.

Основними завданнями управлінського обліку витрат з метою забезпечення їх оптимізації необхідно здійснювати:

1) обробку, узагальнення та передачу необхідної інформації для забезпечення оперативного управління виробничими та невиробничими витратами за елементами та статтями калькуляції для прийняття оптимальних управлінських рішень;

2) перевірку законності, повноти та доцільності використання бюджетних коштів;

3) оцінку ефективності діяльності закладу професійно-технічної освіти за освітніми та виробничими структурними підрозділами (центрами відповідальності);

4) складання управлінської звітності для забезпечення інформацією керівників, внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Для побудови ефективної системи управлінського обліку витрат в досліджуваному закладі професійно-технічної освіти необхідно вирішити такі питання:

– вивчення потреб закладу освіти в інформації щодо різних видів видатків та витрат з боку різних користувачів – керівництва закладу освіти, бухгалтерії, керівників структурних підрозділів;

– виявлення елементів внутрішнього обліку витрат за функціональними напрямками, їх відповідності господарським процесам з виникнення витрат Центру та інформаційним потребам користувачів;

– розробка концепції управлінського обліку в МЦ ПТО ХМД м. Львова, плану заходів з його побудови, зон відповідальності управлінського персоналу;

– визначення основних елементів управлінського обліку в загальній обліковій системі Центру: підходів до класифікації витрат, склад центрів відповідальності, методів калькулювання виробничих витрат за видами продукції та послуг.

«Сучасна поодинокі практика ведення управлінського обліку в установах державного сектору передбачає повну відповідність організаційної форми бухгалтерського обліку організаційній формі управлінського обліку» [76]. Тому найоптимальнішою організаційною формою ведення управлінського обліку в досліджуваному Центрі є введення у штат бухгалтерської служби закладу освіти посади спеціаліста з управлінського обліку.

Основними складовими системи управлінського обліку витрат досліджуваного центру за погодженням з вищою організацією мають бути (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Пропозиції щодо складових системи управлінського обліку витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова

Організаційні й методичні підходи до побудови системи управлінського обліку визначаються лише потребою закладу освіти в достатній, своєчасній та якісній обліково-аналітичній інформації з метою управління ним і законодавством не регламентовані.

В процесі виокремлення центрів відповідальності в закладі професійно-технічної освіти доцільно враховувати такі фактори та умови:

1) визначення сфер відповідальності для кожного центру відповідальності (призначення посадових осіб, які повинні нести відповідальність за перелік та величину показників діяльності підконтрольного центру);

2) встановлення переліку та одиниць виміру показників діяльності центру відповідальності з урахуванням показників у формах звітності (у тому числі внутрішній);

3) врахування особливостей організації облікового процесу в установі, що впливатиме на можливість виділення центрів витрат, доходів та фінансових результатів за місцями їх виникнення (центрами відповідальності) з можливістю аналітичного їх обліку в робочому плані рахунків;

4) «деталізація обліку кожного центру відповідальності повинна бути достатньою для аналізу, проте не перенасиченою інформацією» [42, с. 73];

5) можливість виділення доходів та витрат з врахуванням базової освіти та ступеню завершеності технологічного циклу освітньої послуги (на базі 9 класів, на базі 11 класів або підвищення кваліфікації чи перепідготовка, інше)

6) ймовірність отримання прямих доходів (або їх розподілу між центрами відповідальності);

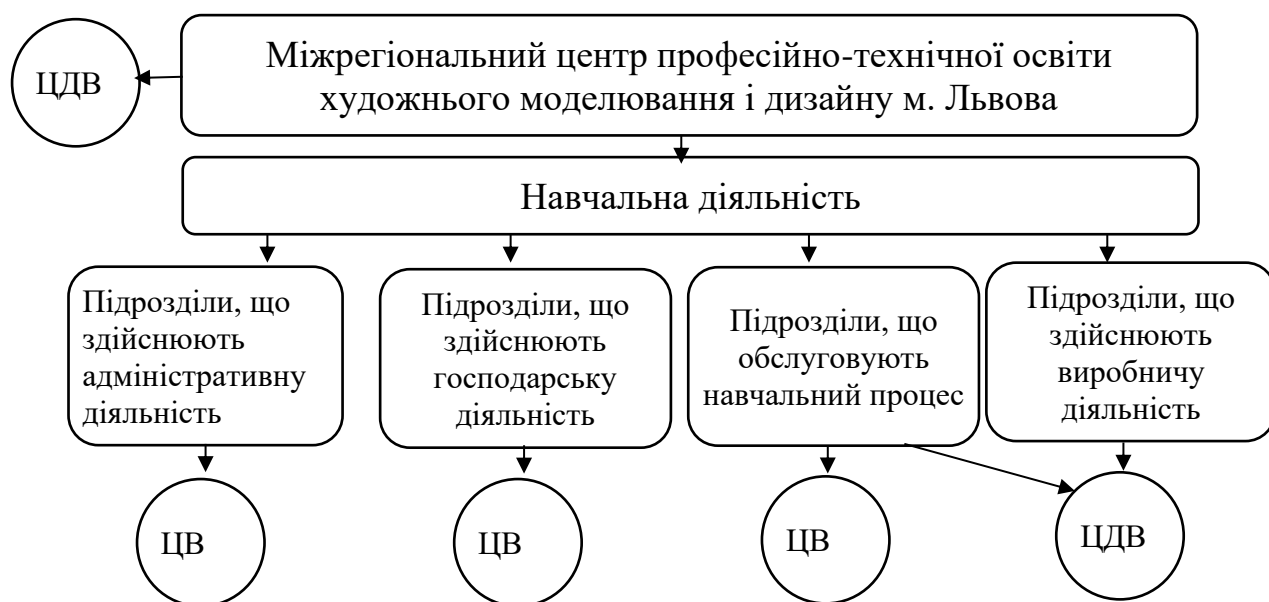
7) наявність комплексу взаємопов'язаних послуг, які утворюють єдиний безперервний технологічний ланцюжок освітньої послуги;

8) наявність у кожного центру Положення про діяльність центру відповідальності, яке регламентує діяльність окремого центру, його фінансову відповідальність за показники, а також посадової інструкції щодо обсягу повноважень та обов'язків керівників.

Формування центрів відповідальності в досліджуваному закладі дасть можливість отримати повну, деталізовану, своєчасну, достовірну інформацію про поточний стан виконання показників кошторису, сукупність витрат за елементами, що дозволить підвищити якість та аналітичність інформації щодо доходів і витрат (видатків) досліджуваної установи та процесу видаткових показників кошторису в розрізі КЕКВ. Це сприятиме попередженню неефективного та нецільового використання бюджетних асигнувань.

Опираючись на теоретичні та практичні надбання у сфері управлінського обліку в установах державного сектору та з урахуванням діяльності професійно-технічних закладів освіти в межах досліджуваного закладу можуть бути зображені на рисунку 3.3. такі «центри відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри фінансових результатів;
- центри фінансової відповідальності» [77].



Примітка: ЦДВ – центр доходів та витрат; ЦВ – центр витрат

Рисунок 3.3 – Центри відповідальності Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова

Центри витрат закладу освіти – це структурні підрозділи, керівники яких несуть відповідальність тільки за витрати. Особливістю діяльності таких центрів є певна складність визначення обсягів різного виду продукції (послуг) та неможливість встановлення тісного взаємозв'язку між витратами та фінансовими результатами діяльності такого центру. Керівник такого центру несе відповідальність лише за цільове використання асигнувань згідно з доведеним кошторисом. Такий центр створюється для контролю за використанням коштів.

До складу центрів витрат досліджуваного закладу професійно-технічної освіти можливо віднести структурні підрозділи, що забезпечують навчальний процес (навчальні корпуси), управлінські (адміністрація, бухгалтерія, викладацькі тощо) й обслуговуючі підрозділи (спортзал, актовий зал; етнографічний музей, а також гуртожиток), тобто усі ті, які належать до основної та частину до допоміжної діяльності закладу – більшість підрозділів закладу освіти. За такими підрозділами слід здійснювати планування витрат та здійснювати контроль за недопущенням перевищення окремих статей кошторису. Також частина майстерень Навчально-практичного центру підготовки кадрів для сфери послуг безпосередньо не здійснює виробництво продукції, надання послуг населенню і тому їх керівники не відповідають за витрати навчальних підрозділів.

Переважна частина підрозділів Навчально-практичного центру підготовки кадрів для сфери послуг, їдальня здійснюють реалізацію продукції та послуг, тому їх керівники можуть контролювати доходи, витрати та фінансові результати. Такі підрозділи є центрами доходів та фінансових результатів і важливою сферою їх діяльності є також ціноутворення і певна фінансово-господарська автономність. На фінансовий результат цих підрозділів здебільшого впливають фактори, які його визначають: обсяг, ціна продажу продукції або послуг, змінні й постійні витрати. Наприклад, для закладів професійно-технічної освіти, які надають платні освітні послуги такими

факторами можуть бути кількість студентів, що навчаються, середня вартість навчання одного студента та собівартість його підготовки.

Поділ структурних підрозділів освітніх закладів «на центри відповідальності є умовним, і за певних обставин можливі зміни їхнього статусу як одиниць фінансової структури» [42].

Виділення в організаційній структурі закладів освіти центрів відповідальності та розробка певних внутрішніх нормативних документів, які регламентують їх діяльність, є базою для створення в цих закладах системи бюджетування.

Оскільки основна статутна діяльність закладів професійно-технічної освіти в Україні «більшою мірою фінансово забезпечується за рахунок асигнувань із державного та/або місцевих бюджетів, то для реалізації своїх завдань і функцій, які здійснюються протягом бюджетного періоду, навчальні заклади використовують плани формування та використання фінансових ресурсів, які називаються бюджетами» [89, с. 189].

Інформаційним джерелом для здійснення бюджетування в закладах професійно-технічної освіти є як фінансовий, так і управлінський облік, які забезпечують інформацією процес бюджетування і подальший аналіз та контроль виконання бюджетів за центрами відповідальності. Детальне обґрунтування усіх показників бюджетів за кожним центром відповідальності дозволить підвищити ефективність бюджетування, достовірність його показників, дасть змогу підвищити результативність управління закладом освіти.

При здійсненні бюджетування за центрами відповідальності слід виокремити та враховувати прогностичні показники на майбутній плановий період (рік), які будуть базою для розрахунку розміру та структури доходів і витрат усього закладу професійно-технічної освіти та його структурних підрозділів (центрів відповідальності). Особливу увагу слід приділяти показникам, які є основною для прогнозування фінансування загального фонду місцевого бюджету та розміру надходжень до спеціального фонду. Основними серед таких показників є план зарахування учнів за окремими формами фінансування,

формами навчання, спеціальностями, базовою освітою на основі ліцензійного обсягу та планової (прогнозованої) вартості підготовки одного учня. Вказані показники є ключовими критеріями для прогнозування «величини надходжень (доходів) по закладу в цілому й у розрізі його структурних підрозділів, форм фінансування (загальний і спеціальний фонди) та навчання» [25, с. 80].

Водночас, в частині надходжень до спеціального фонду закладу освіти слід врахувати плановий обсяг додаткових платних послуг закладу, які можуть ним надаватися відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності та пов'язані з його основною статутною діяльністю» [55] від 27.08.2010 № 796.

Для визначення розміру витрат МЦ ПТО ХМД м. Львова серед прогнозних показників доцільно виокремити найбільш вагому у відсотковому значенні складову бюджету серед закладів освіти – планову чисельність науково-педагогічного та іншого персоналу за категоріями, яка є базою для встановлення розміру витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи в розрізі загального і спеціального фондів.

Також для визначення рівня витрат на комунальні послуги необхідно врахувати обсяг натуральних показників споживання закладом освіти комунальних послуг за попередній період та комунальні тариф з урахуванням коефіцієнтів її підвищення. Для отримання прогнозованої суми витрат на придбання предметів, матеріалів та інших послуг (крім комунальних) слід визначити кількісні й вартісні показники щодо потреби в їх придбанні.

Окреслені прогнозні показники дозволять сформувати необхідний обсяг інформації для бюджетування дохідної та видаткової частин бюджету у розрізі надходжень спеціального фонду та фінансування загального фонду.

Витрати закладів освіти, як і видатки є досить різноплановим об'єктом обліку. Тому існує багато різних напрямків їх класифікації, які залежать від мети та завдань управлінського обліку (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Пропозиції щодо класифікації витрат в підсистемі управлінського обліку МЦ ПТО ХМД м. Львова

Функція управління	Складова управлінського обліку	Класифікаційна ознака	Види витрат	
Планування	Кошторисно-бюджетне планування	Економічна природа	Коди економічної класифікації видатків	
		Термін обчислення	Поточні та капітальні	
		Ступінь нормування	Нормовані та ненормовані	
		Охоплення плануванням	Планові та позапланові	
		Загальні види діяльності	Виробництво продукції (послуг), управління діяльністю, обслуговування діяльності	
Організація	Облік за центрами відповідальності	Економічно-виробничий зміст	Елементи витрат	
		Об'єкти обліку	Витрати структурних підрозділів, витрати на продукцію (послуги), на програми, на напрями діяльності	
		Центри виникнення витрат	В місцях виникнення, центрах витрат, центрах відповідальності	
		Характер участі в процесі виробництва	Основні та накладні	
		Ступень однорідності	Прості та комплексні	
		Відношення до продукту	На одиницю продукції (послуг), на сукупність однорідних видів продукції (послуг), на сукупність продукції (послуг) відповідного виду діяльності	
		Стан операційного процесу	Пов'язані з виробництвом продукції (послуг), з реалізацією, операційні	
	Калькулювання	Визначення собівартості	Статті калькуляції	
		Характер віднесення на продукцію (послугу)	Прямі та непрямі	
		Об'єкт віднесення	На продукцію (послуги) та на період	
		Відношення до готового продукту	На готову продукцію (послуги) та на незавершене виробництво	
		Методика обчислення на одиницю продукції	Маржинальні та середні	
	Аналіз для виявлення відхилень та прийняття рішень	Відношення до етапу здійснення	Фактичні та планові	
		Залежно від ефективності	Ефективні та неефективні	
		Вплив прийняття рішень	Релевантні, нерелевантні, інкрементні	
		Відношення до обсягу виробництва	Змінні та постійні	
		Відношення до діяльності	Обов'язкові та дискреційні	
	Контроль		Рівень контролюваності	Контрольовані та неконтрольовані

Таким чином, в таблиці 3.2 запропоновані можливі класифікаційні ознаки витрат (видатків) враховуючи потреби управлінського обліку саме установ державного сектору, у тому числі закладів освіти, який має ґрунтуватися на засадах повної контрольованості витрат, їх аналітичності, чіткості обліку [86, с. 107].

Інформація за вказаними напрямками групування витрат має велике значення в системі управлінського обліку, а її узагальнення в системі обліку дає можливість здійснювати аналіз та контроль доцільності, своєчасності, ефективності, продуктивності вказаних витрат.

Важливою вимогою ефективного функціонування підсистеми управлінського обліку в закладах освіти є її регламентне забезпечення у вигляді Положення про управлінський облік в установі. «Положення про управлінський облік передбачає закріплення на рівні бюджетної установи, як організаційних, так і методичних позицій управлінського обліку» [76, с. 244.]. У ньому мають бути висвітлені:

- основні завдання, принципи побудови та організаційна форма управлінського обліку в установі;
- структура центрів відповідальності, їх керівники, сфера їх відповідальності;
- права та обов'язки фахівця з управлінського обліку;
- система взаємозв'язків фахівця або служби управлінського обліку з керівниками центрів відповідальності щодо обміну інформацією;
- система мотиваційних показників керівників центрів відповідальності;
- робочий план рахунків управлінського обліку;
- напрямки класифікації видатків і витрат (у тому числі за економічними елементами та статтями калькуляції);
- форми первинних документів, облікові реєстри, форми управлінської звітності та порядок їх заповнення;
- графік документообороту та руху носіїв облікової управлінської інформації;

- основні облікові, планові та аналітичні показники діяльності закладу освіти;
- методика бюджетування видатків (витрат);
- методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (послуг) закладу професійно-технічної освіти;
- методика і порядок аналізу, контролю виконання бюджетів доходів і витрат за центрами відповідальності.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження теоретичних, методичних, практичних аспектів обліку та аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти як установ державного сектору, отримано наступні висновки.

1. Сучасний стан економіки України ставить нові вимоги до системи управління діяльністю професійно-технічних навчальних закладів, яка повинна, з одного боку, бути стійкою та адаптованою до змін зовнішнього середовища, а з іншого – сама бути гнучкою і сприяти забезпеченню проведення необхідних змін.

Видатки закладів освіти, як суб'єктів державного сектору, є одним з найважливіших показників їх фінансово-господарської діяльності, основою визначення результатів виконання кошторису доходів та видатків бюджетних установ і здійснення аналізу його показників. Водночас, важливе місце в діяльності закладів професійно-технічної освіти посідають витрати та їх класифікація. Тому одним із основних завдань в діяльності закладів є удосконалення та розвиток обліково-аналітичного забезпечення видатків та витрат, становлення системи їх управлінського обліку як бази для прийняття ефективних управлінських рішень. Незважаючи на існування законодавчого та наукового підґрунтя розвитку системи обліку та аналізу видатків та витрат бюджетних установ, залишається багато невирішених питань у цій галузі щодо закладів професійно-технічної освіти. Тому тема дослідження є надзвичайно актуальною.

2. У першому розділі дипломної роботи були розглянуті теоретичні основи обліку і аналізу видатків закладів професійно-технічної освіти, у тому числі сутність видатків та витрат суб'єктів державного сектору в наукових працях та законодавчих документах, особливості складу, напрямки класифікації, організація обліку в закладах професійно-технічної освіти, їх нормативно-законодавче регулювання.

3. Основними нормативними документами, які визначають склад та структуру видатків, витрат установ державного сектору є Бюджетний кодекс України, наказ Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію та її запровадження», а також Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати». Основними напрямками класифікації видатків установ державного сектору є: функціональна, відомча, програмна та економічна у розрізі загального та спеціального фондів. Витрати ж поділяються на елементи за обмінними операціями та ті, які характерні для необмінних операцій.

4. У другому розділі дипломної роботи було здійснено дослідження особливостей та показників діяльності Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова, організації обліку видатків у цій бюджетній установі, проведено аналіз видатків та витрат закладу освіти.

У результаті проведеного дослідження було виявлено, що фінансовий стан Центру доволі стабільний, фінансування цього закладу професійно-технічної освіти в основному за рахунок асигнувань з місцевого бюджету м. Львова, але заклад має також надходження від власної господарської діяльності, зокрема від платних освітніх послуг, від перукарських послуг, реалізує швейного виробництва та громадського харчування. Найбільшу питому вагу у складі активів Центру мають основні засоби (57,8 %) і їх частка зросла протягом року на 9,6 процентних пункти. Відбулось також суттєве зростання фінансового результату як у сумі, так і у питомій вазі у складі капіталу. В звітному 2021 році – профіцит становив 481218 грн.

Основну частину доходів МЦ ПТО ХМД м. Львова становлять доходи за обмінними операціями, які складають від 99% до 98,0%. У 2021 році бюджетні асигнування Центру збільшилися на 19,6 %. Основну частину витрат досліджуваного закладу становлять витрати за обмінними операціями (84,1%), а найбільшу частку у них складають витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи як закладу освіти.

5. Оскільки державні заклади професійно-технічної освіти знаходяться у підпорядкуванні Міністерства освіти і науки України і здійснюють свою освітню діяльність у межах бюджетного планування, тому питання обліку та аналізу видатків і витрат займають особливо важливе місце. Облік видатків досліджуваного закладу освіти здійснюється відповідно до елементів витрат за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ), а також відповідно до їх поділу на касові та фактичні. Видатки закладу професійно-технічної освіти – це витрати, які здійснені освітнім закладом на забезпечення виконання своїх основних функцій – надання освітніх послуг відповідно до кошторису витрат та підтверджені відповідно оформленими документами. До складу видатків закладу включаються витрати з оплати праці працівників, платежі з Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, вартість списаних предметів й матеріалів, медикаментів, продуктів харчування, вартість отриманих комунальних та інших послуг, капітальний ремонт необоротних активів тощо. Кошти освітньої субвенції використовувалися закладом у 2021 році на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

6. Первинний, аналітичний та синтетичний облік видатків та витрат досліджуваного Центру ведеться у відповідності до затверджених Міністерством фінансів України нормативних документів. Для обліку касових видатків в досліджуваному закладі освіти відкриваються синтетичні рахунки 2313 «Реєстраційні рахунки» та 2314 «Інші рахунки в Казначействі». Облік фактичних видатків МЦ ПТО ХМД ведеться за субрахунками щодо рахунків 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм»; 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)». При цьому за дебетом рахунків показуються визнані витрати, які мають безпосереднє відношення до надання освітніх послуг, у тому числі платних, сума касових видатків розпорядників бюджетних коштів. За кредитом цих рахунків – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання їх в порядку закриття рахунків на фінансовий результат виконання кошторису.

Досліджуваний заклад професійно-технічної освіти надає платні послуги та реалізує продукцію навчально-виробничих майстерень. Облік витрат виробництва при цьому здійснюється на рахунку 161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів».

Досліджуваний Центр формує і подає Звіт про фінансові результати (форма №2-дс), який містить інформацію про витрати за звітний період. Водночас, видатки цього закладу професійно-технічної освіти, які профінансовані в звітному періоді показуються в бюджетних формах звітності.

7. Аналіз кошторису Міжрегіонального центру на 2022 рік показав, що основним джерелом фінансування Центру є надходження з місцевого бюджету м. Львова, питома вага яких становить 92,6 %, з яких загальний фонд складає 85,6 %, а спеціальний фонд – 6,9 %. Основну частину усіх видатків місцевого бюджету складають поточні видатки за загальним фондом у розмірі 99,5 %. У порівнянні з 2021 роком фінансування закладу освіти за загальним фондом зросло на 14023041 грн або на 48,7 %.

Аналіз видатків загального фонду показав, що у 2021 році вони зменшилися у порівнянні з 2020 роком на 2,1 % або на 613,9 тис. грн. Найбільшу питому вагу у складі видатків становлять видатки за кодом КЕКВ «2100 – Оплата праці і нарахування на заробітну плату» – 72,4 % у 2020 році та 67,8 % – у 2021 році. Частка вказаних видатків за 2021 рік знизилась на 4,6 процентних пункти, а сума – на 8,3 %. Видатки за кодом «2200 – Використання товарів і послуг» в цілому зросли на 12,0 %, у тому числі на оплату комунальних послуг, а виплати стипендій та інших виплат – збільшилися на 14,3 %.

Касові видатки з коштів, отриманих як плата за послуги Центром за досліджуваний період зросли на 18,8 % або на 260,1 тис грн. Найбільшу питому вагу у минулому році становлять видатки за такими кодами КЕКВ: 2100 – «Оплата праці і нарахування на заробітну плату» – 36,8 %, та 2200 «Використання товарів і послуг» – 63,0 %. Водночас, усю частину касових видатків за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень

становлять видатки на використання товарів і послуг. У 2021 суттєво зросли інші джерела власних надходжень, що дозволило профінансувати у 2,5 рази більше видатків за цим напрямком.

8. Удосконалення обліку в закладі професійно-технічної освіти, посилення його контрольних функцій за господарсько-фінансовою діяльністю є основним шляхом покращення фінансової дисципліни. Тому в третьому розділі дипломної роботи були відмічені недоліки в організації обліку видатків, фінансування установи та закладів бюджетної сфери, окреслені напрямки удосконалення обліку видатків та витрат. Нами запропоновано:

- напрямки реформування бухгалтерського обліку в суб'єктах державного сектору в цілому;
- основні елементи облікової політики щодо витрат, які мають бути відображені в Положенні про облікову політику МЦ ПТО ХМД м. Львова;
- аналітичні рахунки обліку витрат за елементами до субрахунків обліку видатків, зокрема на рахунках 8013 «Матеріальні витрати» та 8113 «Матеріальні витрати» та інших рахунків;
- складові системи управлінського обліку витрат досліджуваного закладу освіти, її організаційні та методичні підходи до організації;
- виокремлення центрів відповідальності в закладі професійно-технічної освіти: центрів витрат та центрів доходів і фінансових результатів;
- порядок бюджетування витрат за окресленими центрами відповідальності.

Реалізація окреслених напрямків удосконалення обліку досліджуваного закладу професійно-технічної освіти та бюджетних установ в цілому сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення та якості управління суб'єктами державного сектору.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Александров В. Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: навчальний посібник /В. Т. Александров. –К.: АВТ ЛТД, 2004. – 387с.
- 2 Артюх О. В. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / О. В. Артюх, В. Ф. Максимова, Т. В. Черкашина. – Одеса: ОНЕУ, Ротапринт, 2013. – 264 с.
- 3 Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних організаціях : навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
- 4 Бабін І. І. Бюджетне право України: навчальний посібник / І. І. Бабін. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2010. – 296 с.
- 5 Баришевська І. В. Особливості формування та використання кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / І. В. Баришевська, С .В. Сирцева // Обліково-аналітичне і фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання: національні, глобалізаційні, євроінтеграційні аспекти : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференції. Миколаїв. 20–21 лист. 2019 р. – С. 68–72. – https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7124/1/zbirnyk_tez_20-21_11_19-16.pdf (дата звернення: 28.10.2022).
- 6 Бонарев В. Видатки бюджетної установи як економічна категорія і об'єкт обліку [Електронний ресурс] / В. Бонарев // Матеріали XVI Міжнародної науково-практичної конференції «Innovative trends of science and practice, tasks and ways to solve them», 26–29 квітня 2022 р., Афіни, Греція – с. 117–124 – Режим доступу: <http://ir.librarynmu.com/bitstream/123456789/2830/1/Innovative-trends-of-science-and-practice-tasks-and-ways-to-solve-them.pdf#page=115> (дата звернення: 28.10.2022).
- 7 Бондаренко Н. М. Сучасні підходи до сутності доходів і видатків бюджетних установ / Н.М.Бондаренко, Ю.А Гузенко // Бухгалтеский облік, аналіз та аудит. – 2017. – С.716–722.

- 8 Булгакова С. Фактори впливу на обсяг і структуру бюджетних видатків / С. Булгакова, І. Микитюк // Казна України. – 2012. – № 3 (18). – С. 6–8.
- 9 Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2004. – 448 с.
- 10 Бюджетна система України: навчальний посібник / С. І. Юрій, Й. М. Бескид – К., НІОС., 2000. – 400 с.
- 11 Бюджетна система: навчальний посібник / Г. Г. Старостенко, Ю. В. Булгаков – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 240 с.
- 12 Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон (№ 2456-VI) : [прийнято Верховною Радою 08.07.2010 р. – В редакції від 23.10.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 04.11.2022).
- 13 Бюджетний менеджмент: підручник [Електронний ресурс] / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. ; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с. – Режим доступу: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/9714/fedosov_budget_man.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення: 14.11.2022).
- 14 Васильєва В. Г. Удосконалення організації і методики обліку та контролю доходів і видатків у бюджетних установах / В. Г. Васильєва, О. С. Таргонська // Економічний простір. – 2018. – №138. – С. 164–182.
- 15 Ватуля І. Д. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник / І. Д. Ватуля. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 368 с.
- 16 Воронова Л. К. Фінансове право України: підручник / Л. К. Воронова. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
- 17 Гевлич Т. І. Удосконалення облікової системи суб'єкта державного сектору як напрям оптимізації управління / Т. І. Гевлич, Л. Л. Гевлич // Актуальні проблеми теорії менеджменту, маркетингу та фінансів : наукові ідеї та механізми реалізації : Матер. всеукр. (із заруб. уч.) наук. конф. / Донецький національний технічний університет / Покровськ: ДВНЗ «ДонНТУ», 2021. – 378с. – С. 60–62.

18 Гольонко В. М. Аналіз кошторисного фінансування закладу професійно-технічної освіти м. Львова / В. М. Гольонко, Л.В. Овод // Стратегічні пріоритети розвитку економіки, менеджменту, сфери обслуговування та права в умовах інтеграційних процесів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (3-4 листопада 2022 р., м. Івано-Франківськ). – С. 85-87.

19 Західна О. Р. Аналіз фінансування бюджетних установ та організацій в Україні / О. Р. Західна, Ю. О. Мосолова // Young Scientist. – № 11 (75). – November, 2019. – С. 491–495.

20 Канєва Т. Стан і перспективи розвитку обліку в державному секторі України / Т. Канєва // Вісник КНЕУ. – 2018. – № 5. – С. 33–40.

21 Карпенко Н.Г. Завдання та порядок відображення в обліку видатків бюджетних установ [Електронний ресурс] / Н. Г. Карпенко, Я.С. Аранчій // Матеріали IV міжнародної науково-практичної конференції «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (11 травня 2016 р.) м. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – С. 118–120. – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/154.pdf> (дата звернення: 16.11.22).

22 Карташова Л. А. Проблеми фінансового забезпечення професійної освіти / Л. А. Карташова, В. В. Калусенко // Сучасні досягнення у науці та освіті: Збірн. праць XIV Міжнар. наук. конф. 26 вересня – 3 жовтня 2019 р., м. Нетанія, Ізраїль – 251 с. – С. 88–90.

23 Кемарська Л. Г. Проблеми методології бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс] / Л. Г. Кемарська // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2018. – Випуск 20. – Ч. 2. – Режим доступу: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/20_2_2018ua/8.pdf (дата звернення: 06.11.22).

24 Китайчук Т. Г. Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі: проблеми перехідного періоду / Т. Г. Китайчук // Вісник Економіка. Фінанси. Менеджмент актуальні питання науки і практики. – 2017. – Випуск 7 (23). – С. 106–117.

25 Коритник Л. П. Концептуальні засади формування бюджетів в управлінському обліку закладів вищої освіти [Електронний ресурс] / Л.П. Коритник // Фінанси України. – 2019. – № 8. – С. 75–88. – Режим доступу: https://web.archive.org/web/20201107022440id_/http://finukr.org.ua/docs/FU_19_08_075_uk.pdf (дата звернення: 24.11.22).

26 Котова С. С. Касові та фактичні видатки бюджетних установ: їх суть та економічне значення [Електронний ресурс] / С.С. Котова // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – Випуск № 647. – С. 388–392. – Режим доступу: <http://195.22.112.37/bitstream/ntb/2842/1/67.pdf> (дата звернення: 04.11.22).

27 Котова С. С. Нові підходи до класифікації видатків бюджету / С. С. Котова // Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. – Київ: КНЕУ, 2009. – Випуск 21. – 551 с.

28 Кравченко О. В. Доходи і видатки бюджетних установ у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету.–2009.–№ 4 (50).–С. 67–70. – Режим доступу: <http://zavantag.com/docs/300/index-1534927.html> (дата звернення: 04.11.11)

29 Кравченко О. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко // Проблеми обліку, аудиту, аналізу та оподаткування в умовах глобалізації економіки: матер. І Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (25 травня 2017 року). – Кривий Ріг: ДонНУЕТ, 2017. – С. 497–503. – Режим доступу: <https://core.ac.uk/download/pdf/231761062.pdf> (дата звернення 19.11.22).

30 Кудренко Н. В. Доходи і видатки бюджетних установ як об'єкти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. В. Кудренко, В. О. Бай // Формування ринкових відносин в Україні. – 2021. – № 1. – С. 18–24. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2021_1_4 (дата звернення 09.11.22).

31 Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: навчальний посібник. – 3-е вид., доп. і перероб. / В. І. Лемішовський. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1120 с.

32 Ленъ В. С. Облік у бюджетних установах: навчальний посібник. / за ред. Ленъ В.С. – Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

33 Лищенко О. Г. Вдосконалення обліку видатків загального і спеціального фондів бюджетних установ / О.Г. Лищенко, А.І. Шпірна // Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. – 2013. – Т. 21, вип. 7(2). – С.173–180.

34 Лондаренко О. О. Економічна природа видатків та її вплив на обліково-аналітичні аспекти бюджетних установ / О. О. Лондаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – № 9. – С. 15–19.

35 Лукін В. О. Організація впровадження управлінського обліку [Електронний ресурс] / В. О. Лукін // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2012. №2. – Режим доступу: http://fkd.org.ua/pdf/2012_2/25.pdf (дата звернення 19.11.22).

36 Мазур В. А. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах відповідно до сучасних вимог міжнародних стандартів / В. А. Мазур, Н. Ф. Яремчук, Ю. В. Дубовий // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики: Всеукраїнський науково-виробничий журнал / Вінницький національний аграрний університет. – Вінниця, 2017. – № 9 (25). – С. 23–32.

37 Максимова В. Ф. Перспективи вдосконалення облікової системи в бюджетних установах / В. Ф. Максимова // БізнесІнформ. – 2014. – № 7. – С. 230–234.

38 Марценяк Н. О. Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ: проблеми та перспективи / Н. О. Марценяк // Науковий вісник БДФА. – 2010. – № 4. – С. 346–351.

39 Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Міністерство фінансів України (дата звернення: 12.10.2022).

40 Облік у бюджетних установах: Навчальний посібник. / за ред. Леся В.С. – Чернігів: Десна Поліграф, 2016. – 560 с.

41 Облік касових та фактичних видатків у бюджетних установах / С. Замазій // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – №32 (590). – С.14–21.

42 Парасій-Вергуненко І. М. Концептуальні засади побудови системи управлінського обліку за центрами відповідальності в закладах вищої освіти [Електронний ресурс] / І. М. Парасій-Вергуненко // Фінанси України. – 2019. – №6. – С. 70–80. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2019_6_7 (дата звернення: 12.11.2022).

43 Пеліпадченко Р. О. Класифікація видатків та витрат в системі обліку бюджетних установ та організацій / Р. О. Пеліпадченко // Бюджетна бухгалтерія. – 2010. – № 4 (12). – С. 3–9.

44 Петрова Л. С. Особливості бухгалтерського обліку доходів і видатків у бюджетних установах та основні напрямки його вдосконалення / Л.С. Петрова, В.В. Міняйлик // VII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конференція «Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI столітті» (Одеса, 5–9 грудня 2016 р.). – С. 73–75.

45 Пігош В. А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект [Електронний ресурс] / В. А. Пігош // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11(2). – С. 278–287. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2014_11\(2\)__40](http://nbuv.gov.ua/UJRN/escnof_2014_11(2)__40) (дата звернення: 15.11.22).

46 Пігош В. Формування системи управлінського обліку в державних вищих навчальних закладах [Електронний ресурс] / В. Пігош // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – Вип. 2 (7). – С. 170–179. – Режим доступу до журн. : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12pvavnz.pdf> (дата звернення: 25.11.22).

47 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV): [прийнято Верховною Радою 16.07.1999] – В редакції від 10.08.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 24.10.2022).

48 Про бюджетну класифікацію [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 11) від 14.01.2011. – В редакції від 24.10.2022 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text> (дата звернення: 19.11.2022).

49 Про Державний бюджет України на 2022 рік [Електронний ресурс] : закон (№ 1928-IX): [прийнято Верховною Радою 02.12.2021]. – В редакції від 19.11.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text> (дата звернення: 19.11.2022).

50 Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 1219) від 29.12.2015. – В редакції від 27.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text> (дата звернення: 20.11.2022).

51 Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 333) від 12.03.2012. – В редакції від 01.01.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12#Text> (дата звернення: 09.11.2022).

52 Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№11) від 23.01.2015. – В редакції від 28.12.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 09.11.2022).

53 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 1541) від 28.12.09. – В редакції від 24.12.2010 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 09.11.2022).

54 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№568) від 18.05.2012. – В редакції від 01.01.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#top> (дата звернення: 09.11.2022).

55 Про затвердження Переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності та пов'язані з його основною статутною діяльністю [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№ 796) від 27.08.2010. – В редакції від 24.06.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.11.2022).

56 Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 1203) від 31.12.2013. – В редакції від 06.07.2018 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> (дата звернення: 22.10.2022).

57 Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 88) від 24.05.1995. – В редакції від 10.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 26.10.2022).

58 Про затвердження Положення про вище професійне училище та центр професійно-технічної освіти [Електронний ресурс] : наказ Міністерства освіти і науки України (№225) від 20.06.2000. – В редакції від 21.03.2009 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0442-00#Text> (дата звернення: 09.11.2022).

59 Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 307) від 28.02.2017. – В редакції від 25.06.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17#Text> (дата звернення: 26.10.2022).

60 Про затвердження Порядку подання фінансової звітності [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України (№ 419) від 28.02.2000. – В редакції від 14.06.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 09.11.2022).

61 Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 44) від 24.01.2012. – В редакції від 29.07.2022. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#Text> (дата звернення: 26.10.2022).

62 Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України (№ 228) від 28.02.2002. – В редакції від 16.08.2022 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.10.2022).

63 Про затвердження складових Програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету [Електронний ресурс] : наказ Міністерства

фінансів України (№ 793) від 20 вересня 2017 року – В редакції від 27.10.2022. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0793201-17#Text> (дата звернення: 12.10.2022).

64 Про затвердження Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України (№59) від 26.01.2011. – В редакції від 17.04.2015 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 19.11.2022).

65 Про затвердження Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України (№ 1219) від 29.12.2015. – В редакції від 27.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text> (дата звернення: 12.11.2022).

66 Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№604) від 29.06.2017 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17#Text> (дата звернення: 12.10.2022).

67 Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 755) від 08.09.2017. – В редакції від 16.03.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text> (дата звернення: 18.11.2022).

68 Про освіту [Електронний ресурс] : закон (№ 2145-VIII) від 05.09.2017. – В редакції від 27.10.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2145-19#n1235> (дата звернення: 10.11.2022).

69 Про професійну (професійно-технічну) освіту : закон (№103/98-ВР) від 10.02.1998. – В редакції від 01.07.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/103/98-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.11.2022).

70 Про структуру бюджетної класифікації : Постанова Кабінету Міністрів України (№327/96-ВР) від 12.07.1996. – В редакції від 11.02.2001 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/327/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 10.11.2022).

71 Савка В. В. Соціально-економічна природа видатків бюджету та їх наукова класифікація [Електронний ресурс] / В. В. Савка // Наукові записки Української академії друкарства. – 2013. – № 1. – С. 22–34. – Режим доступу <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/1-42/6.pdf> (дата звернення: 10.11.2022).

72 Сайт Міжрегіонального центру професійно-технічної освіти художнього моделювання і дизайну м. Львова»: публічна інформація. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://mcptoxmd.lviv.ua/> (дата звернення: 24.10.2022).

73 Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. – К. : КНЕУ, 2006. – 244 с.

74 Свірко С. В. Бюджетування діяльності державних закладів вищої освіти: місце та передумови запровадження [Електронний ресурс] / С. В. Свірко, Т. М. Тростенюк // Економічний простір. – 2018. – №146. – С. 161–175. – <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/129> (дата звернення: 10.11.2022).

75 Свірко С. В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України / С. В. Свірко // Вчені записки. Науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2012. – Вип.14. ч. 2. – С. 167–173.

76 Свірко С. В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові / С. В. Свірко // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Випуск 2 (24) – С. 235–250.

77 Свірко С. В. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах [Електронний ресурс]: навч. посіб. для студ. ВНЗ / С. В. Свірко, А. П. Заросило. – К: КНЕУ, 2012. – 538 с. – Режим доступу до матеріалів: http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_obliku_v_kredytnyh_i_bjudzh._ustanovah/upr_ob_but_yst/ (дата звернення: 20.11.2022).

78 Свірко С. В. Функції, завдання, елементи та принципи управлінського обліку в державних закладах вищої освіти / С. В. Свірко, Т. М. Тростенюк // Економіка та держава. – 2019. – № 2. – С. 41–46.

79 Сидор І. П. Організація діяльності та фінансове забезпечення закладів професійно-технічної освіти в Україні / І. П. Сидор // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2011. – №2. – С. 19–24.

80 Сліпачук О. Облік у бюджетних установах. Урок 39 /О. Сліпачук // Дебет-кредит. – 2003. – № 25. – С. 23–27.

81 Слюсар С.Т. Організація обліку в установах державного сектору України: міжнародний контекст / С.Т. Слюсар // Економічний вісник університету. Економіка і управління. – 2022. – Вип. №53. – С. 88–93.

82 Сушко Н. І. Бухгалтерський облік та звітність у бюджетній сфері України : навчальний посібник / Н. І. Сушко, Л. В. Гізатуліна, О. П. Куценко [за ред. М. В. Кужельного, Л. Демчук]. – К. : Аграрна наука, 2009. – 336 с.

83 Сьомченко В. В. Теоретичні засади ідентифікації доходів та витрат у бюджетній установі [Електронний ресурс] / В. В. Сьомченко, О. Р. Романенко // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 1(13). – С. 133–138. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vznu/eco/2012_1/133-138.pdf (дата звернення: 14.11.22).

84 Ткачук О. В. Фінансове забезпечення вищої освіти в Україні: проблеми та перспективи [Електронний ресурс] // Науково-практичний журнал “Освітня аналітика України”. – 2018. – № 1 (2). – С. 56–62. – Режим доступу: http://economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/105.pdf (дата звернення: 24.11.22).

85 Тополенко Н. М. Актуальні проблеми обліку видатків фінансово-господарської діяльності митних органів [Електронний ресурс] / Н. М.

Тополенко // Ефективна економіка. – 2010. – №8. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2010_8_3 (дата звернення: 24.11.22).

86 Тростенюк Т. М. Класифікація витрат державних закладів вищої освіти для підсистеми управлінського обліку [Електронний ресурс] / Т. М. Тростенюк // Економічний простір. – 2020. №157. – С. 103–110. – Режим доступу: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/586> (дата звернення: 25.11.22).

87 Фальченко О. О. Актуальні питання формування та використання кошторисів бюджетних установ / О. О. Фальченко, В. М. Чумак // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»(економічні науки). – 2017. – № 24(1246). – С. 7–10.

88 Фінанси : підручник / за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – 2-ге вид. переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 687 с.

89 Харчук Ю. Ю. Управлінський облік за центрами відповідальності та його роль в обліково-аналітичному забезпеченні економічної безпеки вищих навчальних закладів державної та комунальної власності в Україні [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Харчук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «економіка» : науковий журнал. – Острог : Вид-во НУ«ОА», грудень 2016. – № 3(31). – С. 186–192. – Режим доступу: <https://journals.oa.edu.ua/Economy/article/view/214> (дата звернення: 24.11.22).

90 Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ : моногр. / Н. М. Хорунжак. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 238 с.

91 Цветков А.М. Визначення поняття «видатки бюджету» в теорії фінансового права та законодавстві України / А. М. Цветков // Підприємництво, господарство і право. – 2002. –№ 12. – С. 82–84.

92 Юрченко О. Б. Особливості обліку виробничих витрат установ державного сектору економіки / О. Б. Юрченко, І. Р. Яцуляк // Економічне майбутнє України очима молодих дослідників: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (30 листопада 2018 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВПО», 2018. – 380 с. – С.129–132.