

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет економіки і управління
Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр
Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування
Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Облік і контроль видатків бюджетної установи на прикладі
Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

ДРОО.20016.002.00.00.00

Виконав: студент 2 курсу група ОАмз-20-1

І.О. Дергачова

Ініціали, прізвище

Керівник к.е.н., доц.

Д.Л. Кобець

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:
Зав. кафедри обліку, аудиту та
оподаткування к.е.н., доцент

Л.В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

Зміст

Вступ.....	5
1 Теоретичні основи побудови обліку та контролю видатків в бюджетних установах.....	8
1.1 Сутність витрат суб'єктів державного сектору	8
1.2 Нормативно-правова база обліку, дослідження та перевірки витрат бюджетних установ.....	23
1.3 Загальні принципи побудови обліку витрат у бюджетній установі	27
1.4 Організація проведення перевірки витрат бюджетних установ	31
2 Облік та контроль видатків Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.....	40
2.1 Характеристика господарської діяльності Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.	40
2.2 Облік видатків Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради	44
2.3 Дослідження витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.....	50
3 Шляхи удосконалення організації обліку та контролю видатків в бюджетних установах	66
3.1 Основні напрями модернізації обліку витрат в бюджетній установі	66
3.2 Удосконалення перевірки витрат бюджетних установ.....	74
Перелік джерел посилань	85
Додаток А Положення про Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.....	91
Додаток Б Звітність Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради за 2019 рік.....	97
Додаток В Звітність Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради за 2020 рік.....	114
Додаток Г Первинні документи Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.....	131

					ДРОО.20016.002.00.00.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата				
Розроб.		І.О. Дергачова			Облік і контроль видатків бюджетної установи на прикладі Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради	Літ.	Арк.	Аркушів
Перевір.		Д.Л. Кобець					4	90
Реценз.					ХНУ гр. ОАмз-20-1			
Н. Контр.		В.С. Ченаш						
Затверд.		Л.В. Скоробогата						

ВСТУП

Актуальність теми. Гарантією ефективної реалізації державою своїх функцій є раціональне та своєчасне використання державних ресурсів. Обґрунтований розподіл державних коштів вимагає постійного пошуку напрямів удосконалення, дослідження показників ефективності та узагальнення набутого досвіду різних країн світу.

Облік державних коштів дає змогу отримати вичерпну інформацію про виконання кошторису витрат держави, їх наявність та порядок розподілу. На основі цих даних здійснюється дослідження ефективності використання фінансових ресурсів державних організацій, перевірка за їх збереженням, цільовим використанням. Від того, яким чином буде вирішене дане питання, залежить успішне функціонування державної організації чи організації, таким чином, відсутність якісної організації обліку та перевірки витрат зумовлює актуальність теми магістерської роботи.

На сьогодні підвищується інтерес вчених до теоретичних та практичних питань з використання державних коштів державними та місцевими бюджетами, пошуку ефективних шляхів удосконалення планування, розподілу та здійснення видаткової частини держави в умовах ринкових відносин. Підвищується інтерес до питань обліку та дослідження витрат.

Поглиблення міжнародної співпраці, стандартизація всіх сфер діяльності національної економіки та глобалізація призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних норм. Тому виникла необхідність удосконалення та модернізації системи обліку в державному секторі, а саме: практично удосконалити систему обліку, теоретично переглянути та врахувати виникнення нових об'єктів обліку, вдосконалити системи управління бюджетними організаціями, а саме: впровадити НП(С)БОДС (Національні Положення (стандарти) державного обліку у Державному секторі), удосконалення фінансової звітності, плану рахунків та нових змін до державної класифікації витрат.

Дослідженням питань організації обліку витрат державних організацій займаються багато вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, зокрема,

О. Д. Василик, Ф. Ф. Бутинець, О. В. Кравченко, М. І. Карліна, П. Й. Атамас, Р. Т. Джога та ін.

Окремі аспекти організації перевірки за витрачанням державних коштів відображені у працях М. Каленського, Є. Калюги, В. Мунтіяна, В. Симоненка, В. Кравченка та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження організації обліку, дослідження та перевірки витрат в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

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

- вивчення законодавчих та нормативних документів щодо організації обліку витрат в організації;
- дослідження стану організації обліку витрат у досліджуваній організації;
- розгляд організації перевірки та проведення перевірки витрат в організації;
- визначення шляхів удосконалення організації обліку і перевірки витрат в організації;
- дослідження витрат організації у розрізі загально та спеціального фондів;
- дослідження касових та фактичних витрат організації ;

Об'єктом дослідження є господарська діяльність та обліковий процес витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, які пов'язані з організацією обліку, дослідження та перевірки витрат досліджуваної організації.

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

Інформаційною базою підготовки магістерської роботи стали інформація з різноманітних наукових публікацій, Положення (стандарти)

бухгалтерського обліку в державному секторі, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Бюджетний кодекс України, Наказ МФУ «Про затвердження Порядку складання фінансової та державної звітності розпорядниками та одержувачами державних коштів», «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації витрат держави», «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку державних організацій», Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів державних організацій», інші накази Міністерства фінансів України, укази Президента України, Міністерства статистики, Державної податкової адміністрації та ін., праці вітчизняних та іноземних вчених.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 90 сторінках друкованого тексту. Робота містить таблиці, рисунки, додатки. Перелік посилань налічує 52 найменування.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Сутність витрат суб'єктів державного сектору

Витрати державних установ, що здійснюються в під час надання нематеріальних послуг, відрізняються за економічним змістом від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Під витратами розуміють державні платежі, що не підлягають поверненню, а саме такі платежі, які не компенсують і не створюють фінансові вимоги. Витрати – один з основних показників фінансово-господарської діяльності державних установ. Вони є базисом для визначення результатів виконання кошторису доходів і витрат, дослідження його з метою виявлення резервів та зниження витрат.

Відповідно до виокремлених ключових положень провідний науковець С.В. Свірко виділяє наступні формулювання [45]:

– «витрати – зменшення грошових коштів чи збільшення зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання»;

– «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».

Розроблено цілу низку тлумачень поняття «видатки». Основним є визначення Бюджетного кодексу: «Видатки бюджету – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом». Поняття витрати бюджету Бюджетний кодекс тлумачить як «видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів». Відповідно, поняття видатки у даному випадку розкривається через призму сутності витрат, а витрати – навпаки, через видатки

П.Й. Атамас пропонує розглядати видатки як «суму коштів, витрачених бюджетними установами в процесі господарської діяльності в межах сум, установлених кошторисом». О.О. Лондаренко стверджує, що «видатки бюджетних установ є централізованими, оскільки здійснюються за рахунок коштів державного або місцевого бюджету. Вони забезпечують безперервне

функціонування держави та є цільовими прямими витратами, що пов'язані з перерозподілом національного доходу». Р.Т. Джога: «Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню, тобто не створюють і не компенсують фінансових вимог». В.Т. Александров зазначає, що «видатки – один із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів» [10; 19].

На відміну від видатків, витрати здійснюються на стадії обміну й мають двосторонній рух, тобто можуть обмінюватися на еквівалент. Аналогічно витрати приймають участь у формуванні собівартості продукції або послуг розпорядників бюджетних коштів. Саме тому поняття витрат виходить за межі бюджетних відносин.

Основоположне визначення витрат покладене в основу МСФЗ та ґрунтується на концепції вибуття: «Витрати – це вибуття або інше використання активів чи утворення кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності підприємства» [6].

В авторських визначеннях витрат бюджетних установ науковці переважно не надають особистого трактування, а використовують поняття, наведене в НП(С)БОДС 101 Подання фінансової звітності: витрати – це «зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)».

Відповідно до специфіки діяльності бюджетних установ, визначити витрати можна як розмір ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності (виконання певних функцій держави, надання послуг та/або виробництво продукції) бюджетною установою.

У дослідженні В.А. Пігош [40] зроблено висновки, що:

– «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».

На противагу підприємствам бюджетна сфера включає в себе такі ознаки, як безповоротність, безоплатність, цільове фінансування, саме тому для підприємницької діяльності нехарактерне формування видатків. Підприємства обмежуються лише витратами і затратами. Поняття «витрати» та «видатки» у бюджетній сфері розрізняються внаслідок їх двоїстого характеру та базується на аналізі зміни форм ресурсів, які перетворюються у процесі створення продукту. Отже, витрати визначаються «придбанням активів відповідно до цільових програм», а видатки притаманні виключно суб'єктам державного сектору економіки і характеризуються «віднесенням витрат до цільових програм та порівнянням із плановими показниками».

Деякі бюджетні установи провадять виробничу діяльність, зокрема здійснюють виробництво продукції, проводять науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, надають послуги. Вказані види діяльності відображаються в обліку за напрямом обліку витрат.

Витрати суб'єктів державного сектору, згідно НП(С)БОДС 135 – Витрати, можна класифікувати за такими групами: «витрати за обмінними операціями, витрати за необмінними операціями» (табл. 1.1).

Витрати на виробництво або витрати, що стосуються надання послуг, організовують за економічними елементами витрат, а відповідно облік і калькуляцію собівартості певних видів продукції, робіт та послуг – за статтями витрат.

Даний вид класифікації обґрунтований економічним змістом витрат та має відповідні основні елементи: матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, фінансові витрати, інші витрати.

З метою контролю складу витрат за місцями їх виникнення варто знати не тільки те, що саме витрачено під час виробництва, але й мету витрат, тобто враховувати витрати за напрямами, відповідно до технологічного процесу. Тоді облік дасть змогу проаналізувати собівартість за її визначальними складниками та за певними видами продукції та послуг, встановлювати обсяги витрат певних структурних підрозділів. Розв'язання цих питань здійснюється за допомогою застосування класифікації витрат за статтями калькуляції. Склад статей калькуляції, їх перелік та методи розподілу встановлюються відповідно до галузевої належності установи.

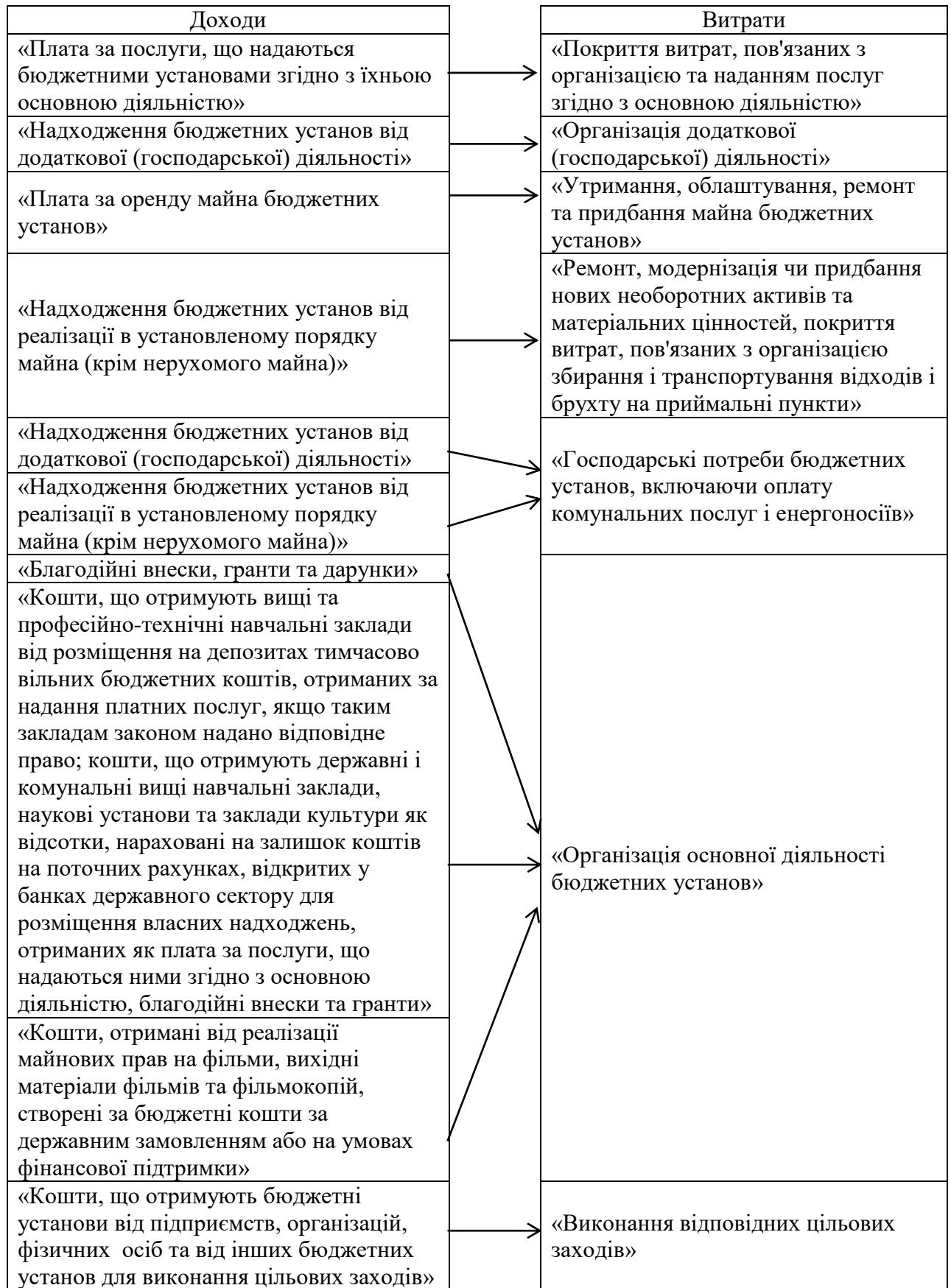


Рис. 1.1. Покриття витрат власними надходженнями

Таблиця 1

Види витрат за НП(С)БОДС 135

Група витрат	Вид витрат
1. Витрати за обмінними операціями	«Оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення)»
	«Відрахування на соціальні заходи»
	«Матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів, продуктів харчування тощо)»
	«Амортизація»
	«Фінансові витрати (відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо)»
	«Інші витрати за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)»
2. Витрати за необмінними операціями	«Трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо)»
	«Інші витрати за необмінними операціями (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, списана дебіторська заборгованість, неповернення депозитів тощо)»

Витрати, використовувані для калькулювання, поділяються на групи: «витрати за видами; витрати відповідно до способу віднесення вартості на об'єкт (прямі та непрямі); витрати по відношенню до собівартості (витрати, що включаються до собівартості та витрати діяльності); витрати за цільовим спрямуванням (основні та накладні); витрати за видами послуг або продуктів (витрати на послугу або продукт, витрати на групу продуктів)» [8].

Витрати, що використовуються з метою планування і прийняття управлінських рішень, поділяються на групи: «витрати календарного періоду (поточні й одноразові); витрати за видами (за економічними елементами); за обсягами (змінні та постійні); за ступенем залежності від прийнятого рішення (вирішальні й такі, що не залежать від прийнятого рішення); за складом витрат (одноелементні та комплексні)» [22].

Витрати, що використовуються системою регулювання та контролю, поділяються на групи: «відповідно до ступеню самостійності установи (регульовані та нерегульовані); відповідно до ступеню доцільності використання коштів (ефективні та неефективні); відповідно до обґрунтованості проведення (у межах кошторису та відхилень від планових показників); відповідно до ступеню контрольованості (контрольовані та неконтрольовані)» [22].

Як зазначають Л.Г. Ловінська та Є.В. Калюга, «у державному секторі доцільно застосовувати такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з визначенням конкретного об'єкта: позамовний (окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції); попередільний (певна сукупність технологічних операцій); попроцесний (період технологічного процесу за відсутності незавершеного виробництва)». Склад собівартості продукції регулюється НП(С)БОДС 135 – Витрати. «Собівартість 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» [28].

При обліку виконання кошторису видатки поділяються на два підоб'єкти, а саме: фактичні та касові видатки. Касовими видатками вважаються «всі суми, отримані установою з поточних бюджетних рахунків у банку чи реєстраційних рахунків у відповідних органах Державної казначейської служби для їх використання (витрачання) згідно з кошторисом». Фактичні видатки противагу касовим - це «дійсні видатки установ для виконання кошторису, що підтверджені відповідними первинними документами» [4]. Вказаний розподіл видатків як об'єктів обліку передбачено необхідністю контролю державою використання коштів, водночас облік касових видатків забезпечує їх інформацією про касове виконання кошторису а також про залишки невикористаних асигнувань на кожен конкретну дату. Облік фактичних видатків дає можливість контролювати не тільки хід фактичного виконання кошторису видатків установ в цілому, але й дотримання встановлених норм за окремими статтями та структурними підрозділами. Облік видатків як касових, так і фактичних відбувається за статтями бюджетної класифікації, що є єдиним групуванням видатків.

«Касові та фактичні видатки на практиці найчастіше не збігаються в часі, оскільки в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій: касовий метод (cash basis), коли запис доходів і видатків робиться в момент отримання коштів незалежно від періоду, до якого вони належать; метод нарахувань, за яким запис бюджетних операцій відбувається в момент їх здійснення» [42].

Функціонування будь-якої установи державного сектору може здійснюватись за рахунок коштів, що надходять з державного або місцевого бюджетів, а також власних надходжень. Це відображено на рис. 1.2.

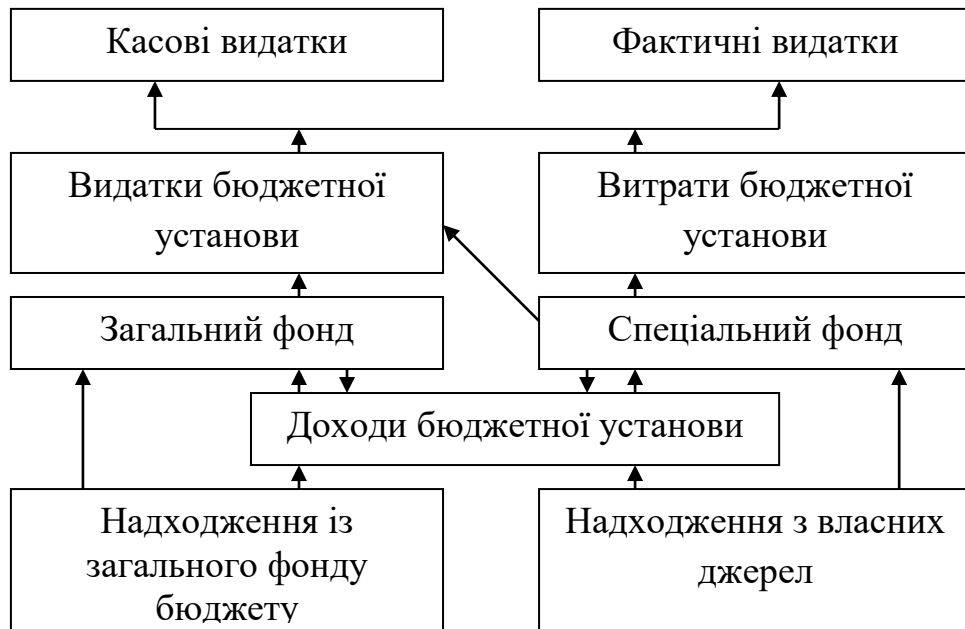


Рисунок 1.2 – Взаємозв’язок доходів, видатків та витрат

Відповідно до Державного кодексу України, витрати держави – «кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом». До витрат держави не належать: погашення боргу; надання кредитів з держави; розміщення державних коштів на депозитах; придбання цінних паперів; повернення надміру сплачених до держави сум податків і зборів (обов’язкових платежів) та інших доходів держави, проведення їх державного відшкодування.

Дослідимо підходи різних авторів до визначення поняття «витрати».

За визначеннями М. М. Артуса та Н. М. Хижої, витрати бюджетів різних рівнів відображують економічні відносини, що виникають у зв’язку з розподілом фінансових ресурсів держави та їх використанням за галузевим, територіальним і цільовим призначенням.

На думку Ю.В.Пасічника, витрати являють собою витрати, що виражають економічні відносини, на основі яких здійснюється використання централізованих коштів за напрямками, визначеними законом.

Учені Л. В. Фещенко, П. В. Проноза, Н. В. Кузьминчук стверджують, що загальносуспільні витрати – це цілеспрямоване використання фінансових ресурсів з метою задоволення потреб у суспільних благах і реалізації перерозподільних заходів.

На практичному аспекті обліку витрат зосереджують свою увагу В. Загорський, О. Вовчак, І. Благун, І. Чуй та інші науковці. Під витратами бюджетів вони розуміють «... законодавчо визначені норми і напрями використання державних коштів», тобто положення законодавчих і нормативних актів, які регламентують напрями, обсяги і порядок використання державних ресурсів.

Інша група економістів під витратами бюджетів розуміють інструмент розподілу державних благ. Так, В. Опарін зазначає, що «... в основі сучасного розуміння сутності державних витрат має бути суспільний вибір... Витрати держави є інструментом досягнення вищого критерію справедливості у розподілі державних благ з метою досягнення граничного рівня добробуту для кожного члена суспільства».

Подібне визначення сформулював О. Василик: «Витрати бюджетів за своєю економічною сутністю є інструментом розподілу і перерозподілу централізованого грошового фонду держави та його використання за цільовим призначенням для забезпечення суспільного добробуту».

Окремі економісти трактують витрати бюджетів як економічну категорію. Так, наприклад, Л. Василенко стверджує: «Як економічна категорія витрати державного держави – це економічні відносини, що пов'язані з розподілом та використанням централізованого фонду фінансових ресурсів держави». М. Карлін зазначає, що «витрати державного держави являють собою особливу економічну категорію, що визначає відносини з приводу розподілу централізованого фонду грошових коштів та його використання за цільовим призначенням».

Подібні визначення дають: О. Романенко: «Витрати – об'єктивна категорія, яка має суспільне призначення – задовольняти загальнодержавні потреби», В. Базилевич, Л. Баластрик та інші.

Зазначені підходи вітчизняних вчених заслуговують на увагу, оскільки розкривають сутність витрат як об'єктивних економічних відносин, що виникають з приводу розподілу коштів державного фонду держави та його використання за цільовим призначенням.

Таким чином, витрати – один з центральних показників фінансово-господарської діяльності державних організацій. Вони є підґрунтям для формування результатів виконання кошторису доходів і витрат, проведення його дослідження для виявлення внутрішніх резервів організації, і держави в цілому.

Витрати – «...це державні платежі, які не підлягають поверненню. Вони бувають відплатними, тобто здійсненими в обмін на товар чи послугу, або невідплатними (односторонніми). Категорія витрат не включає платежі в рахунок погашення державного боргу, які класифікуються як фінансування» [6].

Витрати мають доволі складну структуру і тому їх подають у вигляді класифікації відображену на рисунку 1.3.

Залежно від джерел покриття витрати класифікуються на витрати загального фонду та витрати спеціального фонду.

Витратами загального фонду називаються витрати, здійснювані за рахунок загального фонду держави. Витратами спеціального фонду називаються витрати, здійснювані за рахунок спеціального фонду держави.

Залежно від етапу руху державних коштів витрати класифікуються на касові видатки і фактичні видатки.

Касові видатки – це «усі суми коштів, перерахованих органом Казначейства або установою банку з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків, за всіма операціями».

Основним завданням обліку касових витрат є забезпечення перевірки за цільовим витрачанням державних коштів відповідно до затвердженого кошторису державних організацій.

Однак за цими витратами неможливо визначити фактичне використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені.

Касові витрати показують суму асигнувань, які одержали і витратили бюджетні організації в розрізі кодів економічної класифікації витрат, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату.

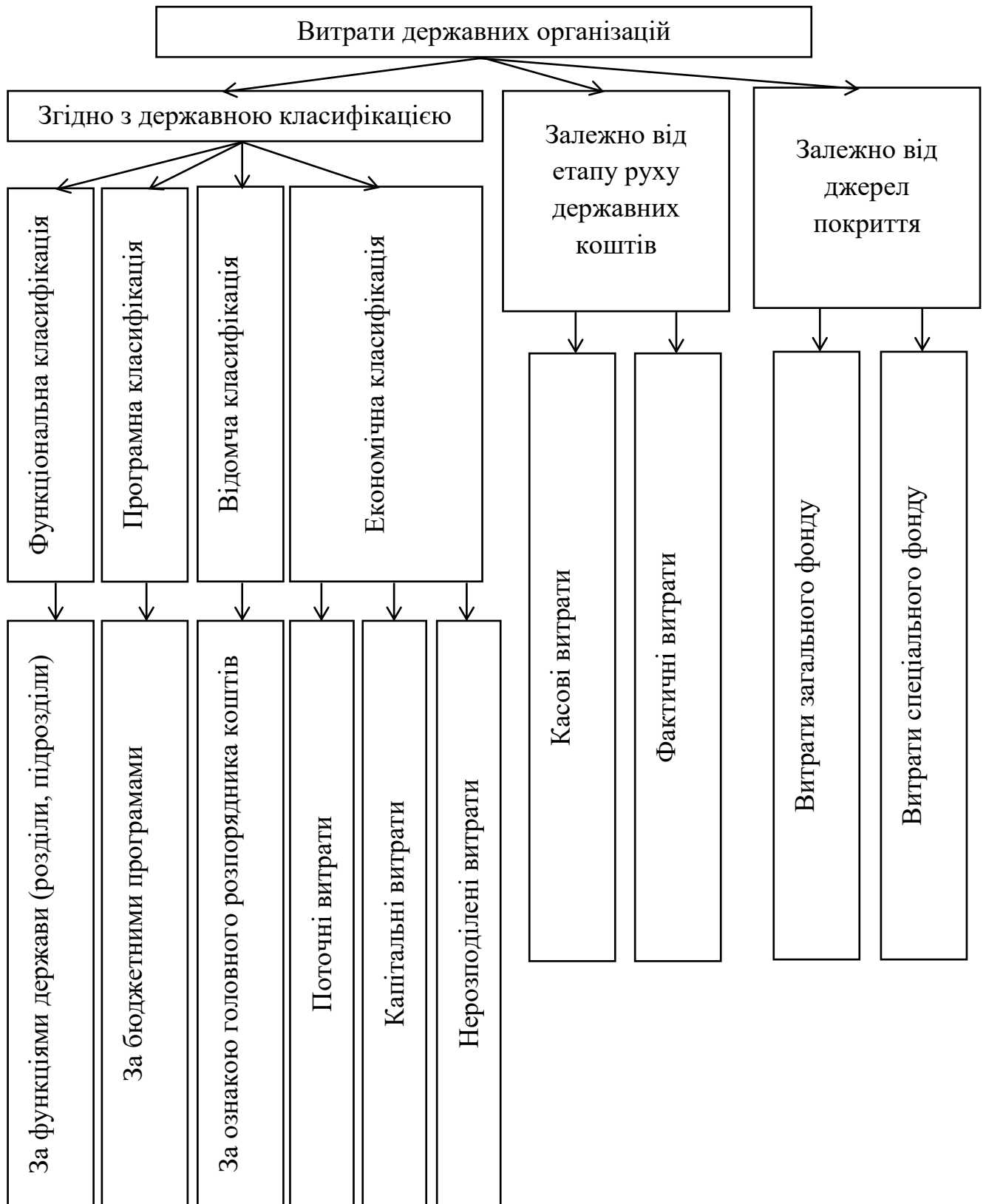


Рисунок 1.3– Класифікація витрат державних організацій

Повернення грошових коштів на рахунки відновлює, тобто зменшує касові витрати [35,с.201].

Фактичні витрати – це «дійсні, кінцеві витрати, оформлені відповідними первинними документами і здійснені за рахунок коштів загального та спеціального фондів держави, а також нараховані або проведені, але не сплачені. До них належать витрати за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями» [6].

Облік фактичних витрат дає змогу перевірити хід виконання кошторису бюджетними організаціями загалом та дотримання встановлених норм витрат в розрізі кодів економічної класифікації витрат, тобто ці витрати відображають фактичне виконання норм, затверджених кошторисом, вони є показником кінцевого виконання кошторису державних організацій, тому в разі виконання планового обсягу робіт вони повинні відповідати сумам асигнувань за кошторисом.

Прямі витрати – це збіг касових і фактичних витрат. Залежність касових та фактичних витрат за КЕКВ можна записати такою рівністю: фактичні витрати за звітний період + кредитовий залишок на початок року – дебетовий залишок на початок року – кредитовий залишок на кінець року + дебетовий залишок на кінець року = касові витрати за звітний рік (період).

Касові та фактичні витрати частіше не збігаються у часі, через те що в їх основу покладено різні принципи запису бухгалтерських операцій. Так, для касових витрат покладений касовий метод, за яким запис доходів і витрат відбувається у момент отримання коштів, незалежно від періоду, в якому вони здійснювалися; для фактичних витрат використовується метод нарахувань, який передбачає запис операцій у момент їх нарахування, а не у момент їх фактичного витрачання [3].

Згідно з державною класифікацією витрати класифікуються за:

- 1) функціями, з виконанням яких пов'язані витрати та кредитування держави (функціональна класифікація витрат та кредитування держави);
- 2) бюджетними програмами (програмна класифікація витрат та кредитування держави);
- 3) ознакою головного розпорядника державних коштів (відомча класифікація витрат та кредитування держави);
- 4) економічною характеристикою операцій, при проведенні яких здійснюються ці витрати (економічна класифікація витрат держави).

«Функціональна класифікація витрат (КФКВ) має такі рівні деталізації:

- 1) розділи, в яких систематизуються витрати, пов'язані з виконанням функцій держави чи місцевого самоврядування;
- 2) підрозділи та групи, в яких конкретизуються витрати на виконання функцій держави чи місцевого самоврядування.

Відомча класифікація витрат (КВКВ) містить перелік головних розпорядників державних коштів для систематизації витрат та кредитування держави за ознакою головного розпорядника державних коштів.

На основі відомчої класифікації витрат ДКСУ складає та веде єдиний реєстр розпорядників державних коштів та одержувачів державних коштів.

Програмна класифікація витрат (КПКВ) використовується у випадку використання програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

До застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація витрат, яка затверджується Міністерством фінансів України.

Перші три класифікаційні групи виконують адресну функцію щодо витрат відповідних розпорядників коштів загалом і мають досить обмежене використання у процесі бухгалтерського обліку, а саме коди класифікацій виступають одним із основних реквізитів облікових реєстрів та форм фінансової звітності» [6].

Економічна класифікація витрат (КЕКВ) на відміну від попередніх, має забезпечує єдиний підхід до всіх учасників державного процесу з точки зору виконання держави. Тобто економічна класифікація витрат призначена для чіткого розмежування витрат державних організацій та одержувачів державних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками (заробітна плата, нарахування, усі види господарської діяльності, виплати населенню, що іменуються як трансферти населенню, та інші категорії).

Економічна класифікація витрат державних організацій багаторівнева. На першому рівні витрати державних організацій поділяються на 3 групи:

- 1) поточні витрати (2000) у практиці державного процесу їх ще виокремлюють як витрати споживання - це частина витрат бюджетів, які забезпечують поточне функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, державних організацій, поточні між бюджетні трансферти

та витрати на фінансове забезпечення заходів соціального захисту населення та соціально-культурної сфери, а також інші витрати, не віднесені до витрат розвитку та нерозподілених витрат.

2) капітальні витрати (3000) або витрати розвитку - це витрати бюджетів на фінансове забезпечення наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності, зокрема: фінансове забезпечення капітальних вкладень виробничого і невиробничого призначення; фінансове забезпечення структурної перебудови економіки; інші витрати, пов'язані з розширенням відтворенням;

3) нерозподілені витрати (9000) - це витрати з резервних фондів державного і місцевих бюджетів, обласних та місцевих адміністрацій, виконкомів місцевих рад [6].

На другому рівні витрати державних організацій поділяються на підгрупи, на третьому рівні витрати державних організацій поділяються на статті, на четвертому рівні витрати державних організацій поділяються на під статті.

Категорія «Оплата праці працівників державних організацій» включає «...оплату праці в грошовій формі всіх працівників державних організацій за встановленими посадовими окладами, ставками або розцінками» [6].

Витрати за цією категорією мають найбільшу питому вагу у витрат організації і є захищеною бюджетом статтею.

Категорія «Придбання предметів постачання і матеріалів» включає «...витрати на придбання канцелярського, креслярського, письмового приладдя та матеріалів, виготовлення та придбання бухгалтерських і статистичних книг, бланків, відомостей, а також класних журналів, дипломів, свідоцтв, медалей, грамот, іншої документації для навчальних закладів; періодичних, довідкових та інформаційних видань, витрати на придбання матеріалів для поточних господарських потреб; придбання медикаментів і перев'язувальних матеріалів, медиковідновлювальних засобів, бактеріологічних препаратів для лікувально-профілактичних і лікувально-ветеринарних закладів, будинків-інтернатів, санаторіїв, профілакторіїв, дитячих організацій тощо. До них належать також витрати на продукти харчування у лікувально-профілактичних закладах, будинках-інтернатах,

дитячих будинках, профтехучилищах, витрати на спецхарчування осіб, що працюють у шкідливих умовах» [6].

«За окремим кодом до цієї категорії відносяться й витрати на придбання предметів з терміном служби менше року або однорідних малоцінних предметів; на придбання різного роду матеріалів і предметів для науково-дослідних і навчальних робіт; на придбання м'якого інвентаря та обмундирування, придбання книг, періодичних видань для бібліотечних фондів, інших матеріалів та інвентаря» [45]

До категорії «Витрати на відрядження» належать «...витрати на оплату проїзду, добових, квартирних під час службових відряджень; оплату підйомних, проїзду і добових при переміщенні працівників, відряджень на курси та у навчальні заклади, на сесії, наради та конференції, тобто всі витрати на відрядження, що сплачуються за рахунок державних коштів» [6].

Категорія «Оплата послуг з утримання державних організацій» включає «...плату за оренду приміщень та обладнання, транспортні послуги (в тому числі капітальний і поточний ремонт транспортних засобів), послуги зв'язку, поліграфічні послуги, поточний ремонт будівель, споруд, приміщень, обладнання та інвентаря, професійних послуг, оплату інших поточних витрат, включаючи витрати на позавідомчу охорону, утримання приміщень, заходи з охорони праці та техніки безпеки, представницькі витрати тощо» [6].

Платежі з оплати бюджетними організаціями комунальних послуг та енергоносіїв плануються та обліковуються за категорією «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв». До них належать «...витрати на оплату тепlopостачання, водопостачання і водовідведення, оплату електроенергії, природного газу, інших видів енергії, інших комунальних послуг» [6].

До категорії «Субсидії і поточні трансфертні виплати» віднесено «...всі безповоротні державні платежі, які не підлягають поверненню і передбачаються на поточні цілі» [6].

Під капітальними витратами розуміють платежі «...з метою придбання капітальних активів, стратегічних і надзвичайних запасів товарів, землі, нематеріальних активів» [6].

Категорія «Придбання основного капіталу» передбачає «...витрати на нові або існуючі товари тривалого користування, які купують або створюють власними силами». Дана категорія охоплює лише витрати на товари, термін

служби яких перевищує 1 рік. Також до неї відносяться нерухомі основні засоби (наприклад, споруди), рухомі основні засоби.

Вказана категорія також охоплює витрати на будівництво об'єктів соціально-культурного призначення, в тому числі школи, лікувально-профілактичні заклади, витрати на капітальний ремонт житлового фонду, виробничих об'єктів, об'єктів соціально-культурного призначення.

Категорія «Придбання землі і нематеріальних активів» включає «...витрати на придбання землі, права на розробку надр, використання авторських прав, патентів і торгових знаків, придбання програмного забезпечення тощо».

Захищеними витратами держави визнаються витрати загального фонду держави, обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених державних призначень [14].

Перелік захищених статей витрат Державного держави України визначається законом про Державний бюджет України.

Захищеними витратами Державного держави України визначаються «...витрати загального фонду на:

- оплату праці працівників державних організацій;
- нарахування на заробітну плату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню;
- поточні трансферти місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими навчальними закладами I - IV рівнів акредитації;
- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки;
- роботи та заходи, що здійснюються на виконання Загальнодержавної програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження» [17].

1.2 Нормативно-правова база обліку, дослідження та перевірки витрат бюджетних установ

Організація обліку та перевірки витрат державних організацій не може здійснюватися без відповідного нормативно-правового забезпечення. Формування такого забезпечення відбувалося протягом багатьох років, і на даний час знаходиться в умовах постійних змін під впливом економічних, політичних та соціальних чинників.

Бюджетні організації є одними з учасників державного процесу країни, під час якого відбувається формування, розгляд, затвердження, виконання і контроль виконання бюджетів різних рівнів. Такі організації приймають участь у перерозподілі фінансових ресурсів держави, водночас виступаючи і отримувачами, і постачальниками ресурсів.

Законодавча база, на підставі якої здійснюється діяльність бюджетних організацій, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (що використовують також і госпрозрахункові підприємства та організації), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним організаціям), затверджених Державною казначейською службою України тощо.

Особливості бухгалтерського обліку в державних організаціях визначаються Бюджетним кодексом України, Законом України «Про Державний бюджет України», «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Наказом МФУ «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі», «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі», та іншими нормативними документами, що містять вказівки з обліку та відображення у звітності операцій державних організацій.

Потрібно окремо зазначити, що до 2013 року бюджетні організації не використовували національні стандарти бухгалтерського обліку, однак з 01.01.2013 року обов'язковими до застосування для них стали положення Н(с)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО № 7 «Основні засоби», П(с)БО № 8 «Нематеріальні активи» та П(с)БО № 9 «Запаси» (згідно

Наказу Мінфіну від 30.11.2009 р., № 1396). З того ж часу набули чинності національні П(с)БО в державному секторі № 102 «Консолідована фінансова звітність», № 103 «Фінансова звітність за сегментами», № 124 «Доходи», № 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», №126 «Оренда», № 127 «Зменшення корисності активів», № 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» та № 129 «Інвестиційна нерухомість», схвалені Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України.

Вказані зміни відбулися в результаті реформування бухгалтерського обліку у державному секторі, відповідно до основних положень Постанови КМУ «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки», № 34 від 16.01.2007 р [13,с17].

Облік витрат в державних організаціях регулюється Наказом МФУ «Про затвердження Порядку взаємодії Міністерства фінансів України як головного розпорядника коштів державного держави та відповідальних виконавців державних програм на всіх стадіях державного процесу» № 939 від 23.08.2012 року.

Цей Порядок регулює взаємовідносини між Міністерством фінансів України як головним розпорядником державних коштів та центральними органами виконавчої влади (відповідальними виконавцями державних програм) у процесі складання, затвердження та виконання державного держави за кодом відомчої класифікації витрат та кредитування державного держави.

Також облік витрат регулюється Наказом МФУ «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації витрат держави та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування держави» № 333 від 12.03.2012 року.

Економічна класифікація витрат держави призначена для чіткого розмежування витрат державних організацій та одержувачів державних коштів за економічними характеристиками операцій, що здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування.

Економічна класифікація витрат держави забезпечує єдиний підхід до всіх учасників державного процесу з точки зору виконання держави.

Витрати «...на проведення торгів із закупівлі товарів, робіт та послуг (а саме: витрати на розробку і розсилання документації конкурсних торгів, запрошення до участі в процедурах закупівель та підготовці засідань комітету з конкурсних торгів із закупівлі товарів, робіт і послуг тощо) здійснюються за відповідними кодами економічної класифікації витрат держави залежно від економічної суті платежу» [6].

Наказом ДКУ № 100 від 06.10.2000 року затверджено форми карток і книг аналітичного обліку державних організацій та порядку їх складання.

«Картка аналітичного обліку касових витрат використовується для аналітичного обліку касових витрат у державних організаціях та централізованих бухгалтеріях.

Картка ведеться в розрізі кодів економічної класифікації витрат. За кожним кодом програмної класифікації витрат, в розрізі загального та спеціального фондів, по кожному виду коштів спеціального фонду формуються окремі картки. Для організацій з централізованими бухгалтеріями, формуються окремі картки за кожною установою в розрізі вказаних параметрів та загальна картка за всіма організаціями.

Картка відкривається щомісячно та заповнюється та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки органу ДКСУ (організації банку). Суми відшкодованих касових витрат записуються на зворотному боці картки.

Записи про суми фактичних витрат організації здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів.

Суми відшкодованих фактичних витрат записуються на зворотному боці картки.

Картка аналітичного обліку капітальних витрат призначена для відображення придбання необоротних активів (у тому числі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), виготовлення проектно-кошторисної документації на будівництво, реконструкцію, реставрацію та капітальний ремонт будівель, споруд і об'єктів та супровідних робіт, які відповідно до державних будівельних норм є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, витрат з найму транспорту для будівельних робіт і капітального ремонту будівель, які належать до капітального будівництва та капітального ремонту.

Картка ведеться щомісячно в розрізі коду економічної класифікації витрат 3000 «Капітальні витрати» за загальним та спеціальним фондами.

У централізованих бухгалтеріях для організацій, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними організаціями» [8].

Нормативно-правове регулювання перевірки витрат державної організації здійснюється відповідними законами, постановами, положеннями та іншими законодавчими документами.

Провідним нормативним актом є Закон України № 2939-ХІІ від 06.01.1993р. «Про основні засади здійснення державного фінансового перевірки в Україні». В ньому зазначаються головні завдання і функції, що покладені на органи державного перевірки; сутність державного аудиту та інспектування; порядок здійснення фінансування органу державного фінансового перевірки; повноваження, обов'язки та відповідальність посадових осіб, що здійснюють перевірки; порядок проведення ревізій у державних організаціях.

З метою забезпечення ефективності внутрішнього контролю в державних організаціях, Постановою Кабміну № 1001 від 28.09.2011р. затверджено «Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та державних організаціях, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади». Даний документ регулює механізм створення служб та підрозділів внутрішнього аудиту та систематичність його проведення в центральних органах виконавчої влади, територіальних органах та державних організаціях, які належать до сфери управління міністерств.

Даним порядком окреслюються суб'єкти, об'єкти внутрішнього перевірки, чисельність спеціалістів для проведення перевірок, перелік завдань та функцій, які повинні виконувати працівники служби внутрішнього аудиту, зобов'язання та права керівників таких підрозділів.

Одним з засобів перевірки за діяльністю організації та збереженням майна виступає проведення інвентаризації. Порядок її здійснення регламентує наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань».

Варто зазначити, що нормативно-правове забезпечення, що регулює організацію перевірки витрат розроблено значно слабше, на відміну від нормативно-правової бази обліку і звітності.

На сьогодні існує нагальна потреба у перебудові, підвищенні оперативності та системності фінансового перевірки, встановленні та розвитку суспільного перевірки за станом і черговістю проведення реформ у питаннях національної економіки, удосконаленні умов та зростанні витрат на оптимізацію будови внутрішньогосподарського перевірки і підтримка його в відповідному дієвому стані.

Таким чином, відповідне нормативно-правове забезпечення обліку і перевірки витрат є запорукою ефективної та оперативної організації обліку та перевірки в державних організаціях. Адекватне, своєчасне, дієве та узгоджене нормативно-правове забезпечення є необхідною умовою стабільної діяльності та фінансової успішності функціонування державної організації та виконання поставлених державних завдань.

1.3 Загальні принципи побудови обліку витрат у бюджетній установі

Планом рахунків бухгалтерського обліку державних організацій не передбачено окремих рахунків для обліку касових витрат, оскільки ці витрати збігаються з кредитом рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках».

За кредитом цих субрахунків відображають здійснені касові витрати державних організацій, тобто суми, що отримані з рахунків у органах Казначейства готівкою або перераховані у безготівковому порядку. Паралельно відбувається запис у дебет інших субрахунків залежно від напрямку витрат.

Первинними документами щодо проведення касових витрат є виписки з рахунків з органів ДКСУ.

Синтетичний облік касових витрат відображається:

– за загальним фондом – у меморіальному ордері 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [5];

– за спеціальним фондом – у меморіальному ордері 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [5].

Форми меморіальних ордерів, призначені для обліку витрат організації, встановлені Інструкцією, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України 08.09.2017 № 755

Схему облікового процесу касових витрат зображено на рисунку 1.4.

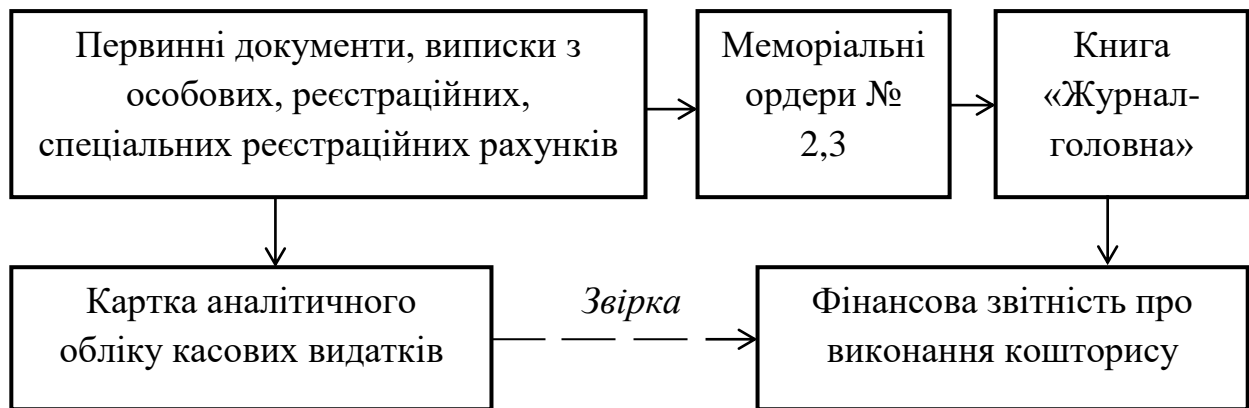


Рисунок 1.3 – Схема облікового процесу касових видатків

Картка аналітичного обліку касових видатків призначена для аналітичного обліку касових видатків у державних організаціях та централізованих бухгалтеріях. Картка ведеться в розрізі КЕКВ. За кожним КПКВ, в розрізі загального та спеціального фондів, за кожним видом коштів спеціального фонду формуються окремі картки.

Для організацій, що обслуговуються у централізованих бухгалтеріях складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними організаціями. Картка відкривається щомісячно та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки органу ДКУ (організації банку). Суми відшкодованих касових витрат записуються на зворотному боці картки.

Існує досить великий перелік первинних документів, що підтверджують фактичні витрати – документація з надходження необоротних активів (накладні), видаткові накладні на отримання запасів, розрахунково-платіжні відомості з нарахування заробітної плати, звіти про використання коштів, акти приймання виконаних робіт тощо.

Для обліку фактичних витрат державних організацій Планом рахунків бухгалтерського обліку державних організацій передбачено Клас 8 «Витрати», який включає синтетичні рахунки відображені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика субрахунків класу 8 «Витрати»

Субрахунок		Характеристика субрахунку
Номер	Назва	
1	2	3
80	«Витрати на виконання бюджетних програм»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету)».
81	«Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт, за кредитом - списання на суму витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції, які відносяться на рахунок 16 "Виробництво", а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).»
82	«Витрати з продажу активів»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна. За дебетом рахунку відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг), за кредитом - списання в порядку закриття на фінансовий результат.»
83	«Фінансові витрати»	«Призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премії за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних фінансових витрат та суми касових видатків державного бюджету (місцевих бюджетів), за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).»

Кінець таблиці 1.2

1	2	3
84	«Інші витрати за обмінними операціями»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80 - 83. За дебетом рахунку відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).»
85	«Витрати за необмінними операціями»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та 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. За дебетом рахунку відображаються суми визнаних витрат за необмінними операціями та суми касових видатків державного бюджету, суми трансфертів, наданих з місцевого бюджету, за кредитом - суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).»
86	«Умовні витрати»	«Призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати державного (місцевого) бюджету за операціями з надання кредитів та фінансування. За дебетом рахунку відображаються суми кредитів, наданих із державного бюджету (місцевих бюджетів) в поточному році, та операції з фінансування, за кредитом - повернення коштів, помилково або надміру перерахованих з державного бюджету (місцевих бюджетів), та списання у порядку закриття на результат виконання бюджету звітного періоду.»

Використання субрахунків 80, 81, 84, 85 досить широке. Наприклад, їх застосовують і в обліку операцій з грошовими коштами, і в операціях обліку розрахунків із заробітної плати, операцій з погашення заборгованості по заробітній платі, операцій з необоротними активами, запасами тощо.

Проте незмінним є принцип, відповідно до якого за дебетом даних рахунків відображають списання витрат на фактичні витрати, а за кредитом відображають зменшення (відновлення) витрат у випадку відшкодування касових витрат згідно чинного законодавства.

Наприкінці року в останній день грудня здійснені протягом року фактичні витрати списуються заключними оборотами на результат виконання кошторису[22].

Схему облікового процесу фактичних витрат відображено на рисунку 1.5.

Картка аналітичного обліку фактичних видатків використовується бюджетними організаціями та централізованими бухгалтеріями для аналітичного обліку фактичних витрат. Картка ведеться щомісячно в розрізі кодів економічної класифікації витрат. За кожним кодом програмної класифікації витрат, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки.



Рисунок 1.5 – Схема облікового процесу фактичних витрат

У централізованих бухгалтеріях для організацій, що обслуговуються, складаються окремі картки за кожною установою в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма обслуговуваними організаціями. Записи про суми фактичних витрат організації здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних витрат записуються на зворотному боці картки.

1.4 Організація проведення перевірки витрат бюджетних установ

На даний час основною метою обліку витрат є досягнення високого рівня ефективності розподілу державних ресурсів на основі подальшої оптимізації витрат державних коштів. При цьому необхідно враховувати оволодіння новими методиками оцінювання раціонального використання

державних ресурсів, запровадження показників, що характеризують результативність витрат коштів держави.

Основна мета здійснення державного перевірки за бюджетними коштами – це забезпечення стабільного економічного розвитку країни.

Цілі, які є невід’ємними складовими вищезазначеної мети, подано на рисунку 1.6.



Рисунок 1.6 – Цілі державного фінансового контролю витрат держави

Перевірка за розподілом витрат організації варто починати з проведення дослідження кошторису, дослідження правильності його складання та внесення змін в процесі його реалізації. За результатами дослідження можливо сформулювати фінансові порушення, що стосуються формування і розподілу доходів і витрат організації. Варто зазначити, що проблема недостатність сучасних підходів до формування кошторису державної організації та обмеженість грошових ресурсів вимагає чергового науково-практичного дослідження.

На сьогодні термін «кошторис державної організації» тлумачиться як провідний плановий фінансовий документ, який на новий бюджетний рік встановлює права щодо отримання асигнувань і розподілу державних коштів, утворення державних зобов'язань, здійснення оплат з метою реалізації установою своїх функцій, і в подальшому досягнення значних результатів, визначених нормативними актами.

Виділяють такі види кошторисів:

– індивідуальний кошторис – це кошторис, який складається бюджетними організаціями. Незалежно від того, має державна організація окрему бухгалтерську службу для ведення обліку, чи обслуговує організацію централізована бухгалтерія, індивідуальний кошторис та план асигнувань складаються відповідно до кожної виконуваної нею функції;

– зведений кошторис – це сукупність зведених показників, отриманих з індивідуальних кошторисів держави нижчого рівня згідно з функціональною класифікацією, який складається головним розпорядником державних коштів з метою його подання до міністерства та фінансових органів. Зведений кошторис не затверджується. Кошторис державної організації має дві складові, сутність кожної з них подана на рисунку 1.7.

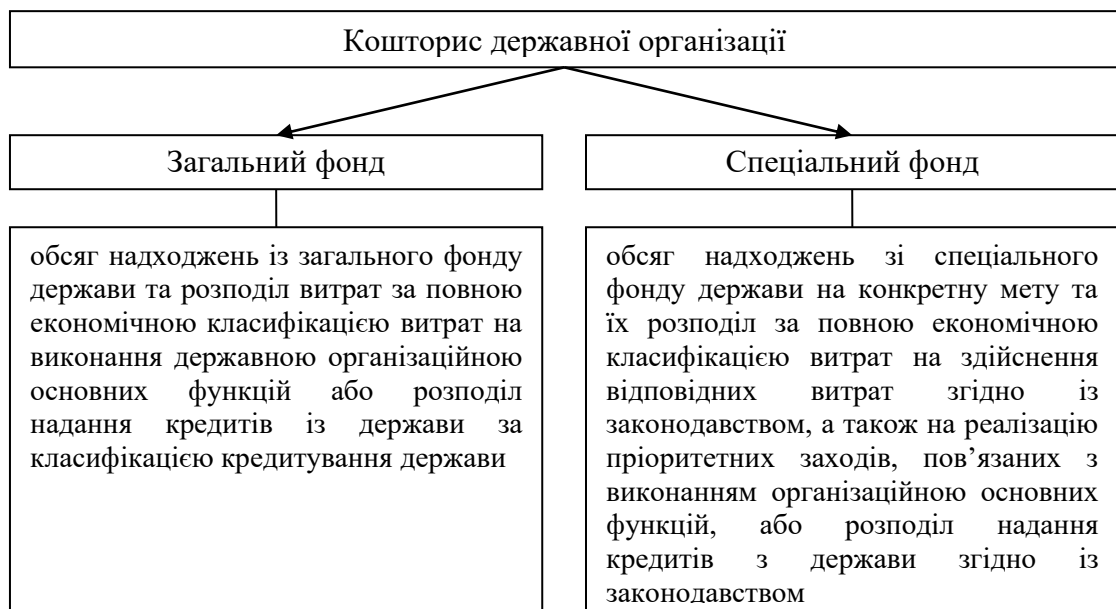


Рисунок 1.7 – Складові кошторису державної організації

Водночас із затвердженням кошторису приймають також план асигнувань.

План асигнувань загального фонду держави – це щомісячний поділ державних асигнувань, який затверджений за загальним фондом кошторису, у скороченій формі економічної класифікації, який регулює протягом звітного року утворення державних зобов'язань та здійснення оплат.

План спеціального фонду державного держави (не враховуючи власні надходження державної організації та відповідні витрати) – це щомісячний поділ державних асигнувань, який затверджений за спеціальним фондом

кошторису, у скороченій формі економічної класифікації, який регулює впродовж року утворення державних зобов'язань та здійснення оплат, в розрізі видів та кодів класифікації доходів держави.

План використання державних коштів складається для розподілу державних асигнувань, які затверджуються у кошторисі, у повній формі економічної класифікації витрат.

Бюджетній організації мають перераховуватися бюджетні кошти лише у випадку наявності затверджених кошторисів, планів загального та спеціального фондів.

Кошториси доходів і витрат складаються на календарний рік. Він приймається начальником відповідної організації вищого рівня, у період не пізніше, чим через місяць, який слідує за місяцем у якому був затверджений відповідний бюджет, за яким здійснюватиметься фінансування організації.

З метою перевірки точності і прозорості асигнувань, зазначених у кошторисах, органи Держказначейства проводять реєстрацію та здійснюють облік зведених кошторисів, планів загального фонду та спеціального фондів за розпорядниками нижчого рівня та одержувачами державних коштів.

Для складання подальшого порядку проведення перевірки, визначення переліку питань, які необхідно опрацювати детальніше, а які неможливо обробити суцільним методом, здійснюють дослідження кошторису.

Основні завдання перевірки щодо виконання кошторису державної організації наступні:

- надання неупередженої оцінки щодо стану виконання кошторису державних коштів, що перераховуються на утримання державної організації, а також дбайливе зберігання та використання основних фондів та ресурсів;

- виявлення можливих порушень фінансово-державної дисципліни, які мали місце в фінансово-господарській діяльності організації в питаннях виконання діючих законодавчо-нормативних вимог, які зачіпають такі питання: зростання ефективності розподілу державних коштів у розрізі видів витрат та їх функціональна діяльність, забезпечення заощадливого витрачання та бережного зберігання матеріальних запасів, правильність ведення обліку та звітності, проведення внутрішньогосподарського перевірки;

– розробка необхідних заходів для усунення виявлених недоліків, компенсації збитків, які були завдані бюджетній організації неналежною роботою відповідальних посадових осіб, і запобігання помилкам та зловживанням у діяльності державної організації.

Основні напрями перевірки витрат, одержаних на утримання державної організації можна виділити такі:

– перевірка фактичних витрат державної організації розпочинається з перевірки факту існування затвердженого кошторису доходів і витрат та необхідних розрахунків до нього, достовірності та повноти його формування згідно з вимогами чинного законодавства;

– загальне оцінювання виконання кошторису доходів і витрат здійснюється за допомогою методу дослідження на основі даних звітності щодо кошторисних цільових призначень державних коштів, касових та фактичних витрат за видами та кодами економічної класифікації. Вслід за цим проводиться перевірка фактичних витрат за період, що ревізується, за місяцями, з метою встановлення їхньої доцільності, законності, ефективності у відповідності з кодами економічної класифікації.

– перевірка витрат на виплату заробітної плати.

Напрямами здійснення перевірки витрат організації є перевірка стану розрахунків з оплати праці, та відрахувань на соціальні заходи; стану збереження державного майна та матеріальних ресурсів; розрахунки з оплати комунальних послуг та енергоносіїв тощо.

Проведення перевірки витрат на заробітну плату має важливе значення, через те, що у загальній структурі витрат держави такі витрати займають найбільшу питому вагу.

Критерії відбору інформації для перевірки є розрахунки з працівниками, в яких виявлено порушення, а також при очній перевірці первинних документів, що стосуються перерахунку за попередні періоди, додаткових розрахунково-платіжних відомостей, відомостей з підчистками, дописками або виправленнями.

Джерела інформації для проведення перевірки витрат державних організацій подані на рисунку 1.8.

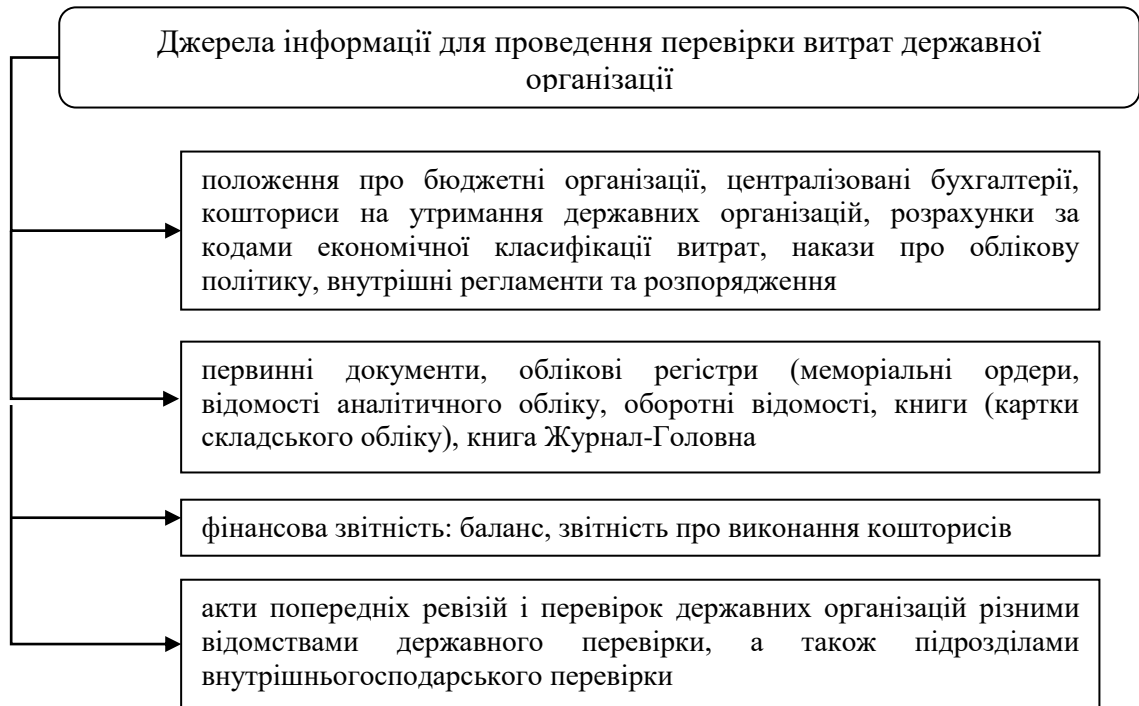


Рисунок 1.8 – Джерела інформації для проведення перевірки витрат державних організацій

Прядок проведення перевірки витрат для оплати праці та пов'язаних із нею розрахунків має наступну послідовність:

- визначення правильності розрахунку чисельності працівників та застосування посадових ставок заробітної плати, премій, доплат для кожного працівника (за допомогою методу нормативної перевірки тарифікації, штатних розписів для визначення відповідності посадовим інструкціям відповідних відомств, що стосується оплати праці працівників, перевірка показників навантаження на одного працівника);

- перевірка обґрунтованості даних щодо відпрацьованого часу (проводиться порівняння показників бази нарахування зарплати на електронних носіях та табелів відпрацьованого часу структурних підрозділів, проводиться зустрічна перевірка показників профкомів щодо виданих лікувальних або туристичних путівок працівникам та даних табельного обліку про даний проміжок часу, дослідження даних виконаної роботи за відсутніх працівників, тривалість роботи у святкові дні та понаднормові години);

– перевірка точності та відповідності нарахування сум заробітної плати за кожним місяцем звітного року та проведення розрахунків єдиного соціального внеску (розрахунок податку на заробітну плату, збір у Пенсійний фонд, за наданим документами суду, або інших розпоряджень або зобов'язань працівника). У разі комп'ютерної форми організації обліку ревізор мусить ознайомитися з системою класифікаторів працівників, внесенням змін до архівної інформації за попередні періоди, алгоритмами розрахунків, методами автоматизованого перевірки зовнішньої та внутрішньої інформації, рівнем захисту та зберігання архівного масиву.

Проводячи перевірку за відрахуваннями із заробітної плати, варто перевірити достовірність даних класифікатора працівників у розрізі видів відрахувань, правомірність застосування податкових пільг. Якщо в організації існує заборгованість з оплати праці за попередні періоди, то потрібно перевірити точність розрахунку індексації заборгованості, і достовірність показників такої заборгованості. Невід'ємною складовою перевірки обліку витрат на оплату праці є перевірка витрат на соціальне страхування, яка проводиться в наступній черговості:

- визначення правильності нарахування єдиного соціального внеску;
- дотримання систематичності призначення і виплати допомоги з тимчасової втрати працездатності;
- оцінка своєчасності та законності розрахунків з Пенсійним фондом, перевірка існування заборгованостей.

Значну частину у структурі витрат, встановлених кошторисом, займають витрати на утримання державної організації. Тому необхідно звернути особливу увагу на порядок проведення перевірки витрат на оплату комунальних послуг та енергозабезпечення, у ході якого перевіряється:

- правильність застосування діючих тарифів та цін на водопостачання, опалення, каналізацію, освітлення, визначених кошторисом та у розрахунках з постачальниками упродовж звітного року;
- обґрунтованість змін у звітному році розмірів витрат через введення нових тарифів та цін;
- правильність розрахунку компенсації витрат за надання комунальних послуг орендарям;

– дієвість проведених заходів, що стосуються заощадливості ресурсів, разом з дослідженням обсягів витрат за кожним місяцем звітного року, підрозділами організації, і даних відповідних вимірювальних пристроїв.

Перевірка стану збереження державного майна та матеріальних ресурсів державних організацій є одним з основних напрямів проведення перевірки. У зв'язку з цим, перевірка витрат на придбання інвентарю та обладнання, речей довгострокового вжитку охоплює наступне:

– перевірку цільового призначення витрачених коштів згідно з даними кошторису організації;

– перевірку операцій, пов'язаних з придбанням матеріальних запасів для виявлення правильності сум і обсягів оприбуткування та викриття фактів завищення цін від чинних ринкових або затверджених тендерними угодами;

– перевірку стану зберігання та витрачання за цільовим призначенням державних коштів для придбання інвентарю, матеріалів, обладнання, та речей довгострокового вжитку;

– перевірку достовірності та законності списання непридатного до користування приладдя та обладнання;

– перевірку точності і дійсності обліку витрат для придбання необоротних активів відповідно до джерел фінансування – бюджетні або позабюджетні кошти, безкоштовне надходження у вигляді благодійних внесків тощо. Враховуючи вище зазначене, доречно розглянути деякі випадки відхилень між показниками витрат у державних організаціях. Причини відхилень фактичних витрат від розміру витрат затвердженим кошторисом узагальнені на рисунку 1.9. У процесі перевірки можуть також виникати різниці між розмірами фактичних і касових витрат. Якщо фактичні витрати перевищують касові, то це може говорити про:

– погашену дебіторську заборгованість, яка обліковувалася спочатку року;

– утворену кредиторську заборгованість в кінці звітного року;

– списані запаси, придбані в попередніх періодах.

Якщо касові витрати перевищують фактичні, це свідчить про:

– погашену кредиторську заборгованість, яка обліковувалася спочатку року;

– придбані матеріальні запаси;

– утворену дебіторську заборгованість в кінці звітнього року [0].

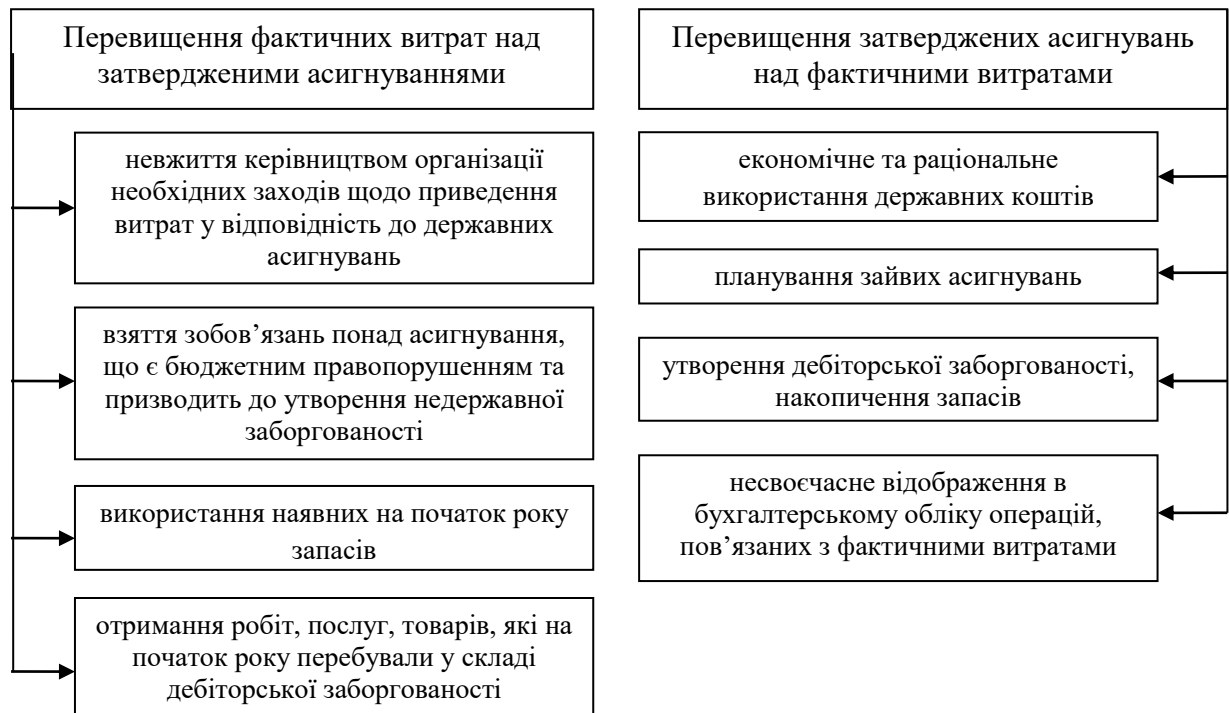


Рисунок 1.9 – Причини відхилень фактичних витрат від розміру витрат затвердженим кошторисом

Основними порушеннями, які можуть виникати під час здійснення перевірки витрат організації є:

- явища марнотратства державних коштів;
- порушення встановлених нормативами строків виконання робіт;
- недостовірність показників в актах щодо виконаних робіт;
- незаконне списання матеріалів, обладнання, запасів тощо.

Таким чином, ефективний фінансовий перевірка за управлінням бюджетними коштами – це головний фактор зростання довіри суспільства до державної влади, спосіб об'єднання громадян для забезпечення достатку населення і стабільності в державі. Задля успішного функціонування та розвитку державних організацій необхідно, на нашу думку, забезпечити достовірною, точною і повною інформацією про стан державних фінансових ресурсів та основних фондів, що можливо за умови проведення у ході перевірки оперативних та обґрунтованих перевірених заходів.

2 ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИДАТКІВ УПРАВЛІННЯ МОЛОДІ ТА СПОРТУ ХМЕЛЬНИЦЬКОЇ МІСЬКОЇ РАДИ

2.1 Характеристика господарської діяльності Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.

Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради (далі – Управління) є виконавчим органом міської ради, створене Хмельницькою міською радою шляхом приєднання управління у справах сім'ї та молоді Хмельницької міської ради до комітету з фізичної культури і спорту Хмельницької міської ради та зміни найменування комітету з фізичної культури і спорту Хмельницької міської ради на управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.

Управління підзвітне і підконтрольне міській раді та підпорядковане виконавчому комітету, міському голові.

Управління у своїй діяльності керується Конституцією України, Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні», іншими законодавчими актами, постановами Верховної Ради України, Указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України, нормативними актами інших центральних органів виконавчої влади, рішеннями міської ради та її виконавчого комітету, розпорядженнями міського голови, а також цим Положенням.

Управління є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки в органах Державного казначейства, печатку, штампи та бланки зі своїм найменуванням.

Управління має усі права юридичної особи у відповідності до чинного законодавства України.

Управлінню підпорядковані комунальні підприємства, організації та установи молодіжної та фізкультурно - спортивної спрямованості.

До сфери діяльності Управління належать молодіжні та спортивні заклади, підприємства, установи, громадські та інші організації, що

здійснюють реалізацію державних молодіжних та фізкультурно-спортивних програм.

Управління у процесі виконання покладених на нього завдань взаємодіє з іншими відділами, управліннями та департаментами Хмельницької міської ради, органами державної виконавчої влади, а також підприємствами, установами, організаціями та об'єднаннями громадян [Додаток А].

Забезпечення бухгалтерського обліку в управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради покладено на головного бухгалтера. Бухгалтерський облік виконання кошторису витрат здійснюється управлінням за меморіально-ордерною формою з використанням програмного комплексу (окремих програм) для обліку записів господарських операцій в облікових регістрах із забезпеченням їх збереження на електронних носіях інформації та в паперовому вигляді.

Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради веде облік виконання кошторису за планом рахунків, затвердженим наказом Міністерства України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 № 1203.

У межах своєї основної діяльності управління фінансується за рахунок коштів загального фонду міського бюджету, а також коштів спеціального фонду. Витрачання коштів загального та спеціального фондів проводиться згідно з кошторисом доходів та витрат, планами фінансування, місячними планами асигнувань та лімітними довідками.

Бухгалтерський облік виконання кошторису проводиться в розрізі джерел фінансування.

Діяльність управління по всіх джерелах фінансування відображається на єдиному балансі.

Внутрішня звітність формується окремо для кожного джерела фінансування.

Усі меморіальні ордери реєструються у книзі «Журнал-головна». Облік у книзі «Журнал-головна» ведеться за субрахунками. Аналітичний облік матеріальних цінностей, які були придбані за рахунок різних джерел фінансування відображається в окремих регістрах бухгалтерського обліку.

Для окремого обліку активів та пасивів, які сформовані за рахунок різних джерел фінансування, у плані рахунків бухгалтерського обліку для кожного рахунка створюється субрахунок шляхом додавання до номера рахунка відповідного номера джерела фінансування.

Кошти організації обліковуються на реєстраційних рахунках, відкритих в органі ДКСУ. Нумерація платіжних документів застосовується окремо для кожного реєстраційного рахунку. Для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок управління асигнувань та здійснення витрат загального фонду держави застосовується меморіальний ордер № 2.

В таблиці 2.1 відображені основні економічні показники діяльності Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради за 2019-2020 роки.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники діяльності управління молоді та спорту Хмельницької міської

Показник	Одиниця виміру	Рік		Зміна (+,-)	Темп зростання, %
		2019	2020		
Основні засоби	грн	72564222	72830233	266011	100,37%
Незавершені капітальні інвестиції	грн	2555558	4994421	2438863	195,43%
Запаси	грн	1613257	1720446	107189	106,64%
Поточні дебіторська заборгованість	грн	76378	191967	115589	251,34%
Внесений капітал	грн	91637048	94724447	3087399	103,37%
Фінансовий результат	грн	-17573285	-20109095	-2535810	114,43%
Цільове фінансування	грн	2555558	4994421	2438863	195,43%
Доходи загального фонду	грн	59514186	53170949	-6343237	89,34%
Доходи спеціального фонду	грн	7540510	5535496	-2005014	73,41%
Витрати загального фонду	грн	59514186	53170949	-6343237	89,34%
Витрати спеціального фонду	грн	7416779	5607251	-1809528	75,60%

Таким чином, в управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради доходи загального фонду в 2019 році склали 59514186 грн, а в 2020 році вони зменшились до 53170949 грн, що становить 89,34%. Можливою причиною зменшення фінансування організації є пандемія коронавірусної інфекції і, як

результат, значна кількість коштів була спрямована саме на подолання її наслідків, а питання культури та спорту зміщені на задній план.

Доходи спеціального фонду також зменшились в 2020 році у порівнянні з минулим роком на 2005014 грн, що становить 26,59% через зменшення обсягів наданих платних послуг та виконаних робіт у звітному році. Дану ситуацію також можна пояснити карантинними заходами, які найбільше вдарили саме по закладам культури та спорту: майже повністю відмінені концерти, масові культурні та спортивні заходи.

Балансова вартість основних засобів на початок звітного періоду становила 72564222 грн, а на кінець – 72830233 грн. Таким чином, балансова вартість основних засобів зросла на 266011 грн, що майже не відобразилось на балансі становить 100,37%.

Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи на початок періоду становили 2555558 грн, а на кінець – 4994421 грн. Таким чином, зміна по даному показнику становить – майже 200% грн.

Загалом на початок звітного періоду нефінансові активи становили 75813265 грн, а на кінець – 79545100. Таким чином, вартість нефінансових активів організації зросла на 3731835 грн, що становить 104,9 %.

Найбільшу питому вагу як на початок, так і на кінець звітного періоду мають основні засоби організації. На початок періоду вони становили 96,48%, а на кінець – 91,56%, що свідчить про зменшення частини даного показника на 4,92% в основному за рахунок збільшення вартості незавершених капітальних інвестицій як грошовому вимірі, так і у процентному співвідношенні.

Запаси на початок періоду становили 1250389 грн або 1,7 % від загальної величини нефінансових активів, на кінець періоду даний показник зріс до 1720446 грн в грошовому еквіваленті або на 0,7% до 2,4%.

Фінансовий результат з кожним роком стає все гірше і гірше. Щороку витрати перевищують доходи і фінансовий результат щороку від'ємний. Станом на початок досліджуваного періоду (за 2018 рік) фінансовий результат становив -265604 грн. На кінець періоду (за 2020 рік) фінансовий результат становить -2951450 грн. Як бачимо, установа є повністю збитковою і щороку розрив між доходами і витратами стає все більшим.

2.2 Облік видатків Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

Важливим елементом бухгалтерського обліку в бюджетній організації є облік витрат. Організацією та обліком витрат в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради займається відділ бухгалтерії.

Основним фінансовим планом організації є кошторис, який містить загальну суму асигнувань і надходжень і розподіл витрат для належного функціонування організації. Перед складанням проекту кошторису, проводиться дослідження показників минулого року і плануванні господарської діяльності на майбутній. Тому особливого значення набуває класифікація витрат організації за певними ознаками, що дасть можливість для ефективного розподілу державних коштів.

В Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради всі витрати обліковуються у відповідності з державною класифікацією визначеною в Бюджетному кодексі та Інструкцією щодо застосування економічної класифікації витрат держави, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333. Характерною особливістю обліку витрат в організації є їх поділ на касові та фактичні загального та спеціального фондів.

Касові витрати показують суму коштів, яку одержала і витратила організація в розрізі кодів економічної класифікації витрат, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату.

Основним завданням обліку касових витрат є забезпечення перевірки за цільовим витрачанням державних коштів відповідно до затвердженого кошторису державних організацій.

Здійснення касових витрат відбувається з єдиного казначейського рахунка на основі платіжних доручень, які організація подає у територіальні органи ДКСУ. Разом з платіжними дорученнями подають документи, які підтверджують цільове направлення коштів.

Синтетичний облік касових витрат здійснюється у накопичувальних відомостях: №1 (касові операції); №2 (облік руху грошових коштів загального фонду); №3 (облік руху грошових коштів спеціального фонду).

Форми меморіальних ордерів, призначені для обліку витрат організації, встановлені Інструкцією, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України наказом № 755 від 08.09.2017 р. Аналітичний облік ведеться окремо за кожним реєстраційним рахунком відповідно до кодів функціональної або економічної класифікації. Регістрами аналітичного обліку касових витрат в організації є картки аналітичного обліку касових витрат.

Такі картки відкриваються щомісяця і заповнюються бухгалтером щодня на підставі виписок органів Держказначейства. Протягом місяця на реєстраційні рахунки організації зараховуються суми грошових коштів на покриття касових витрат [26,с.89].

Дані суми записуються на зворотньому боці картки. Кожного місяця бухгалтер підраховує підсумки за місяць і з початку року з урахуванням покритих сум.

Облік касових витрат ведеться на активному синтетичному рахунку 23 «Грошові кошти на рахунках». За дебетом відображаються суми грошових коштів, що отримані як оплата за надані послуги, а за кредитом – витрачання відповідних грошових коштів та повернення оплати. Кореспонденцію рахунків з обліку касових витрат відображено в таблиці. 2.2.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з обліку касових витрат

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
«Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством»	2311 (2321), 2313 (2323)	70, 54
«Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році»	70, 54	2311 (2321), 2313 (2323)
«Надходження на рахунки суб'єктів державного сектору коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу»	2311 (2321), 2313 (2323)	2111 (2121), 2117 (2128), 6212 (6222), 6414 (6424)

Кінець таблиці 2.2

1	2	3
«Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)»	2211 (2221), 2212 (2222), 2311 (2321), 2313 (2323)	7511, 7523
«Витрачання спонсорських та благодійних внесків»	2117(2128), 6415 (6425), 6211 (6221), 2113 (2123)	2211 (2221), 2212 (2222), 2311 (2321), 2313 (2323)
«Перерахування сум постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та отримані послуги, за електричну енергію та комунальні послуги, за замовлення транспорту на доставку матеріалів і продуктів харчування тощо:»		
«шляхом попередньої оплати у випадках, передбачених законодавством»	2113(2123), 2117 (2128)	2311 (2321), 2313 (2323)
«після надходження матеріальних цінностей, отримання послуг»	6211 (6221), 6415 (6425)	2311 (2321), 2313 (2323)
«Перерахування до бюджету податків і зборів відповідно до законодавства»	63	23

Фактичні витрати – це дійсні витрати організації, що здійснюються при виконанні кошторису, оформлені відповідними документами. До них належать витрати за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою.

Вони дають змогу перевірити хід виконання кошторису установою в цілому та дотримання встановлених норм витрат за окремими кодами економічної класифікації.

Фактичні витрати, як і касові, обліковуються згідно з кодами економічної класифікації витрат держави організації.

Облік фактичних здійснюється за методом нарахувань, сутність якого полягає у записі операцій в момент їх нарахування, а не в момент фактичного витрачання коштів.

Первинними документами фактичних витрат є прибутковий документ щодо надходження необоротних активів – накладна, видатковий документ щодо запасів – видаткова накладна, первинний документ з нарахування

заробітної плати – розрахунково-платіжна відомість, звіт про використання коштів, акти прийняття виконаних робіт тощо.

Синтетичний облік фактичних витрат в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради ведеться у таких накопичувальних відомостях: № 5 (Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій), № 6 (Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами), № 8 (Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами), № 13 (Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів).

Для аналітичного обліку фактичних витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради використовується спеціальна Картка аналітичного обліку фактичних видатків, затвердженої ДКСУ. Картка ведеться щомісячно згідно з кодами економічної класифікації витрат.

Картка заповнюється кожного місяця в розрізі кодів економічної класифікації витрат. За кожним кодом програмної класифікації витрат, за загальним та спеціальним фондами, по кожному виду коштів спеціального фонду формуються окремі картки.

Записи про суми фактичних витрат організації здійснюються на підставі даних меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних витрат записуються на зворотному боці картки.

Кожного місяця підводяться підсумки за накопичувальними відомостями № 5, 6, 8, 13, після чого підраховані дані заносяться до Головної Книги.

Для обліку фактичних витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради Планом рахунків бухгалтерського обліку державних організацій передбачено рахунки класу 8 «Витрати». На рахунках даного класу відображаються витрати, здійснені організаціями на заходи, передбачені їхніми кошторисами, а також витрати, що буди здійснені за рахунок коштів, отриманих з інших бюджетів.

Робочим планом рахунків Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради для обліку витрат призначені наступні активні рахунки:

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

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

За дебетом цих рахунків відображають суми фактичних витрат, здійснених упродовж року, за кредитом – списання сум фактичних витрат на результат виконання кошторису в кінці року.

По закінченні року сума фактичних витрат по рахунках 80 та 81 списується з кредиту цих рахунків в дебет 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду». Кореспонденцію рахунків з обліку фактичних витрат відображено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з обліку фактичних витрат

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що отримані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	8014 (8024), 8114, (8124), 5511 (5521), 5512 (5522)	1411 (1421), 1412 (1422), 1414 (1424)
Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби, що безоплатно передані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	1411 (1421), 1412 (1422), 1414 (1424)	8014 (8024), 8114, (8124), 5511 (5521), 5512 (5522)
Нарахована амортизація основних засобів	8014 (8024), 8114, (8124)	1411 (1421), 1412 (1422), 1414 (1424)
За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено списання виробничих запасів та інших нефінансових активів (суб'єктом державного сектору, що їх передав)	8013 (8023)	2711 (2721)
Вибуття запасів у випадках, передбачених законодавством (крім отриманих за операціями з внутрівідомчої передачі запасів), видача зі складу в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів або списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, не введених в експлуатацію, які стали непридатними	8013 (8023), 8113 (8123), 8511, 8521	15, 18
Списання грошових документів на підставі акта	8013 (8023), 8113 (8123)	2116 (2126)
Нарахування заробітної плати працівникам	8011 (8021), 8111 (8121)	6511 (6521)

Кінець таблиці 2.3

1	2	3
Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8022), 8112 (8122)	6313 (6323)
Нарахування плати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків»	2117 (2128), 6415 (6425)	8013 (8023) 8113 (8123)
Закриття рахунків витрат	5511 (5521)	8011 (8021, 8111, 8121), 8012 (8022, 8112, 8122), 8013 (8023, 8113, 8123), 8014 (8024, 8114, 8124), 8115 (8125), 82, 8311 (8321), 8411 (8421), 8511, 8521

За обсягом наданих прав, Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради відноситься до розпорядника державних коштів II рівня, тому організація в особі її керівника, уповноважена на отримання державних асигнувань, взяття державних зобов'язань та здійснення витрат держави.

Оплата витрат одержувачів державних коштів (оплата рахунків і виплати готівкою) здійснюється шляхом безготівкових розрахунків безпосередньо на користь суб'єктів господарювання.

Основним плановим документом, на основі якого перераховуються бюджетні кошти і призначається право їх використовувати, є план щодо витрачання державних коштів. Зі спеціальних реєстраційних рахунків, які призначені для власних надходжень організації, Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради може перераховувати іншим організаціям і організаціям кошти, які встановлені кошторисом доходів і витрат. Перерахунок таких коштів проводиться на основі платіжних доручень або меморіальних ордерів.

Для цілей аналітичного обліку коштів, які перераховуються розпорядникам коштів нижчого рівня, призначена книга для аналітичного обліку асигнувань, що перераховуються організаціям III рівня. Книга відкривається на рік по кожному кодом функціональної класифікації. Записи здійснюються на підставі виписок органу Державної казначейської служби України з реєстраційних, особових рахунків. В кінці звітної періоду бухгалтерія Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

відображає всі витрати в наступних формах звітності, затвердженими законодавством України.

У Звіті про надходження та використання коштів загального фонду показують розмір витрат за загальним фондом. Такі витрати записуються валовою сумою, розподіляючи їх на касові та фактичні, а також у розрізі кодів економічної класифікації витрат.

Дані Звіту про надходження та використання коштів отриманих як плата за послуги показують обсяг витрат за спеціальним фондом, зокрема, кошти отримані як плата за послуги, які надаються установою. Витрати зазначаються загальною сумою та у розрізі економічної класифікації з поділом на фактичні і касові витрати.

Звіт про надходження та використання інших коштів спеціального фонду призначений для відображення суми витрат за спеціальним фондом за рахунок інших джерел коштів спеціального фонду. Витрати показуються валовою сумою відповідно до коду економічної класифікації з поділом на фактичні і касові.

У Звіті про результати фінансової діяльності витрати організації відображають окремо із загального фонду і спеціального фонду. Сума витрат зазначаються загальним підсумком у розрізі поточних та капітальних витрат.

Організація обліку витрат в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради здійснюється на належному рівні, враховуючи всі вимоги чинного законодавства України, не зважаючи на певні обмеження та жорстку регламентацію обсягів державних надходжень. В Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради всі витрати обліковуються у відповідності з державною класифікацією, і поділяються на касові та фактичні [30,с.91].

2.3 Дослідження витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

Витрати державних організацій, що здійснюються під час надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Витрати – можливо навіть

найважливіший показник фінансово-господарської діяльності державних організацій. Вони беруться за основу для визначення результатів виконання кошторису доходів і витрат, його дослідження з метою виявлення внутрішніх резервів.

Витрати, здійснювані за рахунок загального фонду держави, називаються витратами загального фонду, а здійснювані за рахунок спеціального фонду – витратами спеціального фонду. Обидва види витрат суворо плануються в кошторисі. Витрати на утримання державних організацій є одним з основних напрямів витрат держави.

Зауважимо, що витрати держави на утримання державних організацій не завжди збігаються з витратами самих організацій, оскільки розмір грошових коштів, що перераховані постачальникам матеріалів, відображає суму витрат держави, але для організації – це зміна складу активів (були грошові кошти на рахунках – стали матеріали на складі) без реальних витрат коштів. Виходячи з двоїстості характеру витрат державних організацій їх поділяють на касові та фактичні.

Витрати державних організацій регулюються їхніми кошторисами. В кошторисі державної організації відображаються обсяг і цільова спрямованість витрат, пов'язаних з діяльністю організації протягом певного календарного періоду (кварталу, року). В процесі дослідження враховуються особливості змісту кошторисів у бюджетній організації, зумовлені відмінностями в сутності витрат і в порядку їх формування.

Зміст дослідження кошторису державної організації визначає його основні завдання.

Таким чином, основними завданнями дослідження кошторису є:

- оцінювання дотримання кошторисних призначень у цілому, в розрізі окремих статей та програмних класифікацій витрат;
- характеристика складу і структури витрат, а також їх зміни;
- визначення факторів, що вплинули на зміну величини витрат за різні періоди [31].

Дослідимо витрати загального фонду Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради за 2019 та 2020 роки. (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Дослідження витрат загального фонду Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

Найменування	Код	загальний фонд				Приріст		
		2019 р., грн	ПВ, %	2020 р., грн	ПВ, %	У грн	у %	за ст-рою
Витрати та надання кредитів – усього	х	53170949,69	100	59514186,21	100	6343236,52	111,93	
Поточні витрати	2000	53170949,69	100	59514186,21	100	6343236,52	111,93	0,00%
Оплата праці	2110	18497303,71	34,79	25161408,46	42,28	6664104,75	136,03	7,49%
Заробітна плата	2111	18497303,71	34,79	25161408,46	42,28	6664104,75	136,03	7,49%
Нарахування на оплату праці	2120	3997856,28	7,52	5464082,54	9,18	1466226,26	136,68	1,66%
Використання товарів і послуг	2200	21100308,65	39,68	17298468,3	29,07	-3801840,35	81,98	-10,62%
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	2183972,4	4,11	1662150,93	2,79	-521821,47	76,11	-1,31%
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	17520189,29	32,95	14318264,97	24,06	-3201924,32	81,72	-8,89%
Витрати на відрядження	2250	66547,53	0,13	45806,24	0,08	-20741,29	68,83	-0,05%
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	1297287,16	2,44	1255469,12	2,11	-41818,04	96,78	-0,33%
Оплата теплопостачання	2271	689763,76	1,30	690700,89	1,16	937,13	100,14	-0,14%
Оплата водопостачання та водовідведення	2272	60944,51	0,11	96927,89	0,16	35983,38	159,04	0,05%
Оплата електроенергії	2273	365857,41	0,69	329466,73	0,55	-36390,68	90,05	-0,13%
Оплата природного газу	2274	172812,74	0,33	129950,97	0,22	-42861,77	75,20	-0,11%
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2275	7908,74	0,01	8422,64	0,01	513,9	106,50	0,00%
Інші поточні витрати	2800	21502	0,04	2102	0,00	-19400	9,78	-0,04%

Загалом кошторисні витрати за загальним фондом в 2019 році склали 53170949,69 грн, а в 2020 році зросли і склали 59514186,21 грн, таким чином, в порівнянні з минулим роком витрати збільшилися на 6343236,52 грн, що склало 111,93 %. Показник витрат питома вага якого є найбільшою – це оплата праці, а саме – заробітна плата. В 2019 році даний показник становив 18497303,71 грн, а в 2020 році він зріс на 6664104,75 грн, що становить 136,03%.

Причиною зростання витрат на оплату праці може бути зростання мінімальної заробітної плати з 4173 грн на 01.01.2019 до 4723 грн на

01.01.2020. Нарахування на оплату праці склали в 2019 році 3997856,28 грн, а в наступному році – 5464082,54 грн, таким чином показник зріс на 1466226,26 грн, що становить 36,68%. Зростання нарахувань на оплату праці прямо пов'язане зі збільшенням витрат на заробітну плату.

Використання товарів та послуг займає значну частину загальних витрат і становить в 2019 році 21100308,65 грн, в 2020 році – 17298468,3 грн, таким чином, витрати за цією статтею зменшились на 3801840,35 грн, що становить 18,02%.

Дослідимо витрати спеціального фонду Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради за 2019 та 2020 роки.

Таблиця 2.5 – Дослідження витрат спеціального фонду Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради

Найменування	Код	Спеціальний фонд				Приріст		
		2019 р., грн	ПВ, %	2020 р., грн	ПВ, %	У грн	У %	за строю
Витрати та надання кредитів - усього	х	7540510,00		5535496,00				
Поточні витрати	2000	2290340,3	30,37	1796828,43	32,46	-493511,87	0,78	2,09
Оплата праці	2110	999950,72	13,26	973366,59	17,58	-26584,13	0,97	4,32
Заробітна плата	2111	999950,72	13,26	828367,11	14,96	-171583,61	0,83	1,70
Нарахування на оплату праці	2120	210079,72	2,79	144999,48	2,62	-65080,24	0,69	-0,17
Використання товарів і послуг	2200	1014522,23	13,45	760416,97	13,74	-254105,26	0,75	0,28
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	404292,56	5,36	29451850,24	532,05	29047557,68	72,85	526,69
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	182452,16	2,42	100613,31	1,82	-81838,85	0,55	-0,60
Витрати на відрядження	2250	5761,96	0,08	320	0,01	-5441,96	0,06	-0,07
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	307165,65	4,07	248087,15	4,48	-59078,5	0,81	0,41
Оплата теплопостачання	2271	121762,69	1,61	93317,98	1,69	-28444,71	0,77	0,07
Оплата водопостачання та водовідведення	2272	41335,98	0,55	31980,04	0,58	-9355,94	0,77	0,03
Оплата електроенергії	2273	125961,1	1,67	107045,14	1,93	-18915,96	0,85	0,26

Кінець таблиці 2.5

Оплата природного газу	2274	8768,4	0,12	7436,72	0,13	-1331,68	0,85	0,02
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	2275	9337,48	0,12	8307,27	0,15	-1030,21	0,89	0,03
Інші поточні витрати	2800	62031,93	0,82	57044,78	1,03	-4987,15	0,92	0,21
Капітальні витрати	3000	3316911,89	43,99	5619952,8	101,53	2303040,91	1,69	57,54
Придбання основного капіталу	3100	3217207,89	42,67	4952331,77	89,47	1735123,88	1,54	46,80
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110	1401990,68	18,59	985817,94	17,81	-416172,74	0,70	-0,78
Капітальне будівництво (придбання)	3120	179100,43	2,38	2095755,03	37,86	1916654,6	11,70	35,49
Капітальний ремонт	3130	1560504,4	20,69	10442	0,19	-1550062,4	0,01	-20,51
Реконструкція та реставрація	3140	75612,38	1,00	1860316,8	33,61	1784704,42	24,60	32,60
Реконструкція та реставрація інших об'єктів	3142	75612,38	1,00	1860316,8	33,61	1784704,42	24,60	32,60

Загалом кошторисні витрати за спеціальним фондом в 2019 році склали 7540510 грн, а в 2020 році зменшились і склали 5535496 грн, таким чином, в порівнянні з минулим роком витрати зменшились на -2005014 грн, що склало 73,41% від рівня попереднього року Кошти спеціального фонду спрямовувались на поточні витрати і на капітальні видатки. Найбільша частина коштів була витрачена на капітальний ремонт – 1560504,4 грн в 2019 році, що становило 20,69% всіх видатків спеціального фонду. У 2020 році найбільшу питому вагу у витратах спеціального фонду становило капітальне будівництво 2095755,03 грн або 37,86%.

Іншою значною частиною видатків спеціального фонду були витрати на придбання основних засобів у 2019 році – 1401990,68 грн або 18,59% і реконструкція та реставрація у 2020 році – 1860316,8 грн або 33,61%.

В 2019 році показник витрат на оплату праці становив 999950,72 грн або 13,26% спеціального фонду. У 2020 році він зменшився на 26584,13 грн, що становить 17,58%. Як бачимо, хоча в грошовому вимірі показник зменшився, проте за рахунок загального скорочення витрат спеціального фонду, вага даного показника в загальній структурі витрат зростає.

Касовими витратами рахуються всі виплати, проведені з поточних або реєстраційних рахунків готівкою або шляхом безготівкових перерахувань. У випадку повернення грошових коштів на рахунки, відбувається відновлення, тобто зменшення, касових витрат. Фактичні витрати – це дійсні, кінцеві витрати організації, оформлені відповідними документами, разом із витратами за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою і не виплаченою заробітною платою.

Вказані витрати відображають фактичне виконання норм, які передбачені кошторисом. Вони є результатом кінцевого виконання кошторису організації, а відповідно у випадку виконання планового обсягу робіт повинні відповідати сумах асигнувань за кошторисом.

Фактичні витрати, зазвичай, не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. Коли частина грошових коштів на рахунках у банку чи в казначействі витрачається на поповнення запасів матеріалів, або ж іще перебуває в розрахунках (дебіторська заборгованість), залишається невитраченою у вигляді підзвітних сум і готівки в касі або ж використовується на погашення кредиторської заборгованості, що виникла раніше, то фактичні витрати менші за касові. Коли ж організація має у своєму розпорядженні запаси матеріалів, то фактичні витрати на здійснення планового обсягу робіт можуть перевищувати касові, бо витрата матеріалів не спричиняє зменшення грошових коштів на рахунках.

У випадку коли кошти, отримані з банку чи казначейства, витрачаються за прямим призначенням як вказано у кошторисі (наприклад, витрати за комунальні послуги, поточний ремонт та інші послуги), то фактичні витрати збігаються з касовими. Такі витрати називаються прямими.

Касові та фактичні витрати є окремими етапами руху державних коштів і об'єктами економічного дослідження. У державних організаціях касові та фактичні витрати планують і обліковують за єдиною номенклатурою витрат. Бюджетну класифікацію витрат покладено в основу планування витрат, їх синтетичного та аналітичного обліку. Дана класифікація суттєво впливає на всю організацію економічного дослідження державних організацій.

Державна класифікація витрат застосовується для здійснення перевірки фінансової діяльності органів державної влади, органів місцевого

самоврядування, інших розпорядників державних коштів; проведення необхідного дослідження за організаційними, функціональними та економічними категоріями витрат; забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності державних показників. Витрати держави відповідно до державної класифікації, яка розроблена і затверджена Міністерством фінансів України, можна класифікувати за такими ознаками:

- функції, з виконанням яких пов'язані витрати, – функціональна класифікація витрат;
- ознака головного розпорядника державних коштів – відомча класифікація витрат;
- економічна характеристика операцій, під час здійснення яких відбуваються ці витрати, – економічна класифікація витрат;
- програмно-цільовий спосіб формування держави.

Функціональна класифікація витрат має два рівні деталізації:

- «розділи, в яких визначаються витрати бюджетів на здійснення відповідно загальних функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування;
- підрозділи та групи, в яких конкретизується спрямування державних коштів на здійснення відповідно функцій держави, Автономної Республіки Крим чи місцевого самоврядування» [6].

Відомча класифікація витрат держави визначає перелік головних розпорядників державних коштів. На її підставі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи складають реєстр усіх розпорядників державних коштів.

Важливою особливістю державної класифікації є розмежування витрат. За економічними ознаками витрати згруповано в єдині економічні категорії, які відображають поділ коштів на поточні витрати, капітальні витрати, кредитування за вирахуванням погашення.

Після проведення характеристики складу та структури витрат досліджують виконання кошторису державної установи.

Бюджетні організації ведуть облік і звітують в розрізі показників кошторису. Їх дослідження з метою оцінювання ефективності використання асигнувань, знаходження відхилень фактичної суми витрат від кошторисів, а також чинників, які впливають на дані зміни мають велике значення.

Зміст дослідження виконання кошторису державної організації визначає його основні завдання:

- оцінювання дотримання кошторисних призначень у цілому за окремими статтями та програмними класифікаціями витрат;
- визначення факторів, що вплинули на відхилення фактичних витрат від передбачених у кошторисі.

Завдання дослідження конкретизуються у процесі вивчення витрат за окремими їх видами і спрямуваннями.

Дослідження причин надкошторисних витрат або неповного використання коштів, передбачених кошторисом, здійснюється окремо по кожній статті витрат у тісному зв'язку з показниками стану та розвитку мережі, обсягу соціально-культурних послуг, що надаються закладами населенню, стану штатної дисципліни і запасів товарно-матеріальних цінностей, дотримання вимог режиму економії та законності у використанні державних коштів.

При визначенні їх впливу приймається до уваги різна їх залежність від обсягу виконуваних робіт або інших розрахункових одиниць їх вимірювання. Це дозволяє із загальної суми недовикористання коштів виявити економію як результат раціонального їх використання та надкошторисні витрати розмежувати на обґрунтовані й необґрунтовані. При цьому враховується, що всі витрати організації повинні здійснюватися в межах затвердженого кошторису, а при потреба в додаткових державних коштах має складатись кошторис, що затверджується в організаційному порядку.

За статтею «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» касові витрати менші за кошторисні, а фактичні витрати перевищують їх на 28127,5 грн. Причина надкошторисних витрат по цьому елементу – збільшення витрати предметів, матеріалів за рахунок використання їх залишків на складі.

За рештою статей спостерігається недовикористання державних коштів. Причиною цього може бути виконання запланованих робіт не в повному обсязі.

Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради є невід'ємною частиною державного апарату, який здійснює контроль за використанням державних коштів. І, виходячи з покладених на нього функцій доцільним стало створення системи внутрішнього контролю за виконанням

Управлінням молоді та спорту Хмельницької міської ради усіх законодавчих та нормативних актів щодо касового виконання місцевих бюджетів. Практична реалізація вказаної системи ґрунтується на створенні в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради відділу внутрішнього перевірки.

Під системою внутрішнього контролю варто розуміти сукупність процедур, що забезпечують достовірність та повноту інформації, яка передається керівництву Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради, дотримання положень нормативних актів при здійсненні операцій відносно виконання бюджетів.

На жаль, в організації не існує відділу внутрішнього контролю, тому є можливість допущення помилок, недостовірність даних, зловживань.

З метою забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання державних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності щодо видаткової частини держави в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради проводиться перевірка Державною аудиторською службою України. Проведення перевірки в бюджетній організації – це багатоступеневий та складний процес, який включає низку етапів. Кожен етап перевірки в державних організаціях має власний зміст та призначення. Таким чином, організаційний етап полягає в безпосередньому плануванні контрольного заходу (рисунок 2.3).

Організаційний етап включає вибір об'єкта перевірки та її організаційно-методичну підготовку. Вибір об'єкта зумовлюється нормативними строками проведення перевірок, а також відхиленням окремих показників роботи підприємств від нормативних (встановлення фактів порушення чинного законодавства, розкрадання цінностей, стихійні лиха тощо), що зумовлює потребу у невідкладних перевірених діях.

Організаційно-методична підготовка перевірки починається з вивчення об'єкту, що перевіряється. Для цього як джерела інформації використовують річну, періодичну бухгалтерську та статистичну звітність, організаційні документи, акти попередніх ревізій, документи тематичних перевірок та прийнятих за ними рішень. На підставі проведеного дослідження особливостей фінансово-господарської діяльності об'єкта перевірки керівник

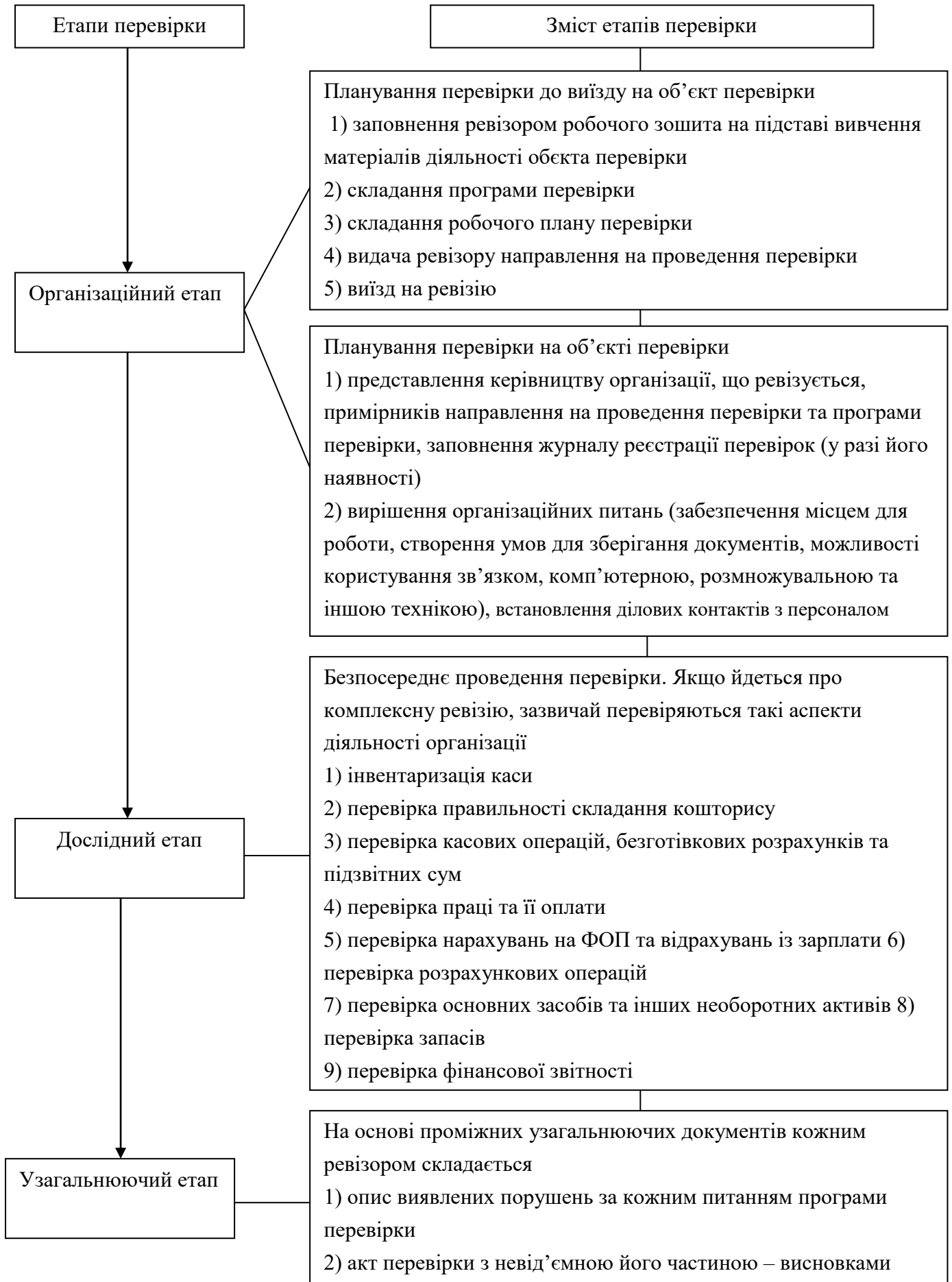


Рисунок 2.3 – Зміст етапів перевірки державної організації

бригади розробляє програму перевірки, яку затверджує керівник організації, що призначила ревізію.

Дослідний етап – виконання конкретних контрольних-ревізійних процедур з перевірки діяльності безпосередньо в організації, у тому числі і з використанням обчислювальної техніки – здійснюється ревізійною бригадою чи окремим ревізором безпосередньо на об'єкті перевірки.

Узагальнюючий етап полягає в систематизації виявлених недоліків та порушень у діяльності підконтрольного об'єкта. При цьому виявлені недоліки групують, оформляють результати проміжної перевірки, складають аналітичні таблиці, узагальнюють результати в акті перевірки. На даному етапі здійснюється й реалізація результатів перевірки.

Ревізійна бригада разом з керівництвом підприємства, де було проведено ревізію, обговорює результати перевірки. Це дає змогу об'єктивно визначити причини недоліків у діяльності організації та розробити проект профілактичних заходів щодо запобігання порушень і недоліків у подальшій роботі державної організації. На кожному з перерахованих етапів уповноваженими ревізорами застосовуються різні методи.

Таким чином, на початковій стадії контрольних заходів використовуються переважно такі методи, як опитування (бесіда), попередній аналітичний огляд, оцінка. На стадії безпосередньої перевірки застосовують такі методи як інспекція (вивчення), підтвердження, підрахунок, інвентаризація тощо. На завершальній стадії перевірки переважно досліджується й оцінюється зібрана інформація, здійснюється групування виявлених правопорушень.

Планування є першим і найбільш важливим етапом організації перевірки, бо від цього здебільшого залежить раціональне використання кадрового потенціалу служби, ефективність і результативність перевірки, а також оперативне реагування на його результати.

Мета планування перевірки державної організації – визначення її стратегії та тактики, розробка загального плану ревізійної перевірки, формування ревізійної програми.

Для більш ретельного вивчення підконтрольного об'єкта – Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради актуальним є використання матеріалів попередньої перевірки. Вивчаючи цю інформацію, можна визначити «слабкі місця» організації, галузі чи ділянок роботи, які

потребують негайного ретельного вивчення. Службова особа органу служби (або ревізор), що проводитиме планову ревізію, повідомляє об'єкту перевірки про дати її початку та закінчення. Планова перевірка розпочинається не раніше ніж через 10 календарних днів після надіслання об'єкту перевірки повідомлення.

Програма затверджується керівником органу служби чи його заступником. Під час проведення перевірки для повноти дослідження питань ревізорами можуть вноситися за письмовим погодженням з керівником органу служби чи його заступником зміни до програми перевірки.

Робочий план складається і підписується керівником ревізійної групи та затверджується керівником відповідного самостійного структурного підрозділу управління або особами, що його заміщують. До початку перевірки керівник ревізійної групи забезпечує ознайомлення з робочим планом (під розпис) всіх учасників ревізійної групи.

На проведення перевірки органом служби на кожну посадову особу служби оформляється в двох примірниках направлення встановленого зразка.

Основні питання, що мають бути перевірені у ході перевірки видаткової частини держави, наступні:

- наявність і достовірність розрахунків обсягу витрат організації;
- правильність відокремлення витрат між бюджетами, і платежів між відповідними фондами;
- дотримання порядку перерахунку асигнувань з держави підвідомчим організаціям;
- законність та ефективність розпорядження бюджетними коштами.

Насамперед, на початку проведення перевірки, визначається чи дотримується організація відповідних законодавчо-нормативних актів у процесі розрахунку, складання і затвердження проекту держави; чи виконуються вимоги Державного кодексу у питанні змісту і структури держави території; чи є в наявності розпис витрат держави, за місяцями або за поділом між головними розпорядниками державних коштів, затвердженими кошторисами і штатними розписами, планами розподілу державних коштів підприємствами й організаціями, які їх отримують.

Оцінка законності передбачених у кошторисі витрат в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради проводиться у розрізі окремої

статті видаткової частини держави. Також перевірці підлягає не тільки цільове направлення витрат, але й потенціальний розмір їх фінансового забезпечення за рахунок планованих надходжень до держави.

У процесі проведення перевірки стану та використання основних фондів Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради, досліджується порядок утримання державного майна, та здійснення витрат для проведення необхідних заходів у напрямках діяльності галузей і виконання функцій, здійснюваних установою.

Обов'язковим об'єктом перевірки в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради є: правильність розрахунків розміру надходжень і витрачань на утримання організації; врахування встановлених бюджетом лімітів витрат при розрахунку; факт наявності кошторисів, і планів, що підтверджують витрачання державних коштів і асигнувань, достовірність даних для підрахунку сум витрат та їх затвердження; точність ведення обліку і істинність фінансової інформації.

У загальній сумі отриманих державних коштів на соціально-економічні і культурні заходи найбільшу частину складають витрати на заробітну плату та відрахування.

Перевіряючи використання грошових коштів на заробітну плату в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради, проводиться дослідження правильності застосування посадових окладів, розміри премій, надбавок, різних виплат згідно з чинним законодавством. У ході перевірки у 2019-2020 рр. порушень щодо перевищення фактичної чисельності працівників передбаченої штатним розписом в організації, який затверджується вищою організацією у визначених розмірах фонду оплати праці, не виявлено. Також, з'ясовано, що кошти за сфальсифікованими відомостями для виплати зарплати, або за відомостями минулих періодів, підставних чи вигаданих осіб, витрати не списувалися. Виявлено, що у відомостях, для збільшення суми зарплати не допускалися підчистки, дописи або корективи цифр.

Протягом проведення перевірки в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради перевіряється точність та правдивість даних для розрахунку сум податків із зарплати працівників організації і вчасність перерахунку їх відповідного до держави, а також розрахунки за єдиним

соціальним внеском. Достовірність відображеної інформації цих операцій в обліку підтверджується актом перевірки.

Ревізійною комісією в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради перевіряється розміри витрат на відрядження працівників організації, або працівників, які суміщають роботу в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради з роботою в інших організаціях. З цією метою проводяться зустрічні перевірки, які виявляють відсутність подвоєного відшкодування витрат на відрядження.

У ході перевірки витрат для оплати комунальних послуг Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради перевіряється дотримання встановлених законом цін і тарифів на електроенергію, водопостачання, каналізацію. У 2019-2020 рр. було з'ясовано, що дані, зазначені у квитанціях та чеках на оплату господарських потреб, що впливає на розмір витрат, не завищувалися.

У витратах на утримання автотранспорту Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради перевіряється дійсність застосовуваних норм витрачання паливно-мастильних матеріалів, порядок розрахунку витрат за надані послуги автомобільним транспортом, призначення автотранспорту у діяльності організації. Порушень по даному об'єкту перевірки у 2019-2020 рр. не виявлено.

Значної уваги приділяється видаткам на поточний ремонт організації. На даній ділянці перевірки вивчається точність і правильність розрахунку кошторису на такий ремонт, застосування цін, відповідність собівартості використаних матеріалів і приладдя до обсягу проведених робіт з поточного ремонту.

З метою крайньої економії та перевірки наявності фактів використання телефонного зв'язку в особистих цілях за рахунок державних коштів в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради, детальної перевірки підлягають суми витрат на канцелярське забезпечення та поштово-телеграфне обслуговування організації.

Перевірка використання отриманих з держави коштів для цілей поповнення основних фондів досліджуваної організації та інших товарно-матеріальних запасів проводиться з метою виявлення рівня їх збереження і використання.

З метою перевірки витрат Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради досліджуються питання щодо: відповідності витрат призначеними кошторисом для відповідних цілей; повноти надходження та оприбуткування запасів, матеріалів, обладнання тощо; ефективності здійснення переоцінок, фактів наявності договорів з матеріально відповідальними особами; систематичності проведення запланованих інвентаризацій необоротних та оборотних активів організації; правдивості списання матеріальних запасів.

У питаннях відчуження об'єкта власності перевіряється факт наявності рішення відповідного органу щодо продажу необоротних засобів із зазначенням засобу продажу, додержання покупцем вимог з купівлі-продажу майна, своєчасність оплати за придбане майно, повнота перерахунку коштів від реалізації основних фондів до доходів організації та ефективність їх витрачання, вчасність перерахунку до держави грошових коштів від реалізації установою та організаціями об'єктів комунального майна.

Одним з зазначених об'єктів перевірки виступає наявність в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради згоди відповідного органу на списання необоротних активів під час їх ліквідації, а також реальність висновків спеціально створеної комісії про стан списаних необоротних активів, з вказаними причинами їх списання, своєчасність надходження і відображення у складському обліку отриманих залишкових матеріалів після ліквідації необоротних засобів. Для проведення перевірки витрат на капітальний ремонт приміщень і споруд в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради залучаються необхідні фахівці, які надають професійний висновок щодо відповідності вартості проведених робіт до фактично сплачених коштів. Актом перевірки у 2019-2020 рр. було зазначено, що неправильного застосування цін і надмірного списання матеріалів не здійснювалося.

Перевірки також підлягають витрати спеціального фонду, за яким перевіряється достовірність формування і витрачання, факт наявності кошторису за спеціальними коштами, затвердженого в законодавчому порядку.

За результатами перевірки у 2019-2020 рр. було встановлено, кошти на цілі, не передбачені кошторисом спеціального фонду не використовувалися,

перерахунки до держави сум залишкових коштів від доходів із спеціального фонду проводилися вчасно і в повному розмірі.

Під час перевірки витрачання державних коштів виявляються випадки існування недержавних фондів, виділення коштів водночас з різних бюджетів, проведення витрат для купівлі автомобільного транспорту та інших пристроїв при наявній простроченій заборгованості за фондами відповідного держави не було.

Для встановлення законності і правильності здійснення операцій по рахункам організації перевірка включає розрахунок та дослідження планових, фінансових, статистичних та інших показників щодо виконання цього держави.

Протягом перевірки дотримання Управлінням молоді та спорту Хмельницької міської ради законності витрат ревізори зосереджується увага на таких питаннях:

- правильність ведення бухгалтерського обліку витрат держави відповідно законів і нормативних актів;
- точність та вчасність складання установою кошторису та планів щодо витрачання державних коштів на основі встановлених лімітів;
- цільове використання державних коштів, зокрема реальність в документів, що підтверджують оплату угод тощо;
- достовірність здійснення операцій з власними надходженнями Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.

Наслідки перевірки оформляються Актом (перевірки) фінансово-господарської діяльності організації, який підписується керівником ревізійної групи (ревізуючим), керівником (або заступником) органу управління, та головним бухгалтером.

Таким чином, проведена перевірка витрат в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради, свідчить про задовільний стан та дбайливе витрачання державних коштів в організації. Тому, організація і проведення перевірки витрат має важливе значення, адже ефективна система перевірки сприяє удосконаленню фінансово-державної дисципліни, достовірності і прозорості бухгалтерського обліку і звітності.

3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИДАТКІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1 Основні напрями модернізації обліку витрат в бюджетній установі

Витрати державного сектору виконують першорядну роль у фінансовому забезпеченні потреб соціального та економічного розвитку населення, адже витрати – це кошти, які спрямовує держава для реалізації програм і заходів, що передбачаються законодавством України на бюджетний рік. Головною метою перебудови обліку у державних організаціях є необхідність зростання якості та достовірності облікової інформації у питаннях видаткової частини держави, а також висвітлення даних щодо витрат організації у звітності і забезпечення умов для проведення їх дослідження.

Порядок обліку витрат в бюджетній організації має бути врегульовано і чітко зазначено у бухгалтерських нормативних документах. Одним з таких опорних елементів організації обліку витрат є облікова політика організації. Складання даного документа регулює начальник відділу бухгалтерії. На рисунку 3.1 представлено основні елементи облікового процесу витрат організації, що повинні бути відображені в обліковій політиці.

Дослідивши наказ про облікову політику Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради, виявлено, що ділянка обліку витрат організації розкрита поверхово. Тому, пропонуємо доповнити облікову політику такою позицією як облік витрат.

Також в обліковій політиці доцільно зазначити інформацію, що стосується обліку результатів діяльності, потрібно зауважити яким чином визначаються підсумки господарської діяльності організації, тобто виконання кошторису: в кінці кожного року проводиться зіставлення розміру доходів, які отримала організація і суми витрат, що було здійснено протягом звітного періоду[28,с.219].



Рисунок 3.1 – Основні елементи облікового процесу витрат і витрат організації, що повинні бути відображені в обліковій політиці

Таким чином, облікова політика в організації визначає, що:

- покриття витрат здійснюється за рахунок коштів загального та спеціального фондів;
- методики обліку витрат загального та спеціального фондів мають бути відокремлені одна від одної;
- визначення результату діяльності організації розраховується шляхом співставлення доходів і витрат звітного періоду.

На сучасній стадії інтеграції України до світового економічного простору більше уваги приділяється проблемі уніфікації бухгалтерського обліку і звітності, та рівню відповідності міжнародним стандартам.

Через наявність різноманітних організаційних структур бухгалтерського обслуговування, процедур документообігу, використання

розбіжного програмного забезпечення, а в деяких випадках його повна відсутність, з'явилася нагальна потреба покращити організацію обліку у державних організаціях.

Основні недоліки, які були виявлені в системі обліку витрат наступні:

- застосування різних планів рахунків для обліку в бюджетній організації, як наслідок, існування різних методик відображення в обліку операцій з використання державних цільових фондів;

- державна звітність щодо реалізації державних бюджетів консолідується по вертикалі Державного казначейства, і окремо за головними розпорядниками державних коштів, що спричиняє дублювання інформації, та наявність неоднакових показників у звітних даних, і призводить до виникнення додаткових витрат);

- реалізація кошторису витрат відбувається шляхом отримання грошових коштів, замість того, щоб одразу покривати зобов'язання. Тому ведеться формальний облік зобов'язань в організації, що не відповідає реальній ситуації їх розрахунків;

- невідповідність деяких затверджених Держказначейством нормативно-правових документів, що регулюють бухгалтерський облік витрат, згідно вимог міжнародних стандартів;

- відсутність єдиної системи автоматизації обліку у державних організаціях та організаціях, що призводить неможливості створення масиву правдивої облікової інформації щодо управління бюджетними ресурсами.

Важливим фактом на шляху реформування обліку в державних організаціях був переклад, публікація та розповсюдження міжнародних стандартів обліку для державних організацій, які мають рекомендаційний характер.

Варто зазначити, що основним принципом за міжнародними стандартами є метод нарахування, який, в свою чергу, сприяє правдивому відображенню у звітності інформації про діяльність організації, а також достовірних результатів виконання держави [25,с.8].

У національному бюджетному законодавстві розрізняють два основні об'єкти: організація, яка отримує бюджетні кошти, та бюджет, що впливає на методи, що застосовуються для обліку доходів і витрат.

Основні рекомендації міжнародних стандартів та перспективу їх застосування у національній обліковій практиці перевірки за фінансовими звітами, які подають бюджетні організації.

За міжнародними стандартами у звіті про фінансовий стан подається інформація про активи і зобов'язання, відповідно до класифікації за часом перебування – поточні і непоточні.

Порівнюючи положення зазначених стандартів з національним досвідом ведення обліку, можна зазначити, що у балансі не всі активи та зобов'язання розподілені на поточні і довгострокові.

До звітності щодо виконання держави в Україні вищевказаний поділ за періодом часу активів і зобов'язань не застосовується зовсім. Крім того стаття «забезпечення» в обліку та звітності також відсутня.

З метою узгодження побудови балансу державної організації відповідно до міжнародних рекомендацій, вважаємо за необхідне, в активі балансу виокремити розділи оборотні і необоротні активи, в пасиві балансу мають поділятися розділи на поточні і довгострокові зобов'язання.

Необхідно звернути увагу на те, що у вітчизняному балансі організації до складу активів відносять витрати, а пасиви включають суми доходів.

Згідно з міжнародною практикою статті доходів і витрат у звіті про фінансовий стан не відображаються, для цього створений звіт про фінансові результати виконання, в якому наводяться доходи у розрізі джерел отримання, витрати – у розрізі функцій або змісту статей. Відокремлено подають дані про доходи, що належать організації вищого рівня.

В нашій країні основою для відображення звітів про виконання кошторисів є поділ джерел покриття – загальний та спеціальний фонди. У звітах українських організацій подають інформацію про касові витрати, що пояснюється використанням Держказначейством касового методу при реалізації бюджетів.

За міжнародними стандартами, суб'єкти державного сектору подають звіт про рух грошових коштів, в основу якого покладено поділ напрямів діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

Радимо встановити подібну структуру у вітчизняному звіті про рух грошових коштів враховуючи класифікацію грошових потоків у розрізі видів діяльності організації [32,с.35].

Міжнародні фінансова звітність у державних організаціях включає примітки, які суттєво різняться від пояснювальної записки національної державної звітності. У примітках за міжнародними стандартами відображається інформація про основні засади складання фінансової звітності, елементи облікової політики тощо.

Через це, вважаємо за доцільне, у державних організаціях складати примітки, що були б частиною фінансової звітності. Викладення інформації здійснювалося б у такому порядку:

- позначка на відповідність звітності вимогам Держказначейства;
- інформація щодо методів обліку та елементів облікової політики;
- пояснювальна інформація до показників фінансових звітів;
- інші розкриття, що безпосередньо стосуються діяльності організації.

Зростання потреб обліку у державних організаціях в умовах поширення ринкових відносин вимагає перегляду теоретичної та практичної основ, напрямів його управління.

З метою реформування бухгалтерського обліку в державних організаціях, враховуючи вимоги міжнародних стандартів, було прийнято Стратегію модернізації системи обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року.

Одним з провідних напрямів при виконанні Стратегії є перехід на метод нарахувань, який передбачає, що витрати визнаються у момент їх виникнення або переоцінки вартості активів і зобов'язань, а не у випадку оплати грошовими коштами.

Насамперед, застосування даного методу повинно забезпечити:

- складання плану на довгостроковий період і прогнозування показників державних програм;
- отримання достовірної та оперативної інформації щодо стану активів та зобов'язань, а також складання комплексного майнового балансу;
- полегшення зіставлення отриманих звітних даних, що сприятиме управлінню ресурсами організації.

Проте, такий метод має важливий недолік – складність та трудомісткість, на відміну від простоти реєстрації касових витрат. Це зумовлює його жорстку регламентацію, що, на нашу думку, обтяжується нестабільним станом економіки в країні.

Основним питанням у процесі удосконалення бухгалтерського обліку залишається побудова єдиного Плану рахунків. Як відомо, в даний час в державних організаціях України використовують План рахунків обліку щодо виконання державного та місцевого бюджетів, який використовує Держказначейство, і План рахунків щодо обліку виконання кошторисів розпорядниками державних коштів. Тому, дана проблема вимагає розробити і впровадити єдиний план рахунків для всіх державних організацій.

Одним із напрямів удосконалення обліку в бюджетній організації є удосконалення методики складання кошторису. Для того, щоб удосконалити методику складання та виконання кошторису витрат державної організації, варто підвищити її оперативність і аналітичність. Для цього потрібно впорядкувати, а також уніфікувати і стандартизувати процес документування враховуючи вимоги новітнього програмного забезпечення. Потрібно замінити процес обробки і систематизації первинних документів працівниками бухгалтерії на новітні спеціалізовані програми, які створять можливість оперативно та ефективно обробляти інформацію у цифровому середовищі.

Такі програми значно полегшують роботу економістів та бухгалтерів. Створення спеціальних програм із складання та виконання, обчислення кошторису витрат дозволило б здійснювати збір вихідних даних оминаючи стадію розробки на паперових документах.

Аналогічно складання, затвердження та виконання кошторису витрат державної організації будуть успішно виконуватися тільки при наявності висококваліфікованих кадрів. Скорочення великого обсягу документації при здійсненні розрахунків до державного запиту, а саме недоцільність у них заповнення таких даних, як касові та фактичні витрати за попередні періоди та прогнозування на наступні періоди. Такі розрахунки займають багато часу і є непрактичними.

Практично більш доцільно було б використовувати узагальнюючі коди економічної класифікації витрат, щоб полегшити економістам та бухгалтерам складання, розрахунок, а в подальшому і виконання кошторису організації.

Об'єднання карток аналітичного обліку касових витрат і карток аналітичного обліку фактичних витрат в один звіт, що дозволить оперативно виявляти допущені помилки в обліку витрат шляхом проведення

щомісячного пов'язування касових і фактичних датків і прискорить складання місячної (відображати тільки касові видатки) і квартальної звітності (відображати як касові, так і фактичні видатки).

Таким чином, удосконалення обліку у державних організаціях сприятиме ефективному керуванню державними ресурсами, задоволенню потреб розпорядників державних коштів, забезпеченню прозорості цільового використання державних коштів, забезпеченню правдивості показників держави, визначенню пріоритетності державного фінансування, розподілу державних коштів відповідно до першорядних соціально-економічних програм, отриманню практичного досвіду у використанні коштів загального та спеціального фондів. Запропоновані напрямки реформування обліку у державних організаціях вимагають послідовного впровадження з метою уникнення помилок та зловживань [28].

Розвиток міжнародної діяльності, стандартизація усіх сфер діяльності вітчизняної економіки, процеси глобалізації призводять до необхідності удосконалення законодавства відповідно до міжнародних норм. Тому виникла необхідність удосконалення та модернізації системи обліку в державному секторі, а саме: практично удосконалити систему обліку, теоретично переглянути та врахувати виникнення нових об'єктів обліку, вдосконалити системи управління бюджетними організаціями, а саме: впровадити НП(С)БОДС (Національні Положення (стандарти) державного обліку у Державному секторі), удосконалення фінансової звітності, плану рахунків та нових змін до державної класифікації витрат.

Стратегією модернізації обліку заплановано прийняття 24 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектора. На даний момент розроблено і затверджено лише 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для державного сектора, з яких 4 регулюють питання фінансової звітності а решта 15 - питання бухгалтерського обліку.

З 1 січня 2016 року набув чинності Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі НП(С)БОДС 135 – Витрати, який регулює «методологічні засади формування в обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності». Його положення цікаві у

площині дискусій науковців, що здійснюють свої наукові пошуки стосовно системи обліку державних організацій.

Із суто прагматичного підходу і сутнісного змісту витрат, які розмежовуються названим стандартом на дві групи – витрати за обмінними та необмінними операціями, достатньо суперечливим є обґрунтування доцільності застосування такого нормативного документа у практиці державних організацій.

Управлінський облік, як підсистема, призначення якої полягає в оптимізації витрат, міг би використовувати рекомендації щодо застосування класифікації, яка міститься у стандарті і має за основу поділ за елементами витрат.

Проте, варто зауважити, що вказана класифікація містить одну статтю, що не відповідає специфіці державних організацій. Зокрема, у НПСБОДС 135 – Витрати наведено таку класифікацію витрат за обмінними операціями: «оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців); відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо); амортизація; 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 за обмінними операціями (курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, втрати від зменшення корисності активів тощо)» [2].

Виокремлення у класифікації статті «Амортизація» стосовно державних організацій пов'язане із запровадженням механізму врахування амортизаційних відрахувань в складі вартості послуг державних організацій.

Наразі, об'єктом обліку, щодо якого існує відповідний порядок його відображення на рахунках, є знос, а не амортизація. У даному випадку, доцільним є уточнення сутності терміну «знос».

Доцільність такого уточнення полягає у тому, що класичний зміст амортизації, який до сьогодні не заперечується в науковій літературі, пов'язаний із формуванням відповідного фонду для заміни й відновлення основних засобів. Існує також базова основа обчислення собівартості, а саме,

рекомендації щодо складу витрат, які включаються у собівартість послуг: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

3.2 Удосконалення перевірки витрат бюджетних установ

З метою упорядкування державного процесу, зокрема у частині планування та розподілу витрат держави, насамперед варто поліпшити порядок проведення державного фінансового перевірки як на рівні держави, так і на рівні регіонів.

Доцільно розглянути і визначити основні шляхи удосконалення перевірки витрат державних організацій у двох напрямках: по-перше, зовнішній перевірка – проведення ревізій та державного аудиту відповідними перевіряючими органами, по-друге, внутрішній перевірка – здійснення заходів щодо виявлення та виправлення помилок, а також їх попередження, пов'язаних з витратами державної організації.

Існуючий на сьогодні орган фінансового перевірки не в змозі комплексно запобігти марнотратству державних коштів, шахрайству з державними фінансовими ресурсами, як наслідок, неможливість позитивно впливати на оптимізацію державного процесу та всебічному розвитку соціально-економічних зв'язків.

Слід зазначити, що кількість порушень та зловживань, пов'язаних з бюджетними коштами, з року в рік не скорочується, незважаючи на проведення чисельних заходів з фінансового перевірки.

За результатами діяльності Державної аудиторської служби (ДАСУ), можна стверджувати про щорічне збільшення сум завданих збитків і виявлених порушень загалом.

Рівень ефективності фінансового перевірки за доцільним використанням державних коштів та дбайливого зберігання державного майна значно залежить від повноти його проведення, якості та вчасності

здійснення заходів з метою компенсації отриманих збитків, виявлення причин, що викликали втрати у державі.

Низка даних функцій входить до повноважень Державної аудиторської служби. Проте, органи ДАСУ у процесі реалізації своїх функцій стикаються з рядом проблем, що стосуються дієвої організації фінансової перевірки. Так, одним із важливих питань можна зазначити дублювання перевірених дій між органами, які проводять контрольно-ревізійні заходи.

До даних органів включають: Державну аудиторську службу, Державне казначейство України, Рахункову палату, органи Державної податкової служби тощо.

Напрямок підвищення ефективності перевірки витрат державних організацій, вважаємо, є чітке розмежування функцій і прав фінансових органів під час реалізації перевірених заходів щодо здійснення видаткової частини держави. Результати дослідження подані на рисунку 3.3.

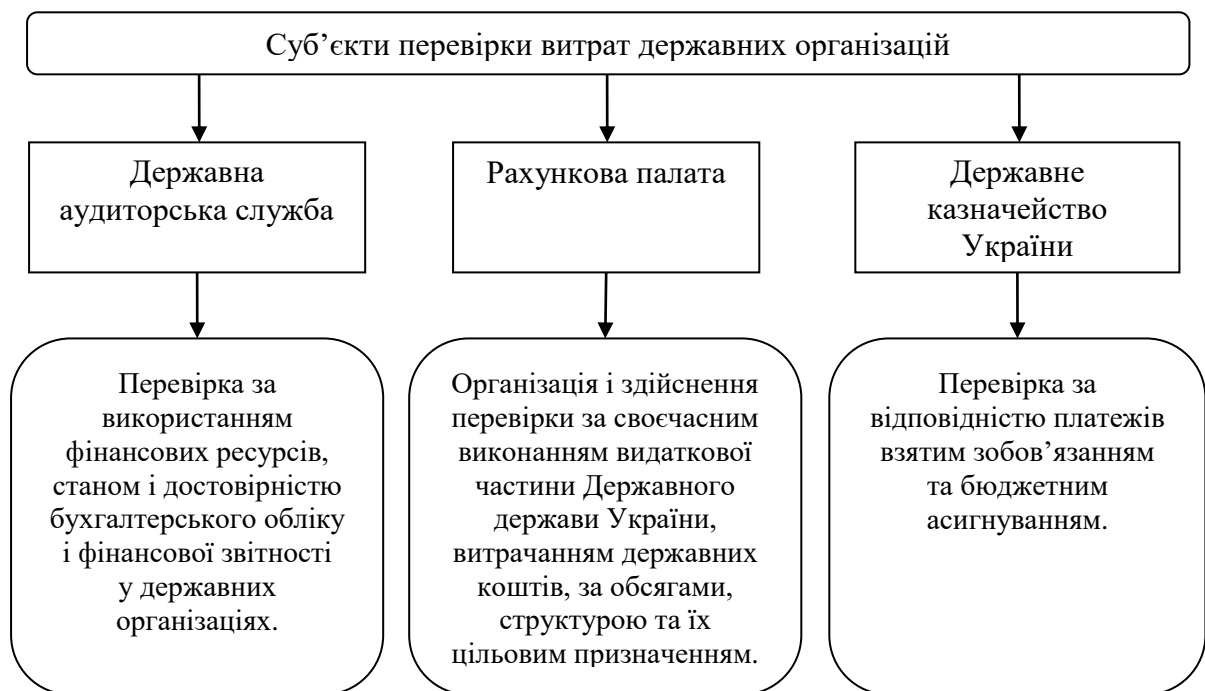


Рисунок 3.3 – Функції державних органів у здійсненні перевірки витрат державних організацій

З метою вирішення наявних проблем варто здійснити ряд заходів, зокрема:

- впровадження нових та вдосконалення існуючих нормативних документів, що регулюють планування витрат і витрачання державних коштів та матеріальних запасів;

- встановлення предмету і розміру фінансової перевірки, який повинні проводити головні розпорядники державних ресурсів, підвідомчі організації, органи Державного казначейства;

- встановлення відповідальних посадових осіб за неналежне здійснення або невиконання визначених функцій.

Таким чином, перспективність покращення фінансової перевірки залежить, насамперед, від його якості на всіх рівнях, швидкого і точного реагування фінансових органів, розпорядників коштів та органів влади на виявлені наслідки наступної перевірки, інакше кажучи на викриті факти нецільового витрачання державних коштів шляхом проведення необхідних заходів для покриття витрат, регулювання обсягів фінансового забезпечення і доведення до відповідності із нормативно-правовим забезпеченням, що регулює бюджетний процес.

Внутрішній перевірка в бюджетній організації має важливу роль у системі фінансової перевірки, яке здійснюється державними органами. Адже він сприяє виявленню слабких місць, оперативного розкриття істотних порушень та зловживань у процесі використання і керування державними фінансовими ресурсами, зокрема під час витрачання коштів, які надходять до організації. Оскільки, для подібної перевірки відкриті будь-які дані щодо діяльності організації, тому він є надійним засобом, який гарантує надання достовірної, повної і точної інформації про стан справ в організації.

У зв'язку з відсутністю системи внутрішньої перевірки в досліджуваній організації пропонуємо створити службу внутрішньої перевірки як елемент системи управління діяльністю організації, що буде спрямовуватися на виправлення допущених помилок і попередження виникнення нових.

З метою попередження ексцесів в обліку, які створюються у процесі функціонування організації, та уникнення штрафів і санкцій, які виникають у результаті проведених ревізій, варто влаштувати внутрішній перевірка в організаціях шляхом створення посади внутрішнього контролера. Виходячи з того, що в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради працює

значна кількість осіб, впровадження служби внутрішньої перевірки згідно з такою кількістю осіб є раціональним.

Тому, нами запропоновано утворити дві нові посади – внутрішній контролер та помічник контролера. Дані посади забезпечать, по-перше, реалізацію обов'язків щодо виконання та перевірки руху грошових коштів, по-друге, організацію постійної перевірки за функціонуванням організації загалом та окремо за діяльністю бухгалтерською службою: правильність заповнення документів, наявність необхідних реквізитів, достовірність розрахунків для попередження помилок і зловживань, уникнення їх у майбутньому. Впровадження нових посад внутрішнього контролера та його помічника в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради вимагає розробити відповідну посадову інструкцію. Вважаємо, що дані посадові інструкції мають включати пункти базової посадової інструкції провідного бухгалтера-аудитора, а також враховувати особливості нових посад.

Серед основних вимог до кваліфікації контролера варто зазначити такі: стажу роботи – не менше 1 року на посаді внутрішнього контролера та 2 років на посаді бухгалтера; знання правил документообігу і технології обробки облікової інформації в організації, володіння нормативно-правовою базою, що стосується ведення касових операцій, порядку ведення внутрішнього обліку, подання звітності щодо виконуваних обов'язків.

З метою покращення роботи служби внутрішньої перевірки пропонуємо поділити її на дві системи: бухгалтерський та адміністративний перевірка. Графічно поділ служби внутрішньої перевірки представимо на рисунку 3.4.

Бухгалтерський контроль має на меті надання впевненості у наступному:

- операції, що були здійснені, були дозволені керівництвом організації;
- операції відображаються та оцінюються відповідно до вимог облікової політики організації та державного законодавства;



Рисунок 3.4 – Служба внутрішнього перевірки в організації

– існуюча систематичність аналітичного обліку здатна надати детальну інформацію щодо витрачання ресурсів та рух необоротних активів організації;

– використання основних фондів організації припустиме лише у випадку отримання дозволу від керівництва Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради. В свою чергу, система адміністративного перевірки має включати такі елементи:

– побудову організаційної структури Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради;

– порядок затвердження і делегування повноважень та обов'язків працівників організації;

– вибір методів перевірки, що вживаються керівництвом для проведення дослідження результатів діяльності;

- додержання принципів та застосування практики у сфері трудових відносин;
- моніторинг діючої системи бухгалтерського обліку, принципи його здійснення та заходи перевірки[16, с.10].

Запропонована служба внутрішнього перевірки має функціонувати за двома напрямками. Узагальнену схему подано на рисунку 3.5.



Рисунок 3.5 – Напрямки застосування внутрішнього перевірки в організації

Вважаємо, що при запровадженні внутрішнього перевірки в варто врахувати два напрямки: виявлення недоліків та можливих помилок, а також дослідження причин їх виникнення та шляхи усунення.

Ефективна система внутрішнього перевірки повинна виявляти можливі ризики діяльності організації: крадіжки, зловживання, перевитрати, шахрайства тощо.

Система внутрішнього контролю в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради має функціонувати за такими напрямками:

- дбайливе зберігання та ефективний розподіл основних фондів ті ресурсів організації;

- своєчасне пристосування організації до змін у законодавстві, економічному, політичному та соціальному середовищі;
- забезпечення ефективної діяльності організації;
- поетапний розвиток організації в умовах сучасності.

Слідуючи вказаним напрямкам функціонування, служба внутрішнього перевірки в організації позитивно впливатиме на швидкість пристосування до ринкового середовища. Підвищення якості послуг, які надає Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради сприятиме зростанню отримуваних доходів організації, як наслідок зменшенню витрат.

Доцільно розробити можливі етапи реалізації перевірених заходів ефективності здійснення витрат державних організацій

Перший етап перевірки витрат державної організації – планування, в ході якого формується перелік завдань та цілей перевірених процедур, джерела інформації та об'єкти обліку витрат.

У річній Програмі внутрішнього перевірки варто зазначати напрямки використання державних коштів щомісячно у розрізі загального та спеціального фондів, та заплановані показники ефективності здійснення витрат державної організації. Розробка такої програми має проводитися у тісному взаємозв'язку служби внутрішнього аудиту і бухгалтерії.

Другий етап включає реалізацію перевірених процедур й дослідження ступеня виконання Програми внутрішнього перевірки.

Третій етап – це підведення підсумків перевірки, складання звітів про результати перевірок, перевірка за дотриманням наданих рекомендацій тощо.

Вважаємо, що результативність перевірками заходів потребує їх оцінки. Для об'єктивної та неупередженої оцінки роботи служби внутрішнього перевірки можна скласти опитувальний лист, підсумки якого дали б змогу охарактеризувати стан системи перевірки в бюджетній організації.

Як зазначалося, витрати на оплату праці в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради займають значну частину у структурі витрат організації, тому, вважаємо доцільним розглянути дану ділянку перевірки детальніше.

Внутрішня перевірка витрат на оплату праці є одним зі складних і трудомістких ділянок перевірки. Перевірені заходи щодо перевірки зазначених витрат мають бути спрямовані не лише на проведення перевірки правильності нарахувань і утримань із заробітної плати, але й на формування рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних коштів щодо зазначеного напрямку.

Внутрішня перевірка витрат на оплату праці спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: оцінкою діючих систем оплати праці в організації; оцінкою стану синтетичного й аналітичного обліку операцій з оплати праці; оцінкою ефективності використання державних коштів на виплату заробітної плати; оцінкою повноти відображення операцій в бухгалтерському обліку по рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»; перевіркою достовірності облікових регістрів, форм бухгалтерської і статистичної звітності з праці і заробітній платі; перевіркою за дотриманням нормативно-правових актів України, які регулюють трудові стосунки і питання, пов'язані з питаннями праці та її оплати тощо.

Таким чином, наслідком діяльності вказаних систем перевірки мають бути суттєві зауваження та відповідні пропозиції щодо поліпшення системи внутрішнього перевірки, враховуючи ризики, які загрожують звичайній роботі Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради.

За результатами здійсненої оцінки ефективності запровадження в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради служби внутрішнього контролю шляхом створення нових посад внутрішнього контролера і помічника, можна стверджувати, що даний захід є доцільним. Адже за допомогою такого впровадження організація має запобігти порушенням, які можуть виникнути у майбутньому [27].

ВИСНОВКИ

Витрати – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності державних організацій. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і витрат, його дослідження з метою виявлення внутрішніх резервів.

Для забезпечення існування ефективної системи обліку, перевірки та планування витрат важливим є вибір систем основних засад в класифікації витрат та витрат державних організацій. Основною засадою класифікації витрат державних організацій в системі бухгалтерського обліку є класифікація витрат на основі кодів економічної класифікації витрат, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку витрат відповідно до кошторису організації та забезпечує перевірку за ефективним витрачанням державних коштів. Теоретичні основи формування, класифікації, обліку та перевірки витрат державних організацій були розкриті у першому розділі випускної роботи.

В другому розділі дипломної роботи було проведено дослідження організації обліку та перевірки витрат які здійснювались в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради. Результати проведеного дослідження діяльності в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради свідчить про те, що фінансовий стан можна відзначити як стабільний, функціонування організації здійснюється в основному за рахунок асигнувань з держави, невелику частину складають спонсорство, кошти організацій та інших осіб. Негативною тенденцією є зношеність основних фондів і незадовільний технічний стан обладнання.

Планування витрат проводиться під час складання кошторису. Організація та облік витрат в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради здійснюється на належному рівні, враховуючи всі вимоги чинного законодавства України, не зважаючи на певні обмеження та жорстку регламентацію обсягів державних надходжень. В Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради всі витрати обліковуються у відповідності з державною класифікацією, і поділяються на касові та фактичні.

Проведена перевірка витрат в Управлінні молоді та спорту Хмельницької міської ради, свідчить про задовільний стан та дбайливе витрачання державних коштів в організації.

В результаті проведеного дослідження було виявлено, що основним недоліками, витрат державних організацій, є:

- використання різних планів рахунків для обліку в бюджетній організації, що спричиняє існування різних методик відображення в обліку операцій з використання державних коштів;

- реалізація кошторису витрат відбувається шляхом отримання грошових коштів, замість того, щоб одразу покривати зобов'язання;

- невідповідність деяких затверджених Держказначейством нормативно-правових документів, що регулюють бухгалтерський облік витрат згідно вимог міжнародних стандартів;

- відсутність єдиної системи автоматизації обліку у державних організаціях та організаціях, що призводить неможливості створення масиву правдивої облікової інформації щодо управління бюджетними ресурсами.

З метою усунення зазначених недоліків та підвищення ефективності організації обліку витрат організації, нами було розроблено наступні напрями:

- приведення до відповідності нормативно-правової бази з обліку витрат згідно з вимогами міжнародних стандартів обліку у державному секторі;

- створення Єдиного плану рахунків, у відповідності до державної класифікації;

- удосконалення меморіально-ордерної форми обліку, яка використовується на даний час у державних організаціях;

- запровадження порядку управління обліком, здійснюваний за методом нарахування;

Раціональним і ефективним кроком є Побудова єдиного Плану рахунків, який має будуватися на таких принципах: відповідність цілям облікового процесу державної організації; бухгалтерські проводки мають охоплювати всіх об'єктів обліку через кореспонденцію рахунків; спрощення даних з метою узагальнення синтетичного обліку та відокремити здійснені господарські операції у розрізі кодів економічної класифікації.

Удосконалення обліку у державних організаціях сприятиме ефективному керуванню державними ресурсами, задоволенню потреб розпорядників державних коштів, забезпеченню прозорості цільового використання державних коштів, забезпеченню правдивості показників держави, визначенню пріоритетності державного фінансування, розподілу державних коштів відповідно до першорядних соціально-економічних програм, отриманню практичного досвіду у використанні коштів загального та спеціального фондів.

Таким чином, запропоновані напрями удосконаленню організації обліку витрат державних організацій мають сприяти раціональному використанню коштів держави.

З метою забезпечення достовірності інформації щодо ефективного витрачання державних ресурсів, доцільним є удосконалення порядку проведення контрольно-ревізійних заходів державними органами.

Одним з таких напрямків є чітке розмежування функцій і прав фінансових органів під час реалізації перевірених заходів щодо здійснення видаткової частини держави.

У ході дослідження перевірки витрат в організації, нами було запропоновано створити службу внутрішнього аудиту, та поділити її на дві системи, з метою покращення роботи: на бухгалтерський та адміністративний перевірка. Варто також врахувати два напрями: виявлення недоліків та можливих помилок, а також дослідження причин їх виникнення та шляхи усунення.

За результатами здійсненої оцінки ефективності запровадження в Управління молоді та спорту Хмельницької міської ради служби внутрішнього перевірки шляхом створення нових посад внутрішнього контролера і помічника, можна стверджувати, що даний захід є доцільним. Адже за допомогою такого впровадження організація має запобігти порушенням, які можуть виникнути у майбутньому, або суттєво їх скоротить і, як наслідок, дасть змогу усунути можливі штрафні санкції.

У магістерській роботі розроблено основні етапи здійснення перевірки витрат і витрат досліджуваної організації, які включають: підготовку програми внутрішнього перевірки, безпосереднє здійснення перевірки та підведення підсумків і розробка рекомендацій.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua> – Законодавство України (дата звернення 10.11.2021).
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publisharchive>. (дата звернення 10.11.2021) .
3. Міжнародні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс] – <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo-gos>
4. Бюджетний Кодекс України [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>– Законодавство України (дата звернення 25.12.2021).
5. Інструкція про форми меморіальних ордерів державних організацій та порядок їх складання : Наказ Держказначейства № 68 від 27.07.2000р. [Електронний ресурс] / Державне казначейство України. – Режим доступу : www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00. – Законодавство України (дата звернення 9.11.2021).
6. Інструкція щодо застосування економічної класифікації витрат держави : Наказ Міністерства фінансів та Держказначейства № 333 від 12.03.2012р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12. – Законодавство України(дата звернення 27.12.2021). .
7. План рахунків бухгалтерського обліку державних організацій : Наказ Міністерства фінансів №611 від 26.16.2016р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу :<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>. – Законодавство України (дата звернення 10.11.2021).
8. Порядок складання фінансової та державної звітності розпорядниками та одержувачами державних коштів : Наказ Міністерства фінансів

- України №44 від 24.01.2012р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України Режим доступу : www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12. Законодавство України(дата звернення 12.11.2021).
9. Порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів державних організацій : Постанова Кабінету Міністрів №228 від 28 лютого 2002р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п. – Законодавство України(дата звернення 30.11.2021).
 10. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах: навч. посіб. – К.: АВТ ЛТД, 2004, 387 с.
 11. Артус, М. М. Державна система України [Текст] : навч. посіб. / М. М. Артус, Н. М. Хижа. – К. : Вид-во Європ. ун-ту, 2005. – 220 с.
 12. Бенько, І. Д. Організація обліку та перевірки фінансових ресурсів державних організацій/ І. Д. Бенько, В. С. Бенько // ВНВЖ «Інноваційна економіка». – 2013. – № 9.
 13. Бондаренко, К. В. Дослідження кошторису доходів та витрат державної організації [Електронний ресурс] / К. В. Бондаренко // ХНЕУ. – 2015. – Режим доступу : www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/901/1/Бондаренко – Науково-технічна бібліотека Харківського національного економічного університету (дата звернення 1.10.2021).
 14. Державна система України [Текст] : навч. посіб. / Л. В. Фещенко, П. В. Проноза, Н. В. Кузьминчук. – К. : Кондор, 2013. – 440 с.
 15. Василик, О. Д. Теорія фінансів [Текст] : підруч. / О. Д. Василик. – К. : НІОС. – 2014. – 416 с.
 16. Галько, О. Порядок обслуговування державного держави за витратами [Електронний ресурс] / О. Галько // «Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє». – 2013. – № 14-15. – Режим доступу : www.archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Un_msm/2010_1415/Ukrainska_nauka1415_2010/03_Galko.pdf. – Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського (дата звернення 5.10.2021).
 17. Даценко Г. В. Внутрішній та зовнішній фінансовий перевірка виконання кошторису державної організації / Г. В. Даценко, І. В. Мельник // Аспекти створення зони вільної торгівлі між Україною та

ЄС Значення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового перевірки у реформуванні системи ДВК. – 2013.

18. Дерій, В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і перевірки витрат та доходів підприємств [Електронний ресурс] / В. А. Дерій // МЗНП. – 2013. – № 2 (17). – Режим доступу : eztuir.ztu.edu.ua/1248/1/12.pdf. – Електронний архів Житомирського державного технологічного університету (дата звернення 3.11.2021).
19. Джога, Р. Т. Бухгалтерський облік у державних організаціях [Електронний ресурс] / Р. Т. Джога. – Режим доступу : www.library.if.ua/book/118/7912.html. – Бібліотека економіста (дата звернення 10.12.2021).
20. Єремян О. М. Основні аспекти удосконалення обліку платних послуг вищого навчального закладу / О. М. Єремян // Вісник ХНУ. – Хмельницький, 2010. – № 1, Т. 2. – С. 140 – 144. – Серія «Економічні науки».
21. Карлін, М. І. Фінансова система України [Текст] : навч. посіб. для студ. вузів / М. І. Карлін. – К. : Знання, 2014. – 324 с.
22. Проблеми методології бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору [Текст] / Л. Г. Кемарська // Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М. М. Палінчак. – Ужгород : Гельветика, 2018. – Вип. 20№Ч. 2. – С. 28-32.
23. Котова, С. С. Касові та фактичні витрати державних організацій: їх суть та економічне значення [Електронний ресурс] / С. С. Котова // НУ «Львівська політехніка». – 2015. – Режим доступу : www.ena.lp.edu.ua:8080/handle/ntb/284. – Електронний архів наукових публікацій (дата звернення 9.10.2021).
24. Куліш О. М. Облік доходів і витрат спеціального фонду державних організацій / О. М. Куліш // Управління розвитком. – 2012. – №3. – С. 113 – 115.
25. Кравченко, О. В. Доходи і витрати державних організацій у вітчизняній та міжнародній обліковій практиці [Електронний ресурс] / О. В. Кравченко // ДВНЗ УАБД НБУ. – Режим доступу : www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/kravchenko_036.pdf. – Назва

- з домашньої сторінки Інтернету (дата звернення 26.10.2021).
26. Ліпач, О. О. Бюджети представницьких органів в новому бюджетному законодавстві [Електронний ресурс] / О. О. Ліпач // ТПДУ. – 2013. – № 3. – Режим доступу : www.kbuara.kharkov.ua/ebook/tpdu/20113/doc/2/18.pdf. – Харківський регіональний інститут державного управління (дата звернення 10.12.2021).
 27. Ліщинська, Л. Б. Дослідження кошторису доходів та витрат державної організації [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, Г. О. Мягкова // Вісник ЧТЕІ . – 2013. – № 2. – Режим доступу : archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2013_2/NV-2010-V2_40.pdf. – Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського (дата звернення 8.11.2021).
 28. Ловінська Л.Г., Калюга Є.В. Методологічні аспекти обліку собівартості продукції суб'єктів державного сектора. ScienceRise. 2015. No 9(1). С. 24–28.
 29. Лозова, О. М. Державні витрати у бюджетному регулюванні економічної стабілізації [Електронний ресурс] / О. М. Лозова // ТП24ДУ. – 2015. – № 1. – Режим доступу : www.25nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2015_1/82. – Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського (дата звернення 12.09.2021).
 30. Людвенко Д. В. Дослідження кошторису доходів та витрат державної організації / Д. В. Людвенко, І. О. Подгорна // Экономические науки. – Учет и аудит, 2013.
 31. Малишко, В. В. Витрати державного держави на забезпечення функціонування закладів загальної середньої освіти [Електронний ресурс] / В. В. Малишко // Економ. вісник ун-ту . – 2012. – № 18. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2012_18_1/Malyshko.pdf. – Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського (дата звернення 10.12.2021).
 32. Мащенко К. С. Доходи державних організацій освіти: проблеми реформування і функціонування / К. С. Мащенко // Наук. пр. ДонНТУ. – 2012. – Вип. 39–1. – С. 264 – 268. – Серія «Економіка».
 33. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [підручник для студ. вищ. навч.

- закладів] / Л.В.Нападовська. – К.: КНЕУ, 2013. – 544 с.
34. Нечипорук, Н. Спеціальний фонд державних організацій: планування і формування [Електронний ресурс] / Н. Нечипорук // Економ. дослідження . – 2013. – № 6. – Режим доступу : www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2010_6/pdf/nechyporuk.pdf (дата звернення 7.12.2021).
 35. Олейнікова, Л. Г. Виконання видаткової частини державного держави [Електронний ресурс] / Л. Г. Олейнікова// ВНВЖ «Інноваційна економіка». – 2015. – № 2. – Режим доступу : eztuir.ztu.edu.ua/777/1/219.pdf. – Електронний архів Житомирського державного технологічного університету (дата звернення 10.09.2021).
 36. Опарін, В. М. Фінанси (Загальна теорія) [Текст] : навч. посіб. / В. М. Опарін. – К. : КНЕУ, 2013. – 240 с.
 37. Пархоменко, В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8-9. – С. 3-21.
 38. Пасічник, Ю. В. Державна система України [Текст] : навч. посіб. 2-ге вид. / Ю. В. Пасічник. – К. : Знання, 2014. – 670 с.
 39. Пеліпадченко, Р. О. Класифікація витрат та витрат в системі обліку державних організацій та організацій [Електронний ресурс] / Р. О. Пеліпадченко// НВУУ. – 2015. – № 29. – Режим доступу : www.archive.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/39.htm (дата звернення 8.10.2021).
 40. Петренко, Н. І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні [Текст] / Н. І. Петренко, О. В. Філозопа // МЗНП «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, перевірки і дослідження. – Ж. : ЖДТУ, 2015. – С. 219-228.
 41. Пилипів, Н. І. Облік і перевірка затрат на газотранспортних підприємствах [Текст] : моногр. / Н.І.Пилипів. – Ів.-Фр. : ВДВ ЦІТ, 2014. – 364 с.
 42. Пігош В.А. Видатки та витрати бюджетних установ: обліковий аспект. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2014. Вип. 11(41). Ч. 2. С. 278–287.
 43. Пушкар, М. С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст]

- : моногр. / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Т. : Карт-бланш, 2013. – 260 с.
44. Салямон-Міхеєва, К. Д. Сучасний стан формування витрат Держави України: особливості використання [Електронний ресурс] / К. Д. Салямон-Міхеєва // Наук. вісник НУДПСУ . – 2013. – № 4. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_4/Finansi/2009_4_Salyamon.pdf (дата звернення 10.10.2021).
 45. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: моногр. / С. В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
 46. Серпенінова, Ю. С. Напрями удосконалення доходів і витрат державних організацій [Текст] / Ю. С. Серпенінова, А. О. Карпенко // «Європейська наука ХХІ ст. – 2013». – 2013. – №5. – С.35-36.
 47. Сук, Л. К. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : підруч. / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела, 2014. – 624 с.
 48. Фінанси [Текст] : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. –/ О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. – К. : КНЕУ, 2014. – 387 с.
 49. Хорунжий Г. Соціальна відповідальність вищої школи в контексті Болонського процесу / Г. Хорунжий //Вища школа. – 2010.-№5-6. – С. 12-24.
 50. Шара, Є. Ю. Бухгалтерський облік у державних організаціях і організаціях [Текст] : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2010. – 440 с.
 51. Шевчук, А. О. Кошторис – основний плановий документ державної організації [Текст] / А. О. Шевчук // Баланс-Бюджет. – 2014. – № 3. – С. 13-17.
 52. Юрій, С. І. Фінанси [Текст] : підруч. / С. І. Юрій, В. М. Федосов. – К. : Знання, 2013. – 611 с.