

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ КИЇВСЬКИЙ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАДИМА
ГЕТЬМАНА

Факультет обліку та податкового менеджменту

Кафедра податкового менеджменту та фінансового моніторингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА " Податковий менеджмент "

Галузь знань: 07 "Управління та адміністрування"

Спеціальність: 071 "Облік і оподаткування"

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

на тему: ОБЛІК ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ КНЕУ ІМ.В.ГЕТЬМАНА

здобувача Шатцких Тетяни Євгеніївни

Науковий керівник: Бабій Леся Іванівна
_____ (підпис)

**Робота допущена до захисту перед
екзаменаційною комісією з атестації
здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри: Ловінська Людмила Геннадіївна
_____ (підпис)

Київ – 2024

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна бакалаврська робота містить 16 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел з 34 найменувань, додатки.

Облік виконання кошторису Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана

Об'єктом дослідження є результати виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

Мета дослідження. Метою дослідження є детальне дослідження існуючої системи обліку виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана та узагальнення шляхів її удосконалення.

Відповідно до поставленої мети визначені такі завдання:

- визначити економічну сутність та чинники формування виконання кошторису;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку виконання кошторису в бюджетних установах;
- окреслити методологічне забезпечення обліку виконання кошторису;
- окреслити процес організації обліку виконання кошторису;
- описати методику обліку доходів, витрат від виконання кошторису;
- уточнити методику обліку виконання кошторису та узагальнити шляхи її удосконалення.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. В Кваліфікаційній бакалаврській роботі визначено економічну сутність та чинники формування виконання кошторису. Досліджено нормативно-правове регулювання обліку виконання кошторису в бюджетних установах. Здійснено практичне методологічне дослідження в частині обліку доходів, витрат та результатів виконання кошторису, узагальнено шляхи удосконалення.

Рік виконання кваліфікаційної бакалаврської роботи: 2024.

Рік захисту роботи – 2024.

Ключові слова: кошторис, доходи, витрати, результати виконання, облік, оцінка, бюджетні установи, заклади вищої освіти

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ	6
1.1. Виконання кошторису: економічна сутність та чинники формування..	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виконання кошторису бюджетних установах	19
1.3. Методологічне забезпечення обліку виконання кошторису	25
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ КНЕУ ІМ.В.ГЕТЬМАНА	31
2.1. Організація обліку виконання кошторисів.....	31
2.2. Методика обліку доходів, витрат та виконання кошторису.....	43
2.3. Облік результатів виконання кошторисів та шляхи їх удосконалення .	51
ВИСНОВКИ.....	59
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	62
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. На етапі реформування особливо гостро постають питання здійснення обліку виконання кошторису як основного чинника результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів. Важливою проблемою є недоопрацювання нормативно-правових документів, які регулюють обліковий механізм виконання кошторису в бюджетних установах.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Для ефективного управління виконання кошторису необхідним є постійний та всебічний аналіз за діяльністю, важливим для цього є формування інформаційного масиву даних, який би задовольняв потреби користувачів в інформації. Основним джерелом формування необхідних даних є документи, які складені за наслідками здійснення господарських операцій. Відповідальність за їх формування та проведення належать бухгалтерській службі бюджетної установи. Дані повинні відповідати якісним вимогам, для того, щоб забезпечити відображення реального стану справ та на основі проведених розрахунків здійснити формування шляхів подолання виявлених негативних моментів та розробки заходів, щодо попередження їх виникнення у майбутньому.

Дослідженню питань пов'язаних з обліком виконання кошторису в бюджетних установах окреслено в роботах таких вітчизняних вчених, як, зокрема, П.Й. Атамас, І.О. Кондратюк, Т.В. Ларікова, С.В. Левицька, Л.Г. Ловінська, Т.І. Єфіменко, С.В. Свірко, та інші. Незважаючи на зростання інтересу до цього напряму досліджень як з боку науковців, так і з боку практиків, відсутня цілісна концепція облікового механізму виконання кошторису як ключого чинника діяльності бюджетних установ.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є детальне дослідження існуючої системи обліку виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана та узагальнення шляхів її удосконалення. Виходячи з мети дослідження було поставлено наступні **завдання**:

- визначити економічну сутність та чинники формування виконання кошторису;

- дослідити нормативно-правове регулювання обліку виконання кошторису в бюджетних установах;
- окреслити методологічне забезпечення обліку виконання кошторису;
- окреслити процес організації обліку виконання кошторису;
- описати методику обліку доходів, витрат від виконання кошторису;
- уточнити методику обліку виконання кошторису та узагальнити шляхи її удосконалення.

Об'єктом дослідження є результати виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ на прикладі КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення визначених завдань були використанні як загальнонаукові, так і спеціальні методи пізнання. Під час розгляду теоретичної частини роботи було використано історичний метод та метод спостереження. Для визначення сутності та чинників формування виконання кошторису. На основі отриманих результатів для формування шляхів вдосконалення обліку виконання кошторису використанні методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод. Здійснюючи характеристику фінансово-господарської діяльності необхідним було використати індукції та дедукції. Для представлення результатів розрахунків для наочного зображення було використано табличний та графічний методи.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Кваліфікаційна бакалаврська робота може мати як суто прикладне, так і теоретико- методичне значення.

Узагальнено результати проведених аналітичних й розрахункових процедур, які мають безпосереднє значення для КНЕУ імені Вадима Гетьмана, а саме окреслено методичні та організаційні положення обліку виконання кошторису.

В результаті дослідження узагальнено напрями удосконалення обліку виконання кошторису із відкриттям до субрахунків галузевих аналітичних параметрів. Теоретична та/або методична значущість передбачає можливість застосування отриманих результатів не лише для розв'язання проблем КНЕУ імені Вадима Гетьмана та інших бюджетних установ.

Інформаційною базою для написання кваліфікаційної бакалаврської роботи були фундаментальні концепції та гіпотези сучасної теорії обліку і контролю, праці зарубіжних та вітчизняних вчених та науковців, законодавство України та інші нормативно-правові акти з питань регулювання обліку, періодичні видання, навчальні посібники, наукові публікації, тези доповідей, Інтернет-ресурси, дані первинних документів, реєстрів обліку, фінансової та бюджетної звітності КНЕУ імені Вадима Гетьмана.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ

1.1. Виконання кошторису: економічна сутність та чинники формування

Бюджетні установи є організаціями, які створені органами державної влади, органами місцевого самоврядування або ними в установленому порядку, які повністю утримуються за рахунок державного або місцевого бюджету і є неприбутковими. При цьому метою бюджетних установ є не отримання прибутку, а надання якісних послуг населенню відповідно до характеру своєї діяльності.

Основним документом, що регулює бюджетний процес та діяльність бюджетних установ, є Бюджетний кодекс України № 2592-VI від 7 жовтня 2010 року, а основним фінансовим документом - кошторис. Бюджетний документ підтверджує повноваження на отримання та витрачання надходжень і визначає обсяг та напрями використання коштів для виконання відповідних функцій [3].

Для забезпечення своєї діяльності та виконання своїх функцій бюджетні установи, які утримуються за рахунок бюджету, складають кошториси. Кошторис є важливим інструментом планування та контролю фінансової політики бюджетного органу.

Кошторис бюджетної установи на бюджетний період встановлює повноваження на отримання надходжень та розподіл бюджетних асигнувань на взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів для виконання покладених на нього функцій і досягнення результатів, визначених відповідно до бюджетних призначень [19].

Кошторис розпорядника бюджетних коштів має дві складові, сутність яких проілюстровано на рис. 1.1.

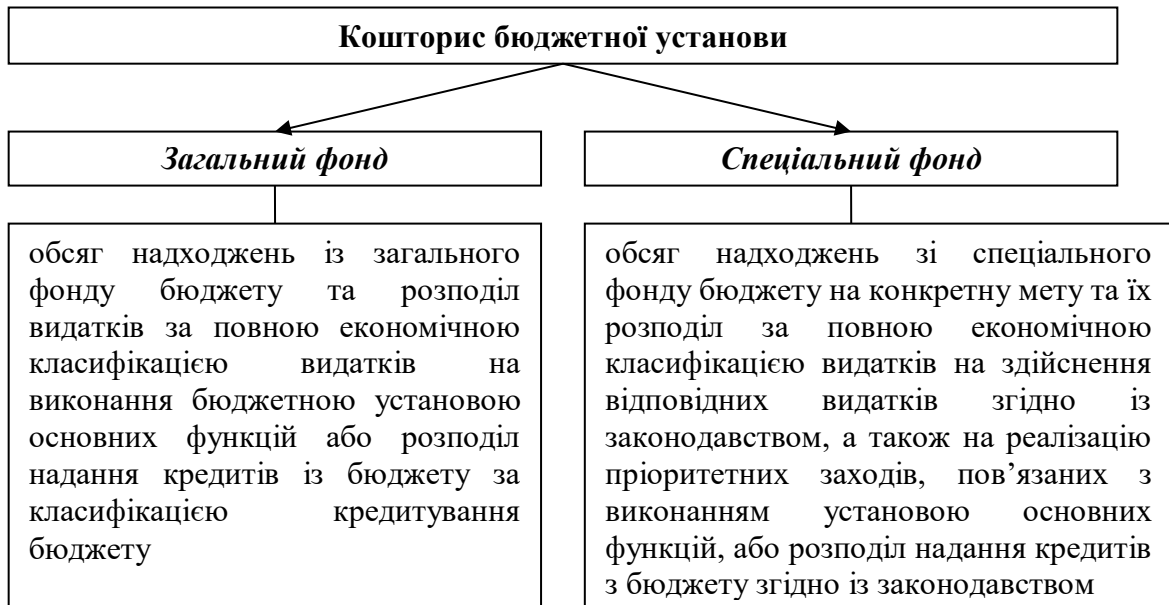


Рисунок 1.1 - Складові кошторису бюджетної установи

Джерело: згруповано за інформацією [19]

Доходи загального фонду в нормативних документах називаються бюджетними асигнуваннями. Відповідно до Бюджетного кодексу України, бюджетне асигнування - це розподіл повноважень розпорядника бюджетних коштів, який надає йому право на отримання бюджетних асигнувань або здійснення платежів за бюджетними зобов'язаннями.

Поняття "бюджетне зобов'язання" трактується як зобов'язання відповідно до обсягу бюджетного асигнування з метою укладення договорів, замовлення товарів і послуг, коли протягом бюджетного періоду здійснюються операції та мають бути здійснені платежі в майбутньому [3].

Особливості складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ регулюються Постановою Кабінету Міністрів України № 228 від 28 лютого 2002 року "Про затвердження Порядку основних вимог до складання, розгляду, затвердження та виконання кошторисів бюджетних установ" [19].

Доходи та видатки є основними складовими бюджету та об'єктом бухгалтерського обліку виконання кошторису, оскільки вони є частиною доходів державного та місцевих бюджетів (власні надходження та видатки, що сплачуються до бюджету) і водночас основними складовими видатків державного та місцевих бюджетів (бюджетних асигнувань). Вони одночасно є

об'єктом бухгалтерського обліку виконання кошторису, а тому облік доходів, видатків та результатів виконання кошторису бюджетних установ слід розглядати як невід'ємні елементи бюджетного процесу зокрема та бюджетної системи в цілому.

Склад та класифікацію доходів і видатків бюджетних установ визначено бюджетною класифікацією, що є єдиним систематизованим згрупуванням доходів, видатків, кредитування, фінансування та боргу бюджету відповідно до законодавства України. Ця класифікація призначена для складання і виконання кошторису, звітування про його виконання, контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування та інших розпорядників бюджетних коштів, а також для проведення фінансового аналізу бюджетної діяльності в розрізі доходів, організації, функцій та інших аспектів. Бюджетна класифікація є обов'язковою для всіх учасників бюджетного процесу в межах їх бюджетних повноважень [4].

Відповідно до положень Бюджетного кодексу України, доходами бюджетних установ є надходження від асигнувань державного та місцевих бюджетів, власні надходження бюджетних установ на виконання кошторису та інші надходження, а видатками - загальна сума коштів, спрямованих на здійснення програм та заходів, передбачених кошторисом [18]. Похідним показником доходів і видатків є показник виконання кошторису, який визначається як різниця між отриманими доходами та здійсненими протягом року видатками з урахуванням переоцінки запасів, курсових різниць та суми дебіторської і кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме обліковий механізм доходів і видатків є найбільш складним та важливим, що потребують ретельного опрацювання та опрацювання низки облікових процедур.

По іншому визначено поняття «дохід» описує МСБОДС 9 "Дохід від операцій обміну", а саме: дохід є економічна вигода або надходження

потенційних послуг, які надходять протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал збільшуються в результаті цих надходжень, а не в результаті внесків власників. Водночас, суми, зібрані органами державної влади та іншими представниками, виключаються з доходу, оскільки вони не є економічними вигодами або потенційною корисністю, що надходять до суб'єкта господарювання, і не призводять до збільшення активів або зменшення зобов'язань [29]. Аналізуючи наведені вище визначення, слід зазначити, що між ними немає принципової різниці, оскільки вони визначені з точки зору бюджетного фінансування.

Ключові аспекти сутності та порядку класифікації, визнання та оцінки доходів бюджетних установ розглядаються в НП(С)БОДС 124 "Дохід" [14].

Зокрема, економічну сутність доходів визначає НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", де зазначено, що дохід - це збільшення економічних вигод у вигляді отримання активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу (за виключенням зростання капіталу за рахунок внесків власників) [13].

Цей же стандарт передбачає класифікацію доходів бюджетних установ на доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій.

Класифікація доходів бюджетних установ згідно з НП(С)БОДС 124 "Доходи" наведена на рис. 1.2.



Рисунок 1.2 - Класифікація доходів суб'єктів державного сектору відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»

Джерело: згруповано за інформацією [14]

Відповідно до Бюджетного кодексу України, доходи класифікуються за джерелами їх походження і поділяються на дві категорії: доходи загального фонду та доходи спеціального фонду (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 - Класифікація доходів бюджетних установ за джерелами утворення

Джерело: згруповано за інформацією [3]

Зауважимо, залежно від джерела надходження, доходи бюджетних установ поділяються на доходи загального та спеціального фондів. Доходи загального фонду включають асигнування з державного або місцевого бюджету. Доходи спеціального фонду включають власні надходження бюджетної установи (частина плати за послуги, що надаються бюджетною установою, та інші джерела власних надходжень) та інші надходження.

Бюджетні установи не мають власних обігових коштів і тому покривають свої витрати (видатки) за рахунок бюджетних асигнувань (доходи загального

фонду) та видатків з позабюджетних фондів (доходи спеціального фонду). Доходи загального рахунку включають асигнування з державного та місцевих бюджетів на видатки установи та інші види діяльності. Спеціальний фонд включає власні надходження (кошти спеціального фонду, кошти на виконання окремих доручень та інші власні надходження), гранти, отримані з інших рівнів бюджету, та інші надходження спеціального фонду.

Доходи спеціального фонду бюджетних установ складаються з власних надходжень бюджетних установ та інших надходжень. Відповідно до статті 13 Бюджетного кодексу України, власні надходження надходять додатково до коштів загального фонду і поділяються на такі групи:

1. Надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до законодавства (плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, доходи бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності, плата за оренду майна бюджетних установ, надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого) (дохід).

2. Інші джерела власних надходжень бюджетної установи. Ця група включає такі підгрупи: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, отримані бюджетними установами від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для здійснення дозволеної діяльності; кошти, отримані від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих вищими та професійно-технічними навчальними закладами за надання платних послуг отримані кошти (якщо відповідна установа має на них право згідно із законодавством) [3].

Для того, щоб визначити виконання кошторису, необхідно дослідити витрати та видатки разом з доходами. Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат визначаються НП(С)БОДС 135 "Витрати" [15].

Зокрема, економічна сутність витрат визначена НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", де витрати визначено як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до

зменшення капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [13].

Відповідно до НП(С)БОДС 135 "Витрати", витрати класифікуються на витрати, що виникають в результаті обмінних операцій, та витрати, що виникають в результаті необмінних операцій. Елементи витрат у кожній класифікаційній групі наведено на рис. 1.4.

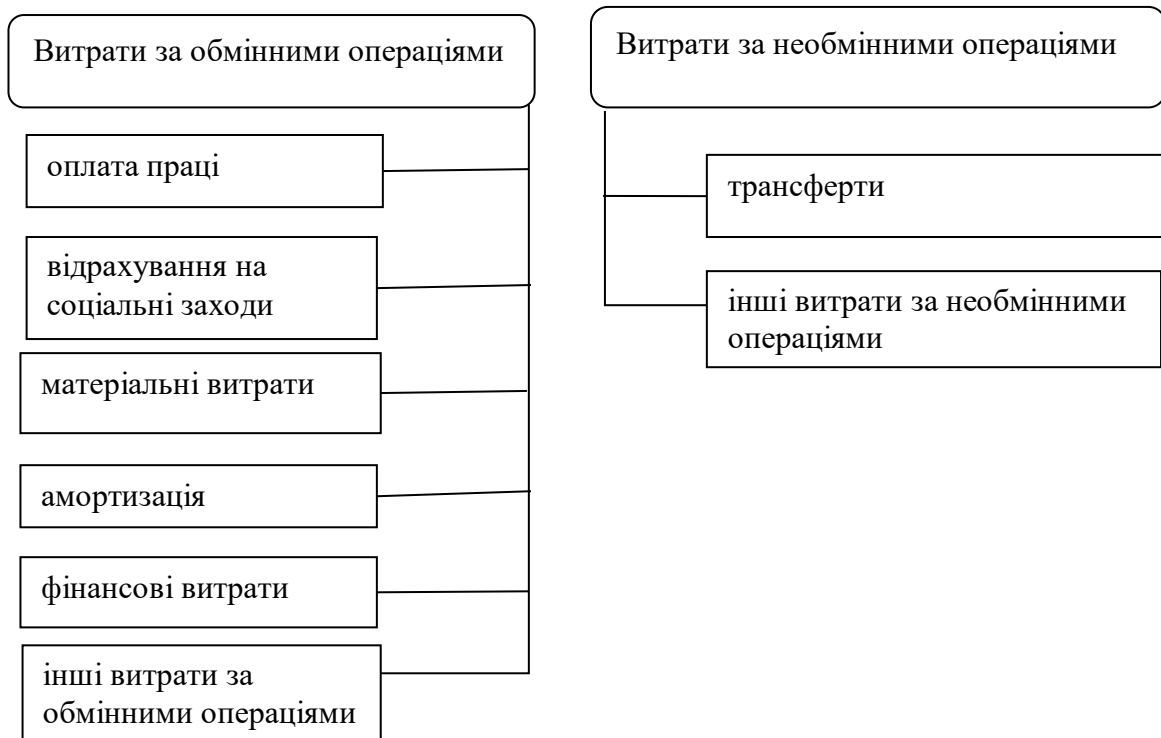


Рисунок 1.4 - Класифікація витрат суб'єктів державного сектора відповідно до НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Джерело: згруповано за інформацією [15]

Витрати визначаються бухгалтерським законодавством, в бюджетному законодавстві визначають видатки.

Відповідно до Бюджетного кодексу України видатки бюджету, видатки бюджету - це кошти, спрямовані на реалізацію бюджетних програм, передбачених кошторисом. Видатки бюджету не включають погашення боргу, надання кредитів з бюджету, розміщення бюджетних коштів на депозитах,

придбання цінних паперів, повернення надміру сплачених податків і зборів, повернення інших надходжень бюджету та бюджетні відшкодування [3].

Деякі економісти трактують видатки бюджету як економічну категорію, зазначаючи їх як економічну категорію видатків державного бюджету, що це є економічними відносинами, які пов'язані з розподілом і використанням централізованих фондів грошових коштів, фінансових ресурсів держави" [16].

Інші визначають видатки як безповоротні державні платежі, які не створюють і не компенсують фіскальні кредити і поділяються на відшкодовувані (в обмін на товари чи послуги) та безповоротні (односторонні). Видатки не включають платежі з погашення державного боргу. На тлі бюджетних видатків окремо виділяють видатки бюджетних установ, які включають фактичні витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на утримання установи та її статутну господарську діяльність [17].

Видатки мають досить складну структуру і тому представлені у вигляді класифікацій. Бюджетна класифікація є важливим організаційним документом, який є основою для прогнозування видатків, їх синтетичного та аналітичного обліку, а також має значний вплив на організаційні процедури бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах [4].

Класифікація та склад видатків бюджетних установ регулюється Бюджетним кодексом України і групується за Бюджетною класифікацією за класифікаційними ознаками:

1) Бюджетна класифікація видатків:

- функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету (ФКВК)-функції, пов'язані з видатками та кредитуванням бюджету;
- відомча класифікація видатків та кредитування бюджету (ВКВК)
- ознаки головних розпорядників бюджетних коштів;
- програмна класифікація видатків та кредитування бюджету (КПКВК) за бюджетними програмами;
- економічна класифікація видатків бюджету) (КЕКВ) - економічна характеристика операцій при виконанні бюджету.

- Сфера застосування;
 - видатки загального фонду;
 - видатки спеціального фонду.
- 3) За рухом бюджетних коштів:
- Касові видатки;
 - Фактичні видатки.

Загальна класифікація видатків бюджетних установ відповідно до класифікаційних ознак наведена на рис. 1.5.

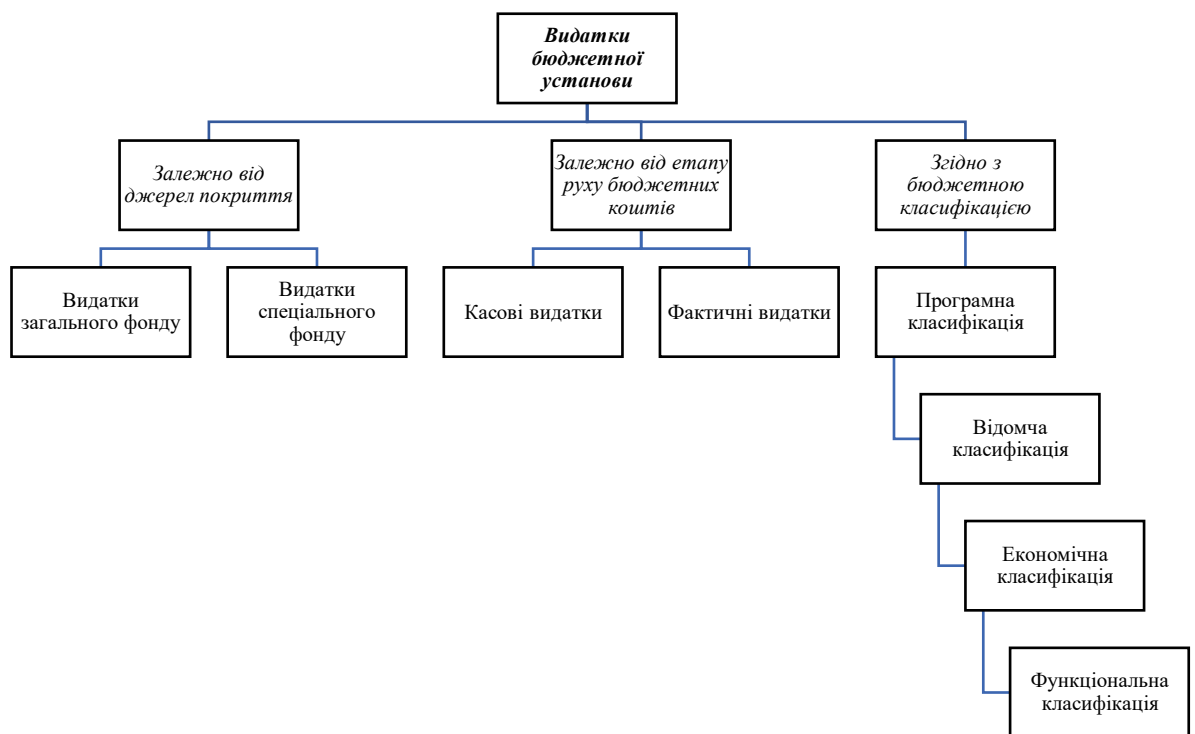


Рисунок 1.5 - Класифікація видатків бюджетних установ за класифікаційними ознаками

Джерело: згруповано за інформацією [3]

Програмна класифікація видатків формується Міністерством фінансів України на основі пропозицій, поданих головними розпорядниками бюджетних коштів у бюджетних запитах під час складання проекту Закону України про

Державний бюджет (проекту рішення про місцеві бюджети), і використовується в процесі застосування програмно-цільового методу.

Відомча класифікація видатків включає перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків за головними розпорядниками бюджетних коштів.

Функціональна класифікація видатків має такі рівні деталізації: розділи, що систематизують видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави або місцевого самоврядування; підрозділи та групи, що визначають видатки та кредитування бюджету, необхідні для виконання функцій держави або місцевого самоврядування.

Київський національний економічний університет (далі - КНЕУ) імені Вадима Гетьмана за функціональною класифікацією віднесено до закладів вищої освіти.

Економічна класифікація видатків є однією з найважливіших: відповідно до Наказу Міністерства фінансів № 11 від 14 січня 2011 року "Про бюджетну класифікацію" [4] та Наказу Міністерства фінансів № 333 від 12 березня 2012 року "Про затвердження інструкцій щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та щодо застосування класифікації кредитування бюджету" [20]. Відповідно до табл. 1.1, економічна класифікація видатків включає чотири рівні кодів. Відповідно до принципів бухгалтерського обліку, видатки бюджетних установ поділяються на касові видатки (суми, отримані установою на поточний або реєстраційний рахунок для використання та здійснення видатків) та фактичні видатки (видатки, фактично задокументовані установою для виконання свого бюджету). Касові та фактичні видатки часто не збігаються в часі, оскільки вони базуються на різних принципах обліку бухгалтерських операцій. Для касових видатків використовується касовий метод, згідно з яким доходи і видатки реєструються в момент отримання коштів, незалежно від періоду, до якого вони відносяться. Відшкодування касових видатків відображається в момент зарахування коштів на реєстраційний рахунок або отримання коштів від дебітора згідно з платіжними дорученнями, тоді як

фактичні видатки відображаються в момент їх здійснення згідно з амортизаційними довідками, рахунками-фактурами, актами виконаних робіт, актами приймання-передачі та рахунками-фактурами.

Таблиця 1.1 - Економічна класифікація видатків бюджету

Видатки бюджетних установ	Поточні видатки (2000)	Оплата праці і нарахування на заробітну плату (2100)	Оплата праці (2110)
			Нарахування на оплату праці (2120)
		Використання товарів і послуг (2200)	Предмети, матеріали, обладнання (2200)
			Предмети та перев'язувальні матеріали (2220)
			Продукти харчування(2230)
			Оплата послуг (крім комунальних) (2240)
			Видатки на відрядження (2250)
			Видатки та заходи спеціального призначення (2260)
			Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (2270)
		Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм (2280)	
	Обслуговування боргових зобов'язань (2400)		
	Поточні трансферти (2600)	Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (2610)	
		Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів (2620)	
		Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям (2630)	
	Соціальне забезпечення (2700)		
	Капітальні видатки (3000)	Придбання основного капіталу (3100)	Придбання обладнання та предметів довгострокового користування (3110)
			Капітальне будівництво (придбання) (3120)
			Капітальний ремонт (3130)
			Реконструкція та реставрація (3140)
			Створення державних запасів і резервів (3150)
Придбання землі й нематеріальних активів (3160)			
Капітальні трансферти (3200)		Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям) (3210)	
		Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів (3220)	
		Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям (3230)	
		Капітальні трансферти населенню (3240)	
Нерозподілені видатки (9000)			

Джерело: згруповано за інформацією [20]

Касові видатки не пов'язані з касовими операціями, оскільки включають як кошти, отримані готівкою в касі фінансової установи, так і суми, перераховані в порядку безготівкової оплати рахунків. Процес обліку касових видатків формує інформацію про касове виконання кошторису та залишок невитрачених асигнувань на кожну конкретну дату. Облік фактичних видатків дозволяє здійснювати загальний контроль за фактичним виконанням кошторису видатків установи та дотриманням норм, встановлених за окремими статтями та структурними підрозділами. Облік фактичних видатків ведеться так само, як і касових, за кодами економічної класифікації видатків бюджету.

Таким чином, класифікація доходів і видатків як основних складових бюджету розглядається по-різному. Бюджетне законодавство поділяє їх на загальний та спеціальний фонди, а бухгалтерське - на доходи та видатки від обмінних та необмінних операцій. Загалом, показники фінансової та бюджетної звітності не пов'язані між собою, і порівняти їх результати неможливо. Це є суттєвим недоліком, оскільки впливає на якість контролю за ефективністю використання бюджетних коштів.

У системі бухгалтерського обліку кінцевим результатом діяльності бюджетної установи є її результат виконання кошторису. Визначення результату виконання кошторису діяльності бюджетної установи за звітний період є одним із завершальних етапів бухгалтерського обліку і відбувається з урахуванням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів.

Фінансовий результат за звітний період може бути позитивним, негативним (профіцит/дефіцит) або нульовим; відповідно до НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", профіцит/дефіцит від звичайної діяльності - це різниця, яка залишається після вирахування з доходу, отриманого в результаті звичайної діяльності, витрат, пов'язаних із звичайною діяльністю [13].

Результати виконання кошторису є важливими показниками, які характеризують ефективність діяльності бюджетних установ, їх здатність

працювати в умовах обмежених бюджетних ресурсів та вміння раціонально використовувати наявні ресурси.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виконання кошторису в бюджетних установах

Процедури визначення та обліку виконання кошторису бюджетних установ мають бути врегульовані низкою нормативно-правових документів. Огляд основних законодавчих актів, що регулюють облік виконання кошторису у контексті бюджетного законодавства, дозволяє виокремити такі основні документи.

- Бюджетний кодекс України (БКУ) регулює складання, розгляд, затвердження, виконання, звітування про виконання, контроль за дотриманням БКУ, питання відповідальності за порушення БКУ, а також правові засади утворення і погашення державного та місцевого боргу [3];

Порядок складання, затвердження кошторисів бюджетних установ та головні правила їх виконання регулюються Постановою Кабміну № 228 від 28 лютого 2002р - визначає сутність основних понять щодо функціонування бюджетного механізму та визначає перелік необхідних документів, термінологію, предмет і порядок затвердження кошторисів доходів і видатків [19];

- Бюджетна класифікація, затверджена наказом наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11: класифікація доходів бюджету, функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету, економічна класифікація видатків бюджету, галузева класифікація видатків та кредитування державного бюджету, класифікація кредитування бюджету, класифікація фінансування бюджету за типом кредитора, класифікація фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання класифікації боргових зобов'язань, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11, яким затверджено

Класифікацію боргових зобов'язань за типом боргового зобов'язання, що додається [4];

- Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 333 від 12 березня 2012 року, визначає коди економічної класифікації видатків при плануванні та затвердженні кошторисів. Інструкція роз'яснює порядок застосування кодів економічної класифікації видатків бюджетними установами та надає перелік кодів та назв статей видатків, їх склад та характеристики [20];

- Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів і звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 44 від 24 січня 2012 року, визначає склад і порядок складання бюджетної звітності та вимоги до розкриття її елементів [24];

- Форми карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 604 від 29 червня 2017 року. Затверджені наказом Казначейства № 604 від 29 червня 2017 року для відображення операцій, пов'язаних з касовими та фактичними видатками, бюджетними асигнуваннями, капітальними видатками, доходами від надання послуг та фінансовими доходами суб'єктів державного сектору. Книги аналітичного обліку касових операцій, книги аналітичного обліку касових видатків, книги аналітичного обліку фактичних видатків, книги аналітичного обліку не проведених (виділених) асигнувань, книги аналітичного обліку не проведених асигнувань (перерахованих коштів) розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня, книги аналітичного обліку асигнувань та зобов'язань, книги аналітичного обліку капітальних видатків, аналіз доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)

В табл. 1.2 узагальнено основні нормативні документи, які регулюють облік виконання кошторису, в частині бюджетного законодавства.

Таблиця 1.2 - Основні нормативні документи, які регулюють облік виконання кошторису, в частині бюджетного законодавства

Назва документа	Характеристика
Бюджетний кодекс України 08.07.2010 № 2456-VI [3]	Цей Кодекс регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання кошторису, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства
Постанова «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» № 228-2002-п від 28.02.2002 р. [19]	Визначає порядок складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ
Бюджетня класифікація, затверджена наказом Мінфіну від 14.01.2011 № 11 [4]	затверджено: Класифікацію доходів бюджету; Функціональну класифікацію видатків та кредитування бюджету; Економічну класифікацію видатків бюджету; Відомчу класифікацію видатків та кредитування державного бюджету; Класифікацію кредитування бюджету; Класифікацію фінансування бюджету за типом кредитора; Класифікацію фінансування бюджету за типом боргового зобов'язання; Класифікацію боргу за типом кредитора; Класифікацію боргу за типом боргового зобов'язання, що додаються [4]
Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету № 333 від 12.03.2012р. [20]	Регулює порядок застосування економічної класифікації видатків бюджету, їх сутність види та умови формування
Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання від 29.06.2017 № 604 [24]	Призначений для відображення операцій з готівкою в касі бюджетної установи в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів коштів (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами коштів спеціального фонду).
Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування від 24.01.2012 № 44 [26]	Цим Порядком визначаються склад та порядок складання бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів.

До основних законодавчих актів, які регулюють облік виконання кошторису, в частині бухгалтерського законодавства, основними документами є:

- Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР, визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [8];

- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме:

- НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності", визначає склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності у

державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів [13];

- НП(С)БОДС 124 «Доходи» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій [14],
- НП(С)БОДС 135 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності [15];
- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, визначає перелік рахунків та субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності бюджетних установ в бухгалтерському обліку [22];
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219, визначає призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності бюджетних установ [18];
- Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [28];
- Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307, визначає порядок формування інформації за статтями фінансової звітності бюджетних установ [23];
- Типові форми меморіальних ордерів, інші облікові реєстри суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 08.09.2017 р. № 755, рекомендує форм меморіальних ордерів та накопичувальних

відомостей, в яких мають обліковуватися доходи та витрати бюджетної установи [25].

Таким чином, в табл. 1.3 узагальнено основні нормативні документи, які регулюють методологічні засади обліку фінансових результатів, в частині бухгалтерського законодавства.

Таблиця 1.3 - Основні нормативні документи, які регулюють облік результатів виконання кошторису, в частині бухгалтерського законодавства

Облікове законодавство щодо обліку доходів, витрат та результатів виконання кошторису	
Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР [8]	Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
НПСБОДС 101 «Подання фінансової звітності» [13]	Стандарт визначає форми та методологічні засади складання фінансової фінансовій звітності бюджетних установ
НПСБОДС 124 «Доходи» [14]	Стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про доходи бюджетних установ.
НПСБОДС 135 «Витрати» [15]	Стандарт визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про витрати бюджетних установ.
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [22]	Визначає перелік рахунків та субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку
Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [18]	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі
Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 [28]	Визначає типові бухгалтерські проведення обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами
Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору від 08.09.2017 № 755 [25]	Ця Інструкція визначає порядок складання форм меморіальних ордерів бюджетних установ

Продовження табл. 1.3

Облікове законодавство щодо обліку доходів, витрат та результатів виконання кошторису	
1	2
Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 № 307 [23]	Порядок визначається порядок розкриття інформації за статтями фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та державними цільовими фондами

У сучасних умовах господарювання бюджетних установ існує потреба в удосконаленні нормативно-правових інструментів, пов'язаних з обліковим відображенням доходів, видатків і витрат, які є ключовими елементами результатів виконання кошторису. Ці питання постійно перебувають у центрі уваги як економістів, практиків, експертів адміністративних органів, так і бухгалтерів.

Як наслідок, нормативно-правова база з цих питань систематично змінюється та доповнюється. Структурно напрями поліпшення нормативно-правової бази з обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ представлена на рис. 1.6.

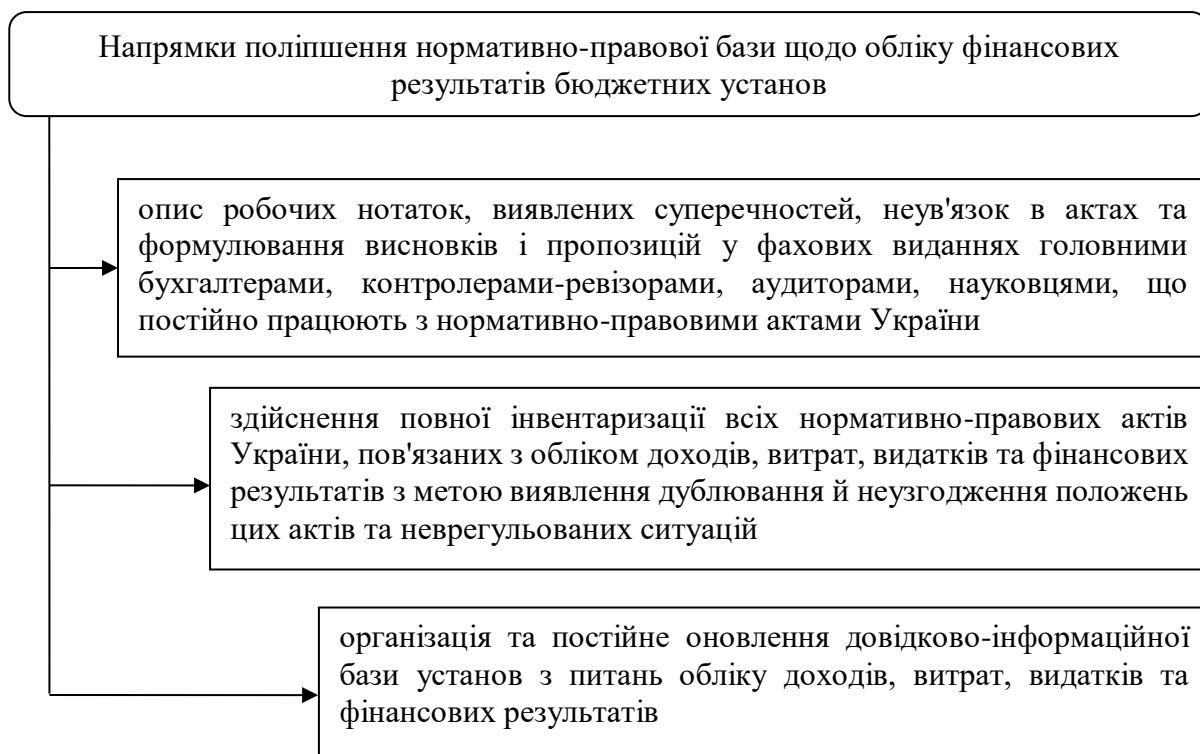


Рисунок 1.6 - Напрямки поліпшення нормативно-правової бази щодо обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ
Джерело: Джерело: згруповано за інформацією [32]

З огляду на вищезазначене, важливо ретельно проаналізувати та оцінити різні закони, що регулюють бухгалтерський облік доходів, витрат, витрат і рахунків, поглибити їх зміст і порядок використання, уникнути суперечностей і непорозумінь.

Добре розроблена нормативно-правова база з обліку результатів виконання кошторису є запорукою ефективної та успішної організації і методики обліку фінансових результатів та їх складових.

1.3. Методологічне забезпечення обліку виконання кошторису

Бюджетні установи за звітний період визначають результати виконання кошторису. Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період календарного року, який починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року, якщо інший період не передбачено законодавством.

Таким чином, наприкінці кожного кварталу та наприкінці звітного року визначаються результати виконання кошторису, що вважаються фінансовими результатами діяльності розпорядника бюджетних коштів. Процедура визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків розпорядника бюджетних коштів логічно поділяється на два етапи: 1) вибір переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які закриваються заключними оборотами після закінчення фінансового року; 2) відображення результатів у фінансовій звітності установи, звірка та аналіз цього показника за іншими формами звітності.

Облік бюджетних асигнувань та доходів від наданих послуг (реалізованої продукції) бюджетних установ ведеться на класі 7 «Доходи» У порядку

застосування Плану рахунків № 1219 [18] (далі – Прядок №1219) зазначено, що рахунки класу 7 призначені для обліку доходів за обмінними операціями (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо).

Кожен рахунок має субрахунки, для обліку доходів бюджетних установ використовуються такі рахунки доходів:

- 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»
- 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
- 72 «Доходи від продажу активів»
- 73 «Фінансові доходи»
- 74 «Інші доходи за обмінними операціями»
- 75 «Доходи за необмінними операціями».

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі рахунки для обліку доходів мають своє призначення, які узагальнено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Види рахунків для обліку доходів, та їх призначення

Вид	Призначення
Рахунок 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»	призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством
Рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.
Рахунок 72 «Доходи від продажу активів»	призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації активів
Рахунок 73 «Фінансові доходи»	призначено для обліку й узагальнення інформації суб'єктами державного сектору про доходи від відсотків, роялті та дивідендів, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримує розпорядник бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право
Рахунок 74 «Інші доходи за обмінними операціями»	призначено для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу

Продовження табл. 1.4

Вид	Призначення
Рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями»	призначено для обліку й узагальнення інформації про доходи від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших розпорядників бюджетних коштів для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), тощо

Джерело: згруповано за інформацією [18]

В кінці звітної періоду доходи закриваються на фінансові результати за кожним субрахунком, а саме: 7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями».

Для обліку витрат призначено рахунку класу 8 «Витрати», для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Для обліку витрат використовуються такі рахунки:

- 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»;
- 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»;
- 82 «Витрати з продажу активів»;
- 83 «Фінансові витрати»;
- 84 «Інші витрати за обмінними операціями»;
- 85 «Витрати за необмінними операціями».

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі рахунки для обліку витрат мають своє призначення, які узагальнено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Види рахунків для обліку витрат, та їх призначення

Вид	Призначення
Рахунок 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.
Рахунок 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.
Рахунок 82 «Витрати з продажу активів»	призначено для обліку й узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрат, пов'язаних із реалізацією майна.
Рахунок 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.
Рахунок 84 «Інші витрати за обмінними операціями»	призначено для обліку й узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80–83.
Рахунок 85 «Витрати за необмінними операціями»	призначено для обліку й узагальнення інформації про трансфери (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

Джерело: згруповано за інформацією [18]

Закриттю підлягають всі субрахунки для обліку витрат, а саме: 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8012 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8014, 8114 «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 8211 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Для обліку результатів виконання кошторисів передбачено *рахунок 55 «Фінансовий результат»*, який призначено для обліку й узагальнення інформації

щодо результатів виконання кошторису (кошторису) суб'єктами державного сектору [18].

Характеристику рахунку 55 «Фінансовий результат» відповідно до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі ілюструє рис.1.7.

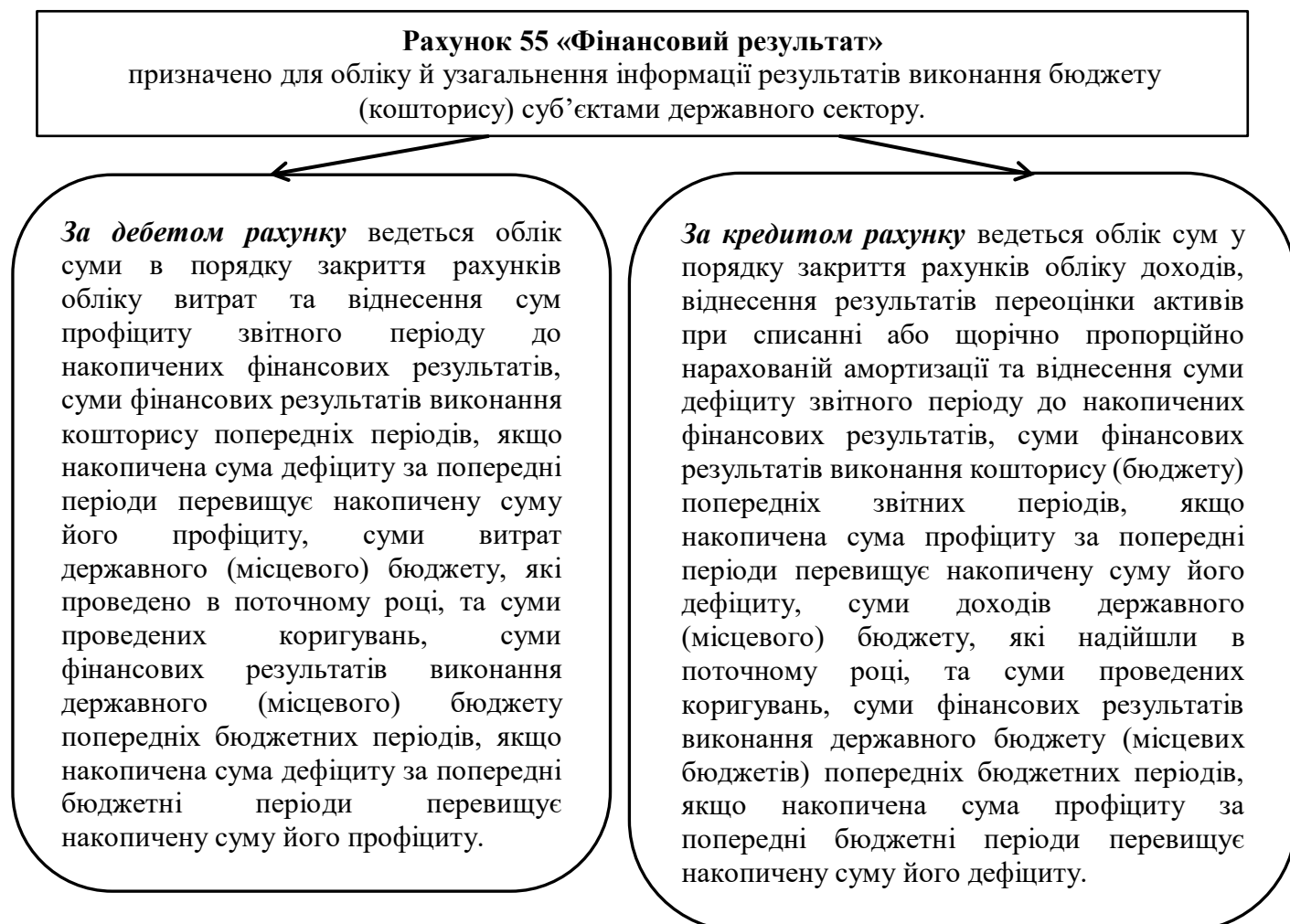


Рисунок 1.7 - Характеристика рахунку 55 «Фінансовий результат»

Джерело: згруповано за інформацією [18]

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» .

Підсумовуючи робимо висновки, що облік результатів виконання кошторису передбачає розкриття методологічних засад обліку доходів, витрат як ключових складників фінансового результату. Облік доходів ведеться на класі 7

«Доходи», облік витрат ведеться на класі 8 «Витрати» та облік фінансових результатів ведеться на класі 5 «Капітал та фінансовий результат» рахунку 55 «Фінансовий результат».

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ КНЕУ ІМ.В.ГЕТЬМАНА

2.1. Організація обліку виконання кошторису

Бюджетне планування дохідної та видаткової частин бюджету безпосередньо пов'язане з фінансовою звітністю. Оскільки розрахунки доходів і витрат ґрунтуються на фінансовій звітності, планування дохідної та видаткової частин бюджету є спільною та інтенсивною роботою планового та фінансового відділів і бухгалтера. На основі фінансової звітності бухгалтер подає у письмовій формі до фінансового відділу дані про наявні кошти та доходи за статтями видатків за попередній рік. На основі цих даних фінансовий відділ розраховує суми доходів і видатків, виходячи з конкретно визначених сум за попередній рік [27].

Розрахунки базуються на таких показниках

- а) очікувані надходження зборів (обов'язкових платежів) до спеціальних фондів бюджету;
- б) обсяги надання різних платних послуг, наприклад.

При складанні дохідної частини кошторису зазначається запланований обсяг надходжень із загального фонду та обсяг надходжень зі спеціального фонду, що виділяються бюджетній установі на покриття відповідних витрат. Дохідна частина загального фонду формується відносно планових бюджетних асигнувань, виділених на утримання відповідної установи.

План доходів спеціального фонду базується на оцінці надходжень, які планується отримати в наступному році. До таких надходжень належать кошти, отримані бюджетною установою від надання певних послуг та виконання покладених на неї завдань з урахуванням специфічних умов діяльності бюджетної установи (в даному випадку - закладу вищої освіти). Дохідна частина спеціального фонду розраховується за кожним джерелом надходжень, запланованим на наступний рік.

При розрахунку обсягу надходжень спеціального фонду КНЕУ імені Вадима Гетьмана (далі - КНЕУ ім. Вадима Гетьмана) враховуються такі показники, які узагальнено на рис.2.1

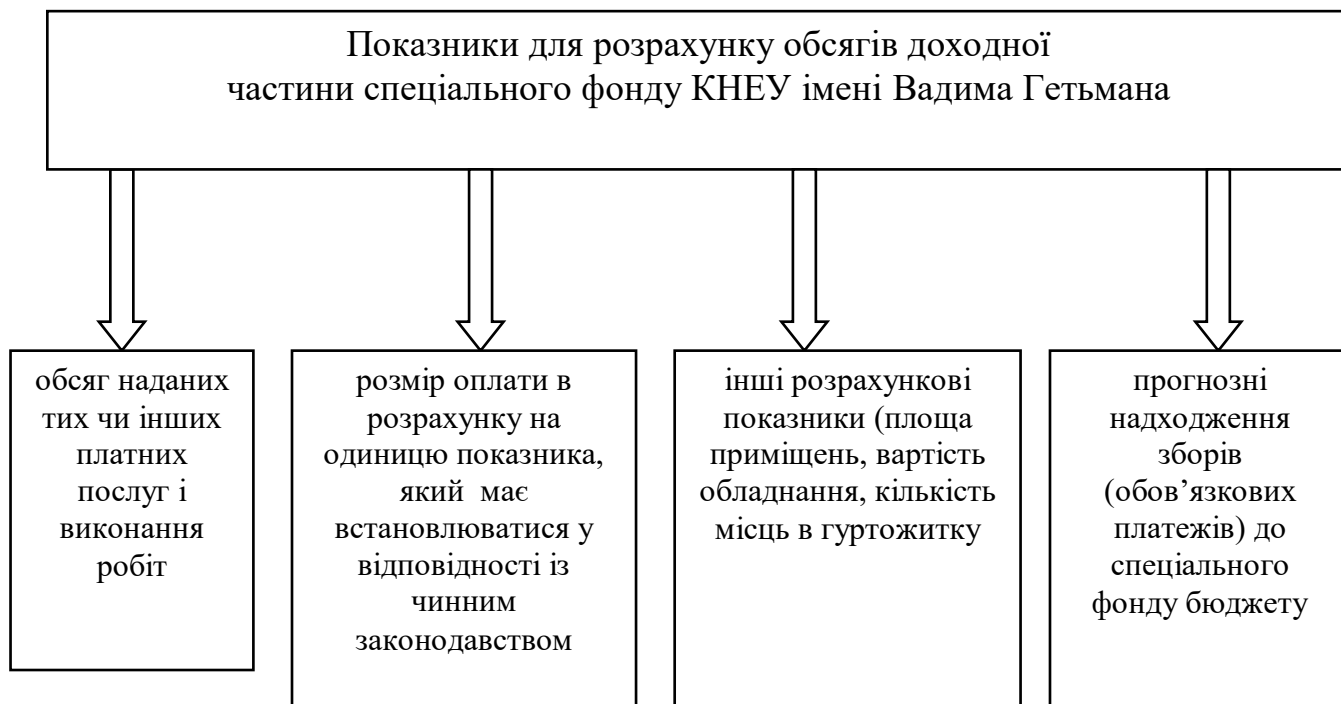


Рисунок 2.1 - Основні показники для розрахунку обсягів доходної частини спеціального фонду КНЕУ імені Вадима Гетьмана

Джерело: згруповано за інформацією [33]

На основі цих показників формується сума доходів на наступний рік за кожним джерелом надходжень. Загальна сума запланованих надходжень зі спеціального фонду зазначена у зведених показниках спеціального фонду, що додаються до цінової пропозиції.

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана як заклад вищої освіти може відповідно до свого статуту залучати додаткові фінансові ресурси шляхом надання платних додаткових послуг у сфері освіти. Платні додаткові освітні послуги надаються за рахунок коштів спонсорів, юридичних, фізичних осіб та студентів. Види платних послуг, що надаються вищими навчальними закладами, визначені Постановою Кабінету Міністрів

України № 796 від 27 серпня 2010 року "Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності" [21].

В Університеті сфера платних послуг передбачає такі напрями, що включають:

- платне навчання (кількість студентів, вартість навчання);
- підготовчі курси (кількість абітурієнтів, вартість навчання);
- інше платне навчання;
- проживання в гуртожитках;
- оренда приміщень (кількість метрів, вартість за метр);
- видавничі центри (кількість примірників, вартість одного примірника);
- платні послуги у спортивних закладах
- інші платні послуги (транспортні послуги, господарські послуги для проведення індивідуальних зустрічей) [46].

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана самостійно розпоряджається доходами та іншими надходженнями, отриманими від надання дозволених законом платних послуг. Такі розпорядження надають їм право відкривати поточні та депозитні рахунки в банках, зберігати кошти на банківських депозитних рахунках, придбавати майно та користуватися ним згідно з відповідними договорами.

Розмір плати за весь строк навчання або за надання додаткових освітніх послуг встановлюється вищим навчальним закладом у гривнях, грошовій одиниці України, з урахуванням офіційно визначеного рівня інфляції за попередній рік. Розмір плати за весь строк навчання або за надання додаткових освітніх послуг встановлюється у договорі між вищим навчальним закладом та особою, яка навчається, або юридичною особою, яка вносить плату за навчання або за надання додаткових освітніх послуг, і не може змінюватися протягом строку навчання. Типовий договір затверджується центральним органом виконавчої влади зі спеціальною компетенцією у сфері освіти і науки.

Річна плата за навчання визначається шляхом ділення загального обсягу витрат університету на середньорічну кількість зарахованих студентів. Таким чином, вартість підготовки лікаря-спеціаліста розраховується шляхом множення отриманої суми на кількість років навчання в університеті. Очевидно, що такі оцінки є досить близькими до реальних і можуть бути використані для приблизних довгострокових розрахунків. Більш точний розрахунок загальних витрат повинен враховувати низку змін, таких як зміни у зарахуванні на перший курс, збільшення тривалості навчання та відрахування студентів.

Загальними завданнями фінансового обліку є організація доходів і витрат як його складових:

- налагодження механізму своєчасного та достовірного відображення інформації про доходи та видатки;
- забезпечення безперервності інформаційного потоку між бухгалтерією та управлінською структурою установи в особі керівника щодо оперативних даних про доходи та видатки;
- встановлення практичної номенклатури статей доходів і витрат;
- забезпечення наявності достовірної інформації про результати виконання кошторису, які є складовою частиною рахунків доходів і видатків.

Організація рахунків доходів включає документальне оформлення організації рахунків доходів за загальним та спеціальним фондами.

Організація рахунків доходів загальних рахунків охоплює підготовчий етап обліку доходів, його планування та сфери, що впливають на сам обліковий процес. Зокрема, вона включає в себе:

- організацію плану доходів за загальним рахунком бюджетного органу;
- організація роботи з асигнувань та затвердження доходів;
- організацію бухгалтерської термінології;
- організація носіїв облікової інформації та їх руху.

Слід зазначити, що планування доходів і, відповідно, видатків (витрат) на майбутню діяльність установи здійснюється планово-економічною службою (у

разі її відокремлення в загальній структурі установи) або фінансово-економічною службою за участю головного бухгалтера та головного економіста.

Бюджетні асигнування отримуються розпорядником бюджетних коштів відповідно до затвердженого бюджетного розпису.

Відповідно до розпорядження про бюджетні асигнування сума невикористаних асигнувань зараховується на рахунок, відкритий в головному розпоряднику бюджетних коштів для обліку невикористаних асигнувань за узагальненими показниками спеціального фонду державного бюджету. Виписка про невикористані асигнування надається головному розпоряднику коштів на наступний робочий день після зарахування асигнувань. Останній подає інформацію про невикористані асигнування Національній фінансовій комісії, яка після перевірки групує асигнування за регіонами та передає їх головним розпорядникам.

У Київському державному економічному університеті імені Вадима Гетьмана облік надходжень із загального та спеціального фонду ведеться за допомогою меморіальних ордерів:

- меморіальний ордер № 2 " Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)";

- меморіальний ордер № 3 " Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;

- меморіальний ордер № 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору» [25].

Для аналітичних розрахунків за доходами загального та спеціального фондів призначені такі картки:

- аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань;
- аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);
- аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів) [26].

Організація розподілу видатків в КНЕУ імені Вадима Гетьмана передбачено такий процес:

- розподіл та перерахування коштів від Міністерства освіти і науки України до КНЕУ;
- отримання бюджетних асигнувань КНЕУ;
- використання асигнувань, які були отримані в поточному році із загального фонду бюджету.

Для обліку коштів загального фонду на початку кожного нового бюджетного року в Казначействі відкривається реєстраційний рахунок.

Формування дохідної частини спеціального фонду, яка є результатом виконання кошторису, відбувається в залежності від виду та джерела надходжень. Вид та джерело цих надходжень визначається класифікацією доходів установ за відповідними галузевими ознаками згідно із затвердженим галузевим переліком.

Основними напрямками для обліку доходів спеціального фонду є наступні:

- розробка схем класифікації власних надходжень бюджетних установ;
- планування доходів спеціального фонду;
- організація обліку доходів;
- організація облікових номенклатур;
- організація носіїв облікової інформації.

Доходи спеціального фонду КНЕУ імені Вадима Гетьмана є такими:

- плата за освітні послуги, що надаються ЗВО. Цю групу формують надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами відповідно до законодавчих та нормативних актів. Ці надходження є постійними і потребують планування в кошторисі;

- інші джерела власних надходжень. До цієї групи належать кошти, передані бюджетними установами для здійснення додаткової діяльності, а також благодійні внески, гранти та дарунки. Такі кошти не мають постійного характеру.

Організація облікових номенклатур у сфері обліку доходів спеціального фонду здійснюється традиційним чином. При цьому перелік назв рахунків за видами власних надходжень включає:

- нарахована плата за навчання;
- нарахована плата за оренду приміщень;
- нарахована плата за гуртожиток до отримання;
- завершені витрати на дослідження та розробки;
- оприбутковано матеріальні цінності;
- інші.

Організація носіїв облікової інформації починається з визначення їх обсягу. Основними обліковими документами є договори про надання медичних послуг, договори про підготовку фахівців, договори на виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, акти приймання-передачі виконаних науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, договори оренди та акти отримання гуманітарної допомоги у вигляді майна.

Організацію облікових номенклатур за обліком доходів загального та спеціального фондів КНЕУ імені Вадима Гетьмана ілюструє табл. 2.1.

Таблиця 2.1 - Організація облікових номенклатур обліком доходів загального та спеціального фондів КНЕУ імені

Вадима Гетьмана

2		3				
№ з/п	Облікова номенклатура	Первинний облік				
		Складові характеристики		Причини виникнення факту	Документи, в яких фіксуються факти господарської діяльності	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
якісні	кількісні					
1	Надійшли доходи із загального або спеціального фондів бюджету	Від кого Кому Дата Номер рахунка За який період	Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань установи	Платіжне доручення; виписки з рахунків	Облік доходів загального або спеціального фондів; облік грошових коштів на рахунках установи
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Від кого Номер Дата Номер рахунка За який період	Сума	Затвердження кошторису та плану асигнувань РК нижчого рівня	Платіжне доручення; виписки з рахунків	Те саме
3	Визнані отримані за поточний рік доходи загального або спеціального фондів КНЕУ	Період Кому Номер субрахунка Дата	Сума	Щорічне виведення результату виконання кошторису	—	Облік результатів виконання кошторису
	Облікова номенклатура	Поточний облік				
		Облікові реєстри, в яких фіксуються дані первинного обліку	Спеціальні реквізити облікових реєстрів			
1	Надійшли асигнування із загального фонду бюджету	Картка аналітичного обліку отриманих асигнувань	КПК КЕКВ затверджено на рік	кошторисом	зміни до кошторису; дата виписки; назва та номер рахунка	

Продовження табл. 2.1

2		3		
		Меморіальний ордер № 2	дата виписки з рахунка дебет субрахунка кредит субрахунка	залишок на початок місяця; залишок на кінець місяця; сума оборотів
1	Надійшли асигнування зі спеціального фонду бюджету	Картки аналітичного обліку отриманих доходів від реалізації, фінансових доходів тощо	КПК КЕКВ затверджено кошторисом на рік	зміни до кошторису; дата виписки; назва та номер рахунка
		Меморіальний ордер № 3	дата виписки з рахунка дебет субрахунка кредит субрахунка	залишок на початок місяця; залишок на кінець місяця; сума оборотів
2	Переводяться асигнування розпорядникам коштів нижчого рівня	Книга аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам	номер рахунка КЕКВ затверджено кошторисом на ___ рік зміни, внесені в кошторис	дата виписки органу Державної казначейської служби; назва та номер документа; перераховано асигнувань разом
№ з/п	Облікова номенклатура	Підсумковий облік		
		Форми звітності, які містять інформацію щодо факту господарської діяльності	Користувачі інформації	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
3	Списано отримані доходи на фінансові результати КНЕУ	Ф. 1-дс Баланс Ф.2-дс Звіт про фінансові результати	Користувачі інформації	Контроль за виконанням кошторису установи

Джерело: згруповано за інформацією [27]

Відповідно до принципів бухгалтерського обліку видатки КНЕУ імені Вадима Гетьмана поділяються на касові видатки - суми, отримані установою з поточного або реєстраційного рахунку для здійснення операцій та видатків, та фактичні видатки - фактичні документально підтверджені витрати установи на виконання кошторису.

Виплати готівки здійснюються з єдиного казначейського рахунку на підставі платіжного доручення, поданого кожною установою до районного управління Державного казначейства. До платіжного доручення додаються документи, що підтверджують цільове використання коштів.

Облік касових видатків ведеться в меморіальних ордерах, а саме:

- Меморіальний ордер № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями»;
- Меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;
- Меморіальний ордер № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [25].

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним зареєстрованим рахунком відповідно до коду функціональної або економічної класифікації. Реєстром аналітичних рахунків з обліку касових видатків в установі є картка аналітичного рахунку з обліку касових видатків. Такі картки відкриваються щомісяця і щоденно заповнюються бухгалтером на підставі виписок з рахунків Державного казначейства України. Протягом місяця на реєстраційний рахунок установи зараховуються готівкові кошти для покриття касових видатків. Ці суми фіксуються на зворотному боці картки. Щомісяця бухгалтер підраховує фактичні результати з поточного місяця та з початку року з урахуванням покритих сум.

Схематично процес обліку касових видатків ілюструє рис. 2.2.

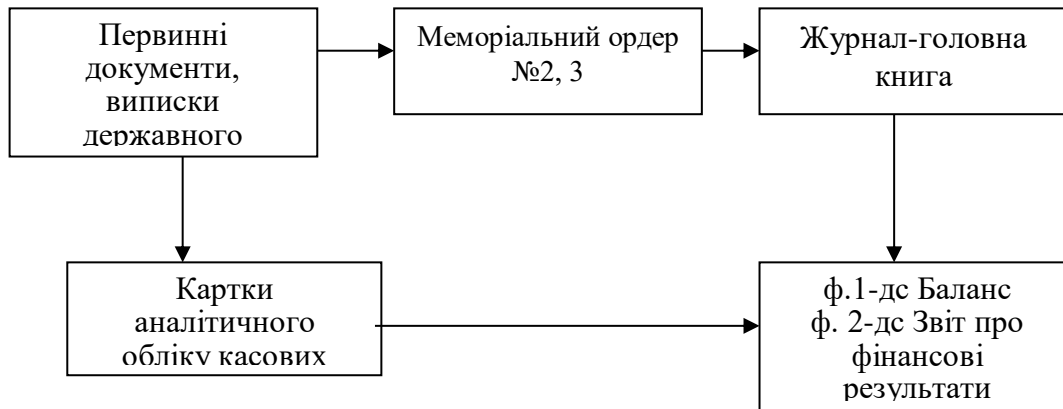


Рисунок - 2.2. Обліковий процес касових видатків в регістрах бухгалтерського обліку

Джерело: згруповано за інформацією [27]

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

Основними документами для фактичних витрат є: рахунки-фактури, які є документами на отримання основних засобів; видаткові накладні, які є документами на витрачання запасів; розрахунково-платіжні відомості, які є основним документом для нарахування заробітної плати; звіти про використання коштів; акти приймання-передачі виконаних робіт.

Облік фактичних витрат регулюється накопичувальними відомостями, такими як:

- Меморіальний ордер № 5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;
- Меморіальний ордер № 6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»;
- Меморіальний ордер № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;
- Меморіальний ордер № 13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів» [25].

Для аналітичного обліку фактичних витрат використовується спеціальна картка аналітичного обліку фактичних витрат. Ця картка ведеться щомісяця відповідно до коду економічної класифікації видатків.

Картки заповнюються щомісяця за кодами економічної класифікації видатків. Картки складаються окремо за кожним кодом програмної класифікації видатків, за загальним і спеціальним фондами та за кожним видом спеціального фонду.

Звіт про фактичні видатки установи складається на підставі доповідної записки-розпорядження. Сума фактичних відшкодованих витрат фіксується на зворотному боці картки. Щомісяця підбиваються підсумки накопичувальних розрахунків за номерами 5, 6, 8 і 13 і розрахункові дані заносяться до Головної книги. Схема обліку фактичних витрат показана на рис. 2.3.

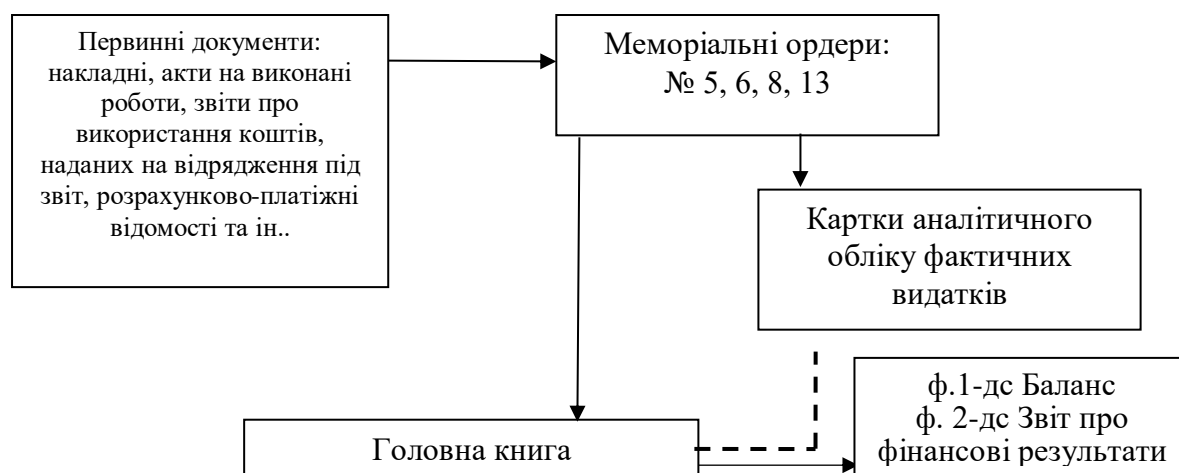


Рисунок 2.3 - Схема облікового процесу фактичних видатків в регістрах бухгалтерського обліку

Джерело: згруповано за інформацією [27]

КНЕУ імені Вадима Гетьмана складає фінансову і бюджетну звітність.

Фінансова звітність в частині відображення фінансових результатів включає:

- Баланс (форма № 1-дс), де відображається дані про фінансові результати поточного звітного періоду і минулими звітними періодами (код рядка 1420);

- Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) показує накопичувальний підсумок доходів і витрат, та результат виконання кошторису за поточний звітний період.

Бюджетна звітність, зокрема, Звіті про надходження та використання коштів загального фонду, показує суму видатків загального фонду. Такі видатки відображаються у сумах, поділяються на касові та фактичні видатки та обліковуються за кодами економічної класифікації видатків.

Дані Звіту про надходження та використання коштів отриманих як плата за послуги, показують суму видатків за коштами, отриманими за послуги, що надаються за спеціальним фондом. Видатки відображаються за економічною класифікацією і поділяються на фактичні видатки та касові видатки.

Звіт про надходження та використання інших коштів спеціального фонду призначений для відображення суми видатків за спеціальними коштами, які були здійснені за рахунок інших спеціальних коштів. Видатки відображаються у сумах відповідно до кодів економічної класифікації видатків і поділяються на фактичні видатки та касові видатки.

Таким чином, доходи, видатки та рахунки є взаємозалежними об'єктами бухгалтерського обліку.

2.2. Методика обліку доходів та витрат від обмінних та необмінних операцій

Доходи бюджетної установи є одним із основних елементів визначення результатів виконання кошторису. Порядок відображення в обліку доходів від обмінних та необмінних операцій регулюється Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 № 1219 [28].

Доходи від обмінних операцій ведуться на таких субрахунках, які окреслено нижче.

Залежно від способу отримання доходи відображаються в обліку на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування». На цьому субрахунку обліковуються

доходи, отримані бюджетними установами як вартість бюджетних асигнувань для здійснення суб'єктами державного сектору повноважень, передбачених законодавством (крім капітальних асигнувань, що обліковуються у складі цільового фінансування).

Бюджетні асигнування отримуються за касовим методом і одразу перераховуються на реєстраційний рахунок та обліковуються на субрахунку 2313 "Реєстраційний рахунок".

Облік доходів спеціального фонду включає облік доходів від надання власних послуг, доходів від реалізації активів, фінансових доходів та інших доходів від обмінних та необмінних операцій.

Доходи від надання послуг обліковуються на субрахунку 7111 "Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)" для обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг).

Дохід від реалізації активів обліковується на субрахунку 7211 "Дохід від реалізації активів". За кредитом субрахунку відображається надходження виручки, за дебетом - її списання в порядку закриття.

Фінансові доходи обліковуються на субрахунку 7311 "Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів". На цьому субрахунку ведеться облік відсотків, роялті, дивідендів та доходів від коштів, отриманих розпорядником бюджетних коштів від тимчасового розміщення вільних бюджетних коштів на депозитах, отриманих за надання платних послуг, якщо розпорядник має на це право відповідно до законодавства.

За цими субрахунками ведеться облік доходів від фінансових інвестицій, які оцінюються за амортизованою собівартістю (включаючи дисконтовану амортизацію), та відсотків за фінансовими інвестиціями.

Інші доходи від операцій з іноземною валютою обліковуються за субрахунком 7411 "Інші доходи від операцій з іноземною валютою" і відображають доходи від надання в оренду майна, гуртожитків, дооцінки, курсових різниць та переоцінки активів.

Ці доходи обліковуються за методом нарахування та відображаються на субрахунку "Дебіторська заборгованість". Наприкінці звітнього періоду доходи відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Процедури обліку доходів від обмінних грошових одиниць у Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 - Відображення операцій щодо обліку доходів від обмінних КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011
2.	Нараховано доходи від наданих освітніх послуг	2111	7111
3	Нараховано доходи від продажу активів	2117	7211
4	Нараховано фінансові доходи	2117	7311
5	Нараховано доходи від оренди майна	2117	7411
6	Закрито доходи на фінансові результати виконання кошторису	7011,7111, 7211,7311, 7411	5511

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Основними первинними документами в обліку отриманих доходів є договори, угоди, акти перевірки виконаних робіт (послуг), акти перевірки матеріалів, акти оцінки матеріальних цінностей, рахунки-фактури, накладні, виписки зі спеціальних реєстраційних рахунків органів Державного казначейства та прибуткові касові ордери.

Доходи від необмінних операцій обліковуються на субрахунку 7511 "Доходи від необмінних операцій", на якому ведеться облік доходів, отриманих від безоплатно отриманих активів, робіт, послуг, спонсорської допомоги, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі в натуральній формі).

За кредитом субрахунку відображається сума такого доходу, за дебетом - його списання.

Такі доходи можуть визнаватися за касовим методом або за методом нарахування.

Порядок відображення операцій з обліку доходів від необмінних операцій КНЕУ імені Вадима Гетьмана узагальнено в наступній таблиці (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 - Відображення операцій щодо обліку доходів від необмінних КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Отримано благодійний внесок на реєстраційний рахунок	2313	7511
2	Заклучено договір на отримання фінансової допомоги	2117	7511
3	Закрито рахунок доходів на фінансовий результат	7511	5511

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Основними документами для отримання доходів від необмінних операцій є рахунки-фактури, акти приймання-передачі матеріалів, товарно-матеріальних цінностей, виписки зі спеціального реєстраційного рахунку Державної казначейської служби та прибуткові касові ордери. Якщо благодійна допомога отримана у вигляді негрошових активів, установа повинна повідомити про це Державну казначейську службу до останнього робочого дня місяця отримання у формі Довідки про надходження негрошових активів.

Аналітичний облік за субрахунком 7511 ведеться окремо за кожним кодом бюджетної класифікації доходів.

Узагальнена інформація про суму отриманих установою незароблених доходів відображається у фінансовій звітності, зокрема у формі 2-дс "Фінансовий звіт".

Витрати КНЕУ імені Вадима Гетьмана є другим показником результату виконання кошторису. Основними витратами за обмінними операціями є витрати на виконання бюджетних програм та витрати на виготовлення продукції

(надання послуг, виконання робіт), їх облік ведеться на таких субрахунках, які узагальнено нижче:

8011 (8111) «Витрати на оплату праці», здійснюється облік витрат на оплату праці, пов'язаних із організацією та наданням бюджетних асигнувань, платних послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт;

8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», здійснюється облік витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі отримання бюджетних асигнувань, надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

8013 (8113) «Матеріальні витрати», здійснюється облік матеріальних витрат, які виникають в процесі отримання бюджетних асигнувань, надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств;

8014 (8114) «Амортизація», здійснюється облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання бюджетних асигнувань, надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

8115 «Інші витрати», ведеться облік інших витрат.

Облік витрат на оплату праці ведеться у кореспонденції із субрахунком 6511 «Розрахунки із заробітної плати», зокрема здійснюється облік розрахунків з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

Облік витрат на нарахування суми ЄСВ на оплату праці ведеться у кореспонденції із субрахунком 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування», зокрема здійснюється облік розрахунків із єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування тощо.

Порядок відображення в обліку витрат на оплату праці за кошти отримані при наданні бюджетних асигнувань, надання платних послуг узагальнено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 - Відображення в обліку витрат на оплату праці КНЕУ імені Вадима Гетьмана та нарахування на неї ЄСВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нарахована заробітна плата	8011 (8111)	6511
2.	Нараховано лікарняні за перші 5 днів	8011 (8111)	6511
2.	Нараховано ЄСВ	8012 (8112)	6313
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8011 (8111)

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Облік матеріальних витрат здійснюється у розрізі джерел фінансування (за загальним та спеціальним фондами) і ведеться з використанням карток аналітичного обліку касових та фактичних видатків.

Порядок відображення в обліку матеріальних витрат загального та спеціального фондів КНЕУ імені Вадима Гетьмана узагальнено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 - Відображення в обліку матеріальних витрат загального та спеціального фондів КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нараховано витрати з електроенергії за кошти загального (спеціального) фондів	8013 (8113)	6415
2.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети	8013 (8113)	1812
3.	Закрито суму матеріальних витрат на результати виконання кошторису	5511	8013 (8113)

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Наступним елементом витрат є витрати на нарахування амортизації, облік яких здійснюється на субрахунках витрат по загальному (спеціальному) фонду,

саме 8014 (8114) «Амортизація», на якому ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом державного сектору в процесі звичайної діяльності, в межах витрат на виконання програм та надання послуг не пов'язаних із основною діяльністю.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів, амортизація вартості яких здійснюється за методом 50/50) та нематеріальних активів бюджетні установи нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування суми амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт необоротного активу став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію.

Порядок відображення в обліку витрат загального та спеціального фондів понесених на амортизацію необоротних активів КНЕУ імені Вадима Гетьмана узагальнено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 - Відображення в обліку витрат загального та спеціального фондів понесених на амортизацію необоротних активів КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нарахована амортизація основних засобів загальний (спеціальний) фонд	8014 (8114)	1411
2.	Нарахована амортизація на інші необоротні матеріальні активи у місяці списання з балансу	8014 (8114)	1412
3.	Нарахована амортизація нематеріальних активів	8014 (8114)	1413
4.	Закрито рахунок витрат на результати виконання кошторису	5511	8014 (8114)

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Також до витрат за обмінними операціями належать витрати з продажу, фінансові витрати та інші витрати за обмінними операціями, які відображаються на субрахунках:

8211 «Собівартість проданих активів», здійснюється облік виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;

8311 «Фінансові витрати», здійснюється облік витрат на сплату відсотків за користування кредитами та інших витрат, пов'язаних із запозиченням, згідно із законодавством;

8411 «Інші витрати за обмінними операціями», здійснюється облік витрат за активами й зобов'язаннями суб'єкта державного сектору від зміни курсу гривні до іноземної валюти, витрат від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрат на відрядження тощо.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом функціональної, відомчої та економічної класифікації видатків.

Облік витрат за необмінними операціями ведеться на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями», де установа веде облік витрат, які пов'язані із виплатою всіх видів соціальної допомоги, академічних стипендій, безоплатно переданих активів, інших витрат.

Аналітичний облік витрат за необмінними операціями ведеться на картках аналітичного обліку касових та фактичних видатків.

Порядок відображення в обліку витрат за необмінними операціями КНЕУ імені Вадима Гетьмана узагальнено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 - Відображення в обліку нарахування витрат за необмінними операціями КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1.	Нараховано академічну стипендію студенту, аспіранту, докторанту	8511	6512

Продовження табл. 2.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
2.	Нараховано соціальну стипендію студенту, аспіранту, докторанту	8511	6512
3.	Закрито рахунок витрат	5511	8511

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Зокрема, основним документом, що відображає понесення витрат, пов'язаних з необмінними операціями, є відомість на виплату стипендій студентам.

Таким чином, в Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана ведеться облік доходів і витрат, пов'язаних з обмінними та необмінними операціями. Доходи від обмінних операцій включають бюджетні асигнування, доходи від надання освітніх послуг, доходи від реалізації активів, фінансові доходи та доходи від інших обмінних операцій. Витрати на обмінні операції включають витрати на виконання бюджетних програм та витрати на надання послуг за основними елементами витрат, а саме: витрати на персонал, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші витрати. Витрати на реалізацію активів, фінансові витрати та інші витрати, пов'язані з обмінними операціями, також включаються до витрат на обмінні операції.

2.3. Облік результатів виконання кошторисів та шляхи їх удосконалення

Результати виконання кошторису бюджетних установ включають результати у звітному періоді та результати виконання минулого звітного періоду. Облік результатів виконання кошторису ведеться на таких субрахунках

5511 "Фінансові результати виконання кошторису за звітний період": ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису бюджетною установою (державним цільовим фондом) за звітний період;

5512 " Накопичені фінансові результати виконання кошторису ": для обліку результатів виконання кошторису бюджетної установи (за попередні звітні періоди).

Визначення поточного результату виконання кошторису передбачає закриття рахунків доходів і витрат, пов'язаних з поточною діяльністю установи на кінець звітного періоду. Визначення сукупного результату виконання кошторису в КНЕУ включає амортизацію сум, за якими минув строк позовної давності, закриття кредиторської та дебіторської заборгованості, а також віднесення дефіциту (надлишку) на результати виконання кошторису.

Відповідно до Типової кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів: Наказ Міністерства фінансів України № 1219 від 29 грудня 2015 року, кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів і витрат та результатів виконання кошторису КНЕУ ілюструє табл. 2.7.

Таблиця 2.7 - Облік закриття рахунків доходів та витрат на результати виконання кошторису КНЕУ імені Вадима Гетьмана

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 (8111), «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113)

Продовження табл. 2.7

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
		«Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»

Джерело: згруповано за інформацією [28]

Також важливе значення має процедура списання дебіторської та кредиторської заборгованостей, строк позовної давності, щодо яких вже минув. У Типовій кореспонденції наведено порядок обліку списання сум дебіторської та кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності. Запису стосуються дебету рахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» та кредиту рахунків 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Залишки за субрахунками 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» фіксуються у балансі (форма 1-дс) та у звіті про фінансові результати (форма 2-дс).

Облік списання та закриття рахунків дебіторської та кредиторської заборгованостей, після закінчення строку позовної давності на накопичені результати виконання кошторису наведено в табл.2.8.

Таблиця 2.8 - Облік списання кредиторської та дебіторської заборгованостей, після закінчення строку позовної давності на накопичені результати виконання кошторису КНЕУ імені Вадима Гетьмана

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Джерело: побудовано за інформацією [28]

Поточний результат виконання кошторису визначається в кінці звітнього періоду, але можна здійснювати коригування в поточному періоді на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, включених до первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Результати виконання кошторису можуть потребувати коригування у поточному періоді.

Останнім етапом визначення результату виконання кошторису є розрахунок дефіциту або профіциту як різниці між залишками на рахунках обліку доходів і видатків за звітний період. При цьому слід врахувати результати виконання кошторису попередніх звітних періодів і віднести цю суму до накопичувального результату виконання кошторису.

Відповідно до Типової кореспонденції № 1219 від 29 грудня 2015 року, бухгалтерське відображення віднесення суми дефіциту (профіциту) на сукупний

фінансовий результат відображається бухгалтерськими проведеннями, наведеними в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 - Бухгалтерські проведення з віднесення суми дефіциту (профіциту) на накопичені результати виконання кошторису КНЕУ ім. Вадима Гетьмана

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених результати виконання кошторису	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених результатів виконання кошторису	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Джерело: побудовано за інформацією [28]

Бухгалтерські проведення щодо виведення фінансового результату слід відображати в Меморіальному ордері №17 та у книзі «Журнал-Головна», після чого виводяться нові залишки за субрахунками станом на кінець звітного періоду які відображаються у фінансовій звітності.

Інформація відносно результатів виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів наводиться у фінансовій звітності бюджетних установ, а саме у ф. №1-дс «Баланс» (додаток А) та ф. №2-дс «Звіт про фінансові результати» (додаток Б), відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та Порядку № 307.

Субрахунки бухгалтерського обліку, на яких відображаються фінансові результати розпорядників бюджетних коштів є активно-пасивними, відтак сальдо субрахунків 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису (кошторису)» може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Інформація про результати виконання кошторису відображається у фінансовій звітності, а саме у формі 1-дс "Баланс", у рядку 1420 "Фінансові

результати" розділу I "Капітал і фінансові результати" пасиву форми 1-дс "Баланс". Відповідно до № 307 від 28.02.17 р. [22] Порядок про порядок заповнення фінансової звітності в державному секторі", у розділі "Фінансові результати" відображаються результати виконання кошторису (бюджету) розпорядником бюджетних коштів. Сума рахунків відображається у фінансовій звітності в повних гривнях (без копійок). Фінансові результати у формі 1-дс "Баланс" відображають фінансовий результат поточного звітного періоду, так і минулих звітних періодів. У третій колонці відображається фінансовий результат на початок звітного періоду, тобто попереднього звітного періоду, а в четвертій колонці - сума фінансового результату, визначена на кінець звітного періоду.

Якщо у звітному періоді фінансового результату не було, тобто доходи дорівнюють витратам, то при складанні квартального звіту до графі 4 статті 1420 "Фінансові результати" переносяться ті самі показники, що й у графі 3 (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 - Відображення результатів виконання кошторису за звітний період у ф. №1-дс «Баланс» КНЕУ імені Вадима Гетьмана

№	Код статті	Назва статті		Примітка
1	2	3	4	5
1	1420	«Фінансовий результат»	Сальдо субрахунку 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» Сальдо субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	Відображається поточний та накопичений фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів

Джерело: побудовано за інформацією [22]

Сума у графі 4 статті 1420 «Фінансовий результат» ф. №1-дс «Баланс» має відповідати значенню графі 3 статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» ф. №2-дс «Звіт про фінансові результати».

Показник статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» розраховується як різниця між доходами і витратами (рядки 2200 «Всього доходів» та 2380 «Всього витрат» відповідно.

У фінансовій звітності (в Балансі та Звіті про фінансові результати) узагальнюється інформація за загальним та спеціальним фондом, що спричиняє незручності для зовнішніх користувачів. У зв'язку з цим потрібно деталізувати звітну інформацію що виконання кошторису та показувати її окремо за загальним та спеціальним фондом.

Отже, облік результатів виконання кошторису, передбачає певні коригування з операціями за доходами і витратами. Облік таких операцій відображається на субрахунках 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», якщо такий результат отримано у минулому звітному періоді.

Найбільш проблемними питаннями в обліку фінансових результатів є відображення результатів за видами фондів, зокрема загального та спеціального фондів. У зв'язку з цим, актуальним є удосконалення методологічних засад обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ в частині його аналітичного обліку.

У зв'язку з цим виникає потреба у відкритті аналітичних рахунків до субрахунків фінансових результатів. Структура аналітичного рахунку має включати аналітичні парламенти за видами елементів, причиною яких є виникнення результатів виконання кошторису, яку наведено в табл.2.11.

Таблиця 2.11 - Структура аналітичного рахунку для обліку результатів виконання кошторису бюджетних установ

Субрахунком	Аналітичні параметри	
	5-та цифра,	6-та цифра
5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного	«1» - доходи	«1» - доходи за обмінними операціями «2» - доходи за необмінними операціями
	«2» - витрати	«1» - витрати за обмінними операціями «2» - витрати за необмінними операціями

Продовження табл. 2.11

Субрахунком періоду»	Аналітичні параметри	
	5-та цифра,	6-та цифра
5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	«1» - прострочена дебіторська заборгованість	«1» - прострочена дебіторська заборгованість більше 1 року «2» - прострочена дебіторська заборгованість більше 2 років «3» - прострочена дебіторська заборгованість більше 3 років
	«2» - прострочена кредиторська заборгованість	«» - прострочена кредиторська заборгованість більше 1 року «2» - прострочена кредиторська заборгованість більше 2 років «3» - прострочена кредиторська заборгованість більше 3 років

Джерело: розроблено автором

Таким чином, ведення обліку результатів виконання кошторису за запропонованими аналітичними параметрами дозволить відслідковувати стан поточного результату виконання кошторису бюджетної установи у розрізі видів доходів і витрат та за елементами обміну. Також постійно потрібно контролювати стан прострочених дебіторської або кредиторської заборгованості та відслідковувати їх закриття в межах простроченого періоду.

Підсумовуючи робимо висновки, що облік результатів виконання кошторису бюджетних установ потребує деталізації у постійному контролі його ключових складників, а саме: доходів, витрат, простроченої кредиторської та дебіторської заборгованостей.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження щодо обліку результатів виконання кошторису в КНЕУ ім. В. Гетьмана отримано такі висновки:

- доходи та витрати є основними складовими результатів виконання кошторису. Доходами бюджетних установ визначено надходження від відкритих асигнувань державного та місцевих бюджетів, власні надходження бюджетних установ на виконання кошторису та інші надходження, а видатками є загальна сума коштів, спрямованих на здійснення програм та заходів, передбачених бюджетом. Похідним показником доходів і видатків є показник результатів виконання кошторису, який визначається як різниця між отриманими доходами та здійсненими протягом року видатками з урахуванням переоцінки запасів, курсових різниць та суми дебіторської і кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

- визначено ключові аспекти сутності та порядку класифікації, визнання, оцінки та обліку доходів бюджетних установ визначені в НП(С)БОДС 124 "Дохід", зокрема витрати - НП(С)БОДС 135 "Витрати". Відповідно до зазначених стандартів доходи і витрати визнаються від обмінних та необмінних операцій;

- уточнено класифікацію та склад видатків, яка регулюється Бюджетним кодексом України і групується за Бюджетною класифікацією за класифікаційними ознаками: функціональна; відомча, програмна, економічна;

- визначено, що облік доходів ведеться на класі 7 «Доходи» за такими рахунками: 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»; 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»; 72 «Доходи від продажу активів»; 73 «Фінансові доходи»; 74 «Інші доходи за обмінними операціями»; 75 «Доходи за необмінними операціями»; облік витрат ведеться на класі 8 «Витрати» за такими рахунками: 80 «Витрати на виконання бюджетних програм»; 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»; 82 «Витрати з продажу активів»; 83 «Фінансові витрати»; 84 «Інші витрати за обмінними операціями»; 85 «Витрати за необмінними операціями». В кінці звітної періоду

доходи та витрати закриваються на результати виконання кошторису, облік фінансових результатів ведеться на класі 5 «Капітал та фінансовий результат» на рахунку 55 «Фінансовий результат»;

- визначено, що рахунок 55 «Фінансовий результат», який призначено для обліку й узагальнення інформації результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору має такі субрахунки: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;

- окреслено, організація обліку доходів і витрат передбачає заповнення облікових та аналітичних реєстрів. До облікових реєстрів належать меморіальні ордери: № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»; 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»; 14 «Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору». До аналітичних реєстрів відносять картки: аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань; аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг); аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів);

- визначено, що у фінансові та бюджетній звітності КНЕУ в частині результатів виконання кошторису складаються такі форми звітності: фінансова звітність: Баланс (форма № 1-дс), де відображається дані про фінансові результати поточного звітного періоду і минулими звітними періодами (код рядка 1420); Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) показує накопичувальний підсумок доходів і витрат, та результат виконання кошторису за поточний звітний період. Бюджетна звітність: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду, показує суму видатків загального фонду; Звіт про надходження та використання коштів отриманих як плата за послуги, показує суму видатків за коштами, отриманими за послуги, що надаються за спеціальним фондом; Звіт про надходження та використання інших коштів

спеціального фонду призначений для відображення суми видатків за спеціальними коштами, які були здійснені за рахунок інших спеціальних коштів. Видатки відображаються у сумах відповідно до кодів економічної класифікації видатків, поділяються на фактичні та касові видатки;

- узагальнено шляхи удосконалення обліку результатів виконання кошторису за допомогою введенням аналітичних параметрів до субрахунків, які призначені для обліку результатів виконання кошторисів. За допомогою аналітичних рахунків буде можливість відслідковувати стан фінансового результату виконання кошторису поточного та минулого звітних періодів у розрізі видів доходів і витрат та за елементами обміну.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб./ Дніпропетровський ун-т економіки і права. Вид. 3-тє, переробл. та доповн. К.: Центр учбової літератури, 2009. 288с.
2. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах: Навч. посіб. / К. В. Безверхий. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
3. Бюджетний кодекс України: Закон Верховної Ради України від 08.07.2010 № 2456-VI URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Про бюджетну класифікацію: наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text>
5. Верига Ю.А. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ВНЗ Укоопспілки "Полтавський ун-т економіки і торгівлі". К. : Центр учбової літератури, 2012. 591 с.
6. Гільорме Т.В., Ленъ А.В. Організація обліку доходів бюджетних установ в умовах законодавчих змін / Мукачівський державний університет. 2017 . С. 722-729 URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/123.pdf
7. Євдокимов В.В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник / Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
8. Закон України про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 №996-XIV URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
9. Костюкова О.В. Організація обліку фінансових результатів органів державного сектора / Актуальні проблеми економіки. 2012. №6. С. 163-171.
10. Ларікова Т. В. Проблемні аспекти обліку фінансових результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів / Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове

господарство. 2017. Вип. 14(1). С. 182-187.

URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14%281%29__39

11. Ларікова Т.В., Шилко І.С. Організація обліку в бюджетних установах/ Фінанси, облік і аудит. 2015. Випуск 1 (25). URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32616123.pdf>

12. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / Економічний аналіз. 2018. № 2. С. 361-369.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи": наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати": наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>

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

17. Облік у бюджетних установах курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної та заочної форм навчання. 2020. 110с. URL: https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7949/1/Oblik%20u%20biudzh etnykh%20ustanovakh_kurs%20lektiv.pdf

18. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>

19. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів

бюджетних установ»: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2002 № 228-2002-п URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF>

20. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012р. №333. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.

21. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами освіти, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форм власності: Постанова Кабінету Міністрів України; від 27.08.2010 № 796 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-%D0%BF#Text>

22. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

23. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>

24. Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012р. №44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>

25. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17>

26. Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0895-17>

27. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія / С.В. Свірко. К.: КНЕУ, 2006. 244 с.

28. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 9 «Дохід від операцій обміну». 2001. URL: <https://document.vobu.ua/wp-content/uploads/2023/06/ipsas09.pdf>

30. Хмелюк А., Рукавіцина Н. Організація обліку та розподіл загальновиробничих витрат на державних підприємствах кримінально-виконавчої служби. Економічний аналіз. Тернопіль. 2020. Т.30. № 3. С. 212-219

31. Хмелюк А.В., Антонова Ю. Управління витратами та методи калькулювання собівартості послуг з подачі води державних підприємств. Економічний аналіз: збірник наукових праць. Тернопіль. 2021. Випуск 31. № 3. С. 206-213.

32. Хмелюк А.В., Донських Н. Удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетній сфері: перспективні напрямки реформування. Економічний аналіз. Тернопіль. 2020. Випуск 30. № 2. С. 112-119.

33. Чугунов І.Я., Канєва Т.В., Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: монографія / за заг. ред. І.Я. Чугунова. К.: Глобус-Пресс, 2018. 354 с.

34. Янчук Г.В. Основи побудови бухгалтерського обліку доходів і видатків бюджетних установ //Збірник наукових праць ВНАУ//№1(56) 2016 р. URL: <http://socrates.vsau.org/>

ДОДАТКИ

		КОДИ		
		2023	07	01
Установа	Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана	02070884		
Територія	Шевченківський	UA80000000001078669		
Організаційно-правова форма господарювання	Державна організація (установа, заклад)	425		
Орган державного управління	Міністерство освіти і науки України	11085		
Вид економічної діяльності	Вища освіта	85.42		
Одиниця виміру: грн				
Періодичність: проміжна				

БАЛАНС
на 01 липня 2023 року

Форма №1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000	1078694328	2404876236
первісна вартість	1001	30712381522	32038684892
знос	1002	29633687194	29633808656
Інвестиційна нерухомість:	1010	-	-
первісна вартість	1011	-	-
знос	1012	-	-
Нематеріальні активи:	1020	62202	62202
первісна вартість	1021	62202	62202
накопичена амортизація	1022	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1030	2523646	2189259
Довгострокові біологічні активи:	1040	-	-
первісна вартість	1041	-	-
накопичена амортизація	1042	-	-
Запаси	1050	2191616	2578969
Виробництво	1060	-	-
Поточні біологічні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	1083471792	2409706666
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	166917	165601
Довгострокові фінансові інвестиції, у тому числі:	1110	-	-
цінні папери, крім акцій	1111	-	-
акції та інші форми участі в капіталі	1112	-	-
Поточна дебіторська заборгованість:			
за розрахунками з бюджетом	1120	-	-
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	894474	385780
за наданими кредитами	1130	-	-
за виданими авансами	1135	5273522	47410



за розрахунками із соціального страхування	1140	-	-
за внутрішніми розрахунками	1145	-	-
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	6076080	2310698
Поточні фінансові інвестиції	1155	-	-
<i>Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:</i>			
національній валюті, у тому числі в:	1160	10728862	4182727
касі	1161	1809	1809
казначействі	1162	10727053	4180918
установах банків	1163	-	-
дорозі	1164	-	-
іноземній валюті	1165	1141202	1100131
<i>Кошти бюджетів та інших клієнтів на:</i>			
єдиному казначейському рахунку	1170	-	-
рахунках в установах банків, у тому числі в:	1175	-	-
національній валюті	1176	-	-
іноземній валюті	1177	-	-
Інші фінансові активи	1180	-	-
Усього за розділом II	1195	24281057	8192347
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	-	-
БАЛАНС	1300	1107752849	2417899013

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	745059549	2071362919
Капітал у дооцінках	1410	1255943586	1255943586
Фінансовий результат	1420	-914517450	-923262698
Капітал у підприємствах	1430	-	-
Резерви	1440	-	-
Цільове фінансування	1450	2324528	2189259
Усього за розділом I	1495	1088810213	2406233066
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
<i>Довгострокові зобов'язання:</i>			
за цінними паперами	1500	-	-
за кредитами	1510	166917	165601
інші довгострокові зобов'язання	1520	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	-	-
<i>Поточні зобов'язання:</i>			
за платежами до бюджету	1540	380536	211469
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	315054	13857
за кредитами	1550	-	-
за одержаними авансами	1555	-	-
за розрахунками з оплати праці	1560	94281	-
за розрахунками із соціального страхування	1565	-	-
за внутрішніми розрахунками	1570	-	-
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	119018	11275020
за цінними паперами	1576	-	-
Усього за розділом II	1595	1075806	11665947
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	-	-



IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	17866830	-
БАЛАНС	1800	1107752849	2417899013

Керівник (посадова особа)

Дмитро ЛУК'ЯНЕНКО

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

Людмила ГОРЕЛКОВА



		КОДИ		
		2023	07	01
Установа	Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана	за ЄДРПОУ 02070884		
Територія	Шевченківський	за КАТОТТГ UA80000000001078669		
Організаційно-правова форма господарювання	Державна організація (установа, заклад)	за КОПФГ 425		
Орган державного управління	Міністерство освіти і науки України	за КОДУ 11085		
Вид економічної діяльності	Вища освіта	за КВЕД 85.42		

Одиниця виміру: грн
Періодичність: проміжна

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ за перше півріччя 2023 року

Форма №2-дс

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
ДОХОДИ			
<i>Доходи від обмінних операцій</i>		-	-
Бюджетні асигнування	2010	101995315	130559427
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	106264986	105988392
Доходи від продажу активів	2030	-	-
Фінансові доходи	2040	-	-
Інші доходи від обмінних операцій	2050	468021	85886
Усього доходів від обмінних операцій	2080	208728322	236633705
<i>Доходи від необмінних операцій</i>			
Податкові надходження	2090	-	-
Неподаткові надходження	2100	-	-
Трансферти	2110	-	-
Надходження до державних цільових фондів	2120	-	-
Інші доходи від необмінних операцій	2130	371427	50742
Усього доходів від необмінних операцій	2170	371427	50742
Усього доходів	2200	209099749	236684447
ВИТРАТИ			
<i>Витрати за обмінними операціями</i>		-	-
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	80691783	211578377
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	113264419	-
Витрати з продажу активів	2230	-	-
Фінансові витрати	2240	-	-
Інші витрати за обмінними операціями	2250	303608	46135
Усього витрат за обмінними операціями	2290	194259810	211624512



<i>Витрати за необмінними операціями</i>			
Трансферти	2300	-	-
Інші витрати за необмінними операціями	2310	21491985	24803990
Усього витрат за необмінними операціями	2340	21491985	24803990
Усього витрат	2380	215751795	236428502
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	-6652046	255945

II. ВИДАТКИ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ) ЗА ФУНКЦІОНАЛЬНОЮ КЛАСИФІКАЦІЄЮ ВИДАТКІВ ТА КРЕДИТУВАННЯ БЮДЖЕТУ

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	2420	-	-
Оборона	2430	-	-
Громадський порядок, безпека та судова влада	2440	-	-
Економічна діяльність	2450	-	-
Охорона навколишнього природного середовища	2460	-	-
Житлово-комунальне господарство	2470	-	-
Охорона здоров'я	2480	-	-
Духовний та фізичний розвиток	2490	-	-
Освіта	2500	215751795	236428502
Соціальний захист та соціальне забезпечення	2510	-	-
УСЬОГО:	2520	215751795	236428502

III. ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ (КОШТОРИСУ)

Стаття	Код рядка	Загальний фонд			Спеціальний фонд		
		план на звітний рік із урахуванням змін	фактична сума виконання за звітний період	різниця (графа 4 мінус графа 3)	план на звітний рік із урахуванням змін	фактична сума виконання за звітний період	різниця (графа 7 мінус графа 6)
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>ДОХОДИ</i>							
<i>Податкові надходження</i>	2530	-	-	-	-	-	-
<i>Неподаткові надходження</i>	2540	-	-	-	-	-	-
Доходи від власності та підприємницької діяльності	2541	-	-	-	-	-	-
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	2542	-	-	-	-	-	-
Інші неподаткові надходження	2543	-	-	-	-	-	-
Власні надходження бюджетних установ	2544	-	-	-	-	-	-
<i>Доходи від операцій з капіталом</i>	2550	-	-	-	-	-	-
<i>Офіційні трансферти, з них:</i>	2560	-	-	-	-	-	-
від органів державного управління	2561	-	-	-	-	-	-
Цільові фонди	2570	-	-	-	-	-	-
<i>Надходження державних цільових фондів</i>	2580	-	-	-	-	-	-
Надходження Пенсійного фонду України	2581	-	-	-	-	-	-



Надходження Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	2582	-	-	-	-	-	-
Надходження Фонду соціального страхування України	2583	-	-	-	-	-	-
Інші надходження	2590	-	-	-	-	-	-
Усього доходів	2600	-	-	-	-	-	-
ВИТРАТИ							
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2610	-	-	-	-	-	-
Використання товарів і послуг	2620	-	-	-	-	-	-
Обслуговування боргових зобов'язань	2630	-	-	-	-	-	-
Поточні трансферти, з них:	2640	-	-	-	-	-	-
органам державного управління інших рівнів	2641	-	-	-	-	-	-
Соціальне забезпечення	2650	-	-	-	-	-	-
Інші поточні видатки	2660	-	-	-	-	-	-
Нерозподілені видатки	2670	-	-	-	-	-	-
Придбання основного капіталу	2680	-	-	-	-	-	-
Капітальні трансферти, з них:	2690	-	-	-	-	-	-
органам державного управління інших рівнів	2691	-	-	-	-	-	-
Внутрішнє кредитування	2700	-	-	-	-	-	-
Зовнішнє кредитування	2710	-	-	-	-	-	-
Усього витрат	2780	-	-	-	-	-	-
Профіцит/дефіцит за звітний період	2790	-	-	-	-	-	-

IV. ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820	140343237	146900387
Відрахування на соціальні заходи	2830	30911181	32866456
Матеріальні витрати	2840	22561759	31793472
Амортизація	2850	140025	18062
Інші витрати	2860	303608	46135
Усього	2890	194259810	211624512

Керівник (посадова особа)

Дмитро ЛУК'ЯНЕНКО

Головний бухгалтер (спеціаліст,
на якого покладено виконання
обов'язків бухгалтерської служби)

Людмила ГОРЕЛІКОВА



УДК 657:6

Шатцких Т.Є.

*студентка ф-ту ОПМ, 4 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
Науковий керівник – Бабій Л.І- к.е.н.,
доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу*

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Для розвитку та ефективності діяльності бюджетних установ велике значення має одержання фінансового результату. Фінансовий результат діяльності визначає стан бюджетної установи в частині їх фінансування та цільового використання бюджетних коштів [1]. Складовими фінансового результату є доходи і витрат, які виникають в межах загального та спеціального фондів, мають різні групи та підгрупи та потребують деталізації. Найбільш проблемними питаннями в обліку фінансових результатів є відображення результатів за видами фондів, зокрема загального та спеціального. У зв'язку з цим, актуальним є дослідження та удосконалення методологічних засад обліку фінансових результатів бюджетних установ.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [2], визначено, що облік фінансових результатів ведеться на рахунку 55 «Фінансовий результат», призначення цього рахунку регулює Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219 [3], зокрема, призначено для обліку й узагальнення інформації щодо фінансових результатів бюджетних установ.

Відповідно до Плану рахунків рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки:

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;

5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» [2].

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків нижче наведено призначення цих субрахунків, а саме:

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», на якому ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів;

5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», на якому обліковуються фінансові результати виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів [3].

Визначення фінансових результатів поточного періоду передбачає закриття в кінці звітного періоду рахунки доходів та витрат, які понесені на поточну діяльність установи. Визначення накопичених фінансових результатів передбачає списання сум та закриття рахунків кредиторської та дебіторської заборгованостей, після закінчення строку позовної давності, віднесення сум дефіциту (профіциту).

У зв'язку з цим виникає потреба у відкритті аналітичних рахунків до субрахунків фінансових результатів. Структура аналітичного рахунку має включати аналітичні парламенти за видами елементів, причиною яких є виникнення фінансових результатів, яку наведено в табл.1.

Таблиця 1 - Структура аналітичного рахунку для обліку фінансових результатів бюджетних установ

Субрахунком	Аналітичні параметри	
	5-та цифра,	6-та цифра
5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	«1» - доходи	«1» - доходи за обмінними операціями «2» - доходи за необмінними операціями
	«2» - витрати	«1» - витрати за обмінними операціями «2» - витрати за необмінними операціями
5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	«1» - прострочена дебіторська заборгованість	«1» - прострочена дебіторська заборгованість більше 1 року «2» - прострочена дебіторська заборгованість більше 2 років «3» - прострочена дебіторська заборгованість більше 3 років
	«2» - прострочена кредиторська заборгованість	«1» - прострочена кредиторська заборгованість більше 1 року «2» - прострочена кредиторська заборгованість більше 2 років «3» - прострочена кредиторська заборгованість більше 3 років

Джерело: розроблено автором

Таким чином, ведення обліку фінансових результатів за запропонованими аналітичними параметрами дозволить відслідковувати стан поточного фінансового результату бюджетної установи у розрізі видів доходів і витрат та за елементами обміну. Також постійно потрібно контролювати стан прострочених дебіторської або кредиторської заборгованості та відслідковувати їх закриття в межах простроченого періоду.

Підсумовуючи робимо висновки, що облік фінансових результатів бюджетних установ потребує деталізації у постійному контролі його ключових складників, а саме: доходів, витрат, простроченої кредиторської та дебіторської заборгованостей.

Список використаних джерел

1. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика обліку / Економічний аналіз. 2018. № 2. С. 361-369

2. Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>

3. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>