

**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
«ОБЛІК І АУДИТ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ»**

галузь знань
спеціальність

07 Управління та адміністрування
071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна (денна)

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ
КОШТІВ**

здобувача **ЧОРНОГО Олександра Романовича**
(прізвище, ім'я, по батькові)
(підпис)

Науковий керівник: *к.е.н., доцент Цятковська О.В.*
науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

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

Завідувач кафедри: *д.е.н., проф Ловінська Л.Г.*

(підпис)

Київ 2023

Облік та аналіз доходів розпорядників бюджетних коштів.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.....	7
1.1. Функції, права та обов'язки розпорядників коштів у системі бюджетних відносин.....	7
1.2. Економічна сутність доходів розпорядників бюджетних коштів.....	14
1.3. Класифікація доходів розпорядників бюджетних коштів.....	22
РОЗДІЛ 2. СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ.....	29
2.1. Формування облікової політики щодо доходів розпорядників бюджетних коштів.....	29
2.2. Документування операцій в обліку доходів розпорядників бюджетних коштів.....	34
2.3. Особливості синтетичного та аналітичного обліку доходів розпорядників бюджетних коштів.....	40
2.4. Розкриття інформації про доходи розпорядників бюджетних коштів	52
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ.....	58
3.1. Теоретичні засади аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів...	58
3.2. Аналітичне дослідження рівня, динаміки та структури доходів розпорядників бюджетних коштів	64
3.3. Аналіз впливу доходів на фінансовий результат виконання кошторису..	70
ВИСНОВКИ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	81
ДОДАТКИ.....	91

ВСТУП

Актуальність теми. Бухгалтерський облік у бюджетних установах є системою контролю над наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих принципах, виконує управлінську, інформаційну, контрольну функції та має певні особливості. Найбільш специфічними об'єктами обліку в бюджетних установах є облік та аналіз доходів розпорядників бюджетних коштів. У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік та аналіз доходів розпорядників бюджетних коштів є найскладнішим і найвідповідальнішим, потребує найдокладнішого розроблення й опрацювання.

Актуальність теми пов'язана з важливістю дослідження та вдосконалення організації обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, що передбачає розробку як теоретичних, так і методичних засад практичного впровадження дієвих підходів з організації та методики обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів розглядалися в працях відомих вітчизняних учених-економістів. Зокрема, Свірко С. В., Кладницька Т. А. та Левицька С. О. займалися дослідженням понятійного апарату, детально вивчали підходи до визначення поняття «доходи бюджетних установ».

Дослідженням сутності поняття «доходів розпорядників бюджетних коштів» займалися ряд дослідників: Карпенко Н. Г., Котова С. С., Тополенко Н. М., Лондаренко О. О., Бондаренко Н. М., Дейкало Л. Є. та Юрченко О. Б. вивчали порядок класифікації доходів розпорядників бюджетних коштів.

Особливу увагу в наукових роботах питанню організації обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів приділяв Крупко М. П. Дослідженням порядку відображення доходів розпорядників бюджетних коштів в обліку і звітності займалися дослідники Китайчук Т. Г., Амбарчян М. С., Пігош В.

Закордонні тенденції обліку доходів розпорядників бюджетних коштів вивчав Кугай І. В.

Проте низка проблем організації обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів потребують подальшого дослідження, що й обумовило актуальність вказаної теми.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних, методичних та практичних питань обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, а також розробка шляхів їх удосконалення.

Дослідження проводяться в Миколаївській ОДА.

Основними завданнями кваліфікаційної магістерської роботи є:

- дослідити функції, права та обов'язки розпорядників коштів у системі бюджетних відносин;
- розглянути економічну сутність доходів розпорядників бюджетних коштів;
- вивчити класифікацію доходів розпорядників бюджетних коштів;
- ознайомитись з формуванням облікової політики щодо доходів розпорядників бюджетних коштів;
- вивчити принцип документування операцій в обліку доходів розпорядників бюджетних коштів;
- проаналізувати особливості синтетичного та аналітичного обліку доходів розпорядників бюджетних коштів;
- оцінити розкриття інформації про доходи розпорядників бюджетних коштів;
- визначити теоретичні засади аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів;
- здійснити аналітичне дослідження рівня, динаміки та структури доходів розпорядників бюджетних коштів;
- проаналізувати вплив доходів на фінансовий результат виконання кошторису.

Об'єктом дослідження є доходи розпорядників бюджетних коштів в Миколаївській ОДА.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. Аналітичний та системний метод використано при дослідженні порядку формування аналітичних рахунків бухгалтерського обліку доходів розпорядників бюджетних коштів. Індуктивний, дедуктивний, метод наукової абстракції та порівняння застосовано для дослідження понятійного апарату. Методи формальної логіки та моделювання дозволили вдосконалити організацію обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, порядок класифікації таких доходів розпорядників бюджетних коштів, забезпечили побудову ефективної системи внутрішнього аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, а також його організації. Метод узагальнення використаний при розробці структурних схем системи внутрішнього обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів установи та порядку його організації.

Для розкриття сутності теми дослідження поряд із загальнонауковими методами використовувались специфічні методи, обумовлені сутністю самого предмета, технологією обліку, завданнями та вимогами.

Інформаційною та правовою базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, що регламентують обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, офіційні статистичні, методичні та аналітичні матеріали, дані мережі Інтернет. Фактологічною основою проведеного дослідження є наукові праці вітчизняних учених з проблем бухгалтерського обліку та аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів, матеріали досліджуваної установи.

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

1.1. Функції, права та обов'язки розпорядників коштів у системі бюджетних відносин

Необхідною умовою ефективності бюджетного процесу є чітка координація дій всіх учасників бюджетного процесу та відповідальність кожного з них. Кожен учасник бюджетного процесу діє тільки в межах своїх повноважень і несе відповідальність згідно з чинним законодавством.

Бюджетний кодекс України визначає таких суб'єктів бюджетного процесу як розпорядники бюджетних коштів, які за обсягом наданих прав поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня [1].

Розпорядник бюджетних коштів - бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат з бюджету [1].

Бюджетними установами є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет. Функції, права та обов'язки з управління бюджетними коштами розпорядників бюджетних коштів визначені на законодавчому рівні і проявляються на стадіях бюджетного процесу.

Управління бюджетними коштами включає такі основні елементи, як фінансове планування, оперативне управління і фінансовий контроль. Планування є важливим інструментом підвищення ефективності управління бюджетними коштами. Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу на етапі планування наведена на рис.1.1.

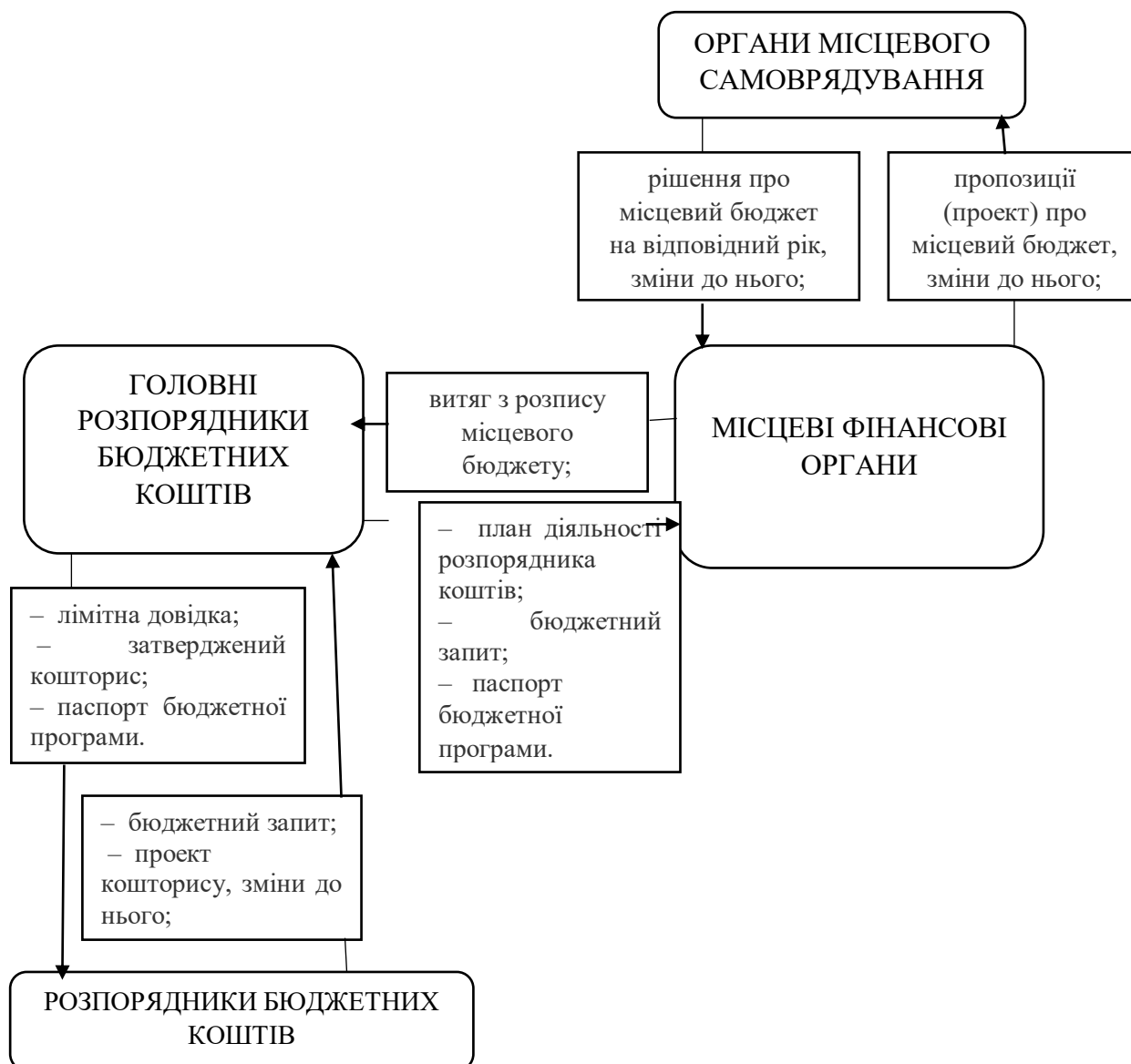


Рис. 1.1 - Взаємодія розпорядників коштів з іншими учасниками бюджетного процесу на етапі планування

Джерело: розроблено автором за даними [15]

Доцільно детальніше розглянути головні ознаки та склад розпорядників бюджетних коштів.

По-перше, інститут розпорядників бюджетних коштів безпосередньо пов'язаний з таким правовим інститутом, як бюджетна установа [7]. Згідно з Бюджетним кодексом України, розпорядник бюджетних коштів є бюджетною установою – органом, установою чи організацією, визначеною Конституцією України, а також установою чи організацією, створеною у встановленому порядку органами державної влади, органами влади Автономної Республіки Крим чи

органами місцевого самоврядування, яка повністю утримується за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Бюджетні установи є неприбутковими, не мають права здійснювати запозичення у будь-якій формі або надавати за рахунок бюджетних коштів позички юридичним та фізичним особам, крім випадків, передбачених законом про Державний бюджет України. Правова норма встановлює, що кошти бюджету, які отримують фізичні та юридичні особи, що не мають статусу бюджетної установи (одержувачі бюджетних коштів), надаються їм лише через розпорядника бюджетних коштів.

По-друге, у ст. 21 Бюджетного кодексу України визначено, що розпорядникам бюджетних коштів надаються бюджетні асигнування для здійснення програм та заходів, які проводяться за рахунок коштів бюджету. Головною метою їх діяльності є забезпечення ефективного використання бюджетних асигнувань для здійснення певних програм та заходів національного і регіонального рівнів [14].

Згідно з ст. 2 Бюджетного кодексу України, бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Варто підкреслити, що розпорядники бюджетних коштів отримують бюджетні асигнування виключно відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів.

По-третє, розпорядники бюджетних коштів діють протягом бюджетного періоду, який для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. За обсягом наданих прав, як визначено у ст. 21 Бюджетного кодексу України, розпорядники бюджетних коштів поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня [44].

Головні розпорядники бюджетних коштів - це бюджетні установи в особі їх керівників, які відповідно до ст. 22 Бюджетного кодексу України, отримують повноваження шляхом встановлення бюджетних призначень, передбаченими Законом про Державний бюджет України, рішеннями про місцевий бюджет відповідного рівня. Головні розпорядники бюджетних коштів розділяються на головних розпорядників коштів Державного бюджету України та головних розпорядників коштів місцевих бюджетів [12].

До них належать: Управління справами Верховної ради України, Адміністрація Президента України, господарське управління Кабінету міністрів України, Верховний Суд України, міністерство внутрішніх справ, Міністерство фінансів України, інші міністерства, урядові організації, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні державні адміністрації та державні комітети та ін.

Головні розпорядники як учасники бюджетного процесу здійснюють наступні функції.

1. Головні розпорядники бюджетних коштів розробляють план своєї діяльності у відповідності до завдань та функцій, визначених нормативно-правовими актами, виходячи з необхідності досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів.

2. Головні розпорядники бюджетних коштів розробляють на підставі плану діяльності проект кошторису та бюджетні запити і подають їх Міністерству фінансів України чи місцевому фінансовому органу. Бюджетний запит – це документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період.

3. Головні розпорядники бюджетних коштів отримують бюджетні призначення шляхом їх затвердження у законі про Державний бюджет України чи рішенні про місцевий бюджет, доводять у встановленому порядку до розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних

коштів) відомості про обсяги асигнувань, забезпечують управління бюджетними асигнуваннями.

4. Головні розпорядники бюджетних коштів затверджують кошториси розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, якщо інше не передбачене законодавством. Кошторис є основним плановим документом бюджетної установи, який надає повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень [18].

Державна казначейська служба України здійснює контроль за відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів розпису державного бюджету України. Правове значення кошторису полягає у тому, що він визначає права і обов'язки керівника бюджетної установи щодо цільового використання бюджетних коштів, а також обов'язки фінансових органів щодо надання цих коштів та їх контролю. Асигнування, що передбачені кошторисами, надаються розпорядникам бюджетних коштів.

5. Головні розпорядники бюджетних коштів здійснюють внутрішній контроль за повнотою надходжень, отриманих розпорядниками бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачами бюджетних коштів, і витрачанням ними бюджетних коштів. До складу внутрішнього контролю входять відомчий і внутрішньогосподарський контроль. Відомчий контроль здійснюється міністерствами, іншими органами державного управління, що є головними розпорядниками коштів Державного бюджету, за діяльністю підвідомчих підприємств, установ та організацій.

6. Головні розпорядники бюджетних коштів одержують звіти про використання коштів від розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів і аналізують ефективність використання ними бюджетних коштів.

Згідно з ст. 58 Бюджетного Кодексу України, розпорядники бюджетних коштів відповідно до єдиної методики звітності складають та подають детальні

звіти, що містять бухгалтерські баланси, дані про виконання кошторисів, результати діяльності та іншу інформацію за формами, встановленими законодавством України.

Єдині форми звітності про виконання державного бюджету України встановлюються Державним казначейством України за погодженням з Рахунковою палатою України та Міністерством фінансів України. Звітність про виконання Державного бюджету України є оперативною, місячною, квартальною та річною.

Проте, система розпорядників бюджетних коштів не може бути побудована як мережа, основу якої, як відомо, складають горизонтальні комунікації, самоорганізація, самостійність. Отже, за критерієм характеру взаємодії та взаємовідносин розпорядників бюджетних коштів різного рівня зазначений інститут - це ієрархія: вертикальні зв'язки розпорядників першого та другого рівнів. (рис. 1.2).



Рис. 1.2 - Структура інституту розпорядників бюджетних коштів як ієрархія розпорядників першого та другого рівнів

Джерело: розроблено автором за даними [1]

Діяльність головних розпорядників бюджетних коштів може здійснюватися лише за наявності відповідного бюджетного призначення, яке встановлюється законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Структура головних розпорядників бюджетних коштів за бюджетними призначеннями

Бюджетне призначення	Головний розпорядник бюджетних коштів
Бюджетні призначення, передбачені законом про Державний бюджет України	Органи, уповноважені Верховною Радою України, Президентом України, Кабінетом Міністрів України забезпечувати їх діяльність, в особі їх керівників, а також міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Конституційний суд України, Верховний Суд України та інші спеціалізовані суди, установи та організації, які визначені Конституцією України, або входять до складу Кабінету Міністрів України, в особі їх керівників
Бюджетні призначення, передбачені бюджетом Автономної республіки Крим	Уповноважені юридичні особи (бюджетні установи), що забезпечують діяльність Верховної Ради Автономної Республіки Крим та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, а також міністерства та інші органи влади Автономної Республіки Крим в особі їх керівників
Бюджетні призначення, передбачені іншими місцевими бюджетами	Керівники місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад та їх секретаріатів, керівники головних управлінь, відділів та інших самостійних структурних підрозділів місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів рад

Джерело: розроблено автором за даними [14]

На основі викладеного можна констатувати, що зміст правового інституту розпорядників бюджетних коштів складають бюджетні правовідносини, пов'язані з їх діяльністю, спрямованою на ефективне виконання їх функцій як учасників бюджетного процесу. Це система бюджетно-правових відносин, що виникають на підставі норм бюджетного права, зміст яких складають суб'єктивні права та юридичні обов'язки, тобто юридичні повноваження та відповідальність розпорядників бюджетних коштів з приводу виконання їх функцій у бюджетному процесі.

1.2. Економічна сутність доходів розпорядників бюджетних коштів

Доходи бюджету є основою системи фінансового забезпечення соціально-економічний розвитку країни та займають вагоме місце у формуванні бюджетних ресурсів держави. Зважаючи на різнобічність цього поняття та його визначення, доходи бюджету доцільно розглядати як тримірне явище, а саме як економічну, правову та матеріальну категорію (рис. 1.3).

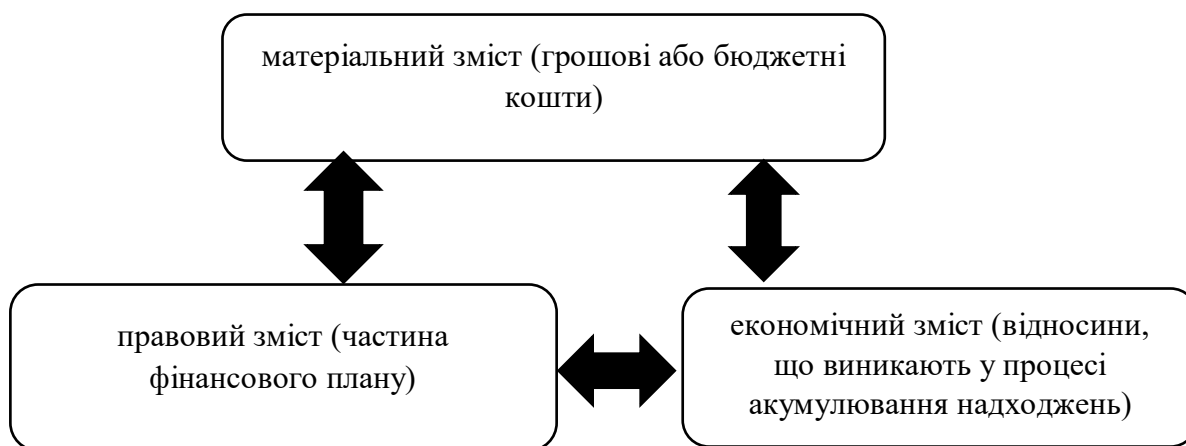


Рис. 1.3 - Підходи до визначення поняття доходів бюджету

Джерело: розроблено автором за даними [21]

Поняття доходів бюджету в сучасній літературі визначається по-різному.

Кожен із визначених підходів передбачає надання поняттю доходів бюджету певного відтінку та визначає напрям, за яким його можна пояснювати. За сутністю доходи бюджетів, з одного боку, є результатом розподільчих процесів, а з іншого - об'єктом подальшого розподілу коштів централізованого грошового фонду на окремі цільові фонди відповідно до функцій держави.

При цьому аналіз наявних трактувань доходів бюджету країни дає змогу згрупувати їх за певними напрямками (рис. 1.4).



Рис. 1.4 - Напрями щодо визначення поняття «доходи бюджету»

Джерело: розроблено автором за даними [11]

Традиції бюджетування державних доходів у нашій країні мають тривалу історію. Різними науковцями надаються визначення цього поняття з певними особливостями (табл. 1.2)

Таблиця 1.2 - Визначення поняття доходів бюджету країни вітчизняними науковцями

№	Науковці	Визначення поняття
1	М. Карлін	Сукупність грошових надходжень до централізованого фонду фінансових ресурсів країни, що використовуються для виконання основних завдань і функцій держави
2	Ю. Пасічник	Частина обсягу централізованих фінансових ресурсів країни, які врегульовані її відповідними нормативними актами і необхідні для виконання функцій і завдань
3	А. Бабич Л. Павлова	Частина національного доходу, що підлягає централізації до бюджетів різних рівнів у державі
4	К. Павлюк	Частина фінансових ресурсів країни, що створюється у процесі перерозподілу і розподілу ВВП та зосереджуються у бюджеті для забезпечення соціальних і економічних потреб населення
5	О. Романенко, О. Родіонова	Економічні відносини, які виникають між державою та юридичними і фізичними особами в процесі формування бюджету держави
6	С. Юрій П. Юхименко	Всі податкові, неподаткові та інші надходження до бюджету на безповоротній основі, залучення яких передбачено законодавством України

Джерело: розроблено автором за даними [5,8,12]

Саме доходи є інструментом реалізації фінансової та бюджетної політики держави. Акумуляування надходжень має мати соціально-економічний характер,

тобто бути спрямованим на економічний розвиток та забезпечення надання якісних суспільних послуг населенню.

Державний бюджет України відіграє важливу роль у соціально-економічному плануванні, макроекономічній стабілізації й економічному зростанні, регулюванні обсягу сукупного попиту та впливу на короткотермінові коливання економічної кон'юнктури [9].

Маючи бюджетні орієнтири розвитку економіки, суб'єкти господарювання розробляють власні плани розвитку, а населення формує свої споживчі очікування. Державний бюджет займає провідне місце в бюджетній системі України. Як і будь-який план, він має свої складові частини. Відповідно до глави 5 Бюджетного кодексу, можна виділити дохідну і видаткову частини державного бюджету [7].

Саме від того, чи вдалося сформувати необхідний обсяг державних доходів, залежить ефективність реалізації державних функцій. Формування достатнього обсягу надходжень бюджету є необхідним для забезпечення відповідного рівня економічного розвитку країни, і завдяки виваженому бюджетного процесу забезпечуються соціальна стабільність та належний життєвий рівень населення.

Через державний бюджет органи державної виконавчої влади здійснюють реалізацію державної внутрішньої та зовнішньої політики, державне регулювання і стимулювання економіки, фінансування соціальної політики з урахуванням довгострокових інтересів країни. Зростання надходжень до бюджету створює можливості для збільшення асигнувань із державного бюджету, що сприяє розвитку держави у цілому.

Чинне бюджетне законодавство України визначає доходи бюджету як податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ) [4].

Бюджетний кодекс України надає визначення поняттю «доходи бюджету», визначаючи його через поняття «надходження». П. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу України встановлено, що надходженнями бюджету є доходи бюджету,

повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів.

Нині чинним бюджетним законодавством два різні за змістом і обсягом поняття визначаються таким чином: доходи бюджету є надходженнями (податковими, неподатковими та іншими (у разі їх відповідності переліченим у п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу ознакам), а надходження бюджету включають, у т. ч., доходи бюджету. Такий підхід до нормативного закріплення ключових бюджетно-правових понять передбачає визначення надходжень бюджету як загального щодо доходів бюджету поняття; доходи бюджету є складовою частиною надходжень бюджету.

Звертаючись до загального логіко-філософського вчення про поняття, можна зробити висновок, що науково обґрунтованим підходом до поняття є його визначення як такої форми мислення, за якої предмет або явище підлягають опису через сукупність його специфічних ознак. Так, поняття – це форма мислення, яка є результатом узагальнення та виділення предметів деякого класу за загальними та специфічними для них ознаками [5]; форма мислення, в якій узагальнюються та виділяються предмети і явища того або іншого класу за більш або менш суттєвими ознаками [6].

Виходячи зі змісту вказаних норм бюджетного законодавства, а також теоретичних підходів до поняття як логіко-філософської категорії, доходимо висновку про необхідність знаходження визначуваного і визначаючого поняття у відносній рівновазі. Така рівновага досягається шляхом знаходження спільних визначаючих ознак обох понять. Оскільки згідно з п. 1 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України бюджетом є план формування та використання фінансових ресурсів, то і доходи бюджету, і надходження бюджету за своїм змістом є грошовими коштами. Такі грошові кошти (фінансові ресурси) умовно згруповані за джерелами їх походження (для доходів бюджету такими джерелами є податки

та інші джерела, а для надходжень бюджету -державні (місцеві) запозичення, приватизація майна та ін.).

На нашу думку, надходження бюджету як загальне або ж суміжне щодо декількох закріплених Бюджетним кодексом України понять, таких як «бюджетні кошти (кошти бюджету)», «доходи бюджету», «фінансування бюджету» необхідно визначати таким чином: «1. Надходження бюджету - це грошові кошти, які внаслідок їх походження з визначених бюджетним законодавством джерел включаються до державного (місцевого) бюджету. 2. До надходжень бюджету належать: доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів».

У свою чергу, закріплена Бюджетним кодексом норма п. 23 ч. 1 ст. 2, яка надає визначення доходів бюджету, враховуючи специфіку його визначення через поняття «надходження», стане більш досконалою з погляду юридичної техніки. З огляду на те, що фактично норма щодо доходів бюджету є відсильною, удосконалення формулювання поняття «надходження бюджету», надання йому правильного з наукової позиції визначення сприятиме більш точному розумінню понять, визначуваних через «надходження бюджету».

Отже, пропонуємо внести зміни до п. 37 ч. 1 ст. 2 Бюджетного Кодексу України: у визначенні поняття «надходження бюджету» пропонуємо наголосити на тому, що насамперед надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо.

Визначаючи доходи бюджету, законодавець передбачив, що до доходів бюджету, крім податкових і неподаткових надходжень, належать інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України. Тобто для того, щоб надходження могли бути включені до доходів бюджету, вони повинні бути наділені ознакою їх безповоротного характеру і передбаченістю їх справляння законодавством України. П. 23 ч. 1 ст. 2

Бюджетного кодексу України закріплено перелік надходжень, які належать до «інших надходжень». До таких надходжень включаються трансферти, плата за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ.

Потребує уваги в контексті досліджуваного питання щодо доходів бюджету застосування законодавцем конструкції «справляння надходжень». Зазначена конструкція, окрім норм Бюджетного кодексу України, використовується у Постанові Кабінету Міністрів від 16 лютого 2011 р. № 106 «Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету» [7], Наказі Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 27 липня 2018 р. № 109 «Про здійснення контролю за справлянням надходжень до бюджету коштів за кодами бюджетної класифікації 21081100, 21110000, 24062200» [8], а також інших нормативно-правових актах. Термін «справляти» у тлумачному словнику визначається як «правити, вимагати» (борг, податок та ін.) або «робити, здійснити щось щодо когось», «виконувати, здійснювати що-небудь», «втілювати в життя, робити що-небудь» [9, с. 349].

Для встановлення змісту наведеного терміна у фінансовому праві вважаємо за доцільне розглянути контекст його застосування. Зазначений термін є традиційно застосовуваним у податковому та митному праві. У податковому праві поширене використання конструкції «справляння податків», яка не має нормативно-правового закріплення як дефініція, проте є широко вживаною в законодавстві, теорії та процесі правозастосування. Зокрема, ст. 1 Податкового кодексу України визначено сферу дії Кодексу: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів» [10].

Справляння податків полягає у встановленому порядку і відповідному механізмі внесення до бюджету чи до державного цільового фонду певної суми платежу [11, с. 55]. Гл. 43 Митного кодексу України присвячена справлянню митних платежів і регулює відносини, які регулюють виникнення обов'язку зі сплати митних платежів, припинення такого обов'язку, його виконання [12].

Об'єктом цих та інших відносин, врегульованих нормами гл. 43 Митного кодексу України, є платіж, який підлягає нарахуванню і сплаті. Виходячи із

системного тлумачення норм, що регулюють фінансові правовідносини, справляння платежів різних видів можна визначити як окремий процес, який передбачає вилучення грошових коштів у суб'єктів фінансових правовідносин за допомогою визначеного державою механізму; діяльністю державних органів, яка є частиною фінансової діяльності держави. Важливою характеристикою досліджуваного процесу є також спрямованість грошових коштів (платежу). Л.М. Касьяненко вказує на те, що справляння є загальнообов'язковою моделлю внесення платежу до бюджету [13].

Таким чином, справляння платежу є діяльністю спеціально уповноважених державних органів, яка опосередковує рух грошових коштів до бюджету. Для встановлення коректності змісту конструкції «справляння надходжень» необхідно визначити критерій, за яким грошові кошти можна вважати такими, що підпадають під категорію надходжень. Бюджетним кодексом України лише перелічено надходження бюджету (доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів із депозитів, надходження внаслідок продажу / пред'явлення цінних паперів), проте вбачається, що усі зазначені платежі об'єднує те, що вони є фінансовими ресурсами, вже отриманими бюджетом відповідного рівня внаслідок їх збору, вилучення або ж унаслідок інших дій суб'єктів досліджуваних правовідносин.

Так, для визначення платежу як надходження важливим є темпоральний критерій: надходження стають частиною державного або місцевого бюджету з моменту, коли вони до такого бюджету надійшли, були зараховані. Завершенням процесу справляння платежів, його результатом є фактичне надходження грошових коштів (платежів) до бюджету. Таким чином, сам процес справляння таких грошових коштів здійснюється до набуття ними «статусу» надходжень.

Застосування конструкції «справляння надходжень» не вбачаємо за доцільне з огляду на взаємовиключний характер застосовуваних понять: за логікою побудови такої конструкції можна зробити висновок, що справляння надходжень передбачає вилучення з бюджету тих грошових коштів, які надійшли

до нього як, зокрема, трансферти, плата за надання адміністративних послуг і власні надходження бюджетних установ.

Отже, визначення, що наводяться, не формулюють єдиної думки щодо трактування поняття доходу в бюджетних установах. А в контексті нещодавніх законодавчих змін, що мали наблизити український бухгалтерський облік до міжнародних стандартів, це питання потребує нагального вирішення, оскільки досить проблематично організувати облік доходів, спираючись на міжнародні стандарти, при цьому визначення цього об'єкта не є уніфікованим.

Використання у бюджетному законодавстві понять «надходження бюджету» та «доходи бюджету» потребують удосконалення. Зокрема, у визначенні поняття «надходження бюджету» пропонуємо акцентувати увагу на тому, що надходження є фінансовими ресурсами, грошовими коштами, а перелік груп таких фінансових ресурсів залежно від джерела їх походження закріпити окремо. Зіставивши поняття «доходи бюджету» і «надходження бюджету», доходимо висновку про належність доходів бюджету до одного з видів надходжень до бюджету.

З огляду на викладене вище пропонуємо п. 23 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу України викласти у такій редакції: «доходи бюджету - вид надходжень відповідного (державного / місцевого) бюджету, який включає податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння платежів за якими передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)».

1.3. Класифікація доходів розпорядників бюджетних коштів

Бюджетний кодекс України налічує декілька видів доходів зображується завдяки бюджетній класифікації, яка здійснюється для проведення необхідного аналізу в розрізі доходів та забезпечення загальнодержавної та міжнародної

порівняності бюджетних показників. Завдяки бюджетній класифікації можливо оперативно виявляти недоліки у державній політиці у сфері формування доходів бюджету, швидко вживати заходи та обґрунтовувати подальші дії що до їх усунення. Відповідно до ст. 9, Бюджетний кодекс України визначає бюджетні доходи за такими класифікаційними розділами [7]:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;
- 3) доходи від операцій із капіталом;
- 4) трансферти.

Досить часто виділяють ще один вид доходів державного бюджету - цільові фонди. У визначенні доходів бюджету акцентується увага на тому, що це є платежі, які надходять на безповоротній основі, але ці кошти після надходження до бюджету розподіляються відповідно до державних програм та надходять до їх платників у вигляді матеріальних та нематеріальних благ.

Вирішення цього завдання передбачає деталізацію доходів та витрат бюджетних установ, вивчення та розрахунок основних показників їх господарської діяльності. Враховуючи оновлення нормативної бази, важливим напрямом у дослідженні є визначення та класифікація доходів і витрат. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» доходами є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу; витратами є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [2].

Доходи та витрати розпорядників бюджетних коштів визнаються в обліку за операціями обміну і поділяються на обмінні та необмінні операції відповідно до НП(С)БОДС 124 "Доходи" [3] і 135 «Витрати» [4] . Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях наведена на рис. 1.5.

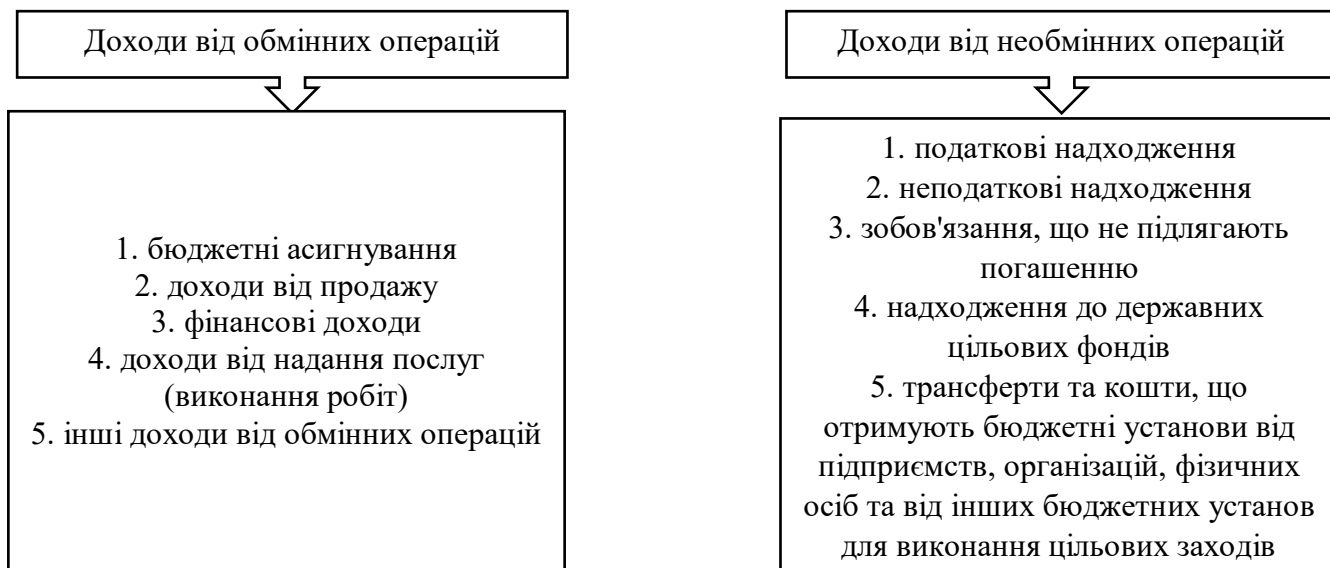


Рис. 1.5 - Класифікація доходів від обмінних та необмінних операціях відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи»

Таким чином, основними надходженнями є доходи від обмінних операцій, які включають: бюджетне асигнування; доходи від надання послуг (виконання робіт); доходи від продажу; фінансові доходи; доходи від відсотків, роялті та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій. Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями наведена на рис. 1.6.

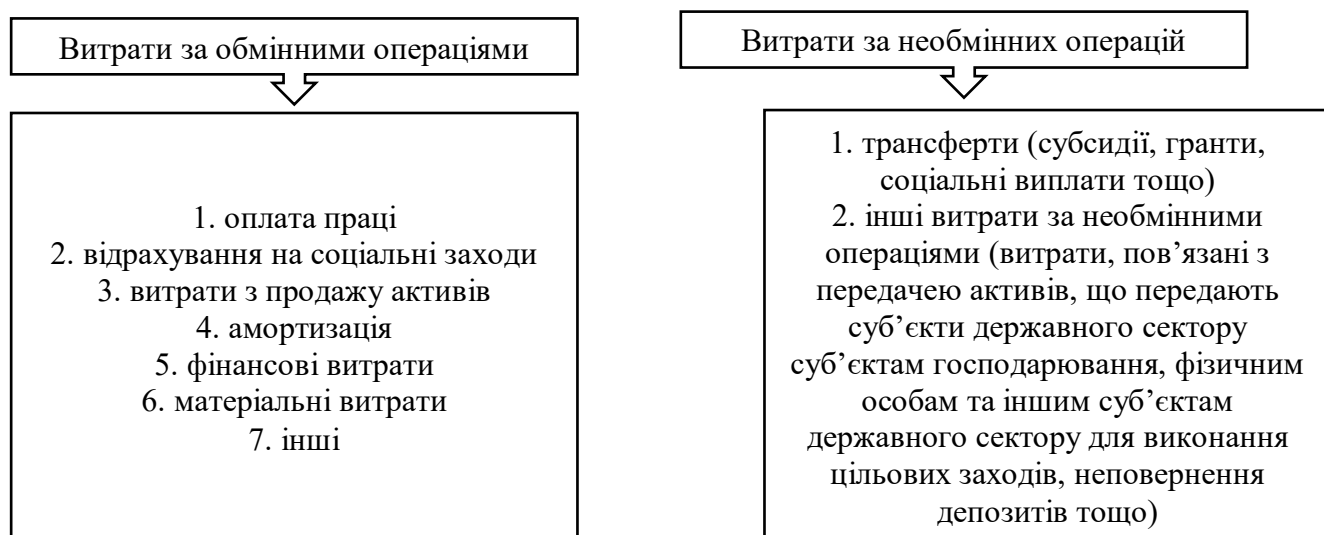


Рис. 1.6 - Класифікація витрат за обмінними та необмінними операціями

Основним джерелом доходів державного та місцевих бюджетів виступає валовий внутрішній продукт країни, зростання якого призводить до зміцнення та стабілізації економіки, розширення обсягів виробництва, підвищення рівня зайнятості, рівня та якості життя населення, розмірів заробітної плати

працівників, прибутків підприємств та організацій, купівельної спроможності населення, а отже, до збільшення податкових надходжень до державного і місцевих бюджетів. Разом із тим зниження номінального обсягу ВВП та зростання інфляції призводять до номінального зменшення надходжень до бюджету [7]. Значну увагу доцільно приділяти оптимальному перерозподілу ВВП через державний бюджет, що сприятиме виваженій обґрунтованій фінансово-бюджетній політиці країни, забезпеченню економічного розвитку та підвищенню якості суспільних послуг. У таблиці 1.3 наведено порівняльну характеристику укрупнених класифікаційних ознак доходів за бюджетною класифікацією України та GFSM 2001.

Основним законодавчим актом щодо формування доходів загальнодержавних і місцевих податків та зборів є Податковий кодекс України, яким здійснюється регулювання відносин, пов'язаних з установленням, скасуванням та зміною податків і зборів в Україні, визначено вичерпний перелік надходжень до бюджету, порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їхні права та обов'язки, повноваження контролюючих органів і компетенцію їх посадових осіб у період здійснення податкового контролю та інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення Бюджетного кодексу та податкового законодавства.

Неподаткові надходження класифікуються залежно від джерела їх сплати. У Бюджетному кодексі України, зокрема у ст. 9, визначено, що до складу неподаткових надходжень належать:

- 1) доходи від власності та підприємницької діяльності;
- 2) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного і побічного продажу;
- 3) інші неподаткові надходження.

Таблиця 1.3 - Відповідність вітчизняних та міжнародних класифікацій доходів

За бюджетною класифікацією		За GFSM 2001	
Код	Назва	Код	Назва
10000000	Податкові надходження	11	Податки
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	111	податки на доходи, прибуток та приріст капіталу
		112	Податки на фонд заробітної плати та робочу силу
12000000	Податки на власність	113	Податки на власність
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	141	Доходи від власності
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги	114	Податки на товари та послуги
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	115	Податки на міжнародну торгівлю та операції
16000000	Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	116	Інші податки
17000000	Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	116	Інші податки
18000000	Місцеві податки і збори	116	Інші податки
19000000	Інші податки та збори	116	Інші податки
20000000	Неподаткові надходження		-
21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності	141	Доходи від власності
		143	Штрафи, пені й неустойки
22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	142	Продаж товарів та послуг
24000000	Інші неподаткові надходження	116	Інші податки
25000000	Власні надходження бюджетних установ	141	Доходи від власності
		142	Продаж товарів та послуг
		144	Добровільні трансферти, крім грантів
30000000	Доходи від операцій з капіталом	-	-
31000000	Надходження від продажу основного капіталу	142	Продаж товарів та послуг
32000000	Надходження від реалізації державних запасів товарів	142	Продаж товарів та послуг
33000000	Кошти від продажу землі і нематеріальних активів	142	Продаж товарів та послуг
34000000	Податки на фінансові операції та операції з капіталом	141	Доходи від власності
40000000	Офіційні трансферти	13	Гранти
41000000	Від органів державного управління	133	Від інших одиниць сектору державного управління
42000000	Від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	131	Від урядів зарубіжних країн
		132	Від міжнародних організацій
50000000	Цільові фонди	12	Внески/відрахування на соціальні потреби

Джерело: розроблено автором за даними [13]

Дана група доходів порівняно з податковими надходженнями займає незначну частку від загальної суми доходів бюджету, як і доходи від операцій із капіталом. Офіційні трансферти являють собою міжбюджетні безповоротні платежі, які поділяються на базові (реверсні) дотації, субвенції та субсидії. Зростання фінансової самостійності місцевих бюджетів проявляється у збільшенні частки власних доходів територіальних громад. При цьому навантаження на державний бюджет є невисоким.

Відповідно до ст. 9 Бюджетного кодексу України, доходи бюджету класифікуються за відповідними розділами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 - Класифікація доходів бюджету

№ з/п	Назва	Характеристика
1	Податкові надходження	Встановлені законами України про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори.
2	Неподаткові надходження	Визнаються: - доходи від власності та підприємницької діяльності; - адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності; - інші неподаткові надходження.
3	Доходи від операцій з капіталом	Доходи бюджету, що мобілізуються неподатковим методом. Вони включають три групи надходжень: - надходження від продажу основного капіталу; - надходження від реалізації державних запасів товарів; - надходження від продажу землі і нематеріальних активів.
4	Трансферти	Кошти, одержані від інших органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі.

За однією із ознак доходні джерела місцевих бюджетів складають:

- доходи, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів;
- доходи, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів.

У свою чергу міжбюджетні трансферти - це кошти, які безоплатно й безповоротно передаються з одного бюджету до іншого. Відповідно до ст. 96 Бюджетного кодексу України міжбюджетні трансферти поділяються на: - базова

дотація - трансфери, що надаються з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій;

- субвенції - міжбюджетні трансфери для використання на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про надання субвенції;

- реверсна дотація - кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій;

- додаткові дотації. Усю сукупність доходів місцевих бюджетів можна класифікувати за наступними ознаками (рис. 1.7).

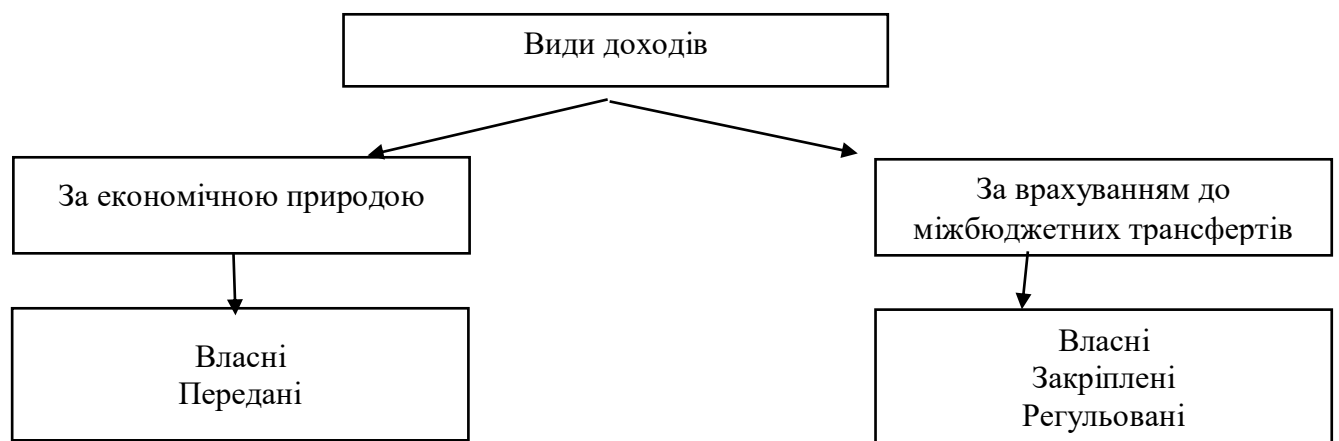


Рис. 1.7 - Класифікація доходів

Власні доходи - мобілізовані місцевою владою самостійно на основі власних рішень і за рахунок джерел, визначених місцевою владою;

Передані доходи - передаються місцевій владі центральною владою або органами влади вищого територіального рівня.

Закріплені доходи - це одна з форм переданих доходів місцевим органам влади на стабільній, довгостроковій основі, які закріплюються за певним бюджетом;

Регульовані доходи - це також одна з форм доходів, що передаються центральною владою місцевим органам влади або з бюджетів територій вищого адміністративного рівня до бюджетів нижчого адміністративного рівня.

Отже, проблема формування доходної бази місцевих бюджетів останніми роками перебуває в центрі уваги науковців, працівників органів виконавчої влади

і місцевого самоврядування та фінансових органів. Але на сьогодні спроби їх реформування в Україні не призвели до створення зваженої системи розподілу повноважень між органами державної та місцевої влади.

Отже, доходи бюджету поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з основним капіталом, офіційні трансферти. Кожен із цих складників є вагомим, однак найбільш бюджетоутворюючим компонентом є податкові надходження. Важливим є забезпечення обґрунтованого та виваженого розподілу та перерозподілу ВВП через бюджет, що сприятиме збалансованому розвитку країни.

Доходи бюджету являють собою еквівалентну вартість суми коштів, які надійшли в розпорядження держави для забезпечення стабільного функціонування національного господарства та задоволення потреб країни. Доцільно розглядати доходи як фінансові ресурси, що спрямовуються на забезпечення соціально-економічного розвитку країни. У цьому полягає сутність подальших наукових досліджень у даній сфері.

РОЗДІЛ 2

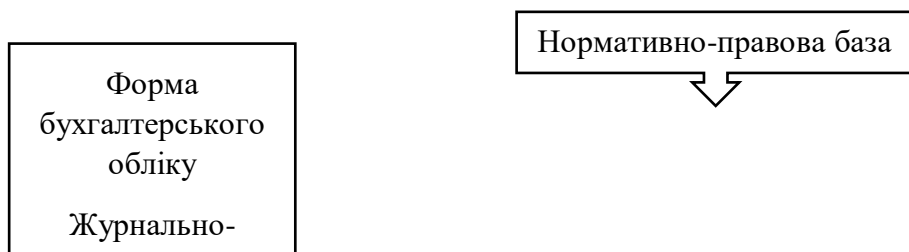
СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

2.1. Формування облікової політики щодо доходів розпорядників бюджетних коштів

Бухгалтерський облік у бюджетних установах - це система контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, яка будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, але має певні особливості. Бюджетні установи є юридичними особами, вони мають замкнену систему обліку і ведуть облікову політику, спрямовану не на зіставлення витрат і результатів праці та отримання прибутку, а на облік видатків у процесі надання нематеріальних послуг. Виходячи з цього, на рис. 2.8 подано особливості облікової політики у Миколаївській ОДА.

Так, результат діяльності у Миколаївській ОДА визначається виконанням кошторису доходів та видатків. У свою чергу, виділяють доходи загального та доходи спеціального фондів. Отримання таких доходів відбувається шляхом асигнувань через органи Державного казначейства.

Відповідно контроль за видатками, а також ступінь виконання кошторису контролюється розпорядниками бюджетних коштів вищого рівня. Крім того, сукупність цілей, завдання бюджетної установи повинні бути не лише відображені в її обліковій політиці, а й узгоджуватися з цілями і завданнями розпорядника бюджетними коштами вищого рівня. Методологічні ж аспекти формування облікової політики визначаються керівництвом у рамках діючої нормативно- правової бази.



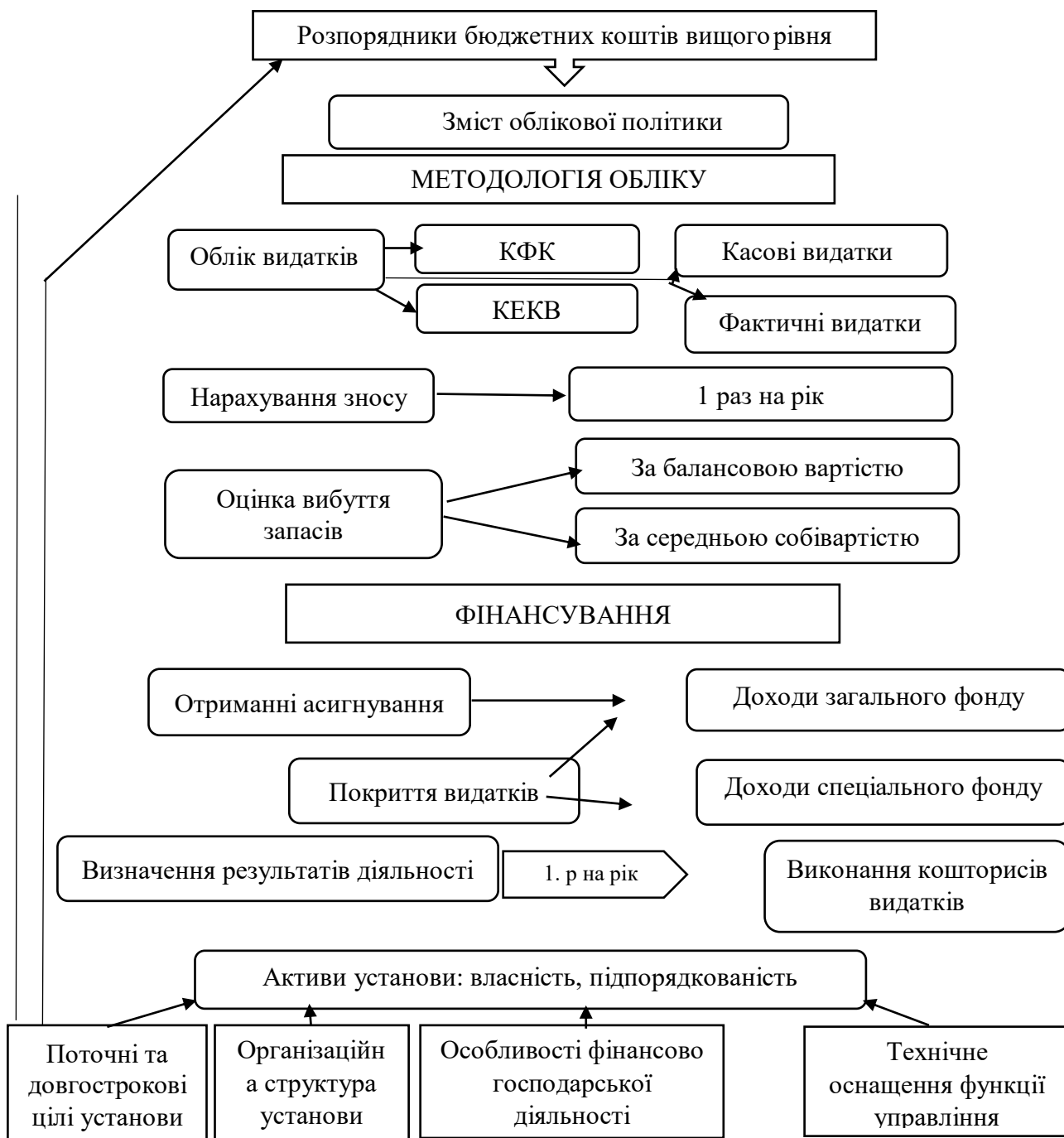


Рис. 2.8 - Особливості облікової політики у Миколаївській ОДА

Джерело: розроблено автором за даними [21]

Також необхідно зазначити, що згідно з п. 5 ст. 8 Закону України № 996 [7] Миколаївська ОДА самостійно визначає свою облікову політику. Оскільки дія цього Закону поширюється на всі підприємства, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм, то можна стверджувати, що й кожна бюджетна установа має право самостійно визначати свою облікову політику. Недостатнє вивчення проблеми

формування облікової політики бюджетною установою призводить до того, що на практиці склався стереотипний підхід до цієї процедури.

Головні бухгалтери у Миколаївській ОДА нерідко формально підходять до розроблення облікової політики. Таку позицію не можна вважати виправданою, оскільки в бюджетній установі є реальна можливість сформувати на основі прийнятої облікової політики достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку як елемент управління установою.

Адже своєчасне, повне та достовірне відображення проведених операцій дає змогу керівнику приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати й контролювати цільове використання коштів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду [10].

Виходячи з цього, формування облікової політики у Миколаївській ОДА проводиться в чотири етапи.

Вважаємо за доцільне послідовно розглянути кожний з них.

На першому етапі відбувається обґрунтування необхідності формування облікової політики. Це обумовлено тим, що для запровадження ефективної облікової політики необхідно визначити її мету та основні завдання. Основною метою організації облікової політики у Миколаївській ОДА, є встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку, що забезпечить якісне планування кошторису установи та складання фінансової звітності.

Виходячи з поставленої мети, визначаються та формулюються основні завдання облікової політики, серед них такі:

- використання базових принципів організації та ведення бухгалтерського контролю;
- економічне та цільове використання бюджетних та позабюджетних коштів;
- виявлення та організація використання господарських резервів;

- своєчасне виявлення та попередження негативних явищ в фінансово-господарській діяльності установи, тощо.

Основою другого етапу стає розроблення проекту наказу про облікову політику. Наказ про облікову політику - це документ, який розкриває облікові методи залежно від характеру і специфіки діяльності певної установи.

Методологія бухгалтерського обліку містить велику кількість методів обліку активів, зобов'язань, доходів і видатків, і, якщо вимоги та норми щодо певних об'єктів обліку чітко визначені законодавством, у наказі про облікову політику немає необхідності їх дублювати. Але серед методів обліку є методи, застосування яких дозволено в різних варіантах, і установа має право вибрати один, найоптимальніший, який і буде зазначений в наказі про облікову політику, це і є одним із основних її призначень.

На третьому етапі доцільно відобразити взаємозв'язок облікової політики у Миколаївській ОДА із автоматизацією облікового процесу в наказі про облікову політику. На сьогодні великого розмаху набув процес автоматизації бухгалтерського обліку, у тому числі це стосується і Миколаївської ОДА. Оскільки сформувалася досить широка пропозиція програмних продуктів з бухгалтерського обліку - обов'язковим є зазначення вибраного варіанта у наказі про облікову політику установи.

Якщо установа вперше запроваджує автоматизовану систему ведення обліку або було прийнято рішення щодо переходу на іншу, цей етап доповнюється додатковими процедурами. Так, необхідно проаналізувати наявні пропозиції на ринку програм автоматизації; сформувані сукупність задач, які повинна вирішувати система, визначити перелік критеріїв, яким вона повинна відповідати; виявити основні напрямки у веденні обліку, які необхідно буде адаптувати до особливостей програми або навпаки. Відповідно провести аналіз доцільності, витратності та очікуваної результативності і прийняти обґрунтоване рішення щодо вибору програмного продукту для впровадження.

Дуже важливим є четвертий етап, на якому відбувається узгодження облікової політики розпорядників бюджетних коштів вищого рівня із обліковою

політикою підпорядкованих їм установ. Отримавши асигнування від установи вищого рівня, установа нижчого рівня бере на себе зобов'язання використати їх на видатки, напрям яких попередньо узгоджений з вищою установою.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що існує зв'язок між цілями і завданнями у Миколаївській ОДА різних рівнів, а оскільки облікова політика є інструментом їх реалізації - деякі пункти облікової політики у Миколаївській ОДА вищого рівня повинна знайти своє продовження в наказах про облікову політику підпорядкованих їм установ.

Так, Яковишина Т.О. та Дмитришина О.І. [10] вважають, що цей етап сприяє гармонізації облікових політик бюджетних установ різних рівнів, підвищенню ефективності досягнення спільних цілей і завдань, а також полегшенню процесу контролю діяльності розпорядників бюджетних коштів нижчих рівнів.

Також, окрім вищезазначених етапів, у формування облікової політики у Миколаївській ОДА необхідно додати такий важливий момент, як контроль за процесом формування, організації та дотримання управлінським персоналом вибраної облікової політики.

Оскільки своєчасне виявлення порушень та зловживань дозволить завчасно їх уникнути, а також попередити повторення таких фактів у майбутньому, що підвищить ефективність бухгалтерського обліку у Миколаївській ОДА та достовірність фінансової звітності.

Надзвичайно важливу роль у здійсненні внутрішнього контролю у Миколаївській ОДА, на нашу думку, необхідно надати головному бухгалтеру і керівникам функціональних відділів бухгалтерій. Безпосередньо на головного бухгалтера повинна бути покладена відповідальність за правильну організацію системи бюджетного обліку і контролю, цільове й ефективне використання бюджетних коштів.

Такий контроль повинен мати постійний характер. Контрольна складова також повинна бути відображена та чітко регламентована в обліковій політиці бюджетної установи.

Таким чином, розглянуто необхідність організації облікової політики у Миколаївській ОДА; подано основні етапи її формування із зазначенням особливостей кожного з них. Також вважаємо за необхідне акцентувати увагу на тому, що на основі раціонально розробленої облікової політики у Миколаївській ОДА мають змогу формувати достатньо ефективну систему бухгалтерського обліку як елемента управління установою.

Це надасть можливість керівництву у Миколаївській ОДА приймати обґрунтовані управлінські рішення, аналізувати роботу установи, здійснювати і контролювати цільове використання коштів на основі затвердженого кошторису, виявляти незаконні витрати, що підвищить ефективність обліку й фінансово-господарської діяльності та використання як бюджетних коштів, так і коштів спеціального фонду.

Серед перспективних напрямків подальших досліджень можна виділити проблеми методології ведення обліку у Миколаївській ОДА з огляду на нагальну необхідність реформування системи обліку у Миколаївській ОДА, наближення до міжнародних стандартів та їх врегулювання в рамках бюджетного кодексу.

2.2. Документування операцій в обліку доходів розпорядників бюджетних коштів

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи (ст. 9 Закону № 996) [11]. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені в паперовій або електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської

операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні операції.

Згідно з п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88 (далі - Положення № 88), залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити. Первинні документи у Миколаївській ОДА складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади (п. 2.7 Положення № 88) [18].

Документування господарських операцій у Миколаївській ОДА здійснюється з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. Активи установи у формі грошових коштів включають готівку в касі, грошові кошти на рахунках у банках, грошові кошти на рахунках в органах Казначейства, інші кошти, отримані короткострокові векселі (п. 2.1 Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженого наказом Мінфіну від 02.04.14 р. № 372, далі - Порядок № 372) [10].

Оформлення та ведення касових операцій у Миколаївській ОДА, приймання готівки та розрахунок ліміту каси здійснюються відповідно до законодавства. А касові операції оформлюються відповідними документами, форми яких наведено у додатках до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.17 р. № 148 [5].

Практично вся діяльність у Миколаївській ОДА пов'язана з грошовими коштами. Операції з їх витрачання здійснюються згідно з нормами залежно від підпорядкування: Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23.08.12 р. № 938; Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.12 р. № 1407. Методрекомендації № 68 визначають перелік підтвердних документів, які надаються розпорядниками (одержувачами)

бюджетних коштів на стадіях реєстрації бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань та проведення платежів. Цей перелік структуризований за КЕКВ [3].

Ми ж візьмемо з нього ті первинні документи, що є підставою для відображення в регістрах бухобліку, а саме: накладна; товарно-транспортна накладна; рахунок-фактура; акт приймання-передачі наданих послуг, акт виконаних робіт; акт наданих послуг/виконаних робіт; заявка на видачу готівки; реєстр Звітів про використання коштів у Миколаївській ОДА, виданих на відрядження або під звіт; акт придбання матеріальних цінностей; реєстр накладних (у разі обслуговування централізованою бухгалтерією); розрахунок іноземної валюти в еквіваленті до національної валюти; кошторис на виконання робіт із поточного ремонту; довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрат (примірна форма № КБ-3) та інші [14].

Підставою для відображення в облікових регістрах бухгалтерського обліку коштів, отриманих на ім'я установи і зарахованих на особові, реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, інші рахунки, відкриті в органах Казначейства, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, є банківські виписки, які надаються територіальним органом Держказначейства, де обслуговується бюджетна установа, та іншими банками за наявності відкритих поточних рахунків. Протягом місяця всі господарські операції накопичуються у меморіальних ордерах та інших облікових регістрах, типові форми яких затверджено наказом Мінфіну від 08.09.17 р. № 755 (далі - Наказ № 755), та картках і книгах аналітичного обліку, форми яких затверджено наказом Мінфіну від 29.06.17 р. № 604 (далі - Наказ № 604). Меморіальні ордери Усі меморіальні ордери (далі - МО) та інші облікові регістри, затверджені Наказом № 755, виписуються з дотриманням вимог, установлених Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових регістрів суб'єктів державного сектору, затвердженим Наказом № 755 [23].

Готівкові операції у Миколаївській ОДА відображаються в МО № 1 «Накопичувальна відомість за касовими операціями». Ця відомість застосовується

для обробки звітів касирів із метою систематизації оборотів у касі за поточний місяць. Кожен звіт касира у Миколаївській ОДА заноситься до накопичувальної відомості за відповідними субрахунками одним рядком, тобто записуються всі обороти в касі з надходження та витрачання коштів за дебетом чи кредитом відповідних субрахунків рахунка 2211 «Готівкові кошти та їх еквіваленти».

Якщо у Миколаївській ОДА здійснюється касові операції в національній та іноземній валюті, накопичувальні відомості за касовими операціями складаються окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, № 1-2 і т. д. За касовими операціями за субрахунком 2212 «Готівка в іноземній валюті» за кожним звітом касира здійснюються записи окремими рядками в національній та іноземній валюті, що застосовувалася для касової операції. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером.

Оскільки операції із надходження готівкових коштів із реєстраційних (поточних) рахунків до каси суб'єкта держсектору та з унесення готівки з каси на реєстраційні (спеціальні реєстраційні, поточні) рахунки також відображаються в МО № 2 або № 3, при перенесенні підсумків руху коштів у касі з накопичувальної відомості до книги «Журнал-Головна» (типова форма затверджена Наказом № 755) ці обороти виключаються. Безготівкові операції за загальним фондом наводяться у МО № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)» [23].

МО № 2 використовується для відображення в обліку операцій із надходження на рахунок суб'єкта держсектору асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів із реєстраційних, інших рахунків в органах Держказначейства (поточних рахунків - у банках) [35].

Накопичувальні відомості у Миколаївській ОДА складаються окремо за кожним реєстраційним (іншим, поточним) рахунком суб'єкта держсектору, тобто за наявності декількох рахунків в органах Держказначейства (банках), відкритих

на ім'я суб'єкта держсектору, та нумеруються відповідно № 2-1, № 2-2, № 2-3 тощо [31].

Операції з руху коштів загального фонду в інвалюті оформлюються окремими МО за видами валют. Записи до накопичувальних відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок із реєстраційних (інших, поточних) рахунків, відкритих в органах Держказначейства (банках), із додаванням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

Для відображення руху грошових коштів в інвалюті на рахунках у банках (субрахунок 2311 «Поточні рахунки в банку») за кожною випискою банку записи здійснюються в МО № 2 окремими рядками в національній та іноземній валюті. У графі «№ з/п» такі записи відображаються за одним порядковим номером. За спеціальним фондом складається МО № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». Він використовується для відображення в обліку операцій із надходження на рахунок суб'єкта держсектору доходів та здійснення касових видатків спецфонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів спецфонду з реєстраційних (поточних) рахунків в органах Держказначейства (банках) [29].

Як і МО № 2, цей ордер складається окремо за кожним реєстраційним (поточним) рахунком та нумерується № 3-1, № 3-2, № 3-3 і т. д. А операції з руху коштів спецфонду в інвалюті оформлюються окремими МО за видами валют. Записи операцій до МО № 3 робляться на підставі щоденних виписок із реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Держказначейства (банках), із додаванням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо) [17].

Картки та книги аналітичного обліку Аналітичний облік (грец. *analytikos* - відповідний) - система бухгалтерських записів, що дає детальні відомості про рух господарських засобів; призначається для оперативного керівництва господарством і складання звітності; будується за кожним синтетичним рахунком окремо. Картки та книги аналітичного обліку складаються з дотриманням вимог

Порядку складання карток і книг аналітичного обліку суб'єктами державного сектору, затвердженого Наказом № 604 [41].

Перелік карток аналітичного обліку що використовуються у Миколаївській ОДА, та дані, що підлягають відображенню в них, наведемо в **Додатку А**.

Картки відкриваються і ведуться за наявності господарських операцій, що підлягають відображенню в облікових регістрах у Миколаївській ОДА. У картках практично дублюється інформація, яка відображається в МО протягом звітного місяця, але на підставі МО здійснюються записи у книзі «Журнал-Головна», оскільки вона призначена для реєстрації усіх МО суб'єкта держсектору. Водночас за допомогою карток аналітичного обліку дуже зручно перевірити правильність відображення господарських операцій у книзі «Журнал-Головна», а також заповнити бюджетну звітність.

Також сьогодні відсутні первинні документи з обліку доходів, що унеможлиблює ведення ефективної роботи бухгалтерської служби бюджетної установи. Меморіальні ордери та картки аналітичного обліку були розроблені на основі застарілої законодавчої бази та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Оскільки починаючи з 2017 року набули чинності нові положення, а отже, і план рахунків, то ці документи потребують неодмінного перегляду. Раніше існувала Інструкція, яка чітко давала змогу віднести відповідний рахунок до складу конкретного меморіального ордеру. Зараз така можливість є відсутньою, адже були прийняті нові рахунки, а меморіальні ордери залишилися незмінними. Ведення в них обліку є неможливим, оскільки це буде суперечити основному принципу бухгалтерського обліку - забезпечення достовірності відображення інформації. На основі меморіальних ордерів формувалися картки фактичних касових видатків, які відображали рух коштів за кодами економічної класифікації видатків.

Усі особливості складання наведених первинних документів описувалися у Наказі № 100 Державної казначейської служби України «Про затвердження форм

карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання» [11].

Треба зауважити, що сучасна бухгалтерська система все ж таки дає змогу сформувати картки касових видатків, оскільки вони можуть складатися на основі інших первинних документів. Однак така ситуація унеможлиблює зіставлення доходів із видатками бюджетної установи, що раніше здійснювалося шляхом зіставлення меморіального ордеру та картки фактичних видатків. Тому вважаємо за доцільне зробити відповідні зміни до Наказу № 100 з урахуванням нового плану рахунків та розробити нові форми цих документів.

Отже, дуже важливим у Миколаївській ОДА є питання відображення операцій у первинних документах. Тому необхідно якомога швидше розробити форми меморіальних ордерів та карток аналітичного обліку для підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що необхідно почати застосовувати єдину методологію обліку доходів, адже це дасть змогу проводити аналіз діяльності різних установ державного сектору та визначати проблемні питання.

2.3. Особливості синтетичного та аналітичного обліку доходів розпорядників бюджетних коштів

Для зберігання та використання грошових коштів отриманих із загального фонду бюджету на утримання установи й централізовані заходи згідно з кошторисом всіма розпорядниками засобами бюджету в органах Державного казначейства, відкриваються реєстраційні рахунки. Порядок відкриття рахунків у національній валюті в органах Державного казначейства затверджений наказом Державного казначейства України від 02.12.2002 р. № 221 [19].

Для відкриття реєстраційних рахунків розпорядники бюджетними коштами подають до органів Державного казначейства наступні документи:

- 1) заяву на відкриття рахунків встановленого зразка за підписом керівника установи та головного бухгалтера;
- 2) копію довідки про включення установи до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України, засвідчену нотаріально або органом, який видав довідку;
- 3) копію статуту, засвідченого нотаріально;
- 4) копію документа, що підтверджує реєстрацію клієнта в податковій службі, у випадках, передбачених чинним законодавством;
- 5) картку в 2-х екземплярах із зразками підписів осіб, яким надано право розпоряджатися рахунком, підписувати документи для проведення розрахунків, завірену нотаріально або вищим органом;
- 6) документ або копію, завірену нотаріально, що підтверджує реєстрацію клієнта як платника соціальних страхових внесків;
- 7) затверджений кошторис розпорядника бюджетними коштами і план асигнувань із загального фонду бюджету [24].

Днем відкриття спеціальних реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства є дата, указана на заяві в розділі «Відмітки органу Державного казначейства», а днем початку операцій із видатків - дата реєстрації повідомлення, отриманого від власника рахунка про прийом його на облік у податковій службі. Відносини між розпорядниками коштами у Миколаївській ОДА (власниками рахунків) й органами Державного казначейства з розрахунково-касового обслуговування оформлюються договорами.

Усі виплати, здійснені з реєстраційних рахунків як готівкою, так і за допомогою безготівкових перерахувань, прийнято вважати касовими витратами. Повернення грошових коштів на рахунки призводить до відновлення, тобто зменшення касових витрат.

Як приклад касових видатків можна навести наступні операції: отримання готівки до каси на виплату заробітної плати, коштами на відрядження, придбання матеріальних цінностей через підзвітних осіб, перерахування коштів постачальникам; повернення кредиторської заборгованості.

Облік касових видатків установи провадиться на базі кодів економічної класифікації видатків за допомогою «Картки аналітичного обліку касових видатків», форма та порядок заповнення якої встановлені згідно з приказом Державного казначейства України від 11.08.2007 р. №100 «Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядку їхнього складання» [36].

Картка відкривається щомісячно та заповнюється щоденно бухгалтером на підставі виписки з реєстраційного рахунку установи. Суми відшкодованих касових видатків записуються на зворотному боці картки. У картці підбиваються підсумки за місяць і з початку року. У підсумку видатків суми, які поступили на відновлення касових видатків, приймають зі знаком мінус. У кінці місяця картка підписується виконавцем і головним бухгалтером чи його помічником.

У Миколаївській ОДА, складаються окремі картки за кожною установою на основі кодів економічної класифікації видатків і загальної картки за всіма установами, які обслуговуються.

Для обліку операцій за надходженням бюджетними асигнувань загального фонду бюджету на реєстраційний рахунок установи і для здійснення видатків з рахунку протягом місяця використовується «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства» за формою 381 (бюджет) - меморіальний ордер №2, помітки в якому ведуться у хронологічному порядку згідно з виписками з реєстраційного рахунку. У кінці місяця підбиваються підсумки руху грошових коштів. Меморіальний ордер № 2 підписується виконавцем, головним бухгалтером чи його помічником. Після закінчення місяця дані меморіального ордера переносяться до книги «Журнал-головна» [36]. Основні операції руху коштів на реєстраційному рахунку наведено в таблиці. 2.5.

Усі кошти, що надійшли готівкою безпосередньо до каси бюджетної установи (крім отриманих з банку), необхідно обов'язково внести на реєстраційні або спеціальні реєстраційні рахунки установи, відкриті в органах ДКСУ, і тільки після цього їх можна використовувати за призначенням згідно кошторису. Облік

готівкових операцій ведеться на рахунку 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти». Приклади господарських операцій на субрахунках рахунку 22 представлено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Блоки бухгалтерських проведення для відображення готівкових операцій розпорядників бюджетними коштами

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
Видавання грошових коштів під звіт із каси бюджетної установи			
1	Отримано фінансування на придбання об'єкта основних засобів	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
2	Отримано готівку до каси установи	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»
3	Видано аванс у національній валюті з каси установи	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті»
4	Затверджено Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
5	Отримано асигнування на придбання виробничих запасів	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
6	Отримано готівку до каси установи для виплати підзвітній особі суми затверджених перевитрат	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»
7	Відшкодовано працівнику суму перевитрат із каси установи	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті»
Виявлення нестачі грошових коштів у касі бюджетної установи			
8	Віднесено на рахунок винної особи виявлену нестачу грошових коштів у касі	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	2211 «Готівка у національній валюті»
9	Отримано в касу установи кошти на погашення нестачі від винної особи	2211 «Готівка у національній валюті»	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»
10	Зараховано на реєстраційний рахунок кошти з каси бюджетної установи	2313 «Реєстраційні рахунки»	2211 «Готівка у національній валюті»

Джерело: розроблено автором за даними [12]

Облік доходів у Миколаївській ОДА повинен забезпечити:

- 1) відповідність сум асигнувань кошторисному призначенню;
- 2) правильність використання бюджетних коштів за їхнім цільовим призначенням.

Відповідно до Плану рахунків облік доходів суб'єктів держсектора ведеться на пасивних рахунках класу 7 «Доходи». Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними та необмінними операціями. Клас 7 включає такі рахунки: 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». Загальний фонд Згідно з Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 доходи за бюджетними асигнуваннями, отриманими на виконання суб'єктом держсектора своїх повноважень, визначених законодавством, відображаються на рахунку 70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», а саме: за кредитом - отримання бюджетних асигнувань; дебетом - зменшення доходу за бюджетними асигнуваннями на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів; списання з рахунків залишків коштів, не витрачених у звітному році; закриття рахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду [29].

Рахунок 70 має один субрахунок для розпорядників - 7011 «Бюджетні асигнування», на якому ведеться облік доходів розпорядників, отриманих на виконання суб'єктом держсектора своїх повноважень (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування на рахунку 54 «Цільове фінансування»). Для цього застосовуються такі проведення: Дт 2311 «Поточні рахунки в банках», 2313 «Реєстраційні рахунки» Кт 7011 «Бюджетні асигнування». Доходи звітного періоду, отримані у вигляді бюджетних асигнувань, призначених на поточні витрати для створення

(придбання) необоротних активів, що включаються до первісної вартості цих активів, вилучаються з доходів і зараховуються на рахунок цільового фінансування [27].

Вилучення з доходу звітного періоду бюджетних асигнувань у сумі поточних витрат, що входять до первісної вартості об'єкта необоротних активів, відображається проведенням: Дт 7011 «Бюджетні асигнування» Кт 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів». Слід мати на увазі: для відображення в бухгалтерського обліку доходів загального фонду застосовується касовий метод - тобто операції за доходами та видатками відображаються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу.

Спеціальний фонд Облік доходів спецфонду передбачає використання рахунків 71-75. Для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством, призначений однойменний рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а саме: за кредитом відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного або місцевих бюджетів; дебетом - зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів. Цей рахунок має такі субрахунки: 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», на якому ведеться облік вказаних доходів розпорядниками та державними цільовими фондами; 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», на якому обліковуються доходи від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані

внаслідок демонтажу або списання майна тощо та будуть використовуватися для потреб установи.

Для відображення в бухгалтерському обліку доходів спецфонду застосовується метод нарахування - операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів). Бухгалтерське проведення по рахунку 71 1.Нараховано суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції Дт 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» Кт 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». Інформація про доходи від продажу активів відображається на однойменному рахунку 72 «Доходи від продажу активів», а саме: за кредитом – отримання доходу суб'єктом держсектора або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету; дебетом - списання у порядку закриття субрахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів, тощо. Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників - 7211 «Дохід від реалізації активів», на якому обліковуються доходи від продажу в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Бухгалтерське проведення по рахунку 72 нараховано суми надходжень від продажу фінансовий інвестицій Дт 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» Кт 7211 «Дохід від реалізації активів». Інформація про фінансові доходи - доходи від відсотків, роялті та дивідендів, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримують розпорядники від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпорядникам законом надано відповідне право, відображається на рахунку 73 «Фінансові доходи», а саме: за кредитом - збільшення (отримання) нарахування фінансових доходів суб'єкта держсектора або зарахування коштів до державного або місцевих бюджетів; дебетом - списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або

повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів. Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників - 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», на якому ведеться облік доходів за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотків за фінансовими інвестиціями.

Відображено дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом держсектора Бухгалтерське проведення по рахунку 73 Відображено дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом держсектора Дт 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» Кт 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів». Зверніть увагу: отримані доходи спецфонду звітного періоду, призначені на поточні витрати на створення (придбання) необоротних активів, що включаються до первісної вартості об'єктів, вилучаються з доходів і зараховуються на рахунок цільового фінансування. Вилучення з доходу спецфонду звітного періоду суми поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта необоротних активів, відображається такими проведеннями: Дт 7111, 7211, 7311 - Кт 5411.

Для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями призначений рахунок 74 «Інші доходи за обмінними операціями» на якому відображається: за кредитом - збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів, відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями; дебетом - списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету. Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників - 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», на якому ведеться облік вказаних доходів, які не відображені на рахунках 70-73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів.

Інші доходи за обмінними операціями, наприклад збільшення суми вигід від відновлення корисності довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери, відображаються в обліку записом: Дт 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій» Кт 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Інформація за необмінними операціями - тобто про доходи від безплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження ЄСВ; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники від підприємств, організацій, фізосіб та інших розпорядників 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 відображаються на рахунку 75 «Доходи за необмінними операціями», а саме: за кредитом - збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, у тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного або місцевих бюджетів; дебетом - списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів. Цей рахунок має два субрахунки для розпорядників: 7511 «Доходи за необмінними операціями», на якому ведеться облік: доходів від безплатно отриманих активів, послуг (робіт); сум штрафів, неустойки, пені, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства; зобов'язань, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

7512 «Трансферти» де ведеться облік розпорядниками бюджетних коштів надходжень, пов'язаних з перерахуванням сум трансфертів, та коштів, отриманих

для виконання цільових заходів. Доходи за необмінними операціями, наприклад дохід від безплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності), відображаються в обліку такими проведеннями: Дт 2311, 2313 - Кт 7511. Як видно, на субрахунках 2311, 2313 ведеться облік отриманих доходів загального та спеціального фондів. Тому до реєстраційного субрахунка 2313 потрібно відкривати аналітичні рахунки, аби окремо фіксувати доходи, отримані за загальним і спеціальним фондами. Наприклад, для доходів загального фонду це буде субрахунок 2313.1, а для доходів спеціального фонду - 2313.2.

Облік доходів загального та спеціального фондів ведеться наростаючим підсумком з початку бюджетного року. В кінці звітної періоду (щоквартально і в кінці року) ці рахунки закриваються на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду», на якому обліковуються фінансові результати виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками (державними цільовими фондами). Закриття рахунків доходів в кінці кожного кварталу або року відображається такими записами: Дт 7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511 - Кт 5511.

Облік операцій із зарахування коштів загального фонду на основі виписок з рахунків ведеться в меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». У цьому ордері відображається облік операцій з надходження на рахунок суб'єкта держсектора асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів з реєстраційних та інших рахунків в органах Казначейства (поточних рахунків - в банках).

Облік операцій із зарахування коштів спецфонду на основі виписок з рахунків ведеться в меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». Цей ордер використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта держсектора

доходів та здійснення касових видатків спецфонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів спецфонду з реєстраційних (поточних) рахунків в органах Казначейства (банках).

Аналітичний облік асигнування загального фонду бюджету у Миколаївській ОДА провадиться у «Картці аналітичного обліку отриманих асигнувань». Картка відкривається на рік. У рядку «Затверджено за кошторисом на рік» указуються кошторисні призначення. Протягом року вони можуть коректуватися згідно зі змінами, які вносяться до кошторису відповідно до діючого законодавства. Відмітки про отримані асигнування на базі КЕКВ здійснюються відповідно до виписки з реєстраційного рахунку. Суми відкликаних асигнувань записуються зі знаком «мінус». Щомісячно в картці підбиваються підсумок «Усього асигнувань за місяць», «Усього асигнувань з початку року», «Залишок бюджетними призначень».

Схему облікового процесу доходів загального фонду подано на рис. 2.9.

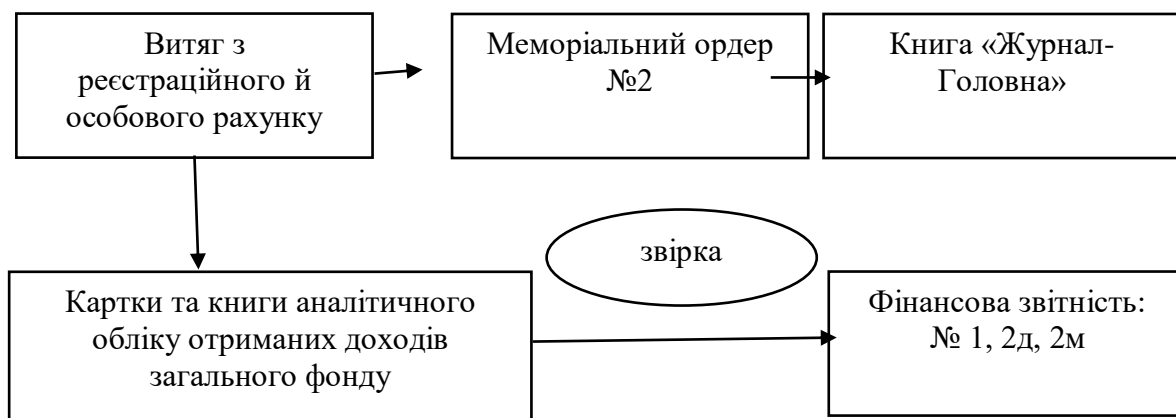


Рис. 2.9 - Схема облікового процесу доходів загального фонду

Джерело: розроблено автором за даними [13]

До доходів спеціального фонду у Миколаївській ОДА належать власні надходження бюджетних установ, які забезпечують виконання основних завдань бюджетних установ щодо не покриття доходами загального фонду. Доходи спеціального фонду бюджетної установи складаються з власних надходжень і доходів за іншими надходженнями спеціального фонду.

Схему облікового процесу доходів спеціального фонду подано на рисунку 2.10.

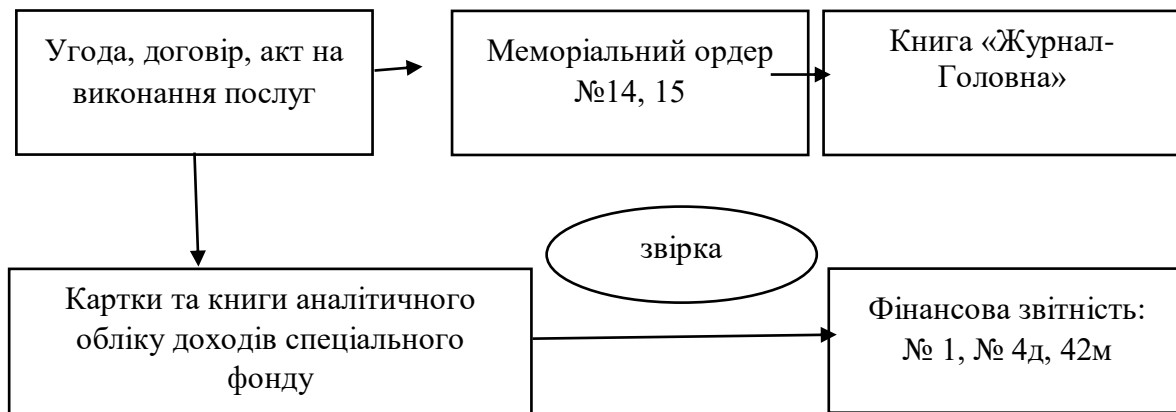


Рис. 2.10 - Схема облікового процесу доходів спеціального фонду

Джерело: розроблено автором за даними [12]

Перелік груп власних надходжень бюджетних установ, вимоги щодо їхнього утворення та напрямки використання встановлені ст. 13 Бюджетного кодексу України та Постановою Кабінету Міністрів України "Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо їхнього утворення та напрямків використання" від 17.05.2002 р. № 659 (табл. 2.6).

Синтетичний і аналітичний облік доходів спеціального фонду. Для обліку доходів спеціального фонду в Плані рахунків призначений пасивний рахунок 71 "Доходи спеціального фонду" з розподілом на субрахунки.

Отже, бюджетні установи ведуть облік усіх доходів, які наявні у вигляді бюджетних асигнувань і забезпечують їх облік за допомогою первинних документів. Загальну інформацію про доходи отримані установою відображають у фінансовій звітності.

Таблиця 2.6 - Види доходів спеціального фонду бюджетних установ

Класифікація доходів спеціального фонду			Код бюджетної класифікації
Власні надходження бюджетних установ	Перша група – плата за послуги, що надаються бюджетних установами згідно із законодавством	Підгрупа 1 – плата за послуги, що надаються бюджетних установами згідно з їхніми функційними повноваженнями	24121100
		Підгрупа 2 – надходження бюджетних установ від господарської та виробничої діяльності	24121200
		Підгрупа 3 – сплата за оренду майна бюджетних установ	24121300
		Підгрупа 4 – надходження бюджетних установ від реалізації майна	24121400
	Друга група – інші джерела власних надходжень бюджетних установ	Підгрупа 1 – благодійні внески, гранти та подарунки	24121200
		Підгрупа 2 – кошти, які отримують бюджетні установи від підприємств, організацій чи фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів	24122200
Інші джерела власних надходжень бюджетних установ	Фінансування бюджетних установ спеціального фонду бюджету відповідного рівня		

Джерело: розроблено автором за даними [12]

2.4. Розкриття інформації про доходи розпорядників бюджетних коштів

Основним джерелом інформації щодо діяльності бюджетних установ є звітність. Згідно ст.58 Бюджетного кодексу України, звітність про виконання Державного бюджету України, в тому числі й виконання кошторисів бюджетних установ, включає фінансову та бюджетну звітність.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать установи, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном установ, заснованих на комунальній власності,

крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову та бюджетну звітність щодо всіх установ, що належать до сфери їхнього управління.

Звітність, яку складають і подають бюджетні установи, можна умовно поділити на види, зокрема за:

- складом - місячна, квартальна, річна;
- обсягом - індивідуальна, зведена;
- місцем подання - ДКСУ, головні розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи, Державна податкова служба, соціальні фонди, статистична служба, Рахункова палата та ін.;
- рівнем - до місцевих органів, до загальнодержавних органів;
- охопленням - загальний фонд, спеціальний фонд, узагальнені;
- об'єктами звітності та джерелами даних - фінансова, бюджетна, податкова, соціальна, статистична.

Бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів подають у повному обсязі фінансову та бюджетну звітність:

- органу ДКСУ;
- головному розпоряднику коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову та бюджетну звітність про виконання кошторисів розпорядниками бюджетних коштів:

- Державній казначейській службі України;
- Рахунковій палаті.

Контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та звітність у бюджетних установи здійснюють територіальні органи Державної аудиторської служби України та органи внутрішнього аудиту інших міністерств і відомств України в межах їх повноважень, передбачених чинним законодавством. Бюджетні установи складають місячну, квартальну та річну бухгалтерську звітність. Склад звітності бюджетних установ вибірково відображено нижче у таблиці 2.7.

Табл. 2.7 - Склад фінансової звітності бюджетних установ

№	Назва форми	Порядок складання	Місячна	Квартальна Р	Річна
Фінансова звітність					
1	Баланс (№ 1-дс)	Додаток 1	-	+	+
2	Звіт про результати фінансової діяльності (№ 2-дс)	Додаток 2	-	+	+
3	Звіт про рух грошових коштів (№ 3-дс)	Додаток 3	-	-	+
4	Звіт про власний капітал (№ 4-дс)	Додаток 4	-	-	+
5	Примітки до річної фінансової звітності (№ 5-дс)	Додаток 5	-	-	+

Джерело: розроблено автором за даними [36]

Звітним періодом для складання фінансової та бюджетної звітності є календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітнього року в складі балансу та інших установлених звітів і щомісячно. Баланс установи складають станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Основним фінансовим звітом у Миколаївській ОДА є Баланс (рис.2.11).

БАЛАНС		
АКТИВ	=	ПАСИВ
Розділ I. Необоротні активи. +		Розділ I. Власний капітал. +
Розділ II. Оборотні активи. +		Розділ II. Зобов'язання. +
Розділ III. Витрати.		Розділ III. Доходи

Рис. 2.11 - Схема Балансу (квартального) бюджетної установи

Джерело: розроблено автором за даними [24]

У річній фінансовій звітності розділи «Витрати» Активу та «Доходи» Пасиву не заповнюються у зв'язку з тим, що усі фактичні видатки і витрати розпорядників бюджетних коштів, проведені у звітному році, а також отримані доходи в кінці звітнього року списуються на результат виконання кошторису за звітний рік.

У Миколаївській ОДА Баланс, як джерело інформації про стан та результати діяльності, не несе повної інформаційної насиченості для аналізу і управління, яку ця форма звітності має для комерційних структур. Пояснюється

це в першу чергу тим, що у Миколаївській ОДА першочерговим завданням є не досягнення фінансової результативності, а належне виконання своїх функцій у межах встановленого кошторису витрат, дотримання цільового призначення наданих державою коштів та раціональне їх використання. Тому ключовою залишається бюджетна звітність.

Бюджетна звітність відображає стан виконання бюджету, містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації [1].

Фінансова та бюджетна звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції у Миколаївській ОДА, які відображені в бухгалтерському обліку. На перший погляд здається очевидним те, що фінансова звітність за своїм складом є значно простішою, ніж бюджетна. Однак, слід відмітити, що основні форми фінансової звітності у Миколаївській ОДА доповнюють 14 форм додаткових звітів, реєстрів та довідок, що розкривають елементи фінансової звітності.

При цьому, доречним є звернути увагу на багаторазове повторення показників у формах: доходи загального та спеціального фондів; обсяги надходження і видатків на рахунках казначейства та банківських рахунках та інші показники розкриваються у фінансовій звітності, так і деталізуються у бюджетній звітності. Поряд з багаторазовим дублюванням інформації щодо одних показників, має місце недостатнє розкриття інших: стан фондів у необоротних активах та малоцінних швидкозношуваних предметів, стан довгострокових та короткострокових зобов'язань, заборгованість із заробітної плати.

Важливим джерелом інформації для моніторингу стану фінансової дисципліни у Миколаївській ОДА є Пояснювальна записка, що розкриває окремі елементи фінансової та бюджетної звітності, зокрема: динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої; причини виникнення простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості; причини наявності незареєстрованих в органах Державного казначейства України фінансових зобов'язань; причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості; причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних

асигнувань; дані щодо порушення бюджетного законодавства, зафіксованого органами Державної казначейської служби; інвентаризаційні різниці та їх урегулювання.

Головні розпорядники коштів державного або місцевих бюджетів можуть установлювати для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що належать до сфери їх управління, додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію. Форми звітності і пояснювальні записки підписуються керівниками і головними бухгалтерами. Без таких підписів фінансова та бюджетна звітність вважається недійсною.

Подання фінансової та бюджетної звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм фінансової та бюджетної звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою).

Зазначимо, що дані фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів перевіряються в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів Державної казначейської служби України. Це пов'язано з тим, що дані бухгалтерського обліку органів казначейства України за операціями з обслуговування кошторисів, що формуються в інформаційній системі казначейської служби, вважаються остаточними.

Усі примірники фінансової та бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів до подачі розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня або іншим користувачам повинні бути перевірені і завізовані відповідним органом Державної казначейської служби України, засвідчені підписом, печаткою або штампом на кожній сторінці всіх форм фінансової та бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності.

Досліджуючи звітність бюджетних установ як джерело інформації для моніторингу діяльності у Миколаївській ОДА, можна зробити висновки про наступне:

- система звітності бюджетних установ потребує оптимізації у частині кількості необхідних до подання в органи казначейства форм;

- у зв'язку з тим, що бюджетні установи подають майже тридцять звітів, більша частина показників у них дублюються, що свідчить про неефективність інформаційного насичення фінансової та бюджетної звітності. Водночас, такі важливі показники діяльності як заборгованість перед працівниками, кредиторська заборгованість за роботи і послуги та інші залишаються недостатньо розкритими.

- нормативно-методичне забезпечення формування, порядку подання звітності бюджетними установами потребує конкретизації та приведення у відповідність до міжнародної практики обліку в державному секторі [83].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ДОХОДІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Теоретичні засади аналізу доходів розпорядників бюджетних коштів

Проведення аналізу діяльності розпорядників бюджетних коштів надає необхідну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття відповідного управлінського рішення, та забезпечує розуміння бухгалтерських операцій, а не лише фіксування фактів надходження або витрачання коштів. Враховуючи специфіку фінансування підприємств з бюджету, основною метою аналізу є пошук резервів зниження витрат їх діяльності.

Метою діяльності бюджетних підприємств є не отримання прибутку, а надання нематеріальних послуг; нематеріальні послуги, що їх надають бюджетні установи, на відміну від будь-якої готової продукції, не є матеріальними носіями та не оприбутковуються на склад. Однак, такі суб'єкти господарювання отримують доходи та несуть певні витрати. Тому об'єктами аналізу діяльності бюджетних установ є не тільки господарські засоби за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі невиробничого споживання, а й доходи та витрати.

Аналіз доходів і витрат передбачає: аналіз джерел фінансування бюджетних установ; оцінку дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали; характеристику та систематизацію показників звіту про фінансові результати, визначення структурних зрушень; аналіз результатів використання кошторису доходів і витрат бюджетних установ. Дефіцит - перевищення витрат над доходами, а профіцит навпаки - перевищення доходів над витратами.

У будь-якому разі, незалежно від того яким є результат виконання кошторисів, його слід ретельно проаналізувати, що дасть змогу не лише приймати в майбутньому обґрунтовані управлінські рішення, а й буде додатковим засобом

контролю за недопущенням порушень у використанні бюджетних коштів. Слід зазначити, що згідно з Бюджетним кодексом України усі залишки на рахунках розпорядників бюджетних коштів у кінці року підлягають закриттю. При цьому залишок за коштами загального фонду повертається до бюджету відповідного рівня (державного або місцевих бюджетів) та вказує на неповне використання бюджетних асигнувань, що у майбутньому (новому поточному році) може призвести до того, що сума асигнувань за загальним фондом з державного або місцевих бюджетів буде зменшена на суму таких невикористаних асигнувань у попередньому періоді. Кошти ж спеціального фонду, які були закриті на рахунках у кінці звітного періоду, відкриваються в наступному бюджетному періоді із записом про всі невитрачені в попередньому бюджетному періоді кошти [1].

Головним завданням аналізу є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з використання бюджетних коштів та характеристика забезпеченості установи ними, повноти їх використання, а також організації такого використання, яка включає: своєчасність затвердження кошторису, дотримання режиму економії, надання установам бюджетних коштів своєчасно і за потребою. Дотримання цих умов розглядається як необхідна передумова нормальної діяльності.

З огляду на це, важливим напрямом роботи розпорядників бюджетних коштів є проведення аналізу доходів і витрат за обмінними операціями. Основними методами аналізу доходів і витрат є вивчення їх динаміки, що дозволяє визначити абсолютні та відносні зміни кожної складової надходжень та витрачань.

Визначення динаміки передусь аналіз структури надходжень до бюджетного фонду. Аналіз питомої ваги надходжень та витрачань дозволяє визначити структурні зрушення, що відбулися у звітному періоді та виявити найбільш вагомі джерела фінансування. Враховуючи це, зрозуміло, що завдяки аналізу здійснюється кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень від планових показників, які відбуваються в установах, з'ясовуються їх причини, виявляються

резерви та розробляються відповідні заходи з метою усунення виявлених негативних тенденцій на майбутнє.

Інформаційною базою для аналізу доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями є фінансова звітність, зокрема Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс). Відповідно до Порядку №307 структура цього звіту складається з чотирьох розділів, змістовне наповнення яких наведено в табл. 3.8.

Таблиця 3.8 - Змістовне наповнення розділів Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)

№ розділу	Змістовне наповнення
Розділ I	відображаються обсяги доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями, за результатами яких розраховується профіцит або дефіцит за звітний період.
Розділ II	відображаються суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний період та попередній звітний період.
Розділ III	органами Казначейства та державними цільовими фондами відображається інформація про виконання бюджету (кошторису) у розрізі класифікації доходів бюджету та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету порівняно із затвердженими показниками плану на звітний рік та остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін (за загальним фондом) та плану на звітний рік з урахуванням змін (за спеціальним фондом). Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється
Розділ IV	наводиться інформація про елементи витрат за обмінними операціями, а саме: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація, інші витрати.

Таким чином, за даними звіту про фінансові результати потрібно здійснювати аналіз доходів та витрат за напрямками:

- структурно-динамічний аналіз доходів і витрат за обмінними та необмінними операціями;
- динамічний аналіз видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів в розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету;
- структурно-динамічний аналіз елементів витрат за обмінними операціями;
- співвідношення доходів від обмінних операцій до витрат за обмінними операціями, з метою визначення ефективності використання бюджетних ресурсів [75].

Також, аналіз доходів і видатків загального та спеціального фондів потрібно здійснювати за даними бюджетної звітності, зокрема розпорядниками бюджетних коштів на підставі даних таких форм: Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2 д, № 4-2м); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м); Звіт про надходження і використання коштів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів (форма № 4-4д); Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1) [6].

Аналіз бюджетних установ проводиться в декілька етапів, серед яких необхідно виділити:

- загальний аналіз діяльності бюджетних установ та визначення її особливостей;
- аналіз джерел фінансування бюджетних установ, визначення величини дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали;
- характеристика та систематизація показників балансу, визначення структурних зрушень;
- аналіз результатів використання кошторису доходів та витрат бюджетних установ [17].

Основним етапом аналізу є вивчення динаміки і структури доходів і витрат. Слід зазначити, що аналіз структури доходів і витрат може бути кількісним і якісним. При кількісному аналізі визначаються основні напрямки доходів і витрат, при якісному - питома вага кожного напрямку, за яким можна встановити їх значення в загальних доходах (витратах).

Завданням структурного аналізу є виявлення основних джерел надходження або витрачання бюджетних коштів з метою оцінки ефективності їх використання. В процесі аналізу господарської діяльності бюджетних установ, використовують

сукупність наукових методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, серед яких можна виділити методи наукового узагальнення, порівняння, системного аналізу (застосовуються при обґрунтуванні необхідності поєднання соціальних, специфічних і економічних заходів із метою ефективно організації державної системи й підвищення якості послуг, що надаються організаціями); економіко-математичні методи (застосовуються при розробці моделей аналізу кошторисних видатків установи, аналізу надання послуг, аналізу накладних витрат на одиницю послуги); методи технічного, графічного, порівняльного, статистичного аналізу (використовуються при розробці пропозицій щодо планування послуг та при обґрунтуванні стратегії ефективного управління організацією) [31].

Всі методичні прийоми, що застосовуються в аналізі діяльності бюджетних установ, відображають переміщення інформаційних потоків у системі управління ними. Після проведення аналізу доходів і витрат бюджетних установ за згрупованими статтями детальніше вивчається структура доходів або витрат, що формують статтю, яка займає найбільшу питому вагу в їх загальному обсязі.

Предметом більш детального аналізу повинен бути однаковий проміжок часу, місяць, квартал або рік, із вивченням тенденцій в межах періоду, що аналізується. Для аналізу динаміки доходів і витрат визначається приріст значень показників відносно минулого періоду та відносно плану. З метою з'ясування статей доходів і витрат, які найбільше впливають на зміну їх обсягів, необхідно визначити ступінь впливу окремої статті на зміну загального обсягу. При цьому, необхідно не тільки виявити факт і розмір відхилення від плану або минулого періоду, а й встановити його причини. Тому важливим інструментом аналізу динаміки показників доходів і витрат є проведення факторного аналізу змін за кожною статтею доходів і витрат. Це дозволить виявити ступінь впливу кожного фактору на результативний показник і пояснити існуючі тенденції. Суму негативних впливів конкретних факторів враховують як резерв можливого збільшення або зменшення результативного показника.

Основними методами, що використовуються для розрахунку величини впливу, є методи елімінування. Також ефективним інструментом аналізу доходів і витрат є коефіцієнтний аналіз. Коефіцієнти дозволяють визначити ефективність використання бюджетних коштів шляхом співвідношення доходів і витрат по загальному фонду та по спеціальному фонду, а також і по діяльності в цілому [87, с. 205].

Результати проведеного аналізу можуть впливати на планування, контроль та формування управлінських рішень з метою ефективного управління підприємством. Отже, розробка методико-понятійного апарату аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів дозволяє оцінити ефективність використання бюджетних ресурсів задля їх мінімізації та формування відповідних резервних фондів для розвитку їх діяльності.

Отже, доходи отримувачів бюджетних коштів можна аналізувати в розрізі джерел отримання (загальний і спеціальний фонд; по спеціальному фонду - плата за послуги, інші джерела власних надходжень, інші надходження).

В межах аналізу витрат може бути проведено:

- аналіз динаміки та структури касових та фактичних видатків загального та спеціального фондів;
- аналіз виконання кошторисів за загальним та спеціальним фондом [92].

За результатами аналізу можна зробити висновок про повноту надходження коштів та про виконання кошторису як за фактично нарахованими видатками, що характеризують потреби установи, так і за реально профінансованими видатками. Особливу увагу слід приділити аналізу видатків на оплату праці, як основної складової видатків загального фонду бюджетних установ. З впровадженням нових стандартів обліку і звітності в бюджетних установах, а саме НП(с)БОДС 135, постане потреба в коригуванні методики аналізу доходів і видатків бюджетних установ.

3.2. Аналітичне дослідження рівня, динаміки та структури доходів розпорядників бюджетних коштів

Законодавчі основи, що використовуються при формуванні доходної частини місцевих бюджетів проявляються в нормах Бюджетного кодексу та Податкового кодексу України. Але нестабільність бюджетно-податкового законодавства і недосконале проведення бюджетної політики на місцевому рівні обумовлюють потребу в подальшому дослідженні [75, с.31].

В таблиці 3.9 проведемо аналіз структури бюджету Миколаївської ОДА в розрізі доходної та видаткової частини без врахування міжбюджетних трансфертів.

Таблиця 3.9 - Структура бюджету Миколаївської ОДА в розрізі видатків і доходів, млн. грн.

Роки	Доходи		Видатки	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%
2017	44405,055	52,11	40816,313	47,89
2018	41081,8	46,67	46938,4	53,33
2019	52720,514	46,84	59822,801	53,16
2020	51782,704	49,61	52589,657	50,39
2021	98 521,926	47,62	108369,816	52,38
Відхилення 2021р. до 2017 р., +/-	54 116,87	-4,49	67 553,50	4,49
Відношення 2020 р. до 2017 р., %	221,87	-	265,51	-

Джерело: розроблено автором за даними [12]

Аналіз структури бюджету Миколаївської ОДА за 2018-2022 рр., наведений в таблиці 3.9, показав, що дохідна частина збільшилась на 54116,87 млн. грн. а це майже в 2 рази, але відбулось зменшення її частки на 4,49 процентних пунктів. Разом з тим видатки селищного бюджету зросли на 67553,5 млн. грн., а їх питома вага - на 4,49 п.п.

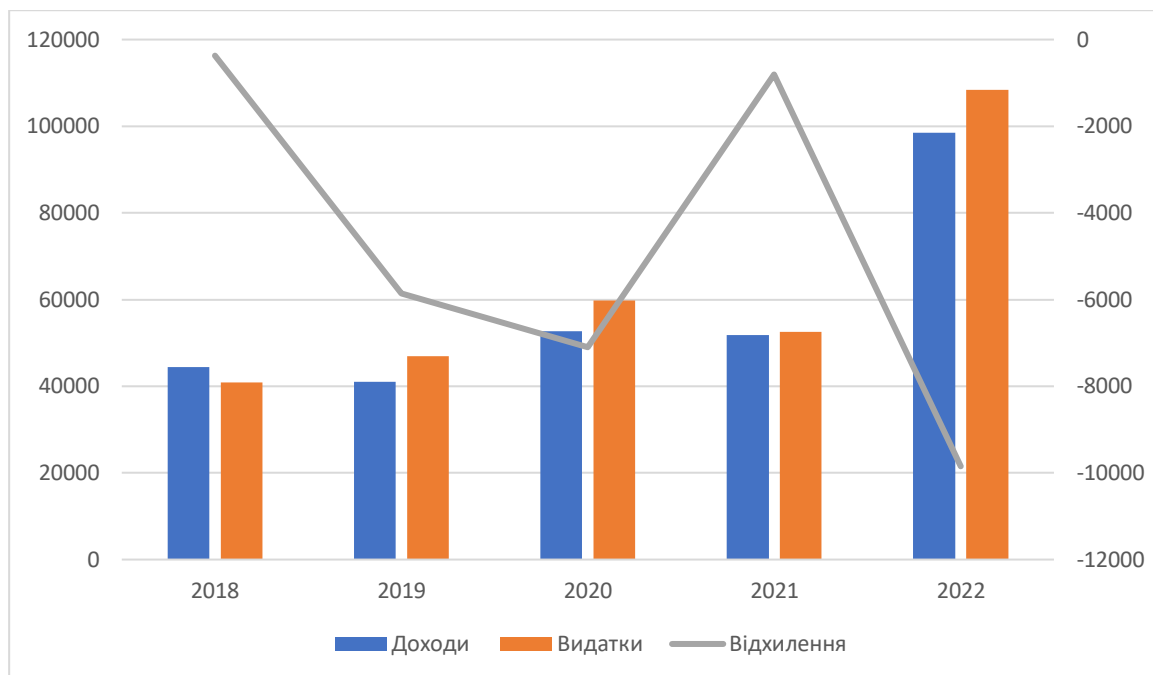


Рис. 3.12. - Структура бюджету Миколаївської ОДА в розрізі видатків і доходів в 2018-2022 рр.

Джерело: розроблено автором за даними [12]

На рисунку 3.12. відображено структура бюджету Миколаївської ОДА в розрізі видатків і доходів в 2018-2022 рр. та проведений трендовий аналіз кореляційно-регресійної залежності видатків Миколаївської ОДА бюджету, який свідчить про прямо пропорційне зростання дослідженого показника. Рівняння поліноміального тренду має наступний вигляд: $y = -764,61 x^2 + 22516x$, при якому коефіцієнт детермінації складає $R^2 = 0,5724$, а $R = 0,7566$, що свідчить про високий ступінь взаємозв'язку аналізованого показника.

В **додатках Б, В** наведено джерела формування бюджету Миколаївської ОДА, з якого видно, що дохідна частина бюджету за 2021 рік складала 48488,209 млн. грн., а з врахуванням внесених змін відповідним рішенням селищної ради - 49611,923 млн. грн., з яких 23 237 208 млн. грн. - власні надходження. Відповідно до Рішення Миколаївської ОДА «Про внесення змін у рішення від 24 грудня 2020 року № 02-03/VIII «Про бюджет Миколаївської ОДА на 2022 рік» і Закону України «Про місцевий самоврядування в Україні», обласна адміністрація внесла наступні зміни в рішення Миколаївської ОДА від 24 грудня 2021 року № 02-03/VIII «Про бюджет Миколаївської ОДА на 2022 рік» (**додаток Б**) :

- доходи бюджету в сумі 98521,926 млн. грн., у тому числі доходи загального фонду бюджету - 97511,837 млн. грн., доходи спеціальний фонду бюджету - 1 010 089 грн.;

- витрати бюджету 108369,816 млн. грн., у тому числі витрати загального фонду бюджету 97172,491 млн. грн. і витрати спеціальний фонду бюджету 11197,325 млн. грн.;

- профіцит бюджету за загальним фондом у сумі 339346 грн. згідно з **додатком В**;

- дефіцит бюджету за спеціальний фондом у сумі 10187236,04 грн. ;

- оборотний залишок бюджетних коштів бюджету в розмірі 500 млн. грн., які становить 0,5 відсотка витрат загального фонду бюджету.

Також передбачено розподіл витрат місцевого бюджету для реалізації програм в сумі 9865681 грн. Аналіз динаміки джерел формування Миколаївської ОДА бюджету, наведені в **додатку Б**, свідчать про зростання запланованих показників в 2022 році, а саме доходів Миколаївської ОДА бюджету – на 56579,871 млн. грн., за яким темпи зростання склали 34,9%, в тому числі загального фонду на 60190,737 млн. грн. (збільшення в 2,61 рази), а за спеціальним фондом зменшення на 3610,711 млн. грн.

Видатки бюджету Миколаївської ОДА в дослідженому періоді збільшились на 69269,305 млн. грн., або в 2,76 рази, в тому числі по загальному фонду на 64925,98 млн. грн. або в 3 рази, і збільшення коштів спеціального фонду на 63,25 %, а в грошовому виразі - на 4343,325 млн. грн.. За обсягами бюджетних призначень впродовж 2018-2022 рр. простежується зниження 28456,764 млн. грн., в том числі за рахунок зменшення суми по загальному фонду на 22089,764 млн. грн. та спеціального фонду на 6367 млн. грн. Профіцит бюджету в 2022 році склав 308,857 млн. грн., що на 3576,843 млн. грн. менше, ніж за плановими даними 2018 року.

Розглянемо характеристику показників ефективності виконання бюджету Миколаївської ОДА на початок 2022 року в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 - Показники бюджету Миколаївської ОДА на початок 2022 року

Показники	Значення
Доходи загального фонду на 1 – го жителя, грн.	1002,2
Витрати загального фонду на 1– го жителя, грн.	1854,0
Капітальні витрати на 1- го жителя, грн.	12,3
Рівень дотаційності бюджетів,%	6,1
Співвідношення витрат на утримання апарату керування із сумою доходів загального фонду , %	26,2
Частка заробітної плати у витратах загального фонду,%	82,7
Витрати на загальну середню освіту на 1- го учня, грн.	10901,7
Частка місцевих податків і зборів у доходах загального фонду,%	38,0

Як свідчать показники ефективності виконання бюджету Миколаївської ОДА на початок 2022 року доходи загального фонду на 1- го жителя склали 1002,2 тис. грн., витрати загального фонду на 1-го жителя склали 1854,0 тис. грн., капітальні витрати на 1 особу становить 12,3 грн. В 2021 році частка заробітної плати у витратах загального фонду складає 82,7%, місцевим податкам і зборам у доходах загального фонду належить 38,0 %.

Аналіз динаміки звітних даних за джерелами формування бюджету Миколаївської ОДА, наведений в **додатку В**, свідчить, що в 2022 році порівняно з 2018 роком відбувалось зростання доходів бюджету на 54 116,87 млн. грн., чи на 121,87%, в тому числі збільшення загального фонду на 144,93%, або 57699,39 млн. грн. і зменшення спеціального фонду на 3582,48 млн. грн. в грошовому виразі.

Темпи приросту видатків бюджету в 2018-2022 роках склали 165,51%, або 67553,5 млн. грн., загальний фонд по яким підвищився на 67340,61 млн. грн., тобто більше ніж в 3 рази , а спеціальний фонд на 212,89 млн. грн, в процентному відношенні це зростання лише на 1,94%.

Також затверджено бюджетом сума бюджетних призначень для головних розпорядників бюджетних засобів в 2022 році за відповідальними виконавцями в розрізі бюджетних програма в обсязі 339,346 млн. грн., обсяги міжбюджетних трансфертів сформовано в сумі 2301,853 млн. грн., в тому числі із держбюджету - базової дотації в сумі 1527200 млн. грн., освітньої субвенції в сумі 10482,9 млн.

грн., медичної субвенції на 5224,2 млн. тис. грн., субвенції на формування інфраструктури ОТГ - 2 287,559 млн. грн.

Бюджет по власним надходженням виконано на 111,66%. За уточненим планом 2020 р. в розрізі власних доходів по загальному фонду зведеного місцевого бюджету, не враховуючи місцеві бюджети обласної територіальної громади, сума перевиконання становить 3925,3 млн. грн. порівняно з надходженнями 2019 року доходи збільшилися на 4171,7 млн. грн., що становить 107,1 відсотка.

Таблиця 3.11 - Виконання бюджету Миколаївської ОДА, %

Роки	Доходи селищного бюджету, млн. грн.			Видатки селищного бюджету, млн. грн.		
	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд
2018	105,87	106,68	99,39	104,27	92,42	159,96
2019	96,18	96,40	83,83	94,92	94,90	95,01
2020	120,52	119,01	197,05	107,14	101,22	144,41
2021	104,38	105,76	75,33	93,78	91,20	111,04
Відхилення, 2021 р. до 2018 р., +/-	-1,50	-0,91	-24,06	-10,49	-1,23	-48,92

Джерело: розроблено автором за даними [12]

З таблиці 3.11. видно, що за доходною частиною Миколаївської ОДА бюджет в 2021 році перевиконано на 4,38 %, в тому числі загальний фонд на 5,76%, а спеціальний фонд на 24,67% недовиконано. Видатки бюджету недовиконано на 6,22%, видатки загального фонду зменшилися на 8,8% за звітними даними, а спеціального фонду - зросли на 11,04%.

В цілому за 2018-2021 рр. значне зменшення ефективності виконання селищного бюджету за спецфондом доходів -на 24,06% пункти, видатків на 48,92% пункти. Графічне відображення стану виконання місцевого бюджету наведено на рисунку 3.13.

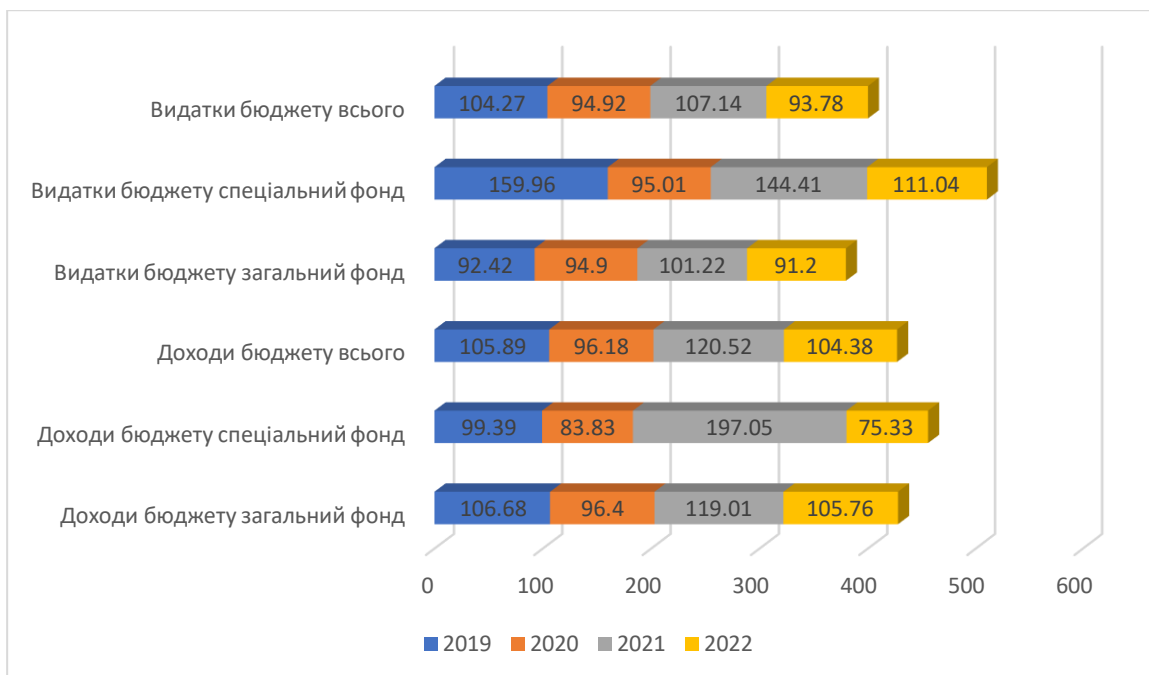


Рис. 3.13 - Стан виконання бюджету Миколаївської ОДА

Джерело: розроблено автором за даними [12]

В межах виконання «Цільової програми захисту населення і територій від надзвичайних ситуацій техногенного і природнього характеру, забезпечення пожежної безпеки Миколаївської ОДА на 2018-2021 роки» за кошти бюджету куплено 1 системний блок на суму 11 тис. грн.

Отже, показники ефективності виконання бюджету Миколаївської ОДА на початок 2022 року свідчать, що доходи загального фонду на 1-го жителя склали 1002,2 тис. грн., витрати загального фонду на 1-го жителя склали 1854,0 тис. грн., капітальні витрати на 1 особу становить 12,3 грн. В 2021 році частка заробітної плати у витратах загального фонду складає 82,7%, місцевим податкам і зборам у доходах загального фонду належить 38,0 %. Аналіз динаміки звітних даних за джерелами формування бюджету, показав, що в 2022 році порівняно з 2018 роком відбувалось зростання доходів бюджету на 54 116,87 млн. грн., чи на 121,87%, в тому числі збільшення загального фонду на 144,93%, або 57699,39 млн. грн. і зменшення спеціального фонду на 3582,48 млн. грн. в грошовому виразі.

Темпи приросту видатків бюджету в 2018-2022 роках склали 165,51%, або 67553,5 млн. грн., загальний фонд по яким підвищився на 67340,61 млн. грн.,

тобто більше ніж в 3 рази, а спеціальний фонд на 212,89 млн. грн, в процентному відношенні це зростання лише на 1,94%.

3.3. Аналіз впливу доходів на фінансовий результат виконання кошторису

Отримуючи фінансування з бюджету та власні доходи, бюджетні установи освоюють ці грошові потоки, в результаті чого виникають і накопичуються видатки, порівняння яких з доходами дозволяє визначити результат виконання кошторису установи за рік.

Усі установи й організації України, які належать до державного сектору економіки, включаючи ті, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, починаючи з 2017 року, працюють за Планом рахунків бухгалтерського обліку, що був розроблений спеціально для таких установ та у відповідності до НП(С) БОвДС і вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектора.

У зв'язку із запровадженням цього Плану рахунків, переведенням бухгалтерського обліку на принцип міжнародних стандартів, бухгалтери бюджетних установ стикаються з новою методикою виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи за бюджетний рік.

Процедура складання, затвердження та виконання кошторису Миколаївської ОДА визначено «Порядком складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228. У цьому документі передбачено послідовність дій під час затвердження кошторису як важливого інструмента формування, управління й контролю фінансової політики головного розпорядника бюджетних коштів. Важливим етапом вивчення виконання кошторису є розрахунок фінансового

результату через зіставлення доходів із здійсненими видатками. Це відбувається списанням доходів і видатків на фінансовий результат виконання кошторису.

Фінансовий результат у бюджетному обліку складається з результату виконання кошторису загального та спеціального фондів окремо, за Порядком, визначеним Державним казначейством України від 02.01.2002 № 07-04/3-5 «Про порядок здійснення річних заключних оборотів» в системі обліку виконання кошторисів.

Одержані протягом року доходи та здійснені видатки загального й спеціального фондів Миколаївської ОДА наприкінці року списуються на результати виконання кошторису. Також на результати виконання кошторису списуються доходи й видатки за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, вартість переоцінених запасів і матеріалів, а також таких, що одержані від ліквідації, розбирання матеріальних цінностей, оприбутковані за результатами інвентаризації та нараховані курсові різниці, депонентська й кредиторська заборгованість, строки позовної давності яких минули, та безнадійна до стягнення дебіторська заборгованість.

Не списуються на результати виконання кошторису витрати (виробничих (навчальних) майстерень, підсобних господарств, за договорами з науково-дослідних робіт, з виготовлення експериментальних пристроїв тощо) за незавершеними або завершеними, але не зданими роботами.

На перший погляд, виведення фінансового результату є простим розрахунком якоїсь умовної суми шляхом віднімання від суми отриманого доходу проведених витрат, а мовою національних стандартів обліку це розрахункова «сума в порядку закриття рахунків обліку доходів на суму рахунків обліку витрат». Але це лише на перший погляд. Це завдання є досить важливим і підходити до нього треба вельми обережно, оскільки виведення фінансового результату надає прозорості фінансовій звітності про виконання кошторису. Поряд з цим, маючи фінансовий результат у балансі установи, можна дуже легко зробити аналіз ефективності діяльності бюджетної установи з надання державних послуг, а також дати оцінку ефективності роботи безпосередньо розпорядника

бюджетних коштів у керівництві установою. Механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків бюджетної установи, за роз'ясненнями спеціалістів відділу методології казначейського виконання кошторисів, бухгалтерського обліку і звітності бюджетних установ Державного казначейства України, доцільно розподілити на два етапи: I етап.

Визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Тут же проводять вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків. II етап. Відображення фінансового результату в річному балансі Миколаївської ОДА. На цьому є етапі відбувається звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності. Розглядаючи перший етап, слід зазначити, що закриттю заключними оборотами підлягають залишки більшості субрахунків бухгалтерського обліку Класу 7 «Доходи».

Аналогічно заключними оборотами закриваються залишки за всіма субрахунками Класу 8 «Витрати». При закритті рахунків заключними оборотами бухгалтери бюджетних установ повинні це робити дуже обережно, здійснюючи водночас документальну інвентаризацію сум, віднесених на ці субрахунки протягом року. У зв'язку з цим Державне казначейство України листом від 22.12.2000 р. №07-04/1219-9396 «Про операції з річного закриття рахунків» роз'яснює бухгалтерські проведення із списання заключними оборотами доходів та видатків установ за рік.

Операції із закриття рахунків проводяться для підбиття підсумків після завершення бюджетного кварталу та після закінчення останнього операційного дня в бюджетному році. У кінці бюджетного періоду суми отриманих доходів та здійснених видатків із виконання кошторисів заключними оборотами списуються на результат його виконання за звітний період, що схематично зображено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 - Схема обліку результатів виконання кошторису головного розпорядника бюджетних коштів

Відображення	Клас	8	Списання	Рахунок	55	Списання	Клас	7	Відображення
--------------	------	---	----------	---------	----	----------	------	---	--------------

видатків	«Витрати»		видатків	«Фінансовий результат»		доходів	«Доходи»		доходів
→	Дт	Кт	→	Дт	Кт	←	Дт	Кт	←

Джерело: розроблено автором за даними [31]

Проте, визначення фінансового результату звітного періоду за результатами діяльності ГРК із застосуванням виключно субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» унеможлиблює отримання інформації щодо зіставлення витрат ГРК із джерелами їх покриття, тому фінансовий результат діяльності головного розпорядника бюджетних коштів Миколаївської ОДА потребує деталізованого розшифрування для зіставлення доходів та витрат за їх видами.

Згідно з БКУ, всі бюджетні асигнування мають цільове призначення, а всі власні надходження - відповідні напрями використання. Для визначення ступеня та повноти використання бюджетних коштів у системі ГРК виникає необхідність зіставлення витрат із відповідними джерелами їх покриття. Практика показала, що існуюча методика обліку таке зіставлення ускладнює, а подекуди й унеможлиблює. Наприклад, суміщення обліку на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» плати за оренду майна бюджетних установ, доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70-73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів унеможлиблює визначення фінансового результату від власних надходжень бюджетних установ.

Аналогічно облік витрат на відрядження на рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» унеможлиблює розмежування таких витрат за джерелами їх покриття. Для обліку витрат на відрядження за рахунок різних джерел доцільно вести їх облік на рахунках 8013 «Матеріальні витрати» (за рахунок бюджетних асигнувань) та 8113 «Матеріальні витрати» (за рахунок власних надходжень). Для виокремлення витрат на відрядження зі складу витрат достатньо суворо дотримуватися їх обліку за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження».

Слід також зазначити, що, відповідно до БКУ, кошти, які отримують бюджетні установи від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних

коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким установам законом надано відповідне право та кошти, які отримують ці установи як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, належать до доходів бюджетних установ, які відносяться до підгрупи 3 групи II Власних надходжень.

Проте, згідно з пунктом 14.1.268 Податкового кодексу України, такі доходи належать до складу пасивних доходів і не включаються до складу фінансових доходів. Опираючись на НП(С)БОВДС 101 «Подання фінансової звітності», визначено, що «фінансова діяльність – діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань. Так, нарахування відсотків на кошти, розміщені на депозитах, не призводить до змін розміру власного капіталу та виникнення зобов'язань, тому ці доходи не вважаються фінансовими доходами.

Отже, ведення обліку Миколаївської ОДА на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» є неправомірним. Оскільки вищезгадані доходи виникають унаслідок використання майна, а не фінансової діяльності, то їх облік слід вести на рахунку 7411 «Інші доходи за власними надходженнями від обмінних операцій» суміщено з платою за оренду майна бюджетних установ та коштами, отриманими від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки, оскільки вони становлять однорідну за економічною сутністю групу доходів. Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат наведено у таблиці 3.13.

Другий етап виведення фінансового результату виконання кошторису полягає у відображенні його в звітності. Відповідно до вимог нормативних документів, фінансовий результат установа державного сектору економіки відображає в розділі I Пасиву, річного Балансу (форма № 1-дс) в спеціальному рядку 1420 «Фінансовий результат». Він визначається як сума сальдо субрахунків 5511 і 5512.

Так відображається результат виконання кошторису розпорядника бюджетних коштів. Сума за цими субрахунками повинна відповідати залишку на кінець року в книзі «Журнал-головна» за рахунком 55 «Фінансовий результат».

Таблиця 3.13 - Типова кореспонденція обліку закриття рахунків доходів та витрат Миколаївської ОДА

№	Зміст	Дебет рахунків	Кредит рахунків
1	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату»), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)
2	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)	8011 (8021, 8111, 8121) «Витрати на оплату праці», 8012 (8022, 8112, 8122) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8023, 8113, 8123) «Матеріальні витрати», 8014 (8024, 8114, 8124) «Амортизація», 8115 (8125) «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 (8321) «Фінансові витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями», 8521 «Витрати на утримання апарату фонду»
3	Коригування результату виконання	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий	54 «Цільове фінансування»

кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах	результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду») 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)	
---	---	--

Джерело: розроблено автором за даними [19]

Слід зазначити, що фінансовий результат, який відображають у статті 1420 «Фінансовий результат» на звітну дату, тобто гр. 4 «На кінець звітного періоду», не дорівнюватиме сумі статей 1420 гр. 3 «На початок звітного періоду» ф. № 1-дс і 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» форми № 2- дс «Звіт про фінансові результати». Це пов'язано з тим, що показник статті 1420 ф. № 1-дс складається з даних статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» і сальдо субрахунку 5512 «Накопичений фінансовий результат виконання кошторису», тобто є не лише даними про фінансовий результат за звітний період. Разом з тим коригування (зміна) фінансового результату за попередній звітний період і накопиченого фінансового результату у ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати» ніяк не відображається.

Отже, механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків Миколаївської ОДА, доцільно розподілити на два етапи: а) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Тут же проводять вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків. б) відображення фінансового результату в річному балансі установи. На цьому є етапі відбувається звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

ВИСНОВКИ

Бюджетний кодекс України визначає таких суб'єктів бюджетного процесу як розпорядники бюджетних коштів, які за обсягом наданих прав поділяються на головних розпорядників бюджетних коштів і розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня.

Розпорядник бюджетних коштів - бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та здійснення витрат з бюджету.

Головні розпорядники коштів місцевих бюджетів визначаються рішенням про місцевий бюджет. Функції, права та обов'язки з управління бюджетними коштами розпорядників бюджетних коштів визначені на законодавчому рівні і проявляються на стадіях бюджетного процесу.

Отже, визначення, що наводяться, не формулюють єдиної думки щодо трактування поняття доходу в бюджетних установах. А в контексті нещодавніх законодавчих змін, що мали наблизити український бухгалтерський облік до міжнародних стандартів, це питання потребує нагального вирішення, оскільки досить проблематично організувати облік доходів, спираючись на міжнародні стандарти, при цьому визначення цього об'єкта не є уніфікованим.

Завдяки бюджетній класифікації можливо оперативно виявляти недоліки у державній політиці у сфері формування доходів бюджету, швидко вживати заходи та обґрунтовувати подальші дії що до їх усунення. Відповідно до ст. 9, Бюджетний кодекс України визначає бюджетні доходи за такими класифікаційними розділами: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій із капіталом; трансферти.

Доходи бюджету являють собою еквівалентну вартість суми коштів, які надійшли в розпорядження держави для забезпечення стабільного функціонування національного господарства та задоволення потреб країни. Доцільно розглядати доходи як фінансові ресурси, що спрямовуються на

забезпечення соціально-економічного розвитку країни. У цьому полягає сутність подальших наукових досліджень у даній сфері.

Необхідності формування облікової політики. Це обумовлено тим, що для запровадження ефективної облікової політики необхідно визначити її мету та основні завдання. Основною метою організації облікової політики у Миколаївській ОДА, є встановлення та використання найефективніших методів бухгалтерського обліку, що забезпечить якісне планування кошторису установи та складання фінансової звітності.

Основою другого етапу стає розроблення проекту наказу про облікову політику. Наказ про облікову політику - це документ, який розкриває облікові методи залежно від характеру і специфіки діяльності певної установи.

На третьому етапі доцільно відобразити взаємозв'язок облікової політики у Миколаївській ОДА із автоматизацією облікового процесу в наказі про облікову політику. На сьогодні великого розмаху набув процес автоматизації бухгалтерського обліку, у тому числі це стосується і Миколаївської ОДА.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені в паперовій або електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні операції.

Отже, дуже важливим у Миколаївській ОДА є питання відображення операцій у первинних документах. Тому необхідно якомога швидше розробити форми меморіальних ордерів та карток аналітичного обліку для підвищення ефективності організації бухгалтерського обліку.

Основним джерелом інформації щодо діяльності бюджетних установ є звітність. Згідно ст.58 Бюджетного кодексу України, звітність про виконання Державного бюджету України, в тому числі й виконання кошторисів бюджетних установ, включає фінансову та бюджетну звітність.

У Миколаївській ОДА Баланс, як джерело інформації про стан та результати діяльності, не несе повної інформаційної насиченості для аналізу і управління, яку ця форма звітності має для комерційних структур. Пояснюється це в першу чергу тим, що у Миколаївській ОДА першочерговим завданням є не досягнення фінансової результативності, а належне виконання своїх функцій у межах встановленого кошторису витрат, дотримання цільового призначення наданих державою коштів та раціональне їх використання. Тому ключовою залишається бюджетна звітність.

За результатами аналізу можна зробити висновок про повноту надходження коштів та про виконання кошторису як за фактично нарахованими видатками, що характеризують потреби установи, так і за реально профінансованими видатками. Особливу увагу слід приділити аналізу видатків на оплату праці, як основної складової видатків загального фонду бюджетних установ.

Отже, показники ефективності виконання бюджету Миколаївської ОДА на початок 2022 року свідчать, що доходи загального фонду на 1-го жителя склали 1002,2 тис. грн., витрати загального фонду на 1-го жителя склали 1854,0 тис. грн., капітальні витрати на 1 особу становить 12,3 грн. В 2021 році частка заробітної плати у витратах загального фонду складає 82,7%, місцевим податкам і зборам у доходах загального фонду належить 38,0 %. Аналіз динаміки звітних даних за джерелами формування бюджету, показав, що в 2022 році порівняно з 2018 роком відбувалось зростання доходів бюджету на 54 116,87 млн. грн., чи на 121,87%, в тому числі збільшення загального фонду на 144,93%, або 57699,39 млн. грн. і зменшення спеціального фонду на 3582,48 млн. грн. в грошовому виразі.

Темпи приросту видатків бюджету в 2018-2022 роках склали 165,51%, або 67553,5 млн. грн., загальний фонд по яким підвищився на 67340,61 млн. грн.,

тобто більше ніж в 3 рази , а спеціальний фонд на 212,89 млн. грн, в процентному відношенні це зростання лише на 1,94%.

Отже, механізм виведення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків Миколаївської ОДА, доцільно розподілити на два етапи: а) визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року. Тут же проводять вирішення деяких питань, що можуть виникнути під час закриття певних рахунків. б) відображення фінансового результату в річному балансі установи. На цьому є етапі відбувається звірка та аналіз цього показника з даними інших форм звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л. *Чи існує проблема множинності податків Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України*: матер. Міжн. наук. практ. конф., 22 травня 2015 р. Ірпінь: Вид-во НУДПСУ, 2015. С. 18-20.
2. Аптекарь С., Краснова В. Про формування місцевих бюджетів. *Економіка України*. 2004. №4. С. 42–47.
3. Астапова Г.В., Мірошніченко В.О. Сучасні проблеми аналізу та обґрунтування міського бюджету . *Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки*: ДЕГІ, Донецьк, ТОВ «Південь-Захід ЛТД», 2013. С.291-302.
4. Бондарук Т.Г., Мельничук І.О. Роль міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів місцевих бюджетів. *Статистика України*. 2015. № 4. С. 46-52.
5. Буднік М. М. Теоретичні підходи щодо трактування терміну місцевий бюджет– URL: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=66213>. (Дата звернення 12.10.2023)
6. Буковинський С.А. Шляхи розвитку бюджетної системи України.. *Фінанси України*. 1998. №9. С.3-8.
7. Бутко М.П., Білокур К.О. Фінансові ресурси регіону в умовах ринкової трансформації. *Фінанси України*. 2013. №10. С.23-32.
8. В.М. Федосова, С.І. Юрія . Бюджетна система: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2012. 871 с.
9. Бюджетний кодекс України №2456-VI від 29.09.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n1169>. (Дата звернення 12.10.2023)
10. Бюджетний менеджмент: Підручник / За заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
11. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання. Ін-т бюджету та соціально-економічних досліджень. – URL: <http://www.ibser.org.ua/news/429/130434/>. (Дата звернення 22.10.2023)
12. Бюджетно-податкова політика у системі регулювання економіки: *монографія* / за заг. ред. І.Я. Чугунова. К.: ГлобусПресс, 2018. 354 с.

13. Василенко Л.І., Бабич П.С. Місцеві фінанси та фінансова незалежність. *Фінанси України*. 1998. №8. С. 112-117.

14. Василик О.Д. Державні фінанси України: *Навч. посібник*. – К.: Вищашкола. 2004. 383 с.

15. ВВП України перевищить докризовий рівень до 2019 року – URL: http://banker.ua/bank_news/govregulations/2015/03/12/1180472847/vvpukrainy-prevysit-dokrizisnyj-uroven-k-2019-godu/. (Дата звернення 12.11.2023)

16. Виконання доходів місцевих бюджетів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів станом на 1.01.2018 року. Інформація Міністерства фінансів України. URL: –http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=292741. (Дата звернення 15.10.2023)

17. Власюк Н.І. Місцеві фінанси: *навч. посіб.*. - К. : Алерта, 2011. 328 с.

18. Габа І.М. «Децентралізація» - деякі плюси і мінуси. *РайонІнфо*. 2014. №1. С.5.

19. Галушко О.С. Формування державного і місцевих бюджетів умовах трансформації економіки . *Фінанси України*. 2010. №5. С. 62-64.

20. Григораши Т.Ф. Фінансові чинники формування державного і місцевих бюджетів . *Фінанси України*. 2010. №5. С.51-57.

21. Данилишин Б.М. Децентралізація управління в Україні: з чого почати? – URL:<http://kontrakty.ua/article/82116>. (Дата звернення 15.10.2023)

22. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: *Монографія*. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 496 с.

23. Дем'янишин В., Тулюлюк А. Проблеми сутності та складу видатків місцевих бюджетів . *Світ фінансів*. 2008. Вип. 3(16). С. 135–144.

24. Демчак Р. Бюджетна децентралізація є основним чинником економічної безпеки держави . URL:<http://solydarnist.org/?p=15037>. (Дата звернення 15.10.2023)

25. Децентралізація: все ще в рошуках рецептів року . – URL: http://gazeta.dt.ua/economics_of_regions/decentralizaciya-vse-sche-v-poshukahreceptiv-.html. (Дата звернення 18.10.2023)

26. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів /За ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної. – К., 2010. – 310 с.

27. Довідка про виконання місцевих бюджетів за доходами станом на 1.01.2019 року (без урахування міжбюджетних трансфертів). Інформація Державної казначейської служби України. – URL : <http://treasury.gov.ua/main/uk/publish/article/180227>. (Дата звернення 18.10.2023)

28. Єпіфанов А.О., Сало І.В., Д'яконова І.І. Бюджет і фінансова політика України. – К.: Наукова думка, 2002. 301с.

29. Закон України «Про місцеве самоврядування» № 1702-IX від 16.07.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>. (Дата звернення 18.11.2023)

30. Закон України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1602-14#Text>. (Дата звернення 18.11.2023)

31. Звіт про виконання місцевого бюджету. – URL: <http://vilnyanskrda.gov.ua/byudzhet/pro-vikonannya-rajonnoho-byudzhetu>. (Дата звернення 18.11.2023)

32. Звіти про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2017–2020 рр. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – URL : <http://www.treasury.gov.ua>. (Дата звернення 18.11.2023)

33. Звітність про виконання Державного бюджету (зведеного бюджету, державного бюджету, місцевих бюджетів) України / Державна казначейська служба України: офіційний сайт. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>. (Дата звернення 18.11.2023)

34. Зянько В.В., Єпіфанова І.Ю. Фінансовий аналіз та звітність: Практикум. Вінниця: ВНТУ. 2018. 83 с.

35. Іваницька М. П. Проблеми мобілізації доходів місцевих бюджетів та шляхи їх вирішення. *Матеріали загальноуніверситетської наукової конференції професорсько-викладацького складу “Методологічні проблеми фінансової теорії*

та практики в умовах проведення системних реформ” (Тернопіль, 10 квітня 2018 р.). – Тернопіль: Вектор, 2018. – С. 38–40.

36. Катан Л. І., Качула С. В., Демчук Н. І., Павлова Д. К. Формування місцевих бюджетів в умовах реформування суспільних фінансів України. *Агросвіт*. 2020. №3. С.3-12. – URL: http://www.agrosvit.info/pdf/3_2020/2.pdf. (Дата звернення 18.11.2023)

37. Качула С.В. Фактори модернізації державної фінансової політики у системі соціального розвитку суспільства. *Фінансовий простір*. 2019. № 1 (33). С. 41-54.

38. Квасниця О.В., Білобран Г.Ю., Стасюк М.В. Формування доходів місцевих бюджетів в умовах децентралізації. *III Міжнародна науково-практична конференція «Фінансові аспекти розвитку держави, регіонів та суб'єктів господарювання: сучасний стан та перспективи»* 23-24 грудня 2016р. м. Одеса. 2016. С. 168-169.

39. Кириленко О.П. Зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2005. № 9. С. 35.

40. Ключан В.В., Мірошник В.О., Надточий К.П. *Особливості об'єднання територіальних громад в Україні. Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 1. С. 142—147. DOI: 10.32702/2306 6814.2020.1.142.

41. Когут Ю.М., Ковач-Румп Г.Л. Фінансова децентралізація в Україні та її вплив на формування місцевих бюджетів: досягнення і недоліки. *Електронне фахове видання «Ефективна економіка»*. 2021. №9. – URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2021/77.pdf. (Дата звернення 18.11.2023)

42. Короленко Р. В., Ухова І. М. Проблеми формування та функціонування місцевих бюджетів. *Modern Economics*. 2018. №8. – URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/problems-of-formation-and-functioning-of-localbudgets/>. (Дата звернення 18.11.2023)

43. Кремень О. І. *Фінанси: навч. посіб.* О. І. Кремень. - К. : Центр учбової літератури, 2012. - 416 с. (Дата звернення 18.11.2023)

44. Лазутіна Л.О. Джерела формування місцевих бюджетів сільських територій в умовах децентралізації. – URL : <http://globalnational.in.ua/archive/6-2015/150.pdf>. (Дата звернення 18.11.2023)
45. Левицька С.О. Впровадження програмно-цільового методу формування бюджетів. *Фінанси України*. 2014. №6. С.33-37.
46. Лісовська А.П., Ганевич Д.М. Формування місцевих бюджетів. *Фінанси України*. 2004. № 7. С. 11–15.
47. Лопушняк Г., Лободіна З., Скибиляк С. Формування доходів місцевих бюджетів. *Світ фінансів. Бюджетна система і бюджетний процес*. 2014. №1. С. 131-142.
48. Луніна І.І. Місцеві бюджети України: пошук нових підходів до проведення реформ. *Економіка України*. 2016. №3. С.31-40.
49. Ляшенко Ю.І. Формування бюджетних коштів України в умовах ринкової трансформації економіки. Ірпінь.: Вид-во акад.ДПАУ,2003. 199с.
50. Макаров Г.В. Очікувані ризики у процесі децентралізації влади в Україні. Аналітична записка . НІСД. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/1021/>. (Дата звернення 18.11.2023)
51. Марчук Т. Бюджет контролюють фахівці // Вісті Рівненщини. Рівне. 2016. №34/35 (12 трав.). С. 5.
52. Мельник П.В. Проблема формування місцевих бюджетів і податкова політика держави . *Фінанси України*. 2003. №6. С.101-103.
53. Механізми адміністративно-фінансової децентралізації: світові практики та напрямки їх імплементації в Україні: наукова доповідь. *наук. редактор І.З. Сторонянська. Львів: ДУ "Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України"*, 2018. 106 с.
54. Місцеві фінанси: [підручник] / За заг. ред.д.е.н.,проф.Кириленка О.П. Київ.УБСНБУ. 2015. 579с.
55. Набатова Ю. О., Ус Т. В. Формування місцевих бюджетів в умовах децентралізації фінансових ресурсів . *Електронне фахове видання «Ефективна*

- економіка*», 2015, №5. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4100>
(Дата звернення 27.11.2023)
56. Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2021 № 314 «Про затвердження Типової форми прогнозу місцевого бюджету й Інструкції щодо його складання». – URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0879-21#Text> (Дата звернення 27.11.2023)
57. Непочатенко О.О. Фінанси підприємств: підручник - Київ : Центр учбової літ., 2013. 504 с.
58. Ніколаєва О. М. Місцеві фінанси : навч. посіб. – К. : Центр учбової літератури, 2013. 354 с.
59. Офіційні дані служби державної статистики України. – URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (Дата звернення 27.11.2023)
60. Офіційні дані Головного управління статистики у Миколаївській області. – URL : <http://www.mikolaivstat.gov.ua/statinfo/rpid>. (Дата звернення 27.11.2023)
61. Офіційні дані Миколаїв Рада. URL : <https://mikolaiv-rada.gov.ua/docs/>. (Дата звернення 27.11.2023)
62. Пабат М.Г. Про окремі аспекти формування доходної частини бюджетів місцевого та регіонального самоврядування . *Фінанси України*. 2016. №10. С.11-14.
63. Павленко О.П., Лагно О.О. Проблеми формування місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *У Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих вчених «Сучасні інструменти управління корпоративними фінансами»* 17 листопада 2021 р. 2021. С.118-120.
64. Павленко О.П., Лагно О.О. Теоретичні аспекти формування місцевих бюджетів України. *Науковий вісник ПУЕТ. Серія «Економічні науки»*. 2021. №2 (103). С.41-47
65. Павлюк К.В. Концептуальні основи фінансової незалежності місцевого самоврядування . *Фінанси України*. 2015. №8. С.24-29.
66. Павлюк К.В. Фінансові ресурси держави. К.: НІОС, 2002. 173с.

67. Патицька Х.О. Фінансова децентралізація як основа формування самодостатніх територіальних громад. – URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4412>. . (Дата звернення 27.10.2023)

68. Петраков Я. В. Еволюція парадигм використання неподаткових бюджетних доходів як інструменту мобілізації фінансових ресурсів до державного бюджету. *Вісник ЧДТУ*. 2017. № 43. 280 с.

69. Постанова Кабінету Міністрів України від 31.05.2021 № 586 «Про схвалення Прогнозу економічного й соціального розвитку України на 2022- 2024 року».

70. Про затвердження Інструкції з підготовки бюджетних запитів. - Наказ Мінфіну України №687 від 06.06.2012р. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1057-12#Text>. (Дата звернення 27.10.2023)

71. Про структуру місцевих бюджетів. – URL://ук.сот/гіос12051461_440189824?Ъа8Ъ=4335Ъ5еЪ765гіаа8008&Ш=а5041Ъ01703с8ас09а. (Дата звернення 27.10.2023)

72. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження КМУ , Концепція від 01.04.2014 № 333-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>. (Дата звернення 27.10.2023)

73. Проць Н.В. Формування податкових надходжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації. *Фінансовий простір*. 2015. № 1. С.221-227.

74. Раделицький Ю.О. Місцеві бюджети в умовах поглиблення фінансової децентралізації в Україні: *монографія* . ЛНУ ім. І.Франка. Львів. 2018. 312 с.

75. Рибак В.В. Проблеми формування доходних джерел місцевих бюджетів . *Економіка України*. 2015. №10. С.29-38.

76. Рішення Миколаївської ОДА. Офіційні документи. – URL :<https://mukolaiv.gov.ua/docs/>. (Дата звернення 07.10.2023)

77. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : *навч. Посібник*. 3-тє вид., випр. і доп. Київ : Знання, 2007. – 668 с.

78. Савчук В.А. Дуалізм понять «місцеві бюджети» та «місцеві фінанси». Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». 2016. № 18 (IV). С. 56-60.

79. Савчук С. В. Теоретико-концептуальні засади визначення доходів бюджетів як об'єкта бюджетного планування. *Наука й економіка*. 2012. № 1(25). – С. 81–88.

80. Слобоянюк Н.О., Коніна М.О. Проблеми формування дохідної частини місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Мукачівський державний університет. Економіка і суспільство. Гроші, фінанси і кредит*. 2016. Вип. №2. С. 611-616. https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/109.pdf. (Дата звернення 07.10.2023)

81. Статистична інформація Миколаївської області за 2018-2022 рік. 2020. – URL : <http://www.mk.ukrstat.gov.ua/> (Дата звернення 07.10.2023)

82. Сунцова О. О. Місцеві фінанси : навч. посібник / О. О. Сунцова. К. : ЦУЛ, 2010. 488 с.

83. Таукешева Т.Д. Бюджетна децентралізація як чинник зміцнення місцевого самоврядування в Україні. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Випуск 1(48). С. 1-6.

84. Територіальний розвиток і регіональна політика: виклики та пріоритети сталого ендогенного зростання регіонів України в умовах сучасних реформ: наукова доповідь . наук. редактор В.С. Кравців. Львів: ДУ "Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України", 2018. 157 с.

85. Трещов М. Децентралізація як засіб ресурсної самодостатності територіальних громад: теоретичний аспект . *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2015. 2(25). С. 60-69.

86. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Ю.М. Тютюнник; 2-е вид., перероб. і доп. Полтава : РВВ ПДАА, 2014. Ч. 1. 358с.

87. Федорович Р.В. Економічний аналіз: навчальний посібник / Тернопіль: Астон. 2010. 624с.

88. Фінанси підприємства: планування та управління у виробничій сфері: навч. посіб. / [Г.І. Базецька, Л.Г. Суботовська, Ю.В. Ткаченко]. Х.: ХНАМГ, 2012. 292 с.
89. Фінансова децентралізація: «підйомні» для громад. – URL: <http://constitution.gov.ua/publications/item/id/47>.
90. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. / За ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка. К.: Фенікс, 2008.
91. Фролова Т.О. Фінансовий аналіз: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення та практичних занять . –К.: Вид-во Європейського університету, 2015. 253 с.
92. Христинко В.Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы. – Москва: Дело. 2002. 608 с.
93. Чернюк Л.Г. Методи планування місцевих бюджетів як основи розбудови соціальної інфраструктури. *Електронне фахове видання «Ефективна економіка»*. 2013. №3.
94. Чирка Д.М. Напрямки збалансування місцевих бюджетів. . *Фінанси України*. 2014. №1. С. 22–25.
95. Чугунов І.Я., Макогон В.Д. Бюджетна стратегія в умовах економічних перетворень. *Вісник КНТЕУ*. 2018. № 5. С. 5-18.
96. Чугунов О. І. Бюджети місцевого самоврядування як інструмент соціально-економічного розвитку територій. *Економічний вісник університету*. 2014. Вип. 23 (1). С. 262-266.
97. Шевченко О. Бюджетно-фінансова децентралізація у контексті підвищення ефективності управління регіонами. – URL : <http://old.niss.gov.ua/Monitor/april08/9.htm>. (Дата звернення 07.10.2023)
98. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / О.О. Шеремет – К. : Міленіум, 2003. 160 с.
99. Школьник І. О. Фінансовий аналіз. Київ: Центр учбової літератури. 2016. 368 с. – URL: <http://cul.com.ua/preview/fash.pdf>. (Дата звернення 07.10.2023)

100. Юрченко К., Гудзь Г. Які ризики децентралізації? – URL : <http://blog.liga.net/user/kyurchenko/article/17090.aspx>. (Дата звернення 07.10.2023)
101. Януль І.Є. Застосування програмно-цільового методу формування бюджетів . *Фінанси України*. 2013. № 8. С. 19 – 21.
102. Ярецько Н. Ресурс місцевих бюджетів на 2019 рік. – URL: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247868006&cat_id=24426429. (Дата звернення 07.10.2023)
103. Kondrashov O. M., & Malyshko V. V. (2019). Формування місцевих бюджетів в умовах адміністративно-територіальної реформи в Україні. *Економічні горизонти*, №4(11), С.85–92. – URL: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.4\(11\).2019.213496](https://doi.org/10.31499/2616-5236.4(11).2019.213496). (Дата звернення 07.10.2023)

ДОДАТКИ

Перелік карток аналітичного обліку що використовуються у
Миколаївській ОДА

№ з/п	Найменування облікового регістру	Інформація, що підлягає відображенню, та нюанси заповнення
1	Картка аналітичного обліку готівкових операцій	Операції з готівкою в касі суб'єкта держсектору в розрізі кодів бюджетної класифікації та видів надходжень (окремо за загальним та спеціальним фондами й видами надходжень спецфонду). Картка відкривається щомісяця, у розрізі КЕКВ та видів надходжень. Записи в ній здійснюються на підставі кожного звіту касира
2	Картка аналітичного обліку касових видатків	Картка ведеться в розрізі КЕКВ. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування держбюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів, за загальним та спеціальним фондами, за кожним видом надходжень спецфонду складаються окремі картки. У централізованих бухгалтеріях для суб'єктів держсектору, що ними обслуговуються, складаються окремі картки за кожним суб'єктом держсектору в розрізі зазначених параметрів та загальна картка за всіма суб'єктами держсектору, що обслуговуються. Картка відкривається щомісяця та заповнюється щодня бухгалтером на підставі виписки органу Держказначейства (банку). Суми відновлених касових видатків записуються на зворотному боці картки
3	Картка аналітичного обліку фактичних видатків	Картка ведеться окремо за загальним і спеціальним фондами бюджету. Відкривається на рік. У рядку «Затверджено кошторисом на рік» вказуються кошторисні призначення. Протягом року цей показник може коригуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у встановленому законодавством порядку. Записи про відкриті (виділені) асигнування та доходи спецфонду, що надійшли від суб'єктів держсектору вищого рівня, здійснюються на підставі виписок органу Держказначейства (банку) з рахунків відкритих асигнувань, особових, реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Держказначейства (банках). Суми, на які зменшуються відкриті (виділені) асигнування, записуються зі знаком «-» або чорнилом червоного кольору, а в разі автоматизованого обліку – тільки зі знаком «-». Щомісяця в картці розраховуються підсумок асигнувань за місяць, усього асигнувань із початку року та залишок річних бюджетних призначень
4	Картка аналітичного обліку фактичних видатків	Записи про суми фактичних видатків суб'єкта держсектору здійснюються на підставі даних МО. Суми відновлених фактичних видатків наводяться на зворотному боці картки
5	Книга аналітичного обліку	Книга використовується суб'єктами держсектору та централізованими бухгалтеріями для аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам

	відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня	держсектору нижчого рівня. Ведеться в розрізі КЕКВ. Відкривається на рік у розрізі суб'єктів держсектору нижчого рівня. За кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування держбюджету або програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів заводиться окрема книга
6	Книга аналітичного обліку асигнувань та взятих зобов'язань	Книга призначена для реєстрації узятих суб'єктами держсектору зобов'язань (розміщення замовлення, укладання договору, придбання товарів, послуг, робіт) відповідно до бюджетних асигнувань і контролю за відповідністю взятих зобов'язань бюджетним асигнуванням. Ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами кошторису
7	Картка аналітичного обліку капітальних видатків	Інформація про придбання необоротних активів (у т. ч. землі, нематеріальних активів тощо), будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію, реставрацію та капремонт будівель, споруд та об'єктів і супровідні роботи, які відповідно до ДБН є складовою частиною загальної вартості зазначених робіт, видатків із найму транспорту для будівельних робіт і капремонту будівель
8	Картка аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг)	Картка ведеться за видами доходів: плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; від додаткової (господарської) діяльності; плата за оренду майна бюджетних установ; від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна). Відкривається на рік. У рядок «Затверджено кошторисом на рік» записується річна сума планових надходжень. Протягом року цей показник може коригуватися на підставі змін, що вносяться до кошторисів у встановленому законодавством порядку. Записи щодо нарахованих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) робляться на підставі первинних документів за кожним контрагентом та за видами доходів. Записи щодо отриманих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) вносяться на підставі виписок органу Держказначейства (банку) з реєстраційних (поточних) рахунків, відкритих в органах Держказначейства (банках)
9	Картка аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів)	Інформація за видами фінансових доходів: відсотки, роялті, дивіденди. Записи про нараховані фінансові доходи здійснюються на підставі первинних документів за кожним видом таких доходів

Джерело: розроблено автором за даними

ДОДАТОК Б

Аналіз динаміки джерел формування бюджету Миколаївська ОДА (за плановими даними)*

Роки	Доходи селищного бюджету, млн. грн.			Видатки селищного бюджету, млн.грн.			Повернення кредитів у селищний бюджет (бюджетні призначення), млн. грн.			Профіцит/ Дефіцит , млн. грн.		Оборотний залишок бюджетних коштів	
	Всього	Загальний фонд	Спеціаль- ний фонд	Всього	Загальний фонд	Спеціаль- ний фонд	Всього	Загальний фонд	Спеціаль- ний фонд	Загальний фонд	Спеціаль- ний фонд	млн. грн.	% до витрат загал. фонду
2018	41942,055	37321,1	4620,8	43874,2	32317	11557,2	43874,2	32317	11557,2	5004,1	-	-	-
2018 зміни	41942,055	37321,1	4620,8	39144	32277	6867	39144	32277	6867	3885,7	-3777,9	-	-
2019	38529,6	37919,0	610,6	42209,3	37939,0	4270,3	3497,3	1897,4	1599,9	-1091,5	3679,7	-	-
2019 зміни	42711,5	41984,8	726,7	49451,5	41976,3	7475,2	6464,9	4710,7	1754,2	3561,6	-6068	-	-
2020	43746,83	43285,41	461,42	44571,63	42981,525	1590,105	-	-	-	1128,685	-1128,685	500,0	1,12
2020 зміни	43744,062	43281,642	464,42	55834,396	48177,483	7656,912	-	-	-	6803,79/ -3700,787	6987,69	500,0	0,90
2021	48488,209	47904,732	583,477	54614,052	48602,573	6011,479	-	-	-	5312,564/ 6010,405	-5312,564	500,0	0,92
2021 зміни	49611,923	48961,689	630,234	56075,497	48761,814	7313,666	-	-	-	6567,993/ -6343,212	-6567,993	500,0	1,04
2022	95889,626	94879,537	1010,089	105737,516	97238,895	8498,621	-9687,236	-10 187,236	500	-5391,253	-7456,532	500,0	0,5
2022 зміни	98521,926	97511,837	1010,089	108413,305	97202,980	11210,325	-9687,236	-10 187,236	500	308,857	-10200,236	500,0	0,5
Відхил. 2022р. до 2018р., +/-	56579,871	60190,737	-3610,711	69269,305	64925,98	4343,325	-48831,236	-42464,236	-6367	-3576,843	-6422,336	500	0,46
Віднош. 2021 р. до 2018 р., %	234,90	261,28	21,86	276,96	301,15	163,25	-24,75	-31,56	7,28	7,95	270,00	0,00	0,00

*Складено на підставі рішень бюджету Миколаївської ОДА [76]

ДОДАТОК В

Аналіз динаміки джерел формування бюджету Миколаївської ОДА (за звітними даними)*

Роки	Доходи селищного бюджету, млн. грн.			Видатки селищного бюджету, млн.грн.			Повернення кредитів у селищний бюджет (бюджетні призначення), млн.грн.			Профіцит/ Дефіцит , млн. грн.		Оборотний залишок бюджетних коштів	
	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Всього	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Загальний фонд	Спеціальний фонд	млн. грн.	% до витрат загал. Фонду
2018	44405,055	39812,486	4592,568	40816,313	29831,881	10984,432	-	-	-	9980,605	-6391,864	-	-
2019	41081,8	40472,6	609,2	46938,4	39836	7102,5	6293,1	4458,1	1835,0	2953,4	-6363,7	-	-
2020	52720,514	51508,366	915,147	59822,801	48765,635	11057,166	-	-	-	9704,218 -6564,487	-10132,018	500	0,84
2021	51782,704	51782,704	474,731	52589,657	44468,522	8121,135	-	-	-	7314,182	-7646,404	500	0,95
2022	98 521,926	97 511,837	1 010, 089	108369,816	97172,491	11197,325	339,346	-	-	308,857	-10200,236	500	0,46
Відхилення 2022р. до 2018 р., +/-	54 116,87	57 699,39	-3 582,48	67 553,50	67 340,61	212,89	339,35	0,00	0,00	-9 671,75	-3 808,37	500,00	0,46
Відношення 2021 р. до 2018 р., %	221,87	244,93	21,99	265,51	325,73	101,94	0,00	0,00	0,00	3,09	159,58	0,00	0,00

*Складено

на

підставі

рішень

бюджету

[76]

